

|                            |                                |
|----------------------------|--------------------------------|
| Súd:                       | Najvyšší súd SR                |
| Spisová značka:            | 8Sžf/32/2013                   |
| Identifikačné číslo spisu: | 3012200406                     |
| Dátum vydania rozhodnutia: | 24.04.2014                     |
| Meno a priezvisko:         | CSc., JUDr. Eva Babiaková      |
| Funkcia:                   | sudca                          |
| ECLI:                      | ECLI:SK:NSSR:2014:3012200406.1 |

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a Mgr. Petra Melichera, v právnej veci žalobcu: NDP SLOVAKIA s.r.o., Potočná 9, Piešťany, IČO 36 314 455, zast. JUDr. Luciou Halvoňovou, advokátkou so sídlom Na vŕšku 2, Bratislava, ako právny nástupca zaniknutého žalobcu GOSTAN s.r.o., Trenčianska 57, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1020506/1/893230/2012/5199-r a č. 1020506/1/893321/2012/5199-r obe zo dňa 13. apríla 2012, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/78/2012 - 56 zo dňa 6. februára 2013, jednohlasne, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/78/2012 - 56 zo dňa 6. februára 2013, 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

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne zamietol žaloby, ktorými sa právny predchodca žalobcu domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného, ktorými potvrdil rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa - Daňového úradu Považská Bystrica, ktorými bol právnenému predchodcovi žalobcu (ďalej v texte rozsudku len „žalobca“) vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2008 v sume 34 856,17 € (rozhodnutie č. 670/230/66568/11/Kav zo dňa 21. decembra 2011) a za zdaňovacie obdobie marec 2008 rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 32 613,95 € (rozhodnutie č. 670/230/66569/11/Kav zo dňa 21. decembra 2011).

Krajský súd ohľadne namietaného nevykonania daňovej kontroly v zákonnej lehote konštatoval, že daňová kontrola za zdaňovacie obdobia február a marec 2008 začala 15. apríla 2009 a bola ukončená dňom prerokovania protokolu o zisteniach z daňovej kontroly dňa 15. júla 2011. Správca dane rozhodol o prerušení výkonu daňovej kontroly od 2. júla 2009 do 26. apríla 2010 z dôvodu preverovania uskutočnenia zdaniteľného obchodu formou medzinárodnej výmeny informácií. Nadriadený orgán správcu dane (Daňové riaditeľstvo SR) vyhovel žiadosti správcu dane a predĺžil lehotu na vykonanie

daňovej kontroly do 9. februára 2011. Správca dane rozhodol o opakovanom prerušení výkonu daňovej kontroly od 14. decembra 2010 do 26. mája 2011 z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií. Zákonná lehota na vykonanie daňovej kontroly vzhľadom na jej opakované prerušenie a predĺženie by uplynula dňom 25. júla 2011. V skutočnosti bol výkon daňovej kontroly ukončený dňom prerokovania protokolu dňa 15. júla 2011.

Krajský súd sa nestotožnil s námietkou žalobcu, že správca dane pokračoval v daňovej kontrole z vlastného podnetu tým, že vykonával procesné úkony (žiadosť o MVI z 30. októbra 2009) po prerušení konania a nie až po tom ako pominuli prekážky, a preto lehoty v zmysle § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej v texte rozsudku len „zák. o správe daní“) riadne plynuli a zákonná šesťmesačná lehota uplynula 30. apríla 2010. Žiadosť o predĺženie lehoty na výkon daňovej kontroly z 8. júla 2010 bola podľa tvrdenia žalobcu podaná až po uplynutí zákonnej 6 mesačnej lehoty na vykonanie kontroly. Z obsahu administratívneho spisu jednoznačne vyplynulo, že rozhodnutia o prerušení výkonu daňovej kontroly boli žalobcovi riadne doručené a priebežne bol oboznamovaný s vykonávaným dokazovaním ako aj so zisteniami z MVI. Žalobca nereagoval na výzvy správcu dane, aby sa k získaným dôkazom vyjadril, prípadne aby navrhol vykonanie ďalších dôkazov. Podanie žiadosti o MVI nie je možné považovať za procesný úkon, následkom ktorého, po prerušení daňovej kontroly, začala opäť plynúť zákonná lehota na jej vykonanie. Súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že počas prerušenia výkonu daňovej kontroly neplynú lehoty (§ 25a ods. 5 zák. o správe daní), a preto žiadosť správcu dane o predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly nebola podaná po jej uplynutí. V prejednávanej veci bola daňová kontrola vykonaná v zákonnej lehote (§ 15 ods. 17 zák. o správe daní) s prihliadnutím na jej opakované prerušenie a predĺženie lehoty, o ktorom rozhodol príslušný nadriadený orgán.

Krajský súd ďalej konštatoval, že žalobca nevyvrátil oprávnené pochybnosti správcu dane o pôvode tovaru. Obchodné spoločnosti (BANED s.r.o. - FOR DESIGN s.r.o. - S&J Pressburg plus s.r.o. - VVL REAL s.r.o. - J.K. Consult s.r.o.), deklarovali obchodovanie s tovarom pod rôznymi názvami ako granitová alebo žulová dlažba, alebo granitové dosky. Uvedené spoločnosti preukazovali uzavretie obchodu formálne vyhotovenými faktúrami a dodacími listami, pričom tovar nezmenil skutočné miesto uskladnenia. V účtovníctve týchto obchodných spoločností neboli evidované náklady na opracovanie, prepravu tovaru, neboli evidovaní zamestnanci, resp. osoby, ktoré tovar opracovávali a manipulovali s ním, na dodacích listoch nebol údaj o pôvode tovaru. Navyše, prvú dodávku tovaru v označenom reťazci mali realizovať maďarská spol. HEINTZ VALENTIN KFT, išlo o intrakomunitárnu dodávku, o uskutočnení ktorej neexistujú vierohodné dôkazy. Krajský súd neprihliadal na tvrdenia žalobcu, že preukázal reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov.

Krajský súd sa ďalej nestotožnil s tvrdením žalobcu, že bol dotknutý na svojich právach aj tým, že správca dane na neho preniesol dôkazné bremeno, ktoré mal znášať sám, a že dokazovanie a vyhodnotenie dôkazov nebolo v súlade so zákonom. Pre posúdenie týchto námietok bolo rozhodujúce, či tovar, ktorý bol predmetom obchodu, reálne existuje. Žalobca na svoje tvrdenie, že uzavrel s dodávateľom spol. J.K. Consult s.r.o. zdaniteľný obchod, predložil len formálne doklady a to faktúry, ktoré nemali náležitosti v zmysle § 71 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej v texte rozsudku len „zák. o DPH“). Správca dane od neho nevyžadoval dôkazy, ktoré mal zabezpečiť sám. O tom svedčí aj správcom dane vykonané preverovanie, či žalobca skutočne realizoval zdaniteľné obchody, a to formou medzinárodnej výmeny informácií. V rámci medzinárodnej výmeny informácií bolo preverované aj dodanie tovaru z Maďarska na Slovensko a preverovanie pohybu tovaru v Českej republike. Žalobca nebol neprimerane zaťažovaný bremenom dôkazu, navyše ak nereagoval na výzvy správcu dane, aby sa vyjadril k získaným dôkazom a zisteniam, príp. aby predložil vlastné návrhy na dokazovanie.

Pokiaľ sa žalobca dožadoval aplikácie ním citovanej judikatúry, krajský súd poukázal na rozsudok tunajšieho súdu zo dňa 27. novembra 2012, sp. zn. 4Sžf/32/2012, ktorým na odvolanie žalobcu bol potvrdený rozsudok Krajského súdu v Trenčíne zo dňa 14. februára 2012, č. k. 11S/66/2011-63. Vo veci vedenej pod sp. zn. 11S/66/2011-63 (DPH za zdaňovacie obdobie júl 2009), ako aj v posudzovanej veci sa jednalo o rovnakých účastníkov a o rovnaké skutkové zistenia s rovnakým právnym záverom, rozdiel bol len v zdaňovacom období. Tunajší súd podrobne uviedol dôvody, pre ktoré nebolo dôvodné na prejednávanú vec aplikovať závery žalobcom označených rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, českých súdov ako aj SDEÚ.

O trovách krajský súd rozhodol v zmysle § 250k ods. 1 zákona č. 99/1963 Zb. Občianskeho súdneho poriadku v znení neskorších predpisov (ďalej v texte rozsudku len „O. s. p.“) tak, že neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal.

Proti predmetnému rozsudku podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie domáhajúc sa jeho zrušenia a vrátenia veci krajskému súdu na ďalšie konanie, alternatívne jeho zmeny tak, že odvolací súd podaným žalobám vyhovie.

Uviedol, že krajský súd vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci. Pokiaľ krajský súd dospel k záveru, že žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií nie je možné považovať za procesný úkon, následkom ktorého po prerušení daňovej kontroly by začala plynúť lehota na jej vykonanie, nie je z napadnutého rozsudku zrejmé, o aké právne relevantné skutočnosti krajský súd oprel tento záver, čo označil za svojvoľu. Procesný úkon je právny úkon relevantný z hľadiska prerokovania a rozhodovania o veci. Žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií je teda procesným úkonom daňového konania, ktorý má vplyv na prerokovanie veci. Daňové orgány prerušujú daňové kontroly práve z dôvodu, že pred prerušením kontroly podali žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií. Správca dane nemôže počas prerušenia realizovať žiadne procesné úkony. Porušenie zákona spočíva v tom, že správca dane vydal rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly 2. júla 2009 a žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 670/320/45279/2009/ZI z 30. októbra 2009, pričom formálne deklaroval prerušenie do 26. apríla 2010 práve z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií. Z uvedeného vyplýva, že daňová kontrola bola prerušená od 2. júla 2009 do 30. októbra 2009, pretože predmetnou žiadosťou správca dane opätovne vstúpil do konania v zmysle § 25a ods. 4 zák. o správe daní, a teda daňová kontrola trvala viac ako 1 rok a 5 mesiacov. Daňová kontrola bola nezákonná a nezákonný je aj protokol o nej a všetky nadväzujúce rozhodnutia, čo samo osebe je dôvodom na zrušenie preskúmaných rozhodnutí. Výsledkami z medzinárodnej výmeny informácií na podklade žiadosti zo dňa 30.10.2009 odôvodnil svoje rozhodnutia tak správca dane ako aj žalovaný. Je neprípustné, aby daňové orgány svoje rozhodnutia odôvodňovali skutočnosťami zistenými počas prerušenia daňovej kontroly a zároveň popierali, že týmto úkonom nedošlo k opätovnému plynutiu lehôt daňovej kontroly.

Žalobca ďalej namietal, že krajský súd paušálne a stručne prevzal závery daňových orgánov bez uvedenia, akým spôsobom sa vysporiadal so žalobnými dôvodmi, pričom svoje závery odôvodňoval aktivitou iných podnikateľských subjektov, na ktorých aktivitu nemá žalobca žiaden dosah. Jednostranné prijatie argumentácie žalovaného za súčasnej absencie úvah, ktorými sa súd spravoval pri hodnotení dôkazov determinuje následnú nepresvedčivosť celého rozsudku, tento je arbitrárny a bolo problematické zamerať dôvody odvolania.

Vo vzťahu k predloženým dokladom žalobca uviedol, že právne predpisy výslovne uvádzajú, čo musí predmetný daňový doklad obsahovať a tieto skutočnosti aj predložené faktúry riadne obsahovali. Žalovaný si nemôže svojvoľne určovať ako má konkrétny daňový doklad vyzeráť; krajský súd neuviedol, v čom vidí porušenie § 71 ods. 2 zák. o DPH. Nemožno od žalobcu spravodlivo očakávať predloženie dôkazov, ktorými nemôže disponovať, ako ani to, že odhadne, čo treba ako dôkaz predložiť pre odstránenie pochybnosti správcu dane o hodnovernosti dokladu.

Pokiaľ krajský súd v napadnutom rozsudku poukázal na rozsudok tunajšieho súdu sp. zn. 4Sžf/32/2012 zo dňa 27. novembra 2012, žalobca tento postup považoval za alibistický, pretože ide o konanie, ktoré nie je založené na rovnakých dôkazoch. Dal do pozornosti rozsudok tunajšieho súdu sp. zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19. augusta 2010, z ktorého vyplýva, že odpočítanie dane z pridanej hodnoty nemôže byť podmienené preukázaním skutočností, ktoré môžu preukázať iba ďalšie osoby zúčastnené na transakcii. Daňový subjekt vyčerpal vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má tovaru zodpovedajúcu faktúru s položkovitým opisom druhu a ceny dodaných tovarov od určitého dodávateľa. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov, znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane. Žalobca predmetný tovar nevyrábala ani špeciálne neupravoval, primárne ho zabezpečil pre potreby svojich odberateľov. Žalobca poukázal aj na rozsudok SDEÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, ktorého podstata spočíva v tom, že daňové úrady nemôžu od podnikateľov chcieť, aby preverovali dodávateľov a tiež, že daný štát môže stopnúť vrátenie dane týmto podnikateľom len vtedy, keď im daniari cez objektívne dôkazy dokážu, že vedeli alebo mali vedieť, že obchody sú fiktívne a sú tak spojené s daňovým podvodom.

Žalobca namietal, že správca dane vôbec nerealizoval miestne zisťovanie, aj keď presne vedel, kde sa predmetný tovar nachádza, namiesto toho realizoval formálne dožiadania, ktoré neúmerne predlžovali daňovú kontrolu. Z odpovede na dožiadanie Daňového úradu Bratislava V, č. 604/321/80528/2009/KRE zo dňa 22. júna 2009 vyplýva, že spoločnosť J.K.CONSULT, s.r.o. predmetné faktúry č. 2008002 (február 2008) a č. 2008011 (september 2008) - {správne má byť faktúra č. 2008003 (marec 2008), pozn. odvolacieho súdu} riadne vystavila, boli riadne zaúčtované, evidované v evidencii DPH za zdaňovacie obdobia august a september 2008 a daň v hodnote 1050076,80 Sk a 982528,00 Sk bola odvedená do štátneho rozpočtu. Daňová povinnosť bola splnená a napriek záverom daňového úradu o fiktívnosti predmetných obchodov nebola na strane dodávateľa zmenená, čo považoval žalobca za hrubý excés z hraníc zákonnosti a prejav svojvôle v daňovom konaní.

K podanému odvolaniu sa písomným podaním zo dňa 9. apríla 2013 vyjadril žalovaný tak, že napadnutý rozsudok navrhol ako vecne správny potvrdiť.

Uviedol, že žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií bola vyhotovená pri kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2008, teda jednalo sa o iné konanie. Kontrolóri poverení výkonom kontroly DPH za zdaňovacie obdobie august a september 2008 použili v súlade s § 29 ods. 4 zák. o správe daní výsledok medzinárodnej výmeny informácií vyžiadanej v inom konaní. Krajský súd zároveň v rozsudku uviedol dostatočné dôvody, na základe ktorých prijal záver, že žalobca nepreukázal, že druh tovaru žulovú dlažbu skutočne nadobudol od J.K.CONSULT s.r.o., keď tovar bol skladovaný v skladoch S&J PRESSBURG plus s.r.o. bez evidencie, bližšieho označenia, nepreukázalo sa opracovanie granitových dosiek. Rovnako bolo zistené personálne a materiálne prepojenie spoločností, ktoré nemajú žiadnych zamestnancov, neexistovali doklady o opracovaní, strojoch na opracovanie, nakladaní s odpadom pri opracovaní, o preprave. Žalobca sa nevedel k bližšej špecifikácii tovaru vyjadriť, uviedol len, že mal záujem o žulovú dlažbu v množstve a kvalite tak, ako mu ju sporný dodávateľ ponúkol.

Vo vzťahu k náležitostiam daňového dokladu žalovaný uviedol, že vo faktúre ani dodacom liste nebola bližšia špecifikácia žulovej dlažby, hoci na faktúre bola kolónka „katalógové označenie“, ktorá však nebola vyplnená. Faktúry č. 2008002 a 2008003 obsahovali len všeobecné pomenovanie žulová dlažba, bez určenia konkrétneho druhu žulovej dlažby a bližšej špecifikácie. K faktúre 2008002 bol predložený dodací list s rovnakým textom ako vo faktúre, podpísaný konateľom dodávateľa, ale bez uvedenia dátumu skutočného dodania.

Žalovaný tiež uviedol, že dôkazné bremeno nebolo prenesené na žalobcu, ale správca dane sám rozsiahlym zisťovaním dospel k záveru, že nebol zistený pôvod dlažby a jej nadobudnutie žalobcom. Ohľadne aplikácie rozsudku SDEÚ v spojených veciach C - 80/11 a C - 142/11 žalovaný uviedol, že v prípade žalobcu napriek formálnemu predloženiu dokladov sa nepreukázalo, že zdaniteľné obchody boli skutočne prijaté od deklarovaného dodávateľa J.K.CONSULT s.r.o. Rovnako sa nejedná o založenie systému zodpovednosti bez zavinenia, ktorý prekračuje rozsah nevyhnutný na ochranu práv verejných financií. Žalobca zdaniteľné obchody nevykonával tak, ako ich deklaroval dodávateľ J.K.CONSULT s.r.o., faktúra aj dodací list boli len formálne vyhotovené, pričom tovar deklarovaný vo faktúre mal byť vyvezený do ČR personálne prepojenej spoločnosti SARNA Production s.r.o. a odtiaľ cez personálne prepojenú osobu DENIM CZ spol. s r.o. neexistujúcej spoločnosti ROGARE KFT. Do Maďarska a do spoločnosti Sonex Bussiness Inc., NEVADA, USA, za ktorú mal jednáť p. S.. Osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar, nevykonala predmetný obchod. Nepreukázalo sa, že bola schopná žulovú dlažbu dodať. Žalovaný postupoval v súlade s výkladom súdneho dvora, keď posúdil mieru zapojenia žalobcu do podvodného konania a nárok na odpočítanie dane s neuskutočneného obchodu neuznal. V daňovom konaní je ťažisko dôkazného bremena na daňovom subjekte; žalobca nepredložil také dôkazy a vysvetlenia, ktorými by preukázal svoje tvrdenia o skutočnostiach uvedených v dotknutých faktúrach a o dôkazoch získaných správcou dane sa vyjadril ako o takých, ktoré preukazujú uskutočnenie zdaniteľného obchodu.

Pokiaľ šlo o nezrealizovanie miestneho zisťovania v priebehu daňovej kontroly, žalovaný uviedol, že týmto úkonom by správca dane nezistil, kde sa tovar nachádza, keďže dotknutými faktúrami žalobca deklaroval dodanie žulovej dlažby v dňoch 18. februára 2008 a 25. marca 2008, pričom daňová kontrola začala dňa 15. apríla 2009.

K námietke o nesprávnej aplikácii § 71 ods. 6 zák. o DPH žalovaný uviedol, že čl. 203 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ktorý je premietnutý do § 69 ods. 5 a § 71

ods. 6 zák. o DPH) stanovuje, že daň z pridanej hodnoty platí každá osoba, ktorá uvedie túto daň na faktúre. Spoločnosť J.K.CONSULT s.r.o. vystavila faktúru a v zmysle § 71 ods. 6 bola povinná DPH uvedenú na faktúre odvieť do štátneho rozpočtu aj napriek tomu, že správca dane neuznal reálnosť zdanieľného obchodu u žalobcu. § 71 ods. 6 zák. o DPH sa vzťahuje aj na faktúry, ktoré neodrážajú skutočnosť. Žalovaný v ďalšom poukázal aj na vyjadrenie k žalobe a odôvodnenie napadnutých rozhodnutí.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s § 10 ods. 2 O. s. p.), preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo (podľa § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s § 211 a nasl. O. s. p.) a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania v zmysle § 250ja ods. 2 O. s. p. s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk). Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 24. apríla 2014 (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O. s. p.).

Podľa § 219 ods. 1, 2 O. s. p., Odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne. Ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Podľa § 250ja ods. 7 O. s. p., ak Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhoduje ako odvolací súd v obdobnej veci, aká už bola predmetom konania pred odvolacím súdom, môže v odôvodnení poukázať už len na podobné rozhodnutie, ktorého celý text v odôvodnení uvedie.

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

Podľa § 15 ods. 18 zák. o správe daní, ak správca dane alebo orgán podľa odseku 15 nemôže daňovú kontrolu ukončiť do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia, a ak bola lehota predĺžená podľa odseku 17, je povinný o tom s uvedením dôvodov písomne upovedomiť kontrolovaný daňový subjekt.

Podľa § 29 ods. 1, 2 zák. o správe daní, že dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie. Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

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

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

Podľa § 30 ods. 3 v spojení s § 30 ods. 6 a 7 zák. o správe daní rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tak ustanovuje tento zákon. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, na základe ktorých sa rozhodovalo.

Podľa § 48 ods. 2 zák. o správe daní odvolací orgán preskúma odvolaním napadnuté rozhodnutie vždy v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové, či právne okolnosti odvolávajúcim sa neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, možno na ne pri rozhodovaní prihliadnuť.

Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zák. o DPH dodaním tovaru je dodanie hmotného majetku, pri ktorom dochádza k zmene vlastníckeho práva, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na slovenskú menu podľa kurzu vyhlasovaného Národnou bankou Slovenska.

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

Podľa § 71 ods. 2 zák. o DPH faktúra musí obsahovať:

- a) meno a adresu sídla, miesta podnikania, prípadne prevádzkarne platiteľa, ktorý dodáva tovar alebo službu, a jeho identifikačné číslo pre daň,
- b) meno a adresu sídla, miesta podnikania, prípadne prevádzkarne alebo bydliska príjemcu tovaru alebo služby a jeho identifikačné číslo pre daň, ak mu je pridelené,
- c) poradové číslo faktúry,
- d) dátum, keď bol tovar alebo služba dodaná, alebo dátum, keď bola platba podľa odseku 1 prijatá, ak tento dátum možno určiť a ak sa odlišuje od dátumu vyhotovenia faktúry,
- e) dátum vyhotovenia faktúry,
- f) množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby,
- g) základ dane, jednotkovú cenu bez dane a zľavy a rabaty, ak nie sú obsiahnuté v jednotkovej cene,
- h) uplatnenú sadzbu dane alebo údaj o oslobodení od dane,
- i) výšku dane spolu v eurách, ktorá sa má zaplatiť.

Predmetom súdneho prieskumu v tejto veci je zákonnosť rozhodnutia žalovaného č. 1020506/1/893230/2012/5199-r zo dňa 13. apríla 2012, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Považská Bystrica č. 670/230/66568/11/Kav zo dňa 21. decembra 2011, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2008 v sume 34 856,17 € a rozhodnutia žalovaného č. 1020506/1/893321/2012/5199-r zo dňa 13. apríla 2012, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Považská Bystrica č. 670/230/66569/11/Kav zo dňa 21. decembra 2011, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2008 v sume 32 613,95 €.

Najvyšší súd Slovenskej republiky sa prvotne zaoberal námietkou nedodržania zákonnej lehoty pre vykonanie daňovej kontroly, keď správca dane v priebehu daňovej kontroly požiadal o medzinárodnú výmenu informácií.

Z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že medzinárodná výmena informácií zo dňa 30. októbra 2009, č. 670/320/45279/2009/ZI bola vyhotovená pri kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2008, ako je to na tejto písomnosti aj uvedené. Námietka žalobcu, že touto žiadosťou správca dane pokračoval v daňovej kontrole nie je dôvodná, keďže v prejednávanej veci sa vykonávala daňová kontrola za zdaňovacie obdobie január-apríl, jún-november 2008, ako to vyplýva z oznámenia o výkone daňovej kontroly č. 670/320/8848/2009/Jk zo dňa 11. marca 2009.

Pokiaľ žalobca v ďalšom obsahu odvolania namietal hodnotenie dôkazov správcou dane, ako aj to, že mal preukazovať skutočnosti, ktoré mu preukazovať nepatrí, poukazuje Najvyšší súd Slovenskej republiky na rozsudok sp. zn. 4Sžf/32/2012 zo dňa 27. novembra 2012, ktorý sa týkal obdobnej právnej veci, keďže sa jednalo o rovnakých účastníkov, rovnaký obchodný reťazec a obchodovaný tovar, z ktorého odôvodnenia uvádza:

„Ďalšou právnou otázkou v tomto konaní je posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 29 ods. 8 zákona o správe daní, keď z vykonaného dokazovania v rámci celého obchodného reťazca vyplynula nepreukázateľnosť pôvodu obchodovaného tovaru a jeho existencia.

Odvolací súd poznamenáva, že vnútroštátna právna úprava dane z pridanej hodnoty musí byť kompatibilná s právom Európskej únie a vykladaná v súlade s jej právnou úpravou pre túto nepriamu daň, šiestou smernicou Rady 77/388/EHS zo dňa 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia v jej zmenenom a doplnenom znení. Tak je potrebné postupovať i pri výklade procesných noriem slúžiacich na zabezpečenie kontroly a správy nepriamych daní, ako i pri aplikácii inštitútov nimi upravených, dodržiavanie podmienok dokazovania nevynímajúc a to za súčasného akceptovania a udržiavania neutrality DPH, predstavujúcej základnú zásadu spoločného systému DPH. Z ustálenej judikatúry Európskeho súdneho dvora vyplýva právo členských štátov vnútroštátnym právom zabezpečiť v záujme ochrany oprávnených nárokov štátov na inkaso DPH podmienky na zamedzenie zneužívania jednotného systému DPH, avšak s prihliadnutím na zásadu proporcionality so zamedzením neprimeraného zásahu do práv platiteľov DPH na vrátenie DPH nimi zaplatenej v súvislosti so zabezpečovaním ich zdaniateľných plnení na vstupe. V tomto ohľade je úprava DPH vnímaná ako právo každého platcu DPH na odpočet DPH zaplatenej ním na vstupe vzťahujúce sa na všetky operácie výroby a distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu, pričom otázka, či DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe. Uvedený výklad zásady neutrality DPH vyplýva z judikatúry Európskeho súdneho dvora, napr. rozsudky ESD v spojených veciach Kittel (C-439/04) a obchodná spoločnosť Recolta Recycling (C-440/04) a v spojených veciach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems (C-484/03). Avšak Súdny dvor vo svojej judikatúre taktiež konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť (Kittel a Recolta Recycling č. C-439/04, C-440/04).

Taktiež Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, rozsudky ESD vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10). Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniateľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok ESD v spojených veciach Mahagében kft, a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11).

Žalobca namietal nezákonnosť dokazovania a nesprávnosť vyhodnotenia výsledkov dokazovania, pričom mal za to, že správca dane nad rámec zákona prenášal no žalobcu neprimerané dôkazné bremeno, keď od neho požadoval dôkazy týkajúce sa iných subjektov, ktoré žalobca nemohol zabezpečiť. Žalobca má za to, že vyčerpal svoje dôkazné bremeno tým, že predložil zákonom požadované daňové doklady. Na podporu svojej argumentácie žalobca poukazoval na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 1/ 2010 z 19. augusta 2010 a na rozsudky Európskeho súdneho dvora v spojených veciach Optigen Ltd a spol. č. C - 354/03, C - 353/03, C - 484/03 z 12. januára 2006.

V súvislosti s poukazom žalobcu na záväznosť judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Európskeho súdneho dvora odvolací súd konštatuje, že v oboch vyššie 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 zdaniateľného plnenia.

Z obsahu rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 1/ 2010 z 19. augusta 2010 vyplýva, že v konaní bolo zásadnou právnou otázkou posúdenie rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt ako platiteľa DPH a správcu dane, ak prijaté zdaniiteľné plnenie materiálne existuje, ale sú pochybnosti o osobe dodávateľa (taktiež platiteľa), keď práve dodávateľ v rámci miestneho zisťovania nevie preukázať, že dodaný tovar vyrobil, respektíve, ako ho obstaral a následne reálne dodal platiteľovi.

Z obsahu odôvodnenia žalobcom spomínaného rozsudku Európskeho súdneho dvora vyplýva, že dotknuté plnenia boli súčasťou dodávateľských reťazcov, do ktorých patrili bez vedomia žalujúcich obchodných spoločností vo veciach samých subjekt, ktorý si neplnil záväzky, teda subjekt povinný platiť DPH, ale zmizol bez toho, aby túto daň príslušným orgánom uhradil, alebo subjekt, ktorý neoprávnene používal identifikačné číslo platiteľa DPH, teda číslo, ktoré mu nepatrilo, pričom tieto praktiky sú podľa Commissioners (kontrolné daňové orgány na úseku spotrebných daní v Spojenom kráľovstve) podvodmi typu „kolotoč“.

Európsky súdny dvor vychádzal z predpokladu, že príslušné daňové orgány a ani vnútroštátne súdy nespochybňovali reálny základ kontrolovaných zdaniiteľných plnení, ale vychádzali z predpokladu, že zdaniiteľné plnenie sa uskutočnilo tak, ako to vyplývalo z predmetných faktúr, a že predmetné faktúry obsahovali všetky zákonom požadované údaje a teda boli splnené vecné a formálne podmienky práva na odpočet dane. To znamená, že sporné daňové kontroly sa týkali reálnych zdaniiteľných obchodov.

Avšak v tomto prípade týkajúcom sa žalobcu bola spochybnená existencia tovaru, ktorý mal byť predmetom obchodovania, a tu je namieste otázka, s akou odbornou starostlivosťou žalobca pristupoval k realizácii zdaniiteľného obchodu, keď obchodoval s niečím, čo zrejme neexistovalo. Takýto obchod, o ktorom svedčí len existencia formálnych dokladov, nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania. V takom prípade by sa dalo hovoriť o podieľaní sa na zneužití práva vyplývajúceho zo zásady neutrality dane z pridanej hodnoty všetkými vyššie uvádzanými zúčastnenými článkami obchodného reťazca, maďarskou spoločnosťou HEINTZ VALENTIN KFT., Budapest počnúc a posledným odberateľom v obchodnom reťazci, maďarskou obchodnou spoločnosťou ROGARE KFT., Budapest, končiac (t. j. spoločnosťami, u ktorých je nemožné skontrolovať a preveriť pôvod a konečnú spotrebu prevádzaného tovaru).

Z obsahu napádaných rozhodnutí nevyplýva, že by orgány daňovej správy od žalobcu požadovali doklady, ktoré by mal on zabezpečiť od ktoréhokoľvek daňového subjektu v kontrolovanom obchodnom reťazci, napríklad doklady o zabezpečení prepravy dovážaného tovaru z Maďarskej republiky prvému odberateľovi na územie Slovenskej republiky, obchodnej spoločnosti BANED, s.r.o. Samotná skutočnosť, že tieto doklady boli v rámci dožiadaní preverované ako i iné súvisiace daňové doklady preukazujúce realizáciu zdaniiteľných plnení obchodovaním so sporným tovarom medzi jednotlivými článkami obchodného reťazca, neznamena, že bolo povinnosťou žalobcu v daňovom konaní vo veci preverenia jeho nároku na nadmerný odpočet takéto daňové doklady týkajúce sa iných subjektov predkladať. Správca dane mal právo preveriť pôvod tovaru ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti, avšak nemal povinnosť žalobcovi napovedať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov rozsiahleho dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení, že so sporným tovarom skutočne obchodoval. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy potvrdzujúce, že predmet obchodu skutočne existoval. Mohol predložiť dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniiteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia ako i komunikácia s klientami, prípadne odberateľmi, sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru alebo jeho obchodných zvyklostí. Spôsob komunikácie s potenciálnymi zákazníkmi alebo záujemcami o predmetný tovar, spôsob preverovania množstva a kvality tovaru.

Vo svetle výsledkov vykonaného dokazovania, kedy správca dane aplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, možno konštatovať, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá

zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o dani z pridanej hodnoty.

Vzhľadom na skutočnosť spochybnenia existencie prevádzaného tovaru, a teda reálnosti na všetkých stupňoch obchodného reťazca deklarovaných zdaniteľných plnení, sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov, ako nedostatočné. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení zneužívajúcim právo poskytované zásadou neutrality DPH. Nie je nič neobvyklé, ba je to potrebné, že pri tovare s tak špecifickými vlastnosťami závislými od kvality prírodného materiálu, spôsobu a precíznosti jeho opracovania, akým predmetný bez pochyby mal byť, podnikateľ investujúci do jeho kúpy so zámerom jeho ďalšieho predaja, a teda s potrebnou zodpovednosťou za kvalitu voči odberateľom, takýto tovar aspoň minimálnym spôsobom skontroluje. Minimálne touto bežnou obchodnou aktivitou sa dá vylúčiť situácia, že nakúpi tovar, ktorého existencia je vážnym spôsobom spochybnená.

Vzhľadom na okolnosti tohto prípadu, neobstoí žalobcovo jednoduché spoliehanie sa na zásadu neutrality dane z pridanej hodnoty a tvrdenie o nemožnosti ovplyvniť dodržiavanie administratívnych povinností a zákonných postupov zo strany daňových subjektov zúčastnených v obchodnom reťazci zdaniteľných plnení predchádzajúcich alebo nasledujúcich po kontrolovanom zdaniteľnom obchode.

V súvislosti s poukazom žalobcu na potrebu súdov nepodriaďovať sa automaticky len pod zákonné ustanovenia, ale pri rozhodovaní prihliadať na relevantnú judikáciu, a to vždy s prihliadnutím k momentálnym sociálno-ekonomickým podmienkam a k dynamickému vývoju v daňovej oblasti, odvolací súd poznamenáva, že je bežnou praxou súdov pri rozhodovaní vykladať relevantné právne normy eurokonformným spôsobom s prihliadnutím na judikáciu Európskeho súdneho dvora, prípadne Európskeho súdu pre ľudské práva, ak je to v tom ktorom prípade potrebné, avšak nemožno opomínať povinnosť prihliadať na osobitné okolnosti každého prípadu a účel relevantného zákona, ktoré vo veľkej miere ovplyvňujú konečné rozhodnutie v tej ktorej veci. Pokiaľ sa týka spoločenských podmienok a vývoja v daňovej oblasti, odvolací súd nemôže nespomenúť zistenia Inštitútu finančnej politiky MF SR, podľa ktorých príjem z DPH do štátneho rozpočtu nekopíruje vývoj ekonomiky, čo je dôsledok daňových únikov. Aj takéto informácie odrážajúce stav spoločnosti, predovšetkým vo vzťahu k dodržiavaniu daňových predpisov a deformácii podnikateľského prostredia a dávajú signál pre dôsledné skúmanie reálnosti obchodov pre odpočet DPH. Samozrejme aj znalosť súdu o týchto pomeroch v spoločnosti v spojení s obsahom administratívneho a súdneho spisu ako i výsledkami dokazovania v ich vzájomnej súvislosti, je jedným z podkladov pre spravodlivé rozhodovanie vo veci."

Vzhľadom na vyššie uvedené Najvyšší súd Slovenskej republiky po preskúmaní napadnutých rozhodnutí správnych orgánov v medziach podaného odvolania dospel k záveru, že námietky žalobcu vznesené v odvolaní proti prvostupňovému rozsudku nie sú dôvodné a preto rozhodol podľa § 219 O. s. p. v spojení s § 250ja ods. 3 druhá veta O. s. p. tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

O trovách odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 O. s. p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. a § 250k ods. 1 O. s. p. tak, že účastníkom ich náhradu nepriznal, keďže žalobca v odvolacom konaní úspešný nebol a žalovanému v takomto konaní náhrada trov neprináleží.

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 v znení účinnom od 1. mája 2011).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.