

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžf/57/2016
Identifikačné číslo spisu: 2014200791
Dátum vydania rozhodnutia: 26.02.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:2014200791.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Marty Molnárovej, v právnej veci žalobcu Progressive FR, s.r.o., so sídlom Palárikova 220/15, Zeleneč, IČO: 45 269 343 (právny nástupca spoločnosti P&R Company, s.r.o., Palárikova 220/15, Zeleneč, IČO: 45 625 506), právne zastúpený: Advokátska kancelária JUDr. Vladimír Grác, s.r.o., so sídlom Hubeného 17, Bratislava, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu č. 1100301/1/371717/2014/5019 zo dňa 18. augusta 2014, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/86/2014-119 zo dňa 12. januára 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/86/2014-119 zo dňa 12. januára 2016 p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave (ďalej aj „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa pôvodný žalobca, spoločnosť P&R Company, s.r.o., Palárikova 220/15, Zeleneč, IČO: 45 625 506 domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/371717/2014/5019 zo dňa 18. augusta 2014, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava (ďalej aj ako „správca dane“) č. 9201402/5/1575192/2014 zo dňa 23. apríla 2014, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku vyrubil právnomu predchodcovi žalobcu rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie október 2012 vo výške 58.215,05 Eur, nepriznal nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2012 v sume 19.776,50 Eur a súčasne vyrubil vlastnú daňovú povinnosť na dani z pridanej hodnoty v sume 38.438,55 Eur.

V priebehu odvolacieho konania bolo zistené, že spoločnosť P&R Company, s.r.o., Palárikova 220/15, Zeleneč, IČO: 45 625 506 zanikla rozhodnutím spoločníkov o zrušení obchodnej spoločnosti podľa § 68 ods. 3 písm. b) Obchodného zákonníka v dôsledku zlúčenia, právnym nástupcom sa stala spoločnosť Progressive FR, s.r.o., so sídlom Palárikova 220/15, Zeleneč, IČO: 45 269 343. Pôvodný žalobca aj právny nástupca mali v priebehu súdneho konania rovnakého právneho zástupcu, ktorý plynulo konal vo veci, preberal písomnosti a vykonával úkony súvisiace s právnym zastupovaním, najvyšší súd preto s ohľadom na požiadavku procesnej ekonomie bez ohľadu na stratu procesnej spôsobilosti pôvodného žalobcu akceptoval zmenu označenia žalobcu až v odvolacom konaní.

II.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že právny predchodca žalobcu ako daňový subjekt jednoznačne nepreukázal, že tvrdené skutočnosti existujú na materiálnom základe tak, ako ich deklaroval na predložených faktúrach, a to aj vo vzťahu k subjektom uvedeným na týchto faktúrach. Dôvodil, že nesplnenie čo len jednej z hmotnoprávných zákonných podmienok má za následok nesplnenie nároku na odpočítanie dane.

Krajský súd sa nestotožnil s námietkou právneho predchodcu žalobcu, že skutkový stav bol nesprávne právne posúdený. V danom prípade podľa krajského súdu na uplatnenie nároku na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr nepostačuje iba predloženie účtovných dokladov, pretože uskutočnenie zdanieľného plnenia je potrebné preukázať nielen po formálnej, ale aj po obsahovej stránke. Dôkazné bremeno je na strane daňového subjektu. V daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy posudzuje. Znamená to, že pokiaľ správca dane získa oprávnené pochybnosti o tom, či bol predmetný tovar dodaný, nie je povinný dokazovať jeho nedodanie, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdanieľného plnenia osobou uvedenou v predkladaných faktúrach, pokiaľ si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry. Ak daňovník neunesie v tomto zmysle dôkazné bremeno, nemôže byť úspešný v uplatnení nároku na odpočet DPH.

Okrem toho krajský súd považoval za potrebné uviesť, že na daňové konanie o odpočte dane z pridanej hodnoty sú na preukázanie nároku na odpočet DPH kladené prísnejšie podmienky ako u iných druhov daní. Právny predchodca žalobcu ako podnikateľský subjekt mal byť podľa krajského súdu dostatočne oboznámený so svojimi povinnosťami daňovníka vo vzťahu k správcovi dane, ktoré vyplývajú z daňových zákonov (plnenie daňových povinností je jedna z podstatných podmienok podnikania). Podľa krajského súdu sa preto od daňovníka dá oprávnene očakávať vedomosť o tom, že pri predpokladanej daňovej kontrole má v zmysle daňových predpisov preukázať, že k zdanieľnému plneniu skutočne došlo a taktiež musí vedieť preukázať, kto uvedenú službu skutočne aj reálne poskytol. Ak daňový subjekt svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.

Krajský súd zdôraznil, že nárok na uplatnenie práva na odpočítanie dane vzniká platiteľovi až po preukázaní splnenia všetkých zákonom č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „zákon o DPH“) stanovených podmienok. Podmienky uvedené v ust. § 49 ods. 1 v nadväznosti na ust. § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Vzhľadom k tomu, že správca dane mal pochybnosti o vierohodnosti, úplnosti a pravdivosti kontrolovaným daňovým subjektom predložených dokladov, nevychádzal len z dokladov, ktoré tento predložil, ale k tomuto účelu vykonal rozsiahle dokazovanie spočívajúce v šetrení správcu dane u právnym predchodcom žalobcu deklarovaných dodávateľov a odberateľov tovaru.

Krajský súd uviedol, že v prípade spoločností Losberg, s.r.o. a daňového subjektu Ing. Juraj Klimaszevsky - PRIMEX nebola daň z pridanej hodnoty uvedená na faktúrach, z ktorých si právny predchodca žalobcu uplatnil odpočítanie dane, daňovými subjektmi priznaná ani odvedená do štátneho rozpočtu SR. V prípade spoločností Losberg, s.r.o. bolo zistené, že táto má fiktívne sídlo na adrese Františkánske námestie 4 v Prešove, ktoré nie je možné kvalifikovať ako sídlo hospodárskej činnosti a

obchodnú činnosť tejto spoločnosti možno charakterizovať ako deklarovanie fiktívnej ekonomickej činnosti bez akéhokoľvek reálneho základu, čo bolo správcom dane zistené vykonaným dokazovaním a šetrením. V prípade ďalšieho deklarovaného dodávateľa tovaru - spoločnosti S-CAR 2007, s.r.o. došlo k zmene sídla i konateľa spoločnosti, pričom bolo zistené, že splnomocnený zástupca zásielky z pošty nepreberá a nový konateľ spoločnosti je nekontaktný a nie je známy ani jeho trvalý pobyt v Maďarskej republike. Bývalý konateľ tejto spoločnosti p. Alexander Kis napriek tomu, že slovné potvrdil realizáciu fakturovaných dodávok tovaru pre právneho predchodcu žalobcu, svoje tvrdenie nepreukázal žiadnymi dokladmi ani dôkazmi, pretože podľa jeho vyjadrenia doklady boli odovzdané novému konateľovi spoločnosti. Taktiež jeho tvrdenia, že spoločnosť nevlastní autá, ale si ich prenajíkala, ako aj tvrdenie, že tovar bol vyskladnený zo skladových priestorov v Kolárove, ktorých adresu si nepamätal, nemožno považovať za relevantný dôkaz, že k dodávkam tovaru pre právneho predchodcu žalobcu reálne došlo. Podľa krajského súdu bolo preto skutočne na právnom predchodcovi žalobcu, aby predložil dôkazy potvrdzujúce, že predmet obchodu skutočne existoval. V tomto smere aj správca dane požadoval od právneho predchodcu žalobcu predložiť dôkazy preukazujúce realizáciu dodávok tovaru, a to uviesť miesto nakládky tovaru, miesto jeho skladovania, mená osôb realizujúcich nakládku a vykládku tovaru, vyjadriť sa k tomu, ako bol nakúpený tovar balený - hmotnosť jednotlivého balenia, uviesť spôsob použitia nakúpeného tovaru, predložiť skladovú evidenciu tovaru, číslo výrobnéj šarže nakúpeného tovaru (cukru), predložiť doklady o úhrade došlých faktúr, uviesť mená svedkov, ktorí by potvrdili reálne dodávky tovaru od právnym predchodcom žalobcu deklarovaných dodávateľov, avšak právny predchodca žalobcu relevantné dôkazy o tom nepredložil.

V tejto súvislosti krajský súd považoval za potrebné uviesť, že samotné čestné prehlásenia Ing. Jiřího Hrona (konateľa spoločnosti Losberg, s.r.o.), Ing. Juraja Klimasevszkeho a čestné prehlásenie Alexandra Kisa (konateľa spoločnosti Losberg, s.r.o. v čase deklarovaných dodávok tovaru), v ktorých títo čestne prehlasujú, že tovar bol právnemu predchodcovi žalobcu podľa vystavených faktúr dodaný, nemožno považovať za postačujúce. Navyiac krajský súd zdôraznil, že právny predchodca žalobcu ani neuviedol konkrétne osoby, ktoré mali manipulovať s tovarom, neuviedol číslo výrobnéj šarže nakúpeného tovaru (cukru), ktoré umožňuje zabezpečiť vysledovateľnosť potravín, neuviedol mená osôb, ktoré mali prepravu tovaru vykonať, pričom platiteľ musí byť schopný preukázať ním tvrdené skutočnosti nielen dokladmi, ale aj inými dôkazmi, že reálne prišlo k fakturovaným obchodom.

V súvislosti s rozsudkami Súdneho dvora Európskej únie, na ktoré právny predchodca žalobcu poukazoval, krajský súd uviedol, že pokiaľ sa právny predchodca žalobcu v daňovom konaní alebo v súdnom prieskumnom konaní na ne odvoláva, tak je jeho dôkazným bremenom preukázať, že skutkový stav jeho daňovej transakcie má prvky niektorého z rozsudkov Súdneho dvora Európskej únie a nielen uvádzať niektoré právne závery v týchto rozsudkoch konštatované. Na tomto mieste krajský súd uviedol, že vo všetkých právnych predchodcom žalobcu uvádzaných rozsudkoch sa nejednalo o obchod, v ktorom by bola spochybnená samotná existencia jeho predmetu, t. j. existencia prevádzaného tovaru a s tým spojený reálny základ deklarovaného zdaniteľného plnenia. V týchto prípadoch Európsky súdny dvor vychádzal z predpokladu, že príslušné daňové orgány a ani vnútroštátne súdy nespochybnovali reálny základ kontrolovaných zdaniteľných plnení, ale vychádzali z predpokladu, že zdaniteľné plnenie sa uskutočnilo tak, ako to vyplývalo z predmetných faktúr a že predmetné faktúry obsahovali všetky zákonom predpísané náležitosti, a teda boli splnené vecné a formálne podmienky práva na odpočet dane. Znamená to, že sporné daňové kontroly sa týkali reálnych zdaniteľných obchodov. V danom prípade, však podľa krajského súdu bola spochybnená samotná existencia tovaru, ktorý mal byť predmetom obchodovania.

K námietkam vznesených právnym predchodcom žalobcu v súvislosti s prerušením daňovej kontroly zo strany správcu dane krajský súd uviedol, že správca dane v odôvodnení obidvoch rozhodnutí dostatočne jasne a zrozumiteľne uviedol dôvody prerušenia daňovej kontroly, a to zaslanie žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií, ktorou bola finančná správa Českej republiky požiadaná o preverenie registračných údajov a intrakomunitárnych nadobudnutí tovaru v spoločnostiach Somega, s.r.o. a Savartes, s.r.o., ktorým mal právny predchodca žalobcu v kontrolovanom zdaňovacom období dodať tovar ako intrakomunitárne dodania. Krajský súd poukázal na to, že ustanovenie § 61 ods. 1 Daňového poriadku

umožňuje správcovi dane prerušiť daňové konanie, pričom v danom prípade bolo prerušené z dôvodu, že bolo potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, a to zákona č. 76/2007 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní. Tiež krajský súd konštatoval, že obe rozhodnutia týkajúce sa prerušenia daňovej kontroly obsahujú náležitosti v zmysle ust. § 63 ods. 3 písm. c/ Daňového poriadku, a to, že v týchto rozhodnutiach nebolo uvedené písmeno, na základe ktorého bola daňová kontrola prerušená (uvedené bolo ust. § 61 ods. 1), tak takáto vada podľa krajského súdu nezakladá dôvod, pre ktorý by bolo rozhodnutie žalovaného, ako aj správcu dane nezákonné.

K námietkam vzneseným právnym predchodcom žalobcu v súvislosti s vykonávaním úkonov správcu dane počas prerušenia kontroly krajský súd uviedol, že v priebehu výkonu tejto kontroly i v priebehu prerušenia tejto kontroly prebiehala u žalobcu súčasne kontrola DPH za zdaňovacie obdobie august 2012 a kontrola nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie september 2012. Daňový úrad Trnava síce požiadal Daňový úrad Nitra o preverenie skutočností súvisiacich s týmito kontrolami u daňového subjektu S-CAR 2007, s.r.o. (išlo o úkony smerujúce k výsluchu Alexandra Kisa), netýkali sa však prerušenej daňovej kontroly. Vo vzťahu k trvaniu daňovej kontroly a nadväzujúcej námietke nezákonnosti ňou získaných dôkazov krajský súd poukázal na skutočnosť, že predmetná daňová kontrola bola začatá na základe oznámenia zo dňa 22.01.2013 dňa 24.01.2013, rozhodnutiami zo dňa 08.04.2013 a 13.09.2013 bola v súlade s § 61 ods. 1 a 3 Daňového poriadku prerušená do 10.06.2013, resp. 30.10.2013, kedy pominuli dôvody, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila. Lehoty v dobe počínajúcej oznámením prerušenia konania a končiacej oznámením odpadnutia dôvodov neplynuli, čo podľa názoru krajského súdu znamená, že daňová kontrola bola skončená v zákonom stanovenej lehote.

Krajský súd uzavrel, že v predmetnej veci si správca dane zaobstaral všetky dostupné dôkazné prostriedky, vykonal rozsiahle dokazovanie, aby zistil čo najúplnejšie skutkový stav a dostatočným spôsobom sa vysporiadal aj s právnou argumentáciou právneho predchodcu žalobcu a jeho námietkami. Právnym predchodcom žalobcu uvedené žalobné dôvody neboli podľa krajského súdu spôsobilé spochybniť zákonnosť postupu žalovaného, resp. správnosť záverov, na základe ktorých boli založené vydané rozhodnutia správnych orgánov. Krajský súd mal za to, že právny predchodca žalobcu neunesol tak v daňovom a ani v súdnom konaní dôkazné bremeno a neuviedol žiadne také skutočnosti, s ktorými by sa daňové orgány relevantným spôsobom nevysporiadali, pričom sa zaoberali všetkými vznesenými námietkami zo strany právneho predchodcu žalobcu.

O trovách konania krajský súd rozhodol postupom podľa § 250k OSP tak, že procesne 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 tak, že rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane zruší a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie. Prípadne, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Postup správcu dane, žalovaného a krajského súdu považoval za rozporný so zákonom. Dôvodil nedostatočne vykonaným dokazovaním. Bol si vedomý rozsahu dôkazného bremena vyplývajúceho z Daňového poriadku a súvisiaceho zákona o DPH, avšak v tejto súvislosti považoval za potrebné poukázať na to, že konaním správcu dane a žalovaného bolo jeho právnemu predchodcovi znemožnené uplatniť svoje práva a povinnosti vyplývajúce jednak z Daňového poriadku, ako aj zo zákona o DPH. Uviedol, že pri realizácii určitej obchodnej transakcie sú počet a povaha dôkazov obmedzené, pričom sú determinované najmä podmienkami, za ktorých bol daný obchod realizovaný. Výžadovanie dôkazov nad rozsah ich reálnej existencie je v rozpore s princípmi dokazovania, a to nielen v daňovom konaní. Poukázal tiež na to, že správca dane požadoval predloženie dôkazov (napríklad miesto nakladky tovaru, miesto jeho skladovania, mená osôb realizujúcich nakladanie a vykladanie tovaru), pričom niektoré z požadovaných dôkazov ani neexistovali (napr. výrobné šarže žiadané správcom dane s odôvodneným poukazom na zákon č. 152/1995 Z. z. o potravinách, ktorého príslušné ustanovenia v čase realizácie obchodného vzťahu už neboli účinné a nová právna úprava takúto povinnosť už neupravovala, resp. nie

v rozsahu vyžadovanom správcom dane), a to najmä s ohľadom na dohodnuté podmienky uskutočňovania daného obchodného vzťahu alebo na nedostupnosť niektorých dôkazov právnenému predchodcovi žalobcu (najmä v prípade dôkazov vzťahujúcich sa na prepravu tovaru).

Zdôraznil, že jeho právny predchodca navrhol vykonanie dôkazov, ktorými by bolo možné preukázať skutočnosti požadované správcom dane, avšak správca dane navrhované dôkazy bez náležitého odôvodnenia nevykonali. Jeho argumentáciu v tomto smere žalobca považoval z vecného a právneho hľadiska za nedostatočnú a žalovaný tento nedostatok v odvolacom konaní neodstránil. Týmto nedostatkom sa nezaoberal ani krajský súd v napadnutom rozsudku. Poukázal na to, že jeho právny predchodca navrhol vykonanie najmä dôkazov súvisiacich so skladovaním tovaru, ktorý bol predmetom daného obchodného vzťahu a ktorý bol skladovaný v priestoroch obchodnej spoločnosti Lagermax Slovakia, spol. s r.o. (napr. vypočítanie konateľa a zamestnancov skladovateľa, prípadne vykonanie miestnej obhliadky v skladových priestoroch, kde bol tovar skladovaný a iné), či zaobstaranie výpisov z elektronického mýtného systému Národnej diaľničnej spoločnosti, a.s. Podľa žalobcu z povahy navrhovaných dôkazov jednoznačne vyplýva, že smerovali k preukázaniu toho, že tovar reálne existoval, bol dodaný na miesto určenia, bol prepravený, ako aj k preukázaniu toho, kto s tovarom manipuloval pri jeho vykladaní a nakladaní v danom sklade. Navyše dôkazy navrhované právnym predchodcom žalobcu boli aj v súlade s požiadavkou správcu dane na preukázanie požadovaných skutočností. Zastával názor, že navrhované dôkazy mali byť v daňovom konaní vykonané, a to najmä s ohľadom na povinnosť daňových orgánov náležite zistiť skutkový stav v rozsahu nevyhnutne potrebnom na správne určenie dane. Pokiaľ navrhované dôkazy neboli vykonané a ich nevykonanie nebolo dostatočným a vierohodným spôsobom odôvodnené, došlo tým k znemožneniu uplatnenia práv právneho predchodcu žalobcu v daňovom konaní.

Žalobca mal za to, že ak správca dane a žalovaný (najmä vzhľadom na nedostatok súčinnosti dodávateľov právneho predchodcu žalobcu so správcom dane) dospeli k záveru o podvodnom konaní na strane dodávateľov právneho predchodcu žalobcu, mali v tomto smere vykonať dokazovanie, pričom podľa judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Súdneho dvora Európskej únie právne významné okolnosti, z ktorých sa vyvodzuje úmysel a vedomosť daňového subjektu o podvodnom konaní obchodného partnera v reťazovej transakcii, zisťuje a dokazuje správca dane. Skúmaním toho, či právny predchodca žalobcu vedel alebo mohol vedieť o tom, že prijíma plnenia, ktorými sa môže, resp. bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, sa podľa žalobcu daňové orgány vôbec nezaoberali a v tejto súvislosti nevykonali žiadne dokazovanie, preto je ich záver v tomto smere nutné považovať za arbitrárny (predčasný).

Ďalej žalobca namietal rozporné závery správcu dane. Podľa žalobcu závery uvedené v protokole zo dňa 17. marca 2014, ako aj v rozhodnutiach daňových orgánov, sú nelogické a vnútorne rozporné. Najmä v časti, kedy správca dane na jednej strane dospel k záveru, že tovar nebol právnenému predchodcovi žalobcu zo strany jeho dodávateľov dodaný, a preto neuznal odpočet DPH a na druhej strane v rámci vykonanej kontroly neboli spochybnené dodávky tovaru, ktoré právny predchodca žalobcu uskutočnil na území Slovenskej republiky v prospech svojich odberateľov v Slovenskej republike v mesiaci október 2012. S týmito námietkami sa podľa žalobcu nevysporiadal ani žalovaný a ani krajský súd.

Dôvodil, že jeho právny predchodca v žalobe poukázal na viaceré rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ako aj na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie, na ktoré žalovaný neprihliadol s odôvodnením, že skutkový stav v dotknutej judikatúre sa nezhoduje so skutkovým stavom zistením pri vydávaní rozhodnutia správcu dane, pričom s týmto názorom sa stotožnil aj krajský súd. V tejto súvislosti žalobca poukázal na v žalobe uvedené rozhodnutia najvyššieho súdu a súdneho dvora, pričom podľa jeho názoru tieto rozhodnutia, resp. závery z nich vyplývajúce je možné aplikovať aj na daný skutkový stav, kedy dôvodom na nepriznanie nároku na nadmerný odpočet DPH bol záver správcu dane o tom, že dodávka tovaru sa neuskutočnila.

Žalobca tiež nesúhlasil s argumentáciou žalovaného, ako aj krajského súdu, a to vo vzťahu k jeho námietkam ohľadom nesprávnosti postupu pri vydávaní rozhodnutí, ktorými správca dane prerušil

daňové konanie podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku. Dôvodil, že na vydanie rozhodnutia o prerušení konania podľa § 61 ods. 1 písm. a/ a b/ Daňového poriadku musia byť splnené odlišné podmienky, pričom v prípade prerušení konania podľa písm. b/ musí byť jednoznačne identifikované, či dôvodom prerušení je začatie konania o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo či je potrebné získanie informácií spôsobom podľa osobitného predpisu. Keďže v prípade prerušení konania podľa písm. b/ ide o alternatívne upravené dôvody, nie je podľa žalobcu možné potrebu získania informácií podľa osobitného predpisu považovať za začatie konania o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia tak, ako to spojil správca dane. Keďže rozhodnutia o prerušení konania dôsledne nerozlišujú medzi dôvodmi na prerušení konania upravenými v § 61 ods. 1 Daňového poriadku a zároveň v nich absentuje riadne odôvodnenie, podľa žalobcu ich možno považovať za nepreskúmateľné. V nadväznosti na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie a Ústavného súdu Slovenskej republiky žalobca poukázal na tú skutočnosť, že neodôvodnené prerušenie daňového konania alebo neprimeraná doba trvania daňovej kontroly (vrátane prípadného prerušenia konania) je v rozpore so smernicou Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, keďže predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly prekračuje medze toho, čo je nevyhnutné na riadne vykonanie daňovej kontroly. Zdôraznil, že daňová kontrola DPH za mesiac október trvala skoro 15 mesiacov, z toho doba prerušenia bolo celkovo skoro 110 dní. Neprimerane dlhé obdobie na vykonanie daňovej kontroly žalobca považuje za nesprávny postup v daňovom konaní, pretože samotný výkon miestneho zisťovania, dožiadania a zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií nie sú podľa žalobcu samo o sebe dostatočným dôvodom na prerušenie daňového konania.

Záverom odvolania žalobca poukázal na to, že krajský súd sa v odôvodnení napadnutého rozsudku odvolával na neúčinný právny predpis, a to zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov. Aplikáciu uvedeného zákona žalobca považoval za nesprávne právne posúdenie vecí krajským súdom.

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

IV.

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 podľa § 10 ods. 2 OSP preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP, bez nariadenia pojednávania, podľa § 250ja ods. 2 a § 214 OSP v spojení s § 246c ods.1 veta prvá OSP s tým, že deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné vyhovieť. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 26. februára 2019 podľa § 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP.

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).

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. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c/ je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

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 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 tovaru a služieb, ktorú 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 § 71 ods. 1, 6 zákona o DPH pri každom dodaní tovaru a dodaní služby v tuzemsku pre zdaniteľnú osobu a pre právnickú osobu, ktorá nie je zdaniteľnou osobou je platiteľ povinný vyhotoviť faktúru. Ak platiteľ vo faktúre alebo v inom doklade o predaji uvedie vyššiu sumu dane, ako je povinný platiť podľa tohto zákona, je povinný platiť túto vyššiu sumu dane.

Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pri tom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť je bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správnenému určeniu a vyrubeniu dane.

Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje
a/ skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
b/ skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo

daňového konania,

c/ vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencie a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku správca dane daňové konanie

a/ preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke,

b/ môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

V.

Úlohou krajského súdu v prejednávanej veci bolo preskúmať zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného a posúdiť, či tento vo vzťahu k právnemu predchodcovi žalobcu (spoločnosť P&R Company, s.r.o., so sídlom Palárikova 220/15, 919 21 Zeleneč, IČO: 45 625 506) postupoval v súlade so zákonom, keď potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu (správca dane), ktorým bol právnemu predchodcovi žalobcu vyrubený rozdiel DPH v sume 58.215,05 Eur za zdaňovacie obdobie október 2012, nebol priznaný nadmerný odpočet za uvedené zdaňovacie obdobie v sume 19.776,50 Eur a súčasne mu bola vyrubená vlastná daňová povinnosť na DPH v sume 38.438,55 Eur.

Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s obsahom a dôvodmi odvolania proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trnave, po preskúmaní odvolaním napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu, vychádzajúc z ustanovenia § 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku. Tieto závery spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním najvyšší súd stotožňuje v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne, a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty v prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku k námietkam žalobcu uvedených v odvolaní dopĺňa nasledovné:

V daňovom konaní sa okrem zásady zákonnosti uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstaráť dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 49 ods. 2 zákona o DPH), ktoré právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správca dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie. Preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočňovanie zdaniteľných plnení je esenciálnou podmienkou pre odpočítanie. Pri preukazovaní je významný aj charakter zdaniteľného plnenia.

V prejednávanej veci bolo nesporne povinnosťou právneho predchodcu žalobcu predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočet DPH. Právny predchodca žalobcu a ani iné preverované daňové subjekty vierohodným a nespochybniteľným spôsobom nepreukázali, že tovar (kryštalový cukor) uvedený na faktúrach vystavených dodávateľmi (Ing. Juraj Klimaszevský-PRIMEX, Losberg s.r.o. a S-CAR 2007 s.r.o.) právnenému predchodcovi žalobcu ako odberateľovi (spoločnosť P&R Company, s.r.o.) bol reálne dodaný, čím nedošlo k splneniu podmienky pre odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. To znamená, že uvedeným dodávateľom nevznikla daňová povinnosť, pretože tovar nedodali, a teda nebola splnená podmienka podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, keďže fakturovaná DPH nebola uplatnená platiteľom za dodaný tovar. Rovnako tak nebolo preukázané prijatie služieb (vykonanie prepravy) z dodávateľských faktúr za prepravu tovaru od spoločnosti S-CAR 2007, s.r.o.

Taktiež nebolo vierohodným spôsobom preukázané, že tovar bol právnym predchodcom žalobcu reálne dodaný do iného členského štátu (v tomto prípade do Českej republiky spoločnostiam Somega s.r.o. a SAVARTES s.r.o.), keďže nebolo potvrdené nadobudnutie tovaru a zároveň nebola preukázaná intrakomunitárna preprava tovaru. Právnenému predchodcovi žalobcu teda nevzniklo právo na oslobodenie od dane v súlade s § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužitelná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi. Z ustanovenia § 43 ods. 5 zákona o DPH vyplýva, že splnenie podmienok pre oslobodenie od dane je povinný preukázať platiteľ, ktorý si oslobodenie od dane uplatňuje. Právny predchodca žalobcu nepreukázal rozhodujúcu podmienku pre oslobodenie od dane, a to, že tovar bol prepravený z tuzemska do iného členského štátu.

Odvolací súd v kontexte uvedeného dodáva, že za dôvodnú nemožno považovať ani odvoláciu námietku týkajúcu sa údajného nespochybnenia dodávok tovaru správcom dane uskutočnených právnym predchodcom žalobcu na území Slovenskej republiky, keďže takéto dodávky tovaru právny predchodca žalobcu v príslušnom zdaňovacom období ani nedeklaroval.

Žalovaný ako odvolací správny orgán sa v rámci odvolacieho konania proti rozhodnutiu správcu dane zaoberal vecou komplexne a v súlade so zásadami vyjadrenými v Daňovom poriadku. V napadnutých rozhodnutiach žalovaného a správcu dane bol dostatočným spôsobom opísaný skutkový stav vyplývajúci z vykonaného dokazovania správcom dane, podľa ktorého nebolo preukázané splnenie podmienok na odpočítanie dane. Preto aj odvolací súd zastáva názor, že rozhodnutia správnych orgánov spĺňajú všetky atribúty zákonnosti.

Krajský súd jasným a zrozumiteľným spôsobom vysvetlil, prečo nebol dostatočne preukázaný ani nákup, ani dodanie tovaru do iného členského štátu, ani reálna preprava medzi jednotlivými obchodnými článkami. Odvolací súd stotožňujúc sa s názorom krajského súdu konštatuje, že právnym predchodcom žalobcu deklarované obchodné transakcie sa reálne neuskutočnili, lebo vecné a časové podmienky na odpočítanie dane neboli splnené, čo je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH. Podľa názoru odvolacieho súdu krajský súd svoj správny záver odôvodnil dostatočným a zákonným spôsobom, a to jednak v súvislosti s rozsahom dokazovania správcom dane (okrem iného aj preverovaním uskladnenia tovaru v skladových priestoroch spoločnosti LAGERMAX Slovakia, s.r.o.), tiež v súvislosti s posúdením žalobcom poukazovanými súdnymi rozhodnutiami a rovnako tak v súvislosti so zákonnosťou rozhodnutí správcu dane o prerušení konania podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku, keď z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia nesporne vyplýva, že správca dane rozhodol o prerušení daňového konania podľa § 61 ods. 1 písm. b/ Daňového poriadku, a to z dôvodu konania o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia - zaslanie žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií.

VI.

Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že žalobca v odvolaní neuviedol také skutočnosti, ktoré by spochybňovali vecnú správnosť výroku rozsudku krajského súdu, ani také právne relevantné námietky,

s ktorými by sa krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia nebol dostatočne vysporiadal. Najvyšší súd tiež nezistil procesné vady, ktoré by samy o sebe boli dôvodom pre zrušenie rozhodnutia Krajského súdu v Trnave. Aj keď krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku popisoval základné zásady daňového konania s poukazom na zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov, ktorý sa neaplikuje na prejednávaný prípad, tento nedostatok v kontexte odvolacích námietok a celého odôvodnenia napadnutého rozsudku, v ktorom krajský súd poukazoval na príslušné ustanovenia správnej procesnej normy (Daňového poriadku), nespôsobuje nezákonnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

Keďže podľa názoru najvyššieho súdu krajský súd o otázkach, ktoré boli dôvodom podaného odvolania, nerozhodol svojvoľne a nezákonne a keďže najvyšší súd nezistil dôvod na zmenenie alebo zrušenie napadnutého rozsudku, považujúc jeho odôvodnenie za logické, jasné a zrozumiteľné a nezistil v tomto rozhodnutí žiaden rozpor so zákonom, rozsudok krajského súdu podľa § 219 ods. 1 a 2 OSP potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP tak, že neúspešnému žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, žalovanému náhrada trov konania neprináleží zo zákona.

Poučenie:

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