

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžf/54/2016
Identifikačné číslo spisu: 1015201649
Dátum vydania rozhodnutia: 24.01.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:1015201649.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a z členov senátu JUDr. Sone Langovej a JUDr. Moniky Válašikovej PhD. v právnej veci žalobcu: EUROTABACCO, spol. s r.o., so sídlom Mostná 6, Bratislava, IČO: 35 841 371, právne zastúpeného: Prosman a Pavlovič advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom Hlavná 31, Trnava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1399357/2015 zo dňa 10.09.2015, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/210/2015-55 zo dňa 20.04.2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/210/2015-55 zo dňa 20.04.2016 p o t v r d z u j e.

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

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1399357/2015 zo dňa 10.09.2015, ktorým potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 659035/2015 zo dňa 02.06.2015, ktorým správca dane žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní, (ďalej len daňový poriadok), vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len DPH) za zdaňovacie obdobie október 2009 v sume 7.108,23 €. Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že dôkazy a zistenia správcu dane preukazujú, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že oprávnene uplatnil oslobodenie od dane.

Žalobca v konaní nepreukázal, že deklarovaný tovar fyzicky opustil územie tuzemska a nepreukázal ani jeho nadobudnutie spoločnosťou BARBELLS s.r.o. so sídlom v Českej republike. Poukázal na

ustanovenie § 43 zákona číslo 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len zákon o DPH), podľa ktorého je od dane oslobodené dodanie tovaru, s ktorým je spojené jeho odoslanie alebo preprava z tuzemska do iného členského štátu. Žalobca síce disponoval formálne vystavenými dokladmi, avšak tieto po celkovom objektívnom posúdení neodrážali reálnu skutočnosť. Nepreukázal nimi, že tovar fakticky opustil územie tuzemska a nebolo ani preukázané jeho nadobudnutie deklarovaným odberateľom - spoločnosťou BARBELLS s.r.o. z Českej republiky. Keďže neboli splnené podmienky pre oslobodenie od dane, takéto dodanie tovaru za protihodnotu (žalobca deklaroval zaplatenie za tovar) sa považuje za uskutočnené v tuzemsku, ktoré je predmetom dane podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH a daňová povinnosť pri dodaní tovaru vznikla dňom jeho deklarovaného dodania 15. 10. 2009.

Žalobca podľa príjmového pokladničného dokladu prijal od odberateľa odplatu za tovar v hotovosti v sume 44.520 € dňa 15. 10. 2009. Prijatú sumu správca dane považoval za cenu vrátane dane a neodvedenú daň vyčíslil za kontrolované zdaňovacie obdobie zo základu dane v sume 37.411,77 €. DPH v rozsahu 19% predstavuje z uvedenej sumy 7.108,23 €. Žalobca teda disponoval faktúrou, dokladom o zaplatení fakturovanej ceny v hotovosti a medzinárodným nákladným listom ktorými uplatňoval oslobodenie od dane.

Podľa správca dane uvedenými dokladmi neunesol žalobca dôkazné bremeno, keďže neodrážali realitu. Správca dane vykonal vo veci dokazovanie a zistil, že odberateľ v Českej republike je nekontaktný a so správcom dane dlhodobo nespupracuje. Na adrese sídla zapísaného v obchodnom registri sa nenachádza, jedná sa vo virtuálne sídlo spoločnosti. Konateľka odberateľa na území Českej republiky nemá trvalý pobyt a miesto jej pobytu je neznáme. Splnomocnený zástupca odberateľa na území Českej republiky takisto nemá trvalý pobyt a je neznáme jeho miesto pobytu. Za preverované zdaňovacie obdobie október 2009 predmetná spoločnosť nepodala daňové priznanie, a to ani na výzvu správcu dane.

Správca dane preveroval vykonanie prepravy tovaru v prepravných spoločnostiach podľa údajov uvedených na medzinárodnom prepravnom liste SK07987. Pri predvolaní prepravcu, LMP TRANS, s.r.o. za účelom zistenia požadovaných skutočností sa zásielka vrátila správcovi dane s poznámkou „adresát neznámy“. Správca dane sa snažil predvolať konateľa prepravnej spoločnosti, pričom jeho zásielka sa vrátila späť s poznámkou „adresát zomrel“. Na adrese uvedenej spoločnosti nebola táto označená. Z miestneho zisťovania vyplynulo, že vlastníčka nehnuteľnosti, v ktorej mala mať prepravná spoločnosť sídlo uviedla, že táto tam nikdy nesídlila, s takouto spoločnosťou nikdy neuzatvorila nájomnú zmluvu a konateľa prepravnej spoločnosti nepozná. Správca dane požiadal miestne príslušného správcu dane preveriť vykonanie prepravy tovaru aj u L. W., ktorý bol uvedený na CMR k faktúre 2009/032, pričom z dokazovania vyplynulo, že tento ukončil živnosť v roku 2008, v roku 2009 nevykonával žiadne prepravy pre spoločnosti uvedené v predloženej CMR a podpis na CMR nie je jeho. Vystavenie samotnej faktúry bez DPH pre osobu identifikovanú pre daň v inom členskom štáte ešte nie je dôkazom skutočného dodania tovaru z tuzemska do iného členského štátu, jedná sa len o splnenie formálnej stránky na deklarovanie nároku na oslobodenie od dane, pričom faktúra je použiteľná len vtedy, ak je nepochybné, že údaje v nej uvedené odrážajú skutočnosť a sú preukázané. Pokladničný doklad predložený žalobcom nepreukazuje splnenie dvoch základných podmienok pre uplatnenie oslobodenia od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu, teda, že tovar opustil územie tuzemska a na nadobúdateľa tovaru prešlo právo nakladať s tovarom ako vlastník. V danom prípade nebol spochybnený len odberateľ so sídlom v Českej republike, ale aj deklarovaní prepravcovia tovaru. Žalobca síce nemôže niesť zodpovednosť za konanie svojich obchodných partnerov, avšak zánik, ich nekontaktnosť v danom prípade spochybňuje celú transakciu, ktorá vykazuje znaky fiktívnosti.

Súd ďalej uviedol, že žalobca je pri výkone svojho podnikania povinný postupovať so všetkou odbornou starostlivosťou a bol povinný zaobstarat' si dostupné informácie pre účely svojich rozhodnutí, dodržiavať bežný štandard obchodnej opatrnosti a minimalizácie rizika a pristúpiť k výkonu svojho práva na podnikanie dostatočne obozretne a zodpovedne. V danom prípade tak žalobca neurobil a nevykonával opatrenia na zabezpečenie toho, aby sa nezúčastnil obchodu poznačeného podvodom. Z dôvodu, že neboli splnené podmienky pre deklarované oslobodenie od dane, takéto dodanie tovaru za protihodnotu

sa považuje za uskutočnené v tuzemsku, ktoré je predmetom dane podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH a daňová povinnosť pri dodaní tovaru vznikla podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH.

Krajský súd sa vysporiadal s námietkou žalobcu týkajúcu sa okolnosti, že prepravca, L. W. mal mať postavenie svedka. Uvedený subjekt sa uvádza na medzinárodnom nákladnom liste ako ďalší dopravca tovaru do Českej republiky a v daňovom konaní sa s ním konalo ako s účastníkom daňového konania a nebol vypočutý ako svedok. Svedkom môže byť len osoba, ktorá v prejednávanej daňovej veci nie je v pozícii daňového subjektu a súčasne, že daňový úrad, ktorý preveroval a zisťoval skutkový stav u dodávateľského subjektu bol v danom prípade v postavení miestne príslušného správcu dane tohto subjektu a daňový subjekt - dodávateľ bol v konaní v postavení miestne príslušného daňového subjektu a nie v postavení svedka (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/41/2013). Žalobca sa v rámci ústneho pojednávania oboznámil so zápisnicou o vypočutí uvedenej osoby, mal možnosť sa vyjadriť ku skutočnostiam zisteným z jeho vypočutia, pričom neuplatnil námietky proti uvedenému postupu správcu dane.

V danom prípade bola daňová kontrola začatá dňa 26. 02. 2013. Táto bola prerušená rozhodnutím zo dňa 26. 08. 2013 z dôvodu prizvania znalca do konania za účelom vykonania znaleckej expertízy a vypracovania znaleckého posudku vo veci výroby tabakových výrobkov za kontrolované zdaňovacie obdobie, aj keď sa výsledky znaleckého posudku týkali iba zdaňovacieho obdobia december 2009. Daňová kontrola bola zákonným spôsobom prerušená od 16. 09. 2013 do 11. 12. 2014 a bola ukončená doručením protokolu dňa 13. 04. 2015. Celkový počet dní trvania daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január až december 2009 bol 325 dní, z čoho vyplýva, že bola dodržaná zákonná lehota na jej vykonanie. Prekluzívna lehota na zánik práva vyrubiť rozdiel dane teda neuplynula.

Krajský súd v Bratislave vyhodnotil postup daňových orgánov ako aj napadnuté rozhodnutie žalovaného za súladné so zákonom, žalobu zamietol podľa § 250j ods. 1 O.s.p. a o náhrade trov konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p.

II.

Voči rozsudku Krajského súdu v Bratislave podal žalobca v zákonom určenej lehote odvolanie, v ktorom uviedol, že tento trpí vadami podľa § 205 ods. 2 písmeno a), b), d) a f) O.s.p. Podľa jeho názoru, je predmetné rozhodnutie nesprávne a konajúci súd sa obmedzil na formalistický výklad príslušných právnych predpisov, všetku argumentáciu žalobcu odmietol a akceptoval len tvrdenia žalovaného.

Súd aj daňové orgány rozhodli v zrejmom rozpore s predloženými dôkazmi, ktoré interpretovali v neprospech žalobcu, a teda v rozpore so zásadou materiálnej pravdy. Podľa jeho názoru konajúci súd nesprávne uviedol, že doklady predložené žalobcom nepreukazujú splnenie podmienok stanovených zákonom aj z dôvodu nekontaktosti označených subjektov, pričom na druhej strane konštatoval, že žalobca nemôže niesť zodpovednosť za konanie obchodných partnerov. Žalobca pri realizovaní svojich obchodných aktivít si počínal s potrebnou mierou opatrnosti a splnil všetky podmienky na oslobodenie od DPH. Tovar na podklade faktúry č. 2009/032 bol dodaný zo Slovenskej republiky do Českej republiky pre nadobúdateľa, o ktorom nebolo spochybnené, že je platcom DPH. Z uvedeného nemôže obstať tvrdenie, že neboli splnené podmienky na oslobodenie od dane. Výstavená faktúra bola uhradená v hotovosti, o čom svedčí pokladničný doklad č. 02 zo dňa 15. 10. 2009, pričom žiaden právny predpis nezakazuje zaplatiť za dodanie tovaru v hotovosti.

Žalobca poukázal na judikatúru Európskeho súdneho dvora, v zmysle ktorej k oslobodeniu dodania tovaru v rámci spoločenstva od dane dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník je prevedené na nadobúdateľa, keď predávajúci preukáže, že tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu, a že v dôsledku jeho odoslania alebo prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania.

Podľa názoru žalobcu, podmienky umožňujúce uplatniť oslobodenie od dane boli na základe

predložených dokladov splnené. Pravosť predložených dokladov nebola v konaní spochybnená a nespochybnenie pravosti dokladov, ktoré reálne odrážali plnenie a následné dovymeranie dane je v príkrom rozpore s ustálenou judikatúrou ESD. Žalobca konal v dobrej viere a predložil všetky dostupné dôkazy. Konanie daňového úradu preto vykazuje znaky zrejmej svojvôle.

Žalobca ďalej namietal nesprávnu aplikáciu § 22 zákona o DPH správcom dane z dôvodu, že v danom prípade nebol preukázaný deň dodania tovaru v tuzemsku. Z uvedeného dôvodu nemohol postupovať tak, že bez toho, aby mal zistené, že prišlo k dodaniu tovaru vyrubil daň. V danom prípade nebol ani zistený deň vzniku daňovej povinnosti. Dorubenie dane za zdaňovacie obdobie október 2009 nebol správca dane oprávnený vykonať.

Napadnutému rozsudku vyčítal nezrozumiteľnosť, nesprávne zhodnotenie skutkového stavu, nedostatok dôkazov, pričom uvedeným spôsobom sa pochybnosť na strane daňového úradu preniesla na žalobcu nielen na spochybnenie nároku na oslobodenie od dane, ale aj vo vyrubení rozdielu dane.

Žalobca opätovne namietal nesprávnosť postupu správcu dane, keď neurčil vypočutému prepravcovi postavenie svedka, s tým súvisiacimi právami a povinnosťami. Vyjadrenie tejto osoby podľa jeho názoru nemôže slúžiť ako dôkazný prostriedok.

Žalobca namietal aj dôvodnosť a účelnosť prerušenia výkonu daňovej kontroly a uviedol, že jediným dôvodom bola možnosť získať dlhší čas pre nedostatok dôkazov. Daňový úrad mal všetky odpovede na svoje dožiadania doručené ešte v roku 2013 a preto pochybil, keď neukončil daňovú kontrolu v zákonom stanovenej lehote. Prerušenie daňovej kontroly považoval za bezdôvodné aj preto, že závery znaleckého dokazovania neboli uvedené v rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane a daňový úrad vykonával daňovú kontrolu u žalobcu viac ako 1 rok. Protokol získaný z tejto kontroly nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku. Lehota na zánik práva vyrubiť daň začala plynúť od konca roka 2009 a uplynula 31. 12. 2014. Úkon smerujúci na vyrubenie rozdielu dane bol vykonaný po uplynutí prekluzívnej lehoty.

Na základe uvedených dôvodov žiadal Najvyšší súd Slovenskej republiky, aby rozsudok Krajského súdu v Bratislave zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

III.

Žalovaný vo svojom vyjadrení k odvolaniu uviedol, že sa stotožňuje s rozsudkom Krajského súdu v Bratislave, ktorý rozhodol v súlade s platnými právnymi predpismi, správne aplikoval a vykladal ustanovenia príslušných daňových predpisov aj jednotlivých rozsudkov ESD a dospel k správne rozhodnutiu vo veci.

Súd sa riadne vysporiadal so všetkými žalobnými námietkami, a preto navrhol odvolaciemu súdu, aby rozsudok Krajského súdu v Bratislave potvrdil a žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní postupoval v zmysle ust. § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. (Správny súdny poriadok), účinného od 01.07.2016, podľa ktorého sa odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku, začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona, dokončia podľa doterajších predpisov, t.j. podľa zákona č. 99/1963 Zb., Občiansky súdny poriadok (O.s.p.).

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu, napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a konania, ktoré predchádzali ich vydaniu, v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.); odvolanie prejednal bez

nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a jednomyselne dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, 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 (§ 247 ods. 1 O.s.p.).

Podľa § 250i ods. 3 O.s.p. na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 219 ods. 1 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 219 ods. 2, a k 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 § 165 ods. 2 Daňového poriadku, účinného od 01.01.2012, daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov; sankcia sa uloží podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom do 31. decembra 2011, ak skutočnosť rozhodujúca pre uloženie sankcie nastala do 31. decembra 2011 a ak je to pre daňový subjekt priaznivejšie.

Podľa § 165b ods. 1 Daňového poriadku, účinného od 30.12.2012, daňové konanie začaté podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov sa dokončí podľa zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

Podľa § 2 písm. a) Daňového poriadku a o zmene a doplnení niektorých zákonov, na účely tohto zákona sa rozumie správou daní postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov.

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 pritom 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 tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určaniu 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 § 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 evidencií 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 všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú 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 § 46 ods. 15, 9 a 10 Daňového poriadku, daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, je povinný túto skutočnosť oznámiť správcovi dane do ôsmich dní od doručenia oznámenia a dohodnúť s ním nový termín začatia, daňová kontrola však nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly.

Ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi 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.

Daňová kontrola je ukončená dňom

a) doručenia protokolu podľa odseku 8.

Lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61. Ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu, druhostupňový orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 kalendárnych mesiacov.

Podľa § 61 ods. 1, 4 a 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. 21a)

Správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v daňovom konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania.

Ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku, správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

Podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku, správca dane po vykonaní daňovej kontroly v rozhodnutí určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

Podľa § 69 ods. 1, 2 a 4 Daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane alebo uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov po

uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov. Ak ide o daňový subjekt, ktorý si uplatňuje odpočítanie daňovej straty, nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane po uplynutí siedmich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie, v ktorom bola táto daňová strata vykázaná.

Ak bol pred uplynutím lehoty vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov, plynú lehoty podľa odseku 1 znovu od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone vyrozumý. Vyrubiť daň alebo rozdiel dane alebo uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov možno najneskôr do desiatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov.

Ak sa vykonáva daňová kontrola na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní, za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov sa považuje spísanie zápisnice o začatí daňovej kontroly alebo doručenie oznámenia o daňovej kontrole.

Podľa § 74 ods. 2 Daňového poriadku, odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

Podľa § 74 ods. 4 vety prvej Daňového poriadku, odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí.

Podľa § 19 ods. 1 prvej a druhej vety zákona o DPH účinného do 31.12.2009, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

Podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH, základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Do základu dane sa zahŕňa aj dotácia alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby.

Podľa § 43 ods. 1 a 5 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.

Platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4. Platiteľ je povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiou faktúry, a

- a) ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ inou osobou, prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia,
- b) ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, písomným potvrdením prijatia tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou,
- c) ak prepravu tovaru vykoná odberateľ, písomným vyhlásením odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu,
- d) inými dokladmi, ako napríklad zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar.

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

Podľa § 72 ods. 1 a 2 zákona o DPH, pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu osobe, ktorá je identifikovaná pre daň v inom členskom štáte, je platiteľ povinný vyhotoviť faktúru. Platiteľ je povinný vyhotoviť faktúru aj v prípade, ak je platba prijatá pred dodaním tovaru. Platiteľ vyhotoví faktúru najneskôr do 15 dní od dodania tovaru alebo prijatia platby.

Faktúra musí obsahovať

- a) meno a adresu sídla, miesta podnikania, prípadne prevádzkarne platiteľa, ktorý dodáva tovar, a jeho identifikačné číslo pre daň,
- b) meno a adresu sídla, miesta podnikania, prípadne prevádzkarne nadobúdateľa tovaru a jeho identifikačné číslo pre daň, pod ktorým tovar objednal,
- c) poradové číslo faktúry,
- d) dátum, keď bol tovar dodaný, 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,
- g) cenu tovaru, jednotkovú cenu bez dane a zľavy a rabaty, ak nie sú obsiahnuté v jednotkovej cene,
- h) odkaz na § 42 alebo 43, odkaz na článok 136 alebo 138 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v znení smernice Rady 2006/138/ES z 19. decembra 2006 alebo informáciu, že dodanie tovaru je oslobodené od dane,
- i) pri dodaní investičného zlata oslobodeného od dane podľa § 67 ods. 3 odkaz na § 67 ods. 3, na článok 346 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty alebo informáciu, že investičné zlato je oslobodené od dane,
- j) pri dodaní plynu cez rozvodný systém zemného plynu a pri dodaní elektriny, pri ktorých je osobou povinnou platiť daň kupujúci v inom členskom štáte, odkaz na článok 195 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty alebo informáciu, že osobou povinnou platiť daň je osoba, ktorej je tovar dodaný.

Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu, posúdiac argumentáciu odvolacích dôvodov žalobcu, konštatuje, že vo vzťahu k posúdeniu dôvodov neuznania predmetného oslobodenia od DPH, sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a na zdôraznenie jeho správnosti dopĺňa len nasledujúce dôvody (§ 219 ods. 2 O.s.p.):

Predmetom odvolacieho konania je preveriť zákonnosť žalobcom namietaného procesného postupu správcu dane, nedodržania lehoty na vykonanie daňovej kontroly, uplynutia lehoty na vyrubenie dane, nesprávne vyhodnotenie skutkového stavu, nedostatok dôkazov.

Z obsahu spisu predloženého daňovými orgánmi odvolací súd zistil, že na základe podnetu Prezídia Policajného zboru SR, začala dňa 26. 02. 2013 u žalobcu daňová kontrola na DPH za zdaňovacie obdobie január až december 2009. Dňa 26. 08. 2013 bolo vydané rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly z dôvodu začatia konania o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, ktoré spočívalo v prizvaní znaleckej organizácie do daňového konania za účelom vykonania znaleckej expertízy a vypracovania znaleckého posudku vo veci výroby tabakových výrobkov žalobcom. Daňová kontrola

bola prerušená od 16. 09. 2013 do doručenia znaleckého posudku. Dňa 11. 12. 2014 pominuli dôvody prerušenia konania, o čom bol žalobca informovaný podaním zo dňa 15. 12. 2014. Daňová kontrola bola ukončená dňom 13. 04. 2015, kedy žalobca obdržal protokol č. 221150/2015 zo dňa 08. 04. 2015.

Počas prerušenia daňovej kontroly, z dôvodu inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia, od 16. 09. 2013 do 11. 12. 2014, neplynula lehota na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku. Do lehoty na výkon daňovej kontroly možno preto započítať len obdobie od 26. 02. 2013 do 15. 09. 2013 a od 11. 12. 2014 do 13. 04. 2015, čo predstavuje 325 dní, t. j. obdobie kratšie ako jeden rok.

Z dôvodu vykonania daňovej kontroly na podnet orgánov činných v trestnom konaní, došlo od konca roka 2013 k plynutiu novej prekluzívnej lehoty podľa § 69 ods. 2 a 4 daňového poriadku na vydanie rozhodnutia o vyrubení rozdielu DPH. Námieta žalobcu ohľadom nedodržania lehôt na výkon daňovej kontroly a vydanie rozhodnutia o vyrubení dane je preto nedôvodná.

Súd sa oboznámil s vypracovaným znaleckým posudkom č. 78/2014, z ktorého vyplýva, že úlohou znaleckej organizácie bolo posúdenie ekonomických pomerov žalobcu vo vzťahu k jeho podnikaniu - výroba tabakových produktov v zdaňovacích obdobiach rokov 2004 až 2009, v správnom rozsahu plnenia daňovej povinnosti na spotrebnej dani z tabakových výrobkov, DPH a dani z príjmov na základe predložených dokladov a evidencie. Posudok bol vypracovaný ku dňu ukončenia trestnej činnosti, k 26. 11. 2009. Z uvedeného vyplýva, že znalecké dokazovanie sa vzťahovalo aj na posudzované zdaňovacie obdobie október 2009 a i keď konkrétne predmetom jeho skúmania nebolo dodanie tovaru odberateľovi BARBELL s.r.o., Praha, nie je dôvod na to, aby nebolo akceptované prerušenie daňovej kontroly z dôvodu širšieho skúmania jednotlivých foriem ekonomickej činnosti žalobcu znalcom v kontrolovanom období. Vypracovaný protokol z daňovej kontroly sa týkal zistení za zdaňovacie obdobie október 2009 a december 2009.

Odvolačný súd sa oboznámil s faktúrou č. 2009/032, vystavenou dňa 15. 10. 2009, ktorou bolo deklarované dodanie tovaru dňa 15. 10. 2009 spoločnosti BARBELLS, s.r.o., Praha v hodnote 44.520 €. Realizáciu prepravy do iného členského štátu preukazoval žalobca Medzinárodným nákladným listom č. 07987 s tým, že prepravu mala uskutočniť spoločnosť LMP TRANS s.r.o., Skalica a L. W., W.. Na predmetnom doklade nie je podpis a pečiatka príjemcu. Z príjmového pokladničného dokladu zo dňa 15. 10. 2009 vyplýva, že žalobca prijal v hotovosti od odberateľa sumu 44.520 €. Správca dane vykonal dožiadanie v rámci medzinárodnej výmeny informácií, zamerané na predmetné plnenie. Z odpovede dožiadaného zahraničného orgánu vyplýva, že odberateľ žalobcu je nekontaktný, so správcom dane dlhodobo nespolupracuje, sídlo spoločnosti je len virtuálne. Osoby konajúce za odberateľa nemajú trvalý pobyt na území Českej republiky a ich pobyt príslušnému správcovi dane nie je známy. Za uvedené zdaňovacie obdobie, október 2009, uvedený daňový subjekt nepodal daňové priznanie k DPH a dodanie tovaru dodaného žalobcom nie je možné preveriť.

Z miestneho zisťovania prostredníctvom dožiadaného Daňového úradu Trnava ohľadom prepravcov tovaru bolo zistené, že konateľ spoločnosti LMP Trans, s.r.o. zomrel, na sídle uvedenom v obchodnom registri sa nikdy nezdržoval, daňové priznanie na daň z motorových vozidiel na vozidlo s ev. č. U., ktorým mala byť preprava vykonaná, podal naposledy za rok 2008, pričom príves uvedený v Medzinárodnom nákladnom liste nebol týmto subjektom priznaný. Za rok 2009 nebolo subjektom podané priznanie na daň z motorových vozidiel. Ďalší dožiadaný Daňový úrad Nitra správcovi dane oznámil, že L. W. sa dostavil na príslušný daňový úrad, ktorému uviedol, že ukončil živnosť v roku 2008, deklarovajú prepravu tovaru pre žalobcu neuskutočnil. V roku 2009 bol riadne zamestnaný a nevykonával žiadne prepravy.

Žalobca bol s uvedenými zisteniami oboznámený dňa 13.03.2015.

Z obsahu spisu odvolačný súd nezistil, že by žalobca navrhol doplniť dokazovanie alebo predložil dôkazné prostriedky, ktorými by vyvrátil závery správcu dane ohľadom nepreukázateľnosti dodania deklarovaného tovaru odberateľovi do iného členského štátu, a tým aj nárok na oslobodenie od DPH zo

sumy 44.525 €.

Vzhľadom na zistenia správcu dane, ktoré spochybňujú dodanie tovaru do iného členského štátu a tým aj nárok na oslobodenie od DPH, bolo povinnosťou žalobcu, aby preukázal skutočnosti formálne deklarované v účtovných dokladoch. Odvolací súd zdieľa na základe dokladov, s ktorými sa mal možnosť oboznámiť, pochybnosti správcu dane o skutočnej realizácii dodania tovaru deklarovaného vo faktúre č. 2009/032 do iného členského štátu. V žiadnom z predložených dokladov sa nenachádza potvrdenie odberateľa o prevzatí deklarovaného tovaru. Žalobca nepreukázal okolnosti o spôsobe a mieste nakladania tovaru, údaje o konkrétnych osobách túto nákladku realizujúcich. Žalobca nepredložil žiaden dôkazný prostriedok, na základe ktorého došlo k realizácii plnenia do iného členského štátu, t. j. objednávku, kúpnu zmluvu inú dohodu alebo korešpondenciu o špecifikácii tovaru, požadovanom termíne dodania, teda o úkonoch bežných pri podnikateľskej činnosti. Správca dane mal preto právo preveriť realizáciu dodania tovaru odberateľovi, 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. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy potvrdzujúce, že predmet obchodu skutočne dodal, a že mu vznikol nárok na oslobodenie od DPH. Mohol predložiť dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia ako i komunikácia s odberateľom sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru alebo jeho obchodných zvyklostí. V danom prípade správca dane nespochybňoval tvrdenia žalobcu a doklady preukazujúce, že došlo k plneniu - dodávke tovaru žalobcom dňa 15.10.2009, za ktoré obdržal protihodnotu, kúpnu cenu vo výške 44.520 €. Spochybnil len nárok žalobcu, že predmetné plnenie bolo oslobodené od DPH, vzhľadom na jeho vývoz do iného členského štátu. Túto pochybnosť sa žalobcovi nepodarilo odstrániť. Vzhľadom na spochybnenie vývozu tovaru - plnenia oslobodeného od DPH sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov, ako nedostatočné. Námietka žalobcu ohľadom nesprávnosti aplikácie § 22 zákona o DPH správcou dane, ktorý vychádzal z nespochybňovaných údajov poskytnutých samotným žalobcom, a to z tvrdenia o realizácii plnenia dňa 15. 10. 2009 v hodnote 44.520 €, je preto nedôvodná. Sporným bolo len jeho dodanie do iného členského štátu vzhľadom na informácie obdržané na základe medzinárodnej výmeny informácií a miestnym zisťovaním iných správcov dane. I keď výpoveď L. W. mala byť v časti, v ktorej sa vyjadroval k plneniu pre žalobcu považovaná za svedeckú výpoveď, táto nebola jediným dôkazným prostriedkom spochybňujúcim vývoz tovaru do iného členského štátu, a preto nedodržanie procesných práv žalobcu pri jeho vypočutí nemohlo ovplyvniť zákonnosť rozhodnutia žalovaného.

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 DPH. Rozhodnutie žalovaného je dostatočným spôsobom odôvodnené, žalovaný sa v ňom vysporiadal s podstatnými okolnosťami zistenými v priebehu kontroly.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správny a súladný so zákonom potvrdil podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1 a 2 O.s.p.

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, keďže v odvolacom konaní nebol úspešný.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.