

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/4/2016
Identifikačné číslo spisu: 3015200689
Dátum vydania rozhodnutia: 09.10.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Igor Belko
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:3015200689.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Igora Belka a z členov JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: ArchiCon, s. r. o., I. Olbrachtova 900/6, Trenčín, IČO: 44 948 620, zastúpeného: Advokátska kancelária JUDr. Danica Birošová, s.r.o., Piaristická 46, Trenčín, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/71/2015-129 zo dňa 24. mája 2016 v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/71/2015-129 zo dňa 24. mája 2016 mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1163772/2015 zo dňa 15. júla 2015 zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný do 30 dní od právoplatnosti rozsudku zaplatiť žalobcovi na účet jeho právneho zástupcu náhradu trov konania vo výške 140 €.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Na základe výsledkov daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie január 2013, ktoré boli zhrnuté v protokole z daňovej kontroly zo dňa 24.06.2014, vydal Daňový úrad Trenčín (ďalej len „správca dane“) rozhodnutie č. 234543/2015 zo dňa 08.04.2015 (ďalej aj „rozhodnutie správcu dane“), ktorým podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) určil žalobcovi za predmetné zdaňovacie obdobie rozdiel na dani v sume 10.656,97 eur, keď mu neuznal právo odpočítať si daň za dodávky plynu z dodávateľských faktúr spoločnosti SPP, a. s. Bratislava a za dodávky elektrickej energie z dodávateľských faktúr spoločnosti ZSE Energia, a. s., ako aj z faktúr za nákup kryštálového cukru od dodávateľskej spoločnosti Nettix, s. r. o., ktorý mal žalobca následne

dodať do Českej republiky. Dôvodom nepriznania práva na odpočítanie dane z faktúr za dodávky kryštálového cukru bolo správcom dane konštatované nesplnenie podmienok podľa § 49 ods. 1 a 2 a § 51 ods. 1 písm. a/ v nadväznosti na § 19 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), pretože nebolo preukázané uskutočnenie deklarovaných zdaniteľných plnení.

2. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, na základe ktorého žalovaný rozhodnutím č. 1163772/2015 zo dňa 15.07.2015 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“) rozhodnutie správcu dane postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil. V odôvodnení rozhodnutia poukázal na závery správcu dane, že obchodné transakcie uvedené v dodávateľských faktúrach vystavených dodávateľom Nettix, s. r. o. sa neuskutočnili tak, ako sú v nich deklarované, jednalo sa iba o fakturáciu fiktívnej hodnoty a fiktívneho množstva tovaru, o formálny a nereálny obchod s tovarom uvedeným na faktúrach, pri ktorom pridaná hodnota nevznikla a žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane, pričom cieľom takýchto formálnych obchodných transakcií založených na fakturácii tovaru bez reálneho plnenia bolo práve uplatnenie práva na odpočítanie dane a čerpanie nadmerných odpočtov v reťazci obchodníkov s kryštálovým cukrom.

II.

Konanie na krajskom súde

3. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote žalobu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“) a navrhol toto rozhodnutie zrušiť a vrátiť vec žalovanému na ďalšie konanie. V žalobe uviedol, že faktúry dodávateľa Nettix, s. r. o. uhradil v lehote splatnosti vrátane DPH, uplatňoval si teda vrátenie iba tej dane, ktorú svojmu dodávateľovi už zaplatil. Namietal nedostatočné zistenie skutkového stavu a neúplnosť dokazovania v daňovom konaní, nevykonanie žalobcom navrhovaných dôkazov, ďalej namietal, že žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí nevysporiadal s námietkami žalobcu, že

- zákonná lehota na vykonanie daňovej kontroly nebola správcom dane dodržaná v dôsledku nezákonného prerušenia daňovej kontroly,
- zákonom zaručená minimálna lehota na vyjadrenie sa k protokolu z daňovej kontroly bola správcom dane skrátená,
- správca dane neoznámil žalobcovi žiadne pochybnosti o deklarovaných skutočnostiach a s výnimkou výzvy zo dňa 21.11.2013 žalobcu k ničomu viac nevyzval,
- žalobca preukázal intrakomunitárne dodanie nadobudnutého tovaru do Českej republiky a splnil podmienky oslobodenia od dane, správca dane sa s návrhmi a námietkami žalobcu nevysporiadal, predložené dôkazy nevyhodnotil a s prípadnými rozpormi v dôkazoch sa nevyrovnal,
- správca dane v odôvodnení svojho rozhodnutia žiadne vlastné dôkazy neuviedol, žiadne dokazovanie ani hodnotenia dôkazov nevykonával,
- správca dane nedodrжал právo žalobcu zaručené v § 45 ods. 1 písm. c/ a f/ Daňového poriadku.

4. Žalobca tvrdil, že svoje dôkazné bremeno v daňovom konaní uniesol a správca dane na neho nemôže prenášať zodpovednosť za podnikateľskú činnosť a vedenie účtovných dokladov inej spoločnosti, dodávateľa žalobcu, keďže žalobca nemá reálne žiadnu možnosť tieto skutočnosti ovplyvniť. Mal za to, že napadnuté rozhodnutie vychádza z nedostatočne zisteného skutkového stavu, je založené na nesprávnom právnom posúdení veci a je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a pre nedostatok dôvodov.

5. Žalovaný v písomnom vyjadrení k obsahu žaloby navrhol túto ako nedôvodnú zamietnuť. Poukázal na to, že dôvodom pochybností správcu dane a neuznania práva na odpočítanie dane pri dodávkach kryštálového cukru bolo nepreukázanie pôvodu tovaru a jeho vlastníctva spoločnosťou Nettix, s. r. o. Pochybnosti správcu dane sú založené na výsledkoch preverovania a dokazovania, ku ktorým mal žalobca možnosť sa v priebehu celej daňovej kontroly vyjadriť, pričom tieto pochybnosti odôvodnili aj nevykonanie ostatných žalobcom navrhovaných dôkazov. Zaujal názor, že preverovanie sa uskutočnilo v zákonnej lehote na vykonanie daňovej kontroly, v rámci ktorej správca dane poskytol žalobcovi možnosť vyjadriť sa k zisteným pochybnostiam a výzvou z 21.11.2013 požiadal žalobcu o predloženie ďalších dôkazov. S výsledkami daňovej kontroly bol žalobca oboznámený dňa 07.05.2014. Za nedôvodnú

považoval námietku o skrátení lehoty na vyjadrenie sa k protokolu z daňovej kontroly, ako aj ostatné námietky uvedené v žalobe a zotrval na tom, že neboli splnené zákonné podmienky pre odpočítanie DPH z deklarovaných obchodov.

6. Krajský súd po prejednaní veci na nariadenom pojednávaní vyhlásil dňa 24.05.2016 rozsudok, ktorým žalobu zamietol a žalobcovi nepriznal náhradu trov konania. V odôvodnení rozsudku konštatoval, že základ všetkých pochybností správcu dane o uskutočnení zdaniteľných obchodov spočíval v nepreukázateľnosti pôvodu a dopravy tovaru. Uviedol, že žalobcom predložené certifikáty o kvalite a pôvode cukru boli vystavené v cudzích jazykoch pre neznámeho odberateľa, nie pre účastníkov zistených obchodnoprávných vzťahov. Krajský súd tiež považoval za otáznе, ako mohol žalobca skontrolovať parametre požadovaného tovaru, ak nemal žiadnu vedomosť o jeho kvalite, pôvode a výrobcovi. Konštatoval ďalej, že žiaden z účastníkov obchodnej transakcie nebol schopný predložiť vierohodné dôkazné prostriedky, ktoré by preukazovali postupnosť prepravy kryštálového cukru v obchodnom reťazci. Keďže žalobca nevyvrátil pochybnosti správcu dane o reálnosti zdaniteľných plnení, za danej dôkaznej situácie nebol podľa krajského súdu dôvod na vykonanie ostatných navrhovaných dôkazov, keď skutkový stav bol náležite preverený a zistený.

7. Krajský súd vyhodnotil ako nedôvodné námietky žalobcu ohľadom nedodržania zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly a jej prerušenia, nedodržania zákonnej minimálnej lehoty na vyjadrenie sa k protokolu z daňovej kontroly, ako aj námietky o nedostatočnom a neúplnom zistení skutkového stavu, neoznámení pochybností správcu dane, nesprávnom posúdení rozsahu a rozloženia dôkazného bremena zo strany správcu dane a nesprávnom vyhodnotení dôkazov. Záverom konštatoval, že napadnuté rozhodnutie i postup daňových orgánov boli v súlade so zákonom.

III.

Odvolaie žalobcu, vyjadrenie žalovaného

8. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca „kasačnú sťažnosť/odvolanie" (ďalej len „odvolanie") z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g/, h/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.") a navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil súdu prvého stupňa na ďalšie konanie, alebo aby ho zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného zruší a vráti mu vec na ďalšie konanie.

9. Žalobca namietal nedostatočné vymedzenie predmetu, resp. zameranie daňovej kontroly, tvrdiac, že záver krajského súdu, podľa ktorého „správca dane oznámil zámer daňovej kontroly nielen v oznámení o vykonaní daňovej kontroly" je v rozpore s obsahom dokladov, ktoré predložil žalovaný. Výtýkal krajskému súdu, že sa nedostatočne vysporiadal s námietkou ohľadne zamerania daňovej kontroly, pričom uviedol, že námietka nesmerovala proti nedostatočnému vymedzeniu predmetu daňovej kontroly, ale proti obsahu tohto zamerania a jeho následkov. Trval na tom, že zámerom správcu dane bolo od začiatku preukázať domnelé nezákonné správanie žalobcu ešte pred tým, než vôbec začal zisťovať fakty a vyhodnocovať získané dôkazy.

10. Žalobca ďalej namietal, že správca dane vo vyrubovacom konaní nevykonal žalobcom navrhované dôkazy, nevypočul svedkov a nevysporiadal sa ani s dôkaznými návrhmi a námietkami žalobcu. Tvrdil, že vypočutím navrhovaných svedkov malo byť preukázané vlastníctvo tovaru dodávateľom Nettix, s. r. o., nadobudnutie tovaru žalobcom a jeho dodanie do iného členského štátu. Išlo o vypočutie svedkov O. a S. - konateľov spoločnosti Nettix, s. r. o. a zamestnanca tejto spoločnosti G. S. O., ďalej X. Q., vedúcu logistiky ČSAD INVEST LOGISTICS, s. r. o., ktorá mohla potvrdiť príjem tovaru vlastneného spoločnosťou Nettix, s. r. o. do uskladnenia a nasledovný výdaj tovaru žalobcovi, P. U., konateľa spoločnosti JaS Trading SK, s. r. o. vo veci potvrdenia príjmu dodaného tovaru a jeho vyloženie do skladu v inom členskom štáte, Q. A., bývalého konateľa a splnomocneného zástupcu spoločnosti KUPIOS, s. r. o., ktorý by mohol potvrdiť prevzatie tovaru dodaného do iného členského štátu.

11. Žalobca tvrdil, že krajský súd sa nevysporiadal s jeho námietkou o nepreskúmateľnosti rozhodnutí daňových orgánov kvôli nedostatkom predloženého spisového materiálu, ktorý bol manipulovaný a

neúplný. Žalobca trval aj na námietke týkajúcej sa nedodržania zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly z dôvodu nezákonného prerušenia daňovej kontroly. Uviedol, že daňová kontrola za zdaňovacie obdobie január 2013 začala dňa 08.04.2013 a ukončená bola doručením protokolu dňa 11.07.2014, čo zodpovedá prekročeniu jednoročnej lehoty o 95 dní. Rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly zo dňa 09.05.2013 za účelom vybavenia žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií bolo v skutočnosti vydané pred zaslaním žiadosti, ku ktorému došlo až dňa 13.06.2013. Rozhodnutiu o prerušení daňovej kontroly tak chýba právny základ a preto na ustanovenie § 61 ods. 5 Daňového poriadku, podľa ktorého lehoty neplynú vtedy, ak je daňové konanie prerušené, nebolo možné prihliadnuť.

12. Žalobca poukázal na nedodržanie (skrátene) zákonnej minimálnej lehoty na vyjadrenie sa k protokolu z daňovej kontroly a uviedol, že v rozpätí iba jedného týždňa mu bolo doručených celkom 5 protokolov z daňovej kontroly v celkovom rozsahu 288 strán s pripojenými výzvami na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokoloch a označenie dôkazov preukazujúcich jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Mal za to, že v lehote 15 pracovných dní nebolo možné, aby sa s protokolom oboznámil a vyhotovil k nemu účinné vyjadrenie, preto správcovi dane stanovená lehota nebola vzhľadom na uvedené okolnosti primeraná. Súbežným doručením viacerých daňových protokolov v jednom časovom horizonte správca dane podľa názoru žalobcu de facto skrátil lehotu na vyjadrenie sa pod minimálny zákonný rozsah uvedený v § 46 ods. 8 Daňového poriadku, čím nevytvoril žalobcovi dostatočný časový rámec na účinné bránenie svojich práv a záujmov, čo odporuje základnej zásade správy daní (§ 3 ods. 1 Daňového poriadku).

13. Vo vzťahu k námietke o nesprávnom a neúplnom zistení skutkového stavu žalobca vytýkal správcovi dane, že nezaslal dožiadanie ohľadne prepravcov a vodičov motorových vozidiel na základe dodávateľom predloženého zoznamu motorových vozidiel, včítane ich evidenčných čísel, prepravujúcich tovar vlastnený dodávateľom Nettix, s. r. o. zo skladu v Senci, ktorý bol výdajným miestom žalobcu pre tovar dodávaný do Českej republiky, nevypočul nikoho zo zamestnancov skladu, nezaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií ohľadne prepravcov a vodičov prepravujúcich vyskladnený tovar do Českej republiky, neprihliadol na dôkazy, ktoré získal z odpovedí na dožiadanie ohľadne špeditéra East West Logistics, s. r. o. a nezaoberal sa tými listinnými dôkazmi, v ktorých bola existencia tovaru potvrdená tretími osobami. Z príloh k faktúre skladovateľa spoločnosti ČSAD INVEST LOGISTICS, s. r. o. zo dňa 31.01.2013 pritom vyplýva, že v zdaňovacom období január 2013 bol pre dodávateľa spoločnosť Nettix, s. r. o. do skladu v Senci dopravený tovar celkom ôsmymi motorovými vozidlami. Tvrdenie správcu dane o nemožnosti dopravy do skladu v Senci tak podľa žalobcu nie je pravdivé.

14. Žalobca zotrval aj na námietke, že správca dane sa až do ukončenia daňovej kontroly nevyjadril k dokladom, ktoré mu žalobca predložil, žiadne pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti týchto dokladov alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených žalobcovi neoznámil a ani ho nevyzval, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

15. Nakoniec žalobca namietal, že krajský súd sa napadnutým rozsudkom odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, pričom citoval z rozhodnutí Najvyššieho súdu časti týkajúce sa požiadaviek na odôvodnenie rozhodnutia súdu (napr. sp. zn. 8Sžf/8/2012), rozsahu dôkazného bremena daňového subjektu (sp. zn. 8Sžf/14/2012, 3Sžf/1/2011), či hodnotenia dôkazov v daňovom konaní (sp. zn. 4Sžf/30/2014), neuviedol však, v čom a ktoré časti argumentácie krajského súdu sa odklonili od žalobcom citovanej judikatúry.

16. Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu zotrval na svojej argumentácii uvedenej v napadnutom rozhodnutí a navrhol nezrušiť ani napadnutý rozsudok krajského súdu, ani preskúmané rozhodnutie žalovaného.

IV.

Právne závery odvolacieho súdu

17. Najvyšší soud Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 v spojení s § 246c ods. 1 O. s. p. a § 492 ods. 2 S.s.p. Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O. s. p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 v spojení s § 250ja ods. 1 O. s. p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 2 O. s. p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne (viď § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolaniu je treba vyhovieť a preto napadnutý rozsudok postupom podľa § 220 O.s.p. zmenil tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vrátil mu vec na ďalšie konanie.

18. Na prvom mieste sa odvolací súd zaoberal otázkou, podľa akého procesného predpisu má byť rozhodnuté o podaní žalobcu, ktorým napadol rozsudok krajského súdu, keďže rozsudok bol vyhlásený a poučenie o opravnom prostriedku bolo dané podľa O.s.p. (dňa 24.05.2016), ktorý bol s účinnosťou od 01.07.2016 zrušený a pre oblasť správneho súdnictva nahradený novým procesným predpisom, ktorým je S.s.p. Rozsudok krajského súdu bol žalobcovi doručený dňa 28.06.2016, avšak podanie žalobcu, označené ako „kasačná sťažnosť/odvolanie“, bolo krajskému súdu doručené dňa 14.07.2016.

19. Podľa prechodných ustanovení § 491 S.s.p. platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti O.s.p. pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti (ods. 1), pričom právne účinky úkonov, ktoré v konaní nastali pred dňom nadobudnutia účinnosti S.s.p., zostávajú zachované (ods. 2 veta prvá). Za úkon, ktorý v prejednávanej veci nastal pred nadobudnutím účinnosti S.s.p. a má účinky do budúcnosti, je treba považovať aj vyhlásenie a doručenie rozsudku krajského súdu, s poučením pre účastníkov, že proti rozsudku je možné podať odvolanie. S ohľadom na to, že rozsudok bol vyhlásený ešte za účinnosti O.s.p. a S.s.p. nepriniesol podrobnejšie pravidlá pre riešenie naznačenej kolízie časovej pôsobnosti uvedených procesných kódexov, konajúci senát zaujal názor, že opravný prostriedok proti rozhodnutiu prvostupňového správneho súdu vyhlásenému pred účinnosťou S.s.p., aj keď bol podaný až počas účinnosti S.s.p., bez ohľadu na to, ako bol označený, sa má považovať za odvolanie o treba o ňom rozhodnúť podľa ustanovení O.s.p.

20. Najvyšší súd konštatuje, že podstatou odvolania žalobcu proti rozsudku krajského súdu je právne posúdenie otázky, či bolo správcom dane riadne vykonané a vyhodnotené dokazovanie, či na základe skutkových zistení, ktoré vyplynuli z dôkazných prostriedkov predložených žalobcom a zabezpečených správcom dane, urobil správca dane i žalovaný správny a dostatočne dôkazne podložený záver o neunesení dôkazného bremena zo strany žalobcu a či došlo v daňovom konaní k takým vadám, ktoré mohli mať za následok nezákonnosť rozhodnutia žalovaného.

21. K odvolacej námietke žalobcu týkajúcej sa zamerania daňovej kontroly odvolací súd uvádza, že v poverení na vykonanie daňovej kontroly zo dňa 26.03.2013, ktoré je pre tento účel jediným relevantným dokumentom, sa výslovne uvádza, že predmetom daňovej kontroly je zistenie oprávnenosti nároku žalobcu na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2013. Možno preto konštatovať, že správca dane postupoval pri začatí daňovej kontroly v súlade s § 46 ods. 1 Daňového poriadku. Subjektívny pocit žalobcu o skutočnom zameraní či motivácii zamestnancov správcu dane „od začiatku preukázať domnelé nezákonné správanie žalobcu“ presahuje rámec súdneho prieskumu zákonnosti rozhodnutia žalovaného, pretože úlohou správneho súdu nie je skúmať úmysel správneho orgánu, ale posúdiť súlad jeho postupu a vydaných rozhodnutí so zákonom.

22. Pokiaľ ide o námietky o nezákonnosti prerušenia daňovej kontroly a prekročení zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, tieto považoval odvolací súd za neopodstatnené. Správca dane oprávnene a v rámci svojich kompetencií skúmal okolnosti nákupu kryštálového cukru žalobcom od spoločnosti Nettix, s. r. o. a jeho následného predaja do iného členského štátu Európskej únie, v tejto súvislosti sa dôvodne obrátil s dožiadaním na miestne príslušný daňový úrad dodávateľa v Košiciach a dňa 03.05.2013 zaslal ústrednému kontaktnému úradu (Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky) žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií (adresovanú orgánom finančnej správy Českej republiky) za účelom preverenia, či spoločnosť KUPIOS, s. r. o. priznala v Českej republike nadobudnutie tovaru od žalobcu, či boli faktúry riadne zaúčtované, či sa v účtovníctve odberateľa nachádzali faktúry za prepravu tovaru od spoločností uvedených na CMR a kto bol konečným spotrebiteľom tovaru.

23. Dňa 09.05.2013 vydal správca dane rozhodnutie podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku o prerušení daňovej kontroly z dôvodu začatia konania o inej skutočnosti podľa osobitného predpisu (podanie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií) s tým, že bude v kontrole pokračovať, len čo pominú dôvody prerušenia. Dňa 23.09.2013 bola prostredníctvom Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky doručená správcovi dane odpoveď orgánov českej finančnej správy na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, čím odpadol dôvod na prerušenie konania. Po dobu od odoslania žiadosti správcovi dane až po doručenie odpovede však bola daňová kontrola prerušená v súlade so zákonom a to bez ohľadu na skutočnosť, kedy Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky ako kontaktný orgán predložil predmetnú žiadosť prijatú od správcu dane (formulár „SCAC 2004“) orgánom českej finančnej správy. Keďže počas prerušenia daňovej kontroly zákonná jednoročná lehota na vykonanie daňovej kontroly neplynula, nedošlo v prejednávanej príhode k jej prekročeniu. Odvolací súd podotýka, že v súvislosti s neskoršou žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií zo dňa 05.11.2013, na ktorú česká finančná správa odpovedala dňa 13.01.2014, k prerušeniu daňovej kontroly rozhodnutím správcu dane nedošlo.

24. Pokiaľ ide o odvolacie námietky týkajúce sa nedostatkov pri zisťovaní skutkového stavu a rozloženia dôkazného bremena medzi žalobcu a správcu dane, Najvyšší súd pripomína, že daňový subjekt v procese správy daní (t.j. aj počas daňovej kontroly) primárne preukazuje skutočnosť, ktoré sám tvrdí a deklaruje (§ 24 ods. 1 v spojení s § 45 ods. 2 písm. e/ Daňového poriadku), okrem iného že vykonal ekonomickú činnosť (§ 3 ods. 2 zákona o DPH), najmä vo forme prevodu vlastníckeho práva k tovaru alebo dodania služby za protihodnotu (§ 2 ods. 1 písm. a/ a b/ zákona o DPH), v rozsahu, kvalite a spôsobom vyplývajúcim z predložených účtovných dokladov (§ 10 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve) a od dodávateľa zákonným spôsobom uvedeného na faktúre (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH), ako aj skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcovi dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania.

25. Ak správca dane pri preverovaní daňovým subjektom predložených písomných podkladov v rámci daňovej kontroly preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, splnil správca dane svoju dôkaznú povinnosť (§ 24 ods. 2 Daňového poriadku) a je opäť na daňovom subjekte, aby spochybnenia pôvodných dôkazov správcovi dane vyvrátil predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov (m.m. nález Ústavného súdu SR č. III. ÚS 401/09-17 zo dňa 16.12.2009).

26. Nakoľko daňový subjekt v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku zodpovedá aj za preukázanie skutočností, na preukázanie ktorých bol vyzvaný správcovi dane, je nutné, aby správca dane dostatočne konkrétne špecifikoval, čo považuje na základe dokladov predložených v rámci daňovej kontroly za pochybné či nepreukázané a z čoho tieto pochybnosti odvíja, aby daňový subjekt vedel, aké okolnosti či skutočnosti má na vyvrátenie týchto pochybností doložiť. Inak totiž nemôže obstať záver daňových orgánov o neunesení dôkazného bremena na strane kontrolovaného daňového subjektu.

27. Z administratívneho spisu vyplýva, že žalobca predložil v rámci daňovej kontroly správcovi dane doklady preukazujúce zmluvný vzťah s dodávateľom, ďalej doklady o prijatí dodávok kryštálového cukru i o úhrade faktúr, ktoré dodávateľ eviduje vo svojom účtovníctve a uviedol ich v príslušnom daňovom priznaní. Žalobca tiež predložil dôkazy o uskladnení a preprave tovaru, ktorú mal zabezpečiť a aj uhradiť žalobcov dodávateľ. Navrhol ako svedkov vypočuť konateľov a zamestnankyňu dodávateľa, ako aj vedúcu logistiky spoločnosti ČSAD Invest Logistics, s. r. o., ktorá mala potvrdiť príjem tovaru od dodávateľa Nettix, s. r. o. do uskladnenia a nasledovný výdaj tovaru žalobcovi. Ide o dôkazné návrhy, ktorými chcel žalobca preukázať reálne uskutočnenie deklarovanych zdaniteľných obchodov s dodávateľom, z ktorých si uplatnil odpočítanie dane z dodávateľských faktúr.

28. Správca dane ani žalovaný však žalobcom predložené dôkazy nevyhodnotili, konštatujú, že predloženie formálnych dokladov pre priznanie odpočítania dane nestačí. Nevykonali ani navrhované dôkazy, avšak bez toho, aby poskytli zrozumiteľné zdôvodnenie tohto postupu. Napriek tomu sú závery správcu dane i dôvody rozhodnutia žalovaného pre nepriznanie odpočítania dane z posudzovaných obchodov postavené na tom, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal reálne uskutočnenie deklarovanych transakcií s kryštálovým cukrom. Daňové orgány pritom zjavne vychádzali zo zistení o

nezrovnalostiach týkajúcich sa predchádzajúcich subjektov v reťazci obchodov s touto komoditou, pričom dospeli k záveru, že ide o fiktívne plnenia, ktoré sa v skutočnosti neudiali tak, ako boli deklarované na predložených faktúrach.

29. Daňové orgány sa teda v podstate odmietli zaoberať dôkaznými návrhmi žalobcu, ktorými chcel preukázať uskutočnenie deklarovaných obchodov a zároveň konštatovali, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že obchody sa uskutočnili tak, ako ich deklaroval. Najvyšší súd považuje takýto ich postup, s ktorým sa stotožnil i krajský súd, za neprípustný.

30. Kontrolovaný daňový subjekt má počas daňovej kontroly právo nielen predkladať dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať vykonanie dôkazov dostupných správcovi dane, vyjadrovať sa k zisteným skutočnostiam a k spôsobu ich zistenia, ale má aj právo poznať priebežné výsledky hodnotenia predložených dôkazov, ak vznikli pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov, či o pravdivosti údajov v nich uvedených. V takom prípade zákon ukladá správcovi dane, aby tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu oznámil a umožnil mu, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil, nepravdivé údaje opravil, alebo pravdivosť údajov riadne preukázal (§ 45 ods. 1 písm. c/, § 46 ods. 5 Daňového poriadku). Ak správca dane svoje pochybnosti a ich príčiny kontrolovanému daňovému subjektu neoznámia, je tento v neistote, aké skutočnosti má preukazovať a na čo sa má v priebehu daňovej kontroly zamerať. To samozrejme platí aj v prípade, že správca dane považuje za pochybné samotné uskutočnenie deklarovanej transakcie.

Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámia správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

31. V prejednávanej veci správca dane počas celej daňovej kontroly nepostupoval dôsledne podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku a neoznámil žalobcovi, ktoré z predložených dokladov alebo údaje v nich uvedené považuje za pochybné z hľadiska ich správnosti, pravdivosti alebo úplnosti a z akých dôvodov. Nevyzval ho, aby riadne preukázal pravdivosť pochybných údajov, chýbajúce údaje doplnil, či nejasnosti vysvetlil. Správca dane síce priebežne oboznamoval žalobcu s výsledkami vlastných šetrení a bez bližšej špecifikácie ho vyzýval na predloženie dôkazov, avšak žalobcom predložené dôkazy dostatočne nevyhodnotil a navrhnuté dôkazy nevykonal, pričom svoju pozornosť sústredil predovšetkým na subjekty, ktoré predchádzali žalobcovi v obchodnom reťazci s kryštálovým cukrom, resp. na žalobcom deklarovaného odberateľa tejto komodity v Českej republike.

32. Z uvedených dôvodov považoval odvolací súd za opodstatnenú odvoláciu námietku žalobcu, že krajský súd nesprávne vyhodnotil otázku namietanej nesprávnosti a neúplnosti zistenia skutkového stavu v daňovom konaní, ktorú považuje Najvyšší súd za dôvodnú.

33. Keďže najneskôr vo vyrubovacom konaní nebolo žalobcovi umožnené preukázať rozhodujúce skutočnosti vykonaním navrhnutých dôkazov, nemožno považovať skutkový stav za dostačujúci pre právne posúdenie veci. Preto postupoval Najvyšší súd podľa § 220 a § 250ja ods.3 O.s.p. a zmenil rozsudok súdu prvého stupňa tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vrátil mu vec na ďalšie konanie a v tom bude právnym názorom odvolacieho súdu viazaný. Z tohto dôvodu nepovažoval Najvyšší súd za potrebné zaujímať stanovisko k ostatným odvolacím námietkam žalobcu, ktoré sú s ohľadom na vyslovené závery bez významu.

34. O trovách konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1, 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že v konaní úspešnému žalobcovi ich náhradu priznal podľa obsahu spisu vo výške 140 € na súdnych poplatkoch za žalobu a odvolanie. Náhradu trov právneho zastúpenia odvolací súd žalobcovi nepriznal, pretože jeho právny zástupca si náhradu týchto trov počas celého konania pred krajským súdom a ani do troch pracovných dní od vyhlásenia rozsudku odvolacieho súdu nevyšiel (§ 151 ods. 1, 2 O.s.p.).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.