

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	6Sžf/4/2015
Identifikačné číslo spisu:	1011201233
Dátum vydania rozhodnutia:	24.08.2016
Meno a priezvisko:	JUDr. Alena Adamcová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:1011201233.2

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Adamcovej a zo sudcov JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Jozefa Hargaša v právnej veci žalobcu: NIKA spol. s r.o., Ružová dolina 6, Bratislava, IČO: 30 228 557, právne zastúpeného advokátom JUDr. Bohumilom Novákom so sídlom Horná 27, Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/226/6244-52888/2011/990600-r zo dňa 6. mája 2011, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/101/11-153 zo dňa 10. septembra 2014, tak

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/101/11-153 z 10. septembra 2014 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 ako nedôvodnú žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. I/226/6244-52888/2011/990600-r zo dňa 06.05.2011 ako i dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Považská Bystrica (ďalej len „správca dane“) č. 670/230/52429/10/Sek zo dňa 16.12.2010, ktorým správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2008 v sume 121 550,55 Eur. Žalovaný napadnutým rozhodnutím v rámci odvolacieho konania postupom podľa § 48 ods. 5 zákona o správe daní prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

Dôvodom dodatočného určenia daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie bolo neuznanie žalobcom uplatneného odpočítania dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) na vstupe za nákup tovaru

od dodávateľa žalobcu FENIX BAU, s.r.o., Kostolná - Záriečie 222 (po zmene sídla Zamarovce) a neuznanie oslobodenia od DPH podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 30.11.2008 (ďalej len „zákon o DPH“) za deklarované dodanie tovaru do členského štátu Európskej únie odberateľovi žalobcu, obchodnej spoločnosti BEIMPEX, s.r.o., Zlín, Česká republika, nakoľko sa v rámci preverenia žalobcom deklarovaných plnení nepodarilo bez akýchkoľvek pochybností preukázať ich reálny základ. Vo vzťahu k uplatnenému odpočtu dane správca dane konštatoval porušenie ustanovení § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH a vo vzťahu k deklarovanému intrakomunitárnemu obchodu konštatoval porušenie ustanovení § 43 v nadväznosti na § 19 ods. 1 zákona o DPH.

Podľa § 250k ods. 1 OSP krajský súd neúspešnému žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Krajský súd rozsah súdneho prieskumu vymedzil v intenciách žalobných dôvodov na preverenie namietaného procesného postupu pri získavaní dôkazov, prerokovaní protokolu o výsledku daňovej kontroly, následného daňového konania a preverenie namietaného porušenia hmotnoprávných ustanovení nesprávnou aplikáciou § 19 ods. 1, § 49 ods. 1 a 2 písm. b) a § 43 zákona o DPH na zistený skutkový stav, pretože podľa žalobcovho tvrdenia, tento vyčerpal svoje dôkazné bremeno predložením všetkých potrebných daňových dokladov preukazujúcich splnenie podmienok na uplatnenie nároku na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 citovaného zákona a na oslobodenie od dane podľa § 43 citovaného zákona.

Z obsahu administratívneho spisu krajský súd konštatoval zistenia, že správca dane vykonal u žalobcu kontrolu dane z pridanej hodnoty, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 670/320/41647/2010/Va zo dňa 22.09.2010 a dodatok k protokolu zo dňa 30.11.2010. Protokol vrátane jeho dodatku bol so splnomocneným zástupcom žalobcu prerokovaný a doručený dňa 14.12.2010. Na základe výsledkov zistených vykonanou daňovou kontrolou správca dane dodatočným platobným výmerom vyrubil žalobcovi rozdiel dane za zdaňovacie obdobie september 2008 v sume 121.550,55 Eur, nakoľko sa daň zistená po daňovej kontrole odlišuje od dane uvedenej v dodatočnom daňovom priznaní podanom dňa 24.10.2008.

Správca dane z dôvodu vyššie uvedeného porušenia zákona o DPH neuznal žalobcom uplatnené odpočítanie dane na vstupe za dodanie tovaru (kuracie prsia) z dodávateľských faktúr č. 2008/09/001, 2008/09/006, 2008/09/007, 2008/09/014, 2008/09/018 a 2008/09/039 v celkovej výške 1.911.666,- Sk, vystavených dodávateľom žalobcu, obchodnou spoločnosťou FENIX BAU, s.r.o., pretože vykonaným dokazovaním nebolo preukázané, že mu uvedený tovar táto spoločnosť dodala.

Taktiež bolo na základe výsledkov preverovania konštatované porušenie § 19 ods. 1 zákona o DPH tým, že žalobca neodviedol DPH v sume 1.750.166,- Sk z odberateľských faktúr č. 813271, 813515, 813534, 814135, 814291 a 814614, vystavených žalobcom pre odberateľa BEIMPEX, s.r.o. Zlín za dodávku tovaru (kuracie prsia), nakoľko v zmysle § 43 zákona o DPH nepreukázal intrakomunitárne dodanie deklarovaného tovaru z tuzemska do iného členského štátu.

Na základe vyhodnotenia podkladov na vydanie napadnutého prvostupňového rozhodnutia, predmetných faktúr, zápisníc o ústnom pojednávaní, protokolu a jeho dodatku, vyjadrenia žalobcu, výpovedí svedkov a ďalších listinných dôkazov krajský súd vyhodnotil, že správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie za účelom preverenia, či k deklarovaným obchodom skutočne došlo. Zároveň krajský súd konštatoval riadne vykonanie dokazovania daňovými orgánmi, pričom prihliadli na všetko, čo vyšlo v daňovom konaní najavo. Správne tiež poukázali na judikatúru Súdneho dvora EÚ, v súlade s ktorou aj rozhodli.

V súvislosti s faktúrami vystavenými pre spoločnosť BEIMPEX, s.r.o., Česká republika, správca dane v rámci medzinárodnej výmeny informácií zistil, že táto spoločnosť nepriznala vo svojom daňovom priznaní nadobudnutie tovaru z iného členského štátu od žalobcu, pričom správca dane vypočul ako svedka konateľa tejto spoločnosti - Jozefa Beňu, ktorý uviedol, že síce podpísal so žalobcom kúpno-predajnú zmluvu zo dňa 14.05.2008, ale malo sa jednať o sortiment sušené mlieko, maslo a syry.

Nepamätal si, že by sa nakupoval syr eidam a kuracie prsia. Podpisy na faktúrach nie sú jeho, pečiatka taktiež nepatrí jeho spoločnosti, nakoľko spoločnosť BEIMPEX, s.r.o. mala pečiatky číslované a nebolo na nich označenie Českej republiky. Nevystavil a nepodpisal ani predložené výdavkové pokladničné doklady a spoločnosť zaplatila len tie faktúry, na základe ktorých tovar skutočne nakúpila. Ďalej uviedol, že nevie o tovare, ktorý je uvedený na predmetných faktúrach, pričom spoločnosť nenakupovala tovar od žalobcu v takom množstve, ako je uvedené na faktúrach. V roku 2008 išlo o tovar asi v objeme 500.000,- Sk až 600.000,- Sk. K preprave tovaru uviedol, že túto vykonával pán H., ktorý disponoval s nákladným chladiarenským vozidlom a prepravné doklady potvrdzoval buď on, alebo vodič prepravnej spoločnosti. Keď mu aj nejaké faktúry boli žalobcom zaslané, telefonicky preveroval u žalobcu, z akého dôvodu, nakoľko obchody už boli ukončené a on ani jeho účtovníčka tieto faktúry nepodpisali, len ich vrátili naspäť. O platbách za predmetné faktúry nič nevedel a on ani jeho účtovníčka úhrady faktúr nerobili.

Krajský súd bral do úvahy zistenia správcu dane, že niektoré úhrady za spoločnosť BEIMPEX, s.r.o. boli realizované prostredníctvom hotovostného vkladu na účet žalobcu, pričom pri vklade bolo uvedené meno V. V., ktorého sa správca dane pokúšal vypočúť ako svedka, ale tento využil svoje právo odoprieť výpoveď a vo veci nevypovedal.

Žalobca v priebehu preverovania predmetného odpočtu DPH predložil správcovi dane čestné vyhlásenia jeho zamestnankýň, Mgr. O. a pani S., ktoré boli správcom dane ako svedkyne vypočuté. Pani S. potvrdila čestné prehlásenie, v ktorom uviedla, že vystavila výdavkové pokladničné doklady, vyplatila z pokladne platby za tovar pánovi A. za spoločnosť BUNDÁŠ, s.r.o. a pánovi S. N. za spoločnosť FENIX BAU, s.r.o. Uviedla, že obchod prebiehal v ten istý deň, pričom najskôr zaplatil za tovar odberateľ a potom ona vyplácala dodávateľu. Mgr. O. uviedla, že odoberala vzorky mäsa, ktoré žalobcovi dodávala spoločnosť BUNDÁŠ, s.r.o. a spoločnosť FENIX BAU, s.r.o. ale nevedela povedať, či sa jednalo o chladený alebo mrazený tovar a nevedela, či sa výsledky z laboratórnych skúšok vzoriek nachádzajú k dispozícii v podobe nejakého protokolu. Konateľ žalobcu Ing. Ján Keresteš, CSc. uviedol, že dopravu podľa dohody zabezpečil dodávateľ, kamión s tovarom bol pristavený v ich areáli, kde ho námatkovo skontrolovali, šoférovi dali doklady a dokumentáciu, aby ich odovzdal na mieste určenia. Nevedel uviesť, kde tovar dodávateľ nakladal, adresa vykládky bola v Kunoviciach, všetky doklady preberal pán H. a úhrady zo strany odberateľa BEIMPEX, s.r.o. boli buď bezhotovostné alebo hotovostné, úhrady robil pán H. alebo ním poverený šofér. Tovar od dodávateľov prepravoval len šofér pán G..

Správca dane vypočul ako svedka S. A., Z. N. (konateľ spoločnosti FENIX BAU, s.r.o. v období od 11.04.2006 do 10.12.2008), Jozefa Beňu (bývalého konateľa spoločnosti BEIMPEX s.r.o.), V. V., ako aj ďalšie osoby a vykonal aj iné dôkazy za účelom čo najúplnejšieho zistenia skutkového stavu a preverenia žalobcom deklarovaných tvrdení o dodávkach a následnom vývoze tovaru.

Krajský súd z obsahu administratívneho spisu a odôvodnení napadnutých rozhodnutí oboch stupňov konštatoval skutkové zistenia. Svedok Z. N. vo svojej výpovedi zo dňa 21.5.2010 uviedol, že so žalobcom nikdy neobchodoval, predmetný tovar mu nikdy nebol dodaný, ani predmetné faktúry nevystavil. Po nahliadnutí do účtovných dokladov vyhlásil, že na nich nie je jeho podpis. Z ďalšieho šetrenia správcu dane vyplýva, že predmetná spoločnosť za rok 2008 nepodala daňové priznanie a neboli z jeho strany predložené žiadne účtovné doklady. Dodávateľ deklarovaný žalobcom, spoločnosť FENIX BAU s.r.o., sa zaoberá stavebnou činnosťou, neprijala žiadne hotovostné úhrady od žalobcu v zmysle uvedených faktúr, spoločnosť nevlastnila žiadne úžitkové vozidlo a disponovala pečiatkou odlišujúcou sa od pečiatky na dokladoch predložených žalobcom k daňovej kontrole. Zo šetrenia správcu dane teda vyplynulo, že zdaniteľné plnenie na základe daňového priznania žalobcu za zdaňovacie obdobie september 2008 nebolo od uvedenej spoločnosti zrealizované. Ako vyplynulo z predloženej evidencie DPH žalobcu, tento predmetný tovar (kuracie prsia), ktorý mu mal byť dodaný od spoločnosti FENIX BAU s.r.o., ďalej fakturoval českej spoločnosti BEIMPEX s.r.o., Zlín. Správca dane obdržal informáciu v rámci medzinárodnej výmeny informácií o tom, že spoločnosť BEIMPEX s.r.o., nepriznala nadobudnutie tovaru z iného členského štátu, konkrétne od žalobcu. Žalobca predložil doklady týkajúce sa intrakomunitárnych dodávok pre predmetnú spoločnosť, a to faktúry, dodacie listy, prehlásenia o

prepravení tovaru odberateľom, príjmové pokladničné doklady žalobcu, výdavkové pokladničné doklady odberateľa, výpisy z účtu žalobcu v zmysle úradného záznamu zo dňa 14.09.2010. Za účelom preverovania intrakomunitárnych dodávok správca dane predvolal pána Jozefa Beňu, ktorý bol konateľom predmetného odberateľa. Dňa 17.02.2010 do zápisnice uviedol, že sa k dodacím listom a prehláseniam o preprave tovaru za dané obdobie nedokáže vyjadriť, pričom uviedol, že podľa jeho vedomostí od žalobcu nakupoval sušené mlieko a maslo ale nepamätal si, že by od neho nakupoval kuracie prsia. Uviedol, že podpisy na faktúrach nie sú jeho a pečiatka na faktúrach takisto nepatrí spoločnosti BEIMPEX s.r.o., Zlín. Uviedol tiež, že predložené výdavkové pokladničné doklady jeho spoločnosť nevystavila a on ako konateľ ich nepodpísal. Jeho spoločnosť v danom období nenakupovala od žalobcu tovar v takom objeme a množstve, ako je uvedené na predmetných faktúrach. V roku 2008 nadobudla jeho spoločnosť od žalobcu tovar v celkovej hodnote približne 500.000,- Sk až 600.000,- Sk. Preverované faktúry neboli ním a ani účtovníčkou spoločnosti podpísané, ale boli zaslané naspäť, pričom sa telefonicky u žalobcu informoval, prečo mu boli zasielané faktúry, keď obchody boli už ukončené. Na základe uvedených zistení správca dane skonštatoval, že žalobca eviduje vo svojej účtovnej evidencii úhrady vyššie uvedených faktúr vystavených spoločnosťou BEIMPEX s.r.o., Zlín, prevažne hotovostným spôsobom. K predloženým výdavovým pokladničným dokladom, ktoré mal vystaviť a podpísať pán Jozef Beňa, tento uviedol, že predmetné doklady nevystavil, nepodpísal a neuhradil. Správca dane vypočul ako svedka tiež S. A., Mgr. K. G., Pavla Jurču, vodiča G. ako aj ďalšie osoby a vykonal aj iné dôkazy za účelom čo najúplnejšieho zistenia skutkového stavu, na základe ktorého dospel k záveru, že k predmetným zdaniteľným plneniam a intrakomunitárnemu dodaniu tovaru, deklarovanému žalobcom v kontrolovanom zdaňovacom období, nedošlo.

Z vykonaného dokazovania krajský súd ďalej bral do úvahy zistenia, že dňa 29.03.2011 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, na ktorom v zmysle žiadosti žalobcu, správca dane vypočul Y. S., zamestnankyňu žalobcu, ktorá potvrdila, že vystavila výdavkové pokladničné doklady a vyplatila z pokladne hotovostné platby za tovar dodaný S. A. zastupujúcemu prepravnú spoločnosť BUNDÁŠ s.r.o. a S. N. za spoločnosť FENIX BAU s.r.o. Úhrady vykonala na základe pokynu konateľa žalobcu, jej nadriadeného. Svedkyňa. Mgr. X. O. (výpoveď dňa 19.03.2011), ktorej vypočutie navrhol žalobca uviedla, že vykonávala odobratie vzoriek mäsa dodávaného spoločnosťou BUNDÁŠ s.r.o. a spoločnosťou FENIX BAU s.r.o. a tieto vzorky odovzdávala svojej nadriadenej. Pri odoberaní vzoriek bol prítomný pán A., ktorý sa jej predstavil týmto menom, avšak jeho totožnosť si neoverovala. Pri obidvoch výpovediach bol splnomocnený zástupca daňového subjektu a aj konateľ spoločnosti Ing. Ján Keresteš, CSc., z čoho vyplýva, že sa žalobca nemohol o výpovediach dozvedieť až z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného.

V tejto súvislosti krajský súd uviedol, že žalobca dal návrh na vypočutie týchto svedkýň v odvolacom konaní. Aj keď správca dane postúpil odvolanie odvolaciemu orgánu bez vypočutia uvedených svedkýň, odvolací orgán tento nedostatok v súlade s § 48 ods. 2 zákona o správe daní napravil, vyhovel návrhu žalobcu a svedkyne boli vypočuté. Daňové orgány postupovali v prípade výsluchov svedkov počas kontroly a aj v odvolacom konaní v súlade s platnými právnymi predpismi, ktoré sa na výsluch svedka vzťahujú a svedkovia boli riadne poučení. Každý zo svedkov mal možnosť sa vyjadriť. Aj keď boli svedkyne Mgr. O. a pani S. vypočúvané na skutočnosti týkajúce sa rôznych druhov daní, krajský súd túto námietku žalobcu vyhodnotil ako bezpredmetnú, nakoľko sa jednalo o tie isté obchody a tie isté predložené doklady.

K protokolom o senzorických skúškach, ktoré mala vykonať pracovníčka laboratória pani L. zo vzoriek, ktoré jej odovzdala pani Mgr. O. a mali byť predložené správcovi dane, treba uviesť, že žiadne protokoly neboli daňovým orgánom predložené.

Svedecká výpoveď je dôležitým dôkazom v daňovom konaní, ktorý je správca dane oprávnený využívať v procese dokazovania v rámci správy daní v záujme zabezpečenia komplexného zistenia skutočností rozhodujúcich pre správne určenie daňovej povinnosti. Svedeckú výpoveď hodnotí správca dane podľa svojej úvahy samostatne, aj vo vzájomnej súvislosti s ostatnými dôkazmi. Správca dane je povinný prihliadať na všetky skutočnosti, ktoré vyšli pri výsluchu svedka najavo.

Podľa krajského súdu správca dane na základe takto zisteného skutkového stavu dospel k správne mu záveru, na základe ktorého žalobcovi neuznal odpočítanie dane z vyššie uvedených dodávateľských faktúr a taktiež správne vyrubil žalobcovi daň z vyššie uvedených odberateľských faktúr vystavených pre spoločnosť BEIMPEX, s.r.o.

Krajský súd vyhodnotil, že daňové orgány vecou dôkladne zaoberali, pričom najmä správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie, pričom daňové konanie a spôsob vykonávania dokazovania neboli vedené v rozpore so zásadou spravodlivého procesu. Správne rozhodnutia obsahujú dostatok relevantných dôvodov a preto ich nemožno považovať za nepreskúmateľné. Postupom daňových orgánov taktiež nebola odňatá žalobcovi ako účastníkovi daňového konania možnosť konať pred týmito orgánmi, pričom správca dane hodnotil dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane v priebehu výkonu daňovej kontroly postupoval v súlade so všeobecne záväznými predpismi podľa § 2 a § 29 ods. 2, 4 zákona o správe daní. V daňovom konaní (pri dôkaznej povinnosti daňovníka) platí prejednávacia zásada a nie vyhľadávacia (vyšetrovacia). Povinnosťou správcu dane, pokiaľ ide o nároky uplatnené platiteľom, je tieto prerokovať, umožniť platiteľovi ich existenciu z právne významných hľadísk preukázať, pričom sám má zabezpečiť len tie dôkazy, ktoré podľa zákona nemá povinnosť predložiť platiteľ. V okamihu, kedy správca dane spochybni dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že zdaniteľné obchody skutočne prijal tak, ako ich deklaruje v podaných daňových priznaniach.

S poukazom na ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, ako i ustanovenie § 29 ods. 8 zákona o správe daní, krajský súd dôvodil, že platiteľ dane má nárok na odpočet dane iba vtedy, ak preukáže splnenie všetkých podmienok stanovených v zákone o DPH. Žalobca bol povinný správcovi dane preukázať, že zdaniteľné obchody prebehli tak, ako sú deklarované v podanom daňovom priznaní za kontrolované zdaňovacie obdobie. Prijatie predmetného tovaru v uvedenom prípade nebolo žalobcom ako platiteľom v priebehu výkonu daňovej kontroly preukázané.

Podľa krajského súdu správca dane dodržal zásadu ekonomického dosahu právneho úkonu na daň, t.j. hodnotil právne úkony podľa skutočného obsahu. Skutočné zrealizovanie obchodu so sušeným mliekom a maslom nepotvrdil ani dodávateľ žalobcu a ani jeho deklarovaný odberateľ. Skutočný obsah v daných obchodných prípadoch krajský súd vyhodnotil ako profit na odpočítaní dane z pridanej hodnoty za zdaniteľné obchody, ktoré boli daňovým subjektom deklarované ako nákup od tuzemských dodávateľov (pri ktorých sa reálnosť dodania nepotvrdila), s cieľom získať daňovú výhodu, čo je v rozpore so zákonom.

Pri posúdení preverenia správnosti deklarovaného intrakomunitárneho dodania tovaru žalobcom do Českej republiky krajský súd vychádzal z dikcie ustanovenia § 43 zákona o DPH, podľa ktorého za takú dodávku možno považovať len dodávku tovaru spojenú s prepravou. Na základe zisteného skutkového stavu krajský súd konštatoval, že v danom prípade nebolo preukázané, že žalobca dodal českému odberateľovi tovar a že vôbec bola preprava fakturovaného tovaru uskutočnená. Dokazovanie nepotvrdilo, že predmetný tovar bol fyzicky prepravený do iného členského štátu, či už dodávateľom, odberateľom alebo inou osobou. V danom prípade z obsahu spisu krajskému súdu vyplynulo, že fyzické dodanie - premiestnenie tovaru na územie Českej republiky nebolo preukázané a podľa českej daňovej správy odberateľ BEIMPEX, s.r.o. nadobudnutie tovaru nedeclarovala ani v podaných daňových priznaniach a súhrnných výkazoch.

Podľa krajského súdu správca dane dôvodne preveroval v rámci medzinárodnej výmeny informácií aj dodanie tovaru spoločnosti BEIMPEX, s.r.o. žalobcom. Za tým účelom bol vypočutý za účasti splnomocneného zástupcu žalobcu ako svedok Jozef Beňo, ktorý bol v čase tvrdeného uskutočnenia obchodných prípadov konateľom spoločnosti BEIMPEX, s.r.o. Tento síce potvrdil, že podpísal kúpno-predajnú zmluvu so žalobcom a potvrdil aj ich vzájomnú obchodnú spoluprácu, avšak vo svojej výpovedi jednoznačne poprel dodanie tovaru v takom objeme, ako je uvedené na predmetných

faktúrach. Ani na jednom z dodacích listov, ktoré sú súčasťou faktúr vystavených pre odberateľa BEIMPEX s.r.o., nie je podpis vodiča, je tam iba podpis a pečiatka toho, kto vydal dodací list v mene žalobcu, teda dodávateľskej spoločnosti NIKA spol. s r.o. a podpis a pečiatka príjemcu (pečiatka BEIMPEX, s.r.o. a podpis). Zároveň pán Beňo uviedol, že podpisy na preverovaných dokladoch, t.j. aj na dodacích listoch a prehláseniach o preprave tovaru, nie sú jeho a spoločnosť BEIMPEX s.r.o. nemala takú formu pečiatky, aká je na týchto dokladoch. Vyjadrenia žalobcu vo veci dodania tovaru krajský súd vyhodnotil ako sporné aj z dôvodu, že žalobca na jednej strane tvrdil, že prepravu tovaru si zabezpečoval odberateľ, t.j. spoločnosť BEIMPEX, s.r.o., pričom sa odvolával na zmluvu uzatvorenú medzi spoločnosťou BEIMPEX, s.r.o., avšak ani táto skutočnosť sa výpoveďou uvedeného svedka pre kontrolované intrakomunitárne dodanie tovaru nepotvrdila.

V tejto súvislosti krajský súd dôvodil, že podmienky na oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH mal preukazovať žalobca, pričom prevzatie, zaplatenie ani dovoz predmetného tovaru českým odberateľom žalobcu nebolo potvrdené.

Zo skutočností, ktoré uviedol správca dane v protokole k daňovej kontrole bolo pre krajský súd zrejmé, že žalobca dostatočne nepreukázal dodanie tovaru do členského štátu EÚ. V súvislosti s vykonávaním preverovania žalobcom deklarovaných tvrdení dôvodil, že správca dane nemá povinnosť uviesť, aké dôkazy má žalobca ako daňový subjekt predložiť a taktiež nie je povinný zisťovať, či nejaké dôkazy existujú. Vo všeobecnosti by malo byť v záujme daňového subjektu, aby si zaobstaral dostatok dôkazov, ktorými by bol schopný preukázať reálne uskutočnenie dodania tovaru a to z toho dôvodu, že je zatiaľčený dôkaznou povinnosťou, ktorú mu ukladá § 29 ods. 8 zákona o správe daní.

K námietke žalobcu, napádajúcej spôsob výsluchu a poučenia daného žalobcovi a jeho právneho zástupcovi, krajský súd uviedol, že zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 670/320/51933/2010/Va zo dňa 14.12.2010, ktorej predmetom bolo záverečné prerokovanie protokolu za účasti zamestnancov správcu dane, konateľa spoločnosti Ing. Jána Keresteša, CSc. a splnomocneného zástupcu JUDr. G. J. vyplýva, že všetky osoby zúčastnené na ústnom pojednávaní boli v súlade s § 23 ods. 3 zákona o správe daní poučené o povinnosti zachovávať daňové tajomstvo a o právnych dôsledkoch porušenia tejto povinnosti podľa § 264 Trestného zákona. Všetky osoby zúčastnené na ústnom pojednávaní boli správcom dane poučené z dôvodu, že správcovi dane túto povinnosť ukladá § 23 ods. 3 zákona o správe daní. Aj § 11 ods. 2 citovaného zákona stanovuje, že zápisnica o ústnom pojednávaní musí obsahovať vykonané poučenie a vyjadrenie poučených osôb. Daňovým tajomstvom je informácia o daňovom subjekte, ktorá sa získa v daňovom konaní alebo v súvislosti s daňovým konaním (§ 23 ods. 1 citovaného zákona). Protokol aj dodatok k protokolu obsahujú skutočnosti o výsledkoch šetrení správcu dane u dodávateľov žalobcu, ale aj iných u daňových subjektov, v súvislosti s preverovaním dodania tovaru (spoločnosť ZEOTOP, s.r.o.), o ktorých sa, či už žalobca ako daňový subjekt alebo správca dane dozvedel, a o ktorých sú povinní zachovávať mlčanlivosť. Správca dane v súlade so zákonom poučil osoby zúčastnené na ústnom pojednávaní, zaznamenal ich vyjadrenie do zápisnice a nemal dôvod nepokračovať v ústnom pojednávaní. Z obsahu poučenia je pritom celkom zrejmé, čo je predmetom poučenia - zachovávať daňové tajomstvo. Tvrdenie, že konateľ žalobcu a splnomocnený zástupca poučeniu neporozumeli a že správca dane im k tomuto žiadne vysvetlenie neposkytol, nemá žiadny vplyv na skutočnosť, že protokol o daňovej kontrole bol so splnomocneným zástupcom žalobcu riadne prerokovaný a doručený a kontrola bola ukončená v súlade s § 15 ods. 10, 11, 12 a 13 zákona o správe daní.

K námietkam smerujúcim k prerokovaniu protokolu a formálnemu vyhotoveniu jeho dodatku krajský súd uviedol, že dodatok k protokolu je súčasťou protokolu, nenahrádza už doručený a prerokovaný protokol a preto nemá ani evidenčné číslo. Na dodatok k protokolu sa nevzťahujú procesné úkony, ktoré platia pre protokol z daňovej kontroly. Podľa § 15 ods. 10 zákona o správe daní je daňový subjekt oprávnený sa vyjadriť len k protokolu a nie k dodatku. To, že k dodatku k protokolu sa nemôžu vzťahovať procesné úkony podľa § 15 ods. 10 prvej a druhej vety zákona o správe daní, vyplýva aj z § 15 ods. 5 písm. c) a ods. 6 písm. e) citovaného zákona, nakoľko v zmysle týchto ustanovení je zákonná lehota na predloženie vyjadrenia k protokolu z daňovej kontroly poslednou lehotou, kedy daňový subjekt

má právo a súčasne i povinnosť predkladať správcovi dane dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia v rámci kontroly a túto lehotu nemožno ani predĺžiť a ani odpustiť jej zmeškanie. Žalobca predložil v zákonnej lehote vyjadrenie k protokolu a správca dane postupoval v zmysle zákona, keď len vyhodnotil vyjadrenia žalobcu k protokolu, zaznamenal ich v dodatku k protokolu, ktorý je súčasťou prerokovaného a doručeného protokolu.

Inštitút daňovej kontroly krajský súd charakterizoval ako jeden z najvýznamnejších nástrojov, ktorými správca dane disponuje, aby zistil alebo preveril základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Daňovú kontrolu upravuje § 15 zákona o správe daní a podľa odseku 16 sa na jej výkon primerane použijú aj ostatné ustanovenia prvej časti a § 32, § 34 a § 41 citovaného zákona. Podľa krajského súdu v rámci vykonávanej daňovej kontroly mal žalobca možnosť využiť celý rad zákonom zaručených práv, ktoré vyplývajú z jednotlivých ustanovení § 15 zákona o správe daní, a to právo predkladať dôkazy k svojim tvrdeniam, nahliadať do spisového materiálu v súvislosti s daňovou kontrolou, klásť svedkom otázky pri ústnom pojednávaní, vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole. V rámci daňovej kontroly mal žalobca možnosť využiť všetky svoje práva. Protokol z daňovej kontroly je nielen výsledkom komplexného zisťovania skutkového stavu, ale aj s tým súvisiacej interpretácie daňových a iných právnych predpisov, tzn. že v prípade protokolu sa v plnom rozsahu uplatňuje zásada hodnotenia dôkazov správcou dane. Vo vyrubovacom konaní nie je dôvod opätovne vykonávať dokazovanie, ktoré už prebehlo v rámci daňovej kontroly za účasti platiteľa resp. jeho splnomocneného zástupcu. Výsledkom vyrubovacieho konania je úvaha správcu dane ako výsledok hodnotenia dôkazov, ktorú uvedie v rozhodnutí. Rozhodnutie správcu dane obsahuje hodnotenie skutkového stavu ako i právne predpisy a informácie, na základe akých dôkazov správca dane rozhodoval. Žalobca v priebehu daňovej kontroly nebol ničím a nijako obmedzený vo svojom procesnom práve na postup zachovávajúci jeho právo a právom chránené záujmy podľa § 2 ods. 1 a v práve na úzku súčinnosť podľa § 2 ods. 2 a 8 zákona o správe daní, nebol nikým a ničím obmedzený vo svojom práve preukázať skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie a vyrubenie dane a predkladať všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr do ôsmich pracovných dní odo dňa doručenia protokolu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie a taktiež mu nebolo upreté ani právo priznané v čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil právo na náhradu trov konania.

Žalobca namietal nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku spočívajúcu v tom, že krajský súd takmer doslovne prevzal nezmyselné tvrdenia žalovaného, pričom tak ako žalovaný, ani krajský súd, neposkytol adekvátne odpovede na podstatu obsahu žalobných námietok.

V dôvodoch odvolania žalobca uviedol, že napadnutý rozsudok krajského súdu považuje za nesprávny a nezákonný v dôsledku nesprávneho posúdenia skutkového stavu a vyhodnotenia dôkazov, keď krajský súd, tak ako daňové orgány, vyhodnotil zákonnosť vykonania dôkazov v rozpore so skutkovým stavom, keďže veľká časť týchto dôkazov bola vykonaná nezákonne a nie je možné ich ako dôkaz použiť, jednotlivé dôkazy vyhodnotil v rozpore s ich skutočným obsahom, pričom tento obsah účelovo v jeho neprospech vytrhával z kontextu, nezohľadnil jednoznačné priame a nespochybniteľné dôkazy v jeho prospech, čím potom pri hodnotení týchto dôkazov vo vzájomnej súvislosti dospel k nesprávnym skutkovým záverom. Vytýkal krajskému súdu, že v dôsledku nesprávnych skutkových záverov vec nesprávne právne posúdil.

V súvislosti s preverením uplatneného nároku na vrátenie dane žalobca napádal neprimeraný prenos dôkazného bremena spočívajúci v požiadavke preukazovania skutočností, ktoré nemohol ovplyvniť, týkajúcich sa daňovej disciplíny iných daňových subjektov. Žalobca mal za to, že predložením zákonom stanovených daňových dokladov, ktoré podľa jeho názoru spĺňajú všetky obsahové a formálne

náležitosti, svoje dôkazné bremeno vyčerpal a bolo na správcovi dane, aby vzniknuté nejasnosti a nezrovnalosti v rámci daňového konania odstránil.

Ohľadom dĺžky výkonu daňovej kontroly žalobca namietal prekročenie zákonnej lehoty na jej vykonanie, nakoľko bola nadriadeným daňovým orgánom táto lehota predĺžená z iného ako zákonného dôvodu. S poukazom na § 15 ods. 17 zákona o správe daní a § 2 ods. 1 citovaného zákona napádal porušenie princípu legality, pretože daňová kontrola v tomto prípade mohla byť podľa zákona predĺžená len z dôvodu zložitosti prípadu, avšak v danom prípade bola predĺžená z dôvodu vykonávania dokazovania.

Opätovne žalobca namietal, že nebola riadne ukončená daňová kontrola prerokovaním protokolu o daňovej kontrole v predmetnej veci, pretože poučení, ktoré im dal správca dane neporozumeli. Dôvodil, že napriek ich vážnym dôvodom, obsiahnutým v zápisnici o tomto úkone, správca dane im neposkytol žiadne vysvetlenie alebo poučenie, ale bez ďalšieho pokračoval v konaní, čím postupoval nezákonne v rozpore s ustanovením § 2 ods. 1 zákona o správe daní.

Nadalej žalobca v celom rozsahu zotrval na námietke napádajúcej absenciu daňového konania, ktoré malo predchádzať vydaniu rozhodnutia prvého stupňa. Žalobca mal za to, že v preskúvanom postupe správca dane vydaniu dodatočného platobného výmeru neprebehlo prvostupňové daňové konanie, čo je takým závažným procesným pochybením, že samo o sebe spôsobuje nezákonnosť rozhodnutia správcu dane, pretože týmto postupom bola žalobcovi odňatá možnosť zúčastniť sa prvostupňového daňového konania. Touto námietkou žalobca zároveň poukázal na skutočnosť, že v rámci daňovej kontroly podal námietky, ktoré však v rámci daňového konania neboli prejednané a disproporcie so závermi správcu dane mu nebolo umožnené odstrániť. Za dôkaz, že neprebehlo prvostupňové konanie, žalobca považoval dátum prerokovania protokolu o výsledku daňovej kontroly, deň 14.12.2010, pričom prvostupňové rozhodnutie bolo vydané dňa 16.12.2010. Z uvedeného usúdil, že žiadne konanie za jeden deň prebehnúť nemohlo. Podľa žalobcu správca dane mal v prípade pochybností postupovať podľa § 41 zákona o správe dane a v rámci vytýkacieho konania odstraňovať zistené nezrovnalosti. Zároveň žalobca napádal skutočnosť, že nemal čas a možnosť vyjadriť sa k dodatku k protokolu, keďže rozhodnutie bolo vydané dva dni po jeho prerokovaní.

Vo vzťahu k vykonávaniu dôkazov žalobca napádal porušenie jeho procesných práv, a to zásady zákonnosti, úzkej spolupráce so správcou dane, práva zúčastniť výpovede svedka a klásť mu otázky (§ 2 ods. 1, 8, § 15 ods. 5 písm. e/ zákona o správe daní), ako i porušenie jeho ústavného práva podľa čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Mal za to, že všetky dožiadania, výsluchy svedkov realizované v rámci dožiadaní a medzinárodnej výmeny informácií, nemôžu tvoriť podklad rozhodnutia, pretože boli realizované bez vedomosti žalobcu, v jeho neprítomnosti, kedy žalobca nemohol účinne brániť a realizovať svoje procesné práva a záujmy. Zároveň poukázal na skutočnosť, že výpoveď svedka Pavla Jurča bola získaná v inom konaní, čo je dôvodom, pre ktorý ju nemožno použiť ako dôkaz pre rozhodnutie o daňovej povinnosti za predmetné zdaňovacie obdobie.

Zistenia získané v rámci medzinárodnej výmeny informácií žalobca nepovažoval za zákonné dôkazy použiteľné pre dodatočné určenie dane. Podľa žalobcu medzinárodnú výmenu informácií neupravuje vytýkacie konanie ani daňová kontrola podľa zákona o správe daní, ani iný jeho inštitút a preto takto získané dôkazy nemožno použiť v daňovom konaní. Taktiež v jej priebehu nie je možné uplatňovať procesné práva daňovým subjektom.

V súvislosti s vyhodnotením zisteného skutkového stavu žalobca namietal, že daňové orgány oboch stupňov účelovo manipulovali s dôkazmi a tým i so skutkovým stavom v neprospech žalobcu, pretože vôbec nespomínali dôkazy preukazujúce správnosť a pravdivosť jeho tvrdení. V danej súvislosti zopakoval spochybnenia správnosti vyhodnotenia skutkových zistení zo strany daňových orgánov.

S poukazom na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“), vo veciach C-80/11 a 142/11 a C-324/11, žalobca argumentoval zásadami fungovania DPH v Európskej únii, uplatňovaným princípmi neutrality a proporcionality, podľa ktorých dotknutému daňovému subjektu môže byť

odopreté právo na odpočítanie DPH len v prípade, ak mu daňové orgány preukážu úmyselné podvodné konanie. V prípade žalobcu je podvodné konanie vylúčené, čo akceptovali i daňové orgány a potvrdili to tak v protokole, ako i v rozhodnutiach. Žalobca mal za to, že pri realizácii predmetných zdaniteľných plnení konal v rámci svojich možností a schopností, ktoré možno od neho očakávať, aby mal dostatočné podklady pre uzavretie predmetných obchodov. Naproti tomu, vo vzťahu ku konaniu s pánom A., ktorého splnomocnenie konať za spoločnosť BUNDÁŠ, s.r.o. sa nepreukázalo, mala žalobcu chrániť jeho dobromyseľnosť uplatňovaná v rámci obchodných vzťahov a Obchodného zákonníka.

III.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu v celom rozsahu ako vecne správny potvrdil.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), 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 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a s § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok). Odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP v spojení s § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok), 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 dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

V správnom súdnictve prejednávajú súdy 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 OSP).

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

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

Podľa § 219 ods. 2, 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 § 1a písm. c) zákona o správe daní správou daní evidencia a registrácia daňových subjektov a ich vyhľadávanie, overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, daňové konanie, daňová kontrola, evidovanie daní a preddavkov vrátane vysporiadania daňových preplatkov a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie

do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Podľa § 15 ods. 1 zákona o správe daní daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

Podľa § 15 ods. 5 zákona o správe daní daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo

- a) na predloženie služobného preukazu zamestnancom správcu dane a písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly,
- b) byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami,
- c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety,
- d) nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu,
- e) klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní,
- f) vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim,
- g) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

Podľa § 15 ods. 6 zákona o správe daní kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

- a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu,
- b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly,
- c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou,
- d) predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,
- e) predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety,
- f) umožňovať vstup do sídla kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom,
- g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu alebo poskytnúť výpisy, prípadne kópie (§ 14 ods. 3).

Podľa § 15 ods. 8 zákona o správe daní kontrolovaný daňový subjekt môže do dňa doručenia výzvy podľa odseku 10 uplatniť u správcu dane námietku proti postupu zamestnanca správcu dane pri výkone daňovej kontroly. Námietky vybavuje zamestnanec správcu dane najbližšie nadriadený tomu zamestnancovi, voči ktorému smerujú. Tento nadriadený zamestnanec námietke vyhovie a zabezpečí nápravu alebo kontrolovanému daňovému subjektu oznámi písomne dôvody, pre ktoré nemožno námietke vyhovieť. Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustné odvolanie.

Podľa § 15 ods. 10 zákona o správe daní o výsledku zistenia z daňovej kontroly alebo o určení dane podľa pomôcok vyhotoví zamestnanec správcu dane protokol, ktorý doručí podľa § 17 alebo § 17a kontrolovanému daňovému subjektu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie; vo výzve určí dátum prerokovania protokolu, pričom prerokovanie protokolu sa môže uskutočniť až po uplynutí lehoty na vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k tomuto protokolu. Kontrolovaný daňový subjekt je oprávnený písomne sa vyjadriť k protokolu najneskôr do ôsmich pracovných dní odo dňa jeho doručenia. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa kontrolovaný

daňový subjekt písomne vzdá práva na vyjadrenie k protokolu alebo požiada správcu dane o prerokovanie protokolu v lehote kratšej, ako je určená vo výzve na prerokovanie protokolu, môže zamestnanec správcu dane na požiadanie kontrolovaného daňového subjektu prerokovať protokol aj v kratšej lehote. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt v deň určený vo výzve nemôže zúčastniť na prerokovaní protokolu, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane je oprávnený na základe písomného vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu alebo z vlastného podnetu v protokole opraviť chyby a iné nesprávnosti najneskôr v deň jeho prerokovania s kontrolovaným daňovým subjektom alebo s jeho zástupcom. Vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k protokolu podľa druhej vety vrátane jeho vyhodnotenia správcou dane správca dane zaznamená v dodatku k protokolu. Dodatok k protokolu je súčasťou protokolu.

Podľa § 15 ods. in fine 12 zákona o správe daní, ak kontrolovaný daňový subjekt alebo jeho zástupca odmietne protokol podpísať alebo prevziať, alebo sa sám alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní protokolu v deň určený vo výzve, považuje sa za deň prerokovania a doručenia protokolu deň, ktorý je určený vo výzve na prerokovanie tohto protokolu.

Podľa § 15 ods. 13 zákona o správe daní daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane podľa pomôcok (§ 29 ods. 6) je ukončené dňom prerokovania protokolu s daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane dohodou je ukončené dňom spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5). Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu alebo dňom nasledujúcim po dni spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa začína vyrubovacie konanie (§ 44); to neplatí, ak správca dane, ktorým je colný úrad, daňovou kontrolou zistí, že daňovému subjektu, ktorý nemá povinnosť podávať daňové priznanie podľa osobitných zákonov, za kontrolované zdaňovacie obdobie daňová povinnosť nevznikla. Doručenie protokolu podľa odseku 12 alebo spísanie zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa považuje za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2). Ak sa vykonáva daňová kontrola na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní (odsek 3), za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2) sa považuje spísanie zápisnice o začatí daňovej kontroly.

Podľa § 15 ods. 14 vety piatej až ôsmej zákona o správe daní, ak sa daňovou kontrolou vykonáva kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, daňová kontrola je začatá v deň uvedený v upovedomení o vykonaní daňovej kontroly alebo v deň spísania zápisnice o začatí daňovej kontroly. Správca dane v upovedomení o vykonaní daňovej kontroly uvedie aj miesto výkonu daňovej kontroly a kontrolované zdaňovacie obdobie a určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Na vykonanie tejto daňovej kontroly sa nevzťahujú ustanovenia odsekov 2 a 7. O výsledku tejto daňovej kontroly vydá správca dane platobný výmer alebo dodatočný platobný výmer podľa § 44 ods. 6 v lehote do desiatich dní odo dňa ukončenia daňovej kontroly; lehota ustanovená v § 44 ods. 6 sa nepoužije.

Podľa § 15 ods. 16 zákona o správe daní ustanovenia prvej časti a § 32, 34 a 41 sa primerane použijú aj na daňovú kontrolu.

Podľa § 15 ods. 17 vety druhej zákona o správe daní 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.

Z ustanovení § 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní vyplýva, že dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom 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 zákona 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 zákona o správe daní daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 44 ods. 6 písm. b) bodu 1 zákona o správe daní, ak sa u daňového subjektu vykoná daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, správca dane vydá do 15 dní od jej skončenia (§ 15 ods. 13) dodatočný platobný výmer, ak sa daň zistená po daňovej kontrole odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní alebo hlásení alebo dodatočnom hlásení alebo ak sa daň zistená po opakovanej daňovej kontrole odlišuje od dane vyrubenej správcom dane po daňovej kontrole, alebo ak sa odlišuje od rozdielu dane v dodatočnom platobnom výmere.

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

Podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH, ak je platba prijatá pred dodaním tovaru alebo služby, vzniká daňová povinnosť z prijatej platby dňom prijatia platby.

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

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

Podľa § 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 § 43 ods. 5 zákona o DPH 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 § 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.

Predmetom odvolacieho konania je preveriť zákonnosť žalobcom namietaného procesného postupu správca dane v súvislosti s výkonom daňovej kontroly oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu na DPH a v súvislosti s vyrubovacím konaním, ako i posúdiť mieru prenosu dôkazného bremena na žalobcu vzhľadom na zistený skutkový stav pri preverovaní oprávnenosti uplatneného nároku na vrátenie dane zaplatenej na vstupe a nároku na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 zákona o DPH, resp. pri určení daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie september 2008.

Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu, posúdiac argumentáciu odvolacích dôvodov žalobcu, konštatuje, že vo vzťahu k splneniu podmienok na dodatočné určenie predmetnej dane a miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom, čo do preukázania reálneho základu ním deklarovaných zdaniteľných plnení, sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a na zdôraznenie jeho správnosti doplnia len nasledujúce dôvody (§ 219 ods. 2 OSP).

Ťažisko odvolacích námietok žalobcu spočíva v spochybňovaní zákonnosti vykonávaného dokazovania v rámci preverovania žalobcom uplatnených nárokov na vrátenie DPH, predovšetkým využitím inštitútu miestneho zisťovania prostredníctvom dožiadaných príslušných správcov dane a medzinárodnej výmeny daňových informácií, v spochybňovaní správnosti vyhodnotenia skutkového stavu na základe jednotlivých zistení, ako i v napádaní neprimeraného prenosu dôkazného bremena na žalobcu, ktorý, podľa jeho tvrdenia, si splnil svoju dôkaznú povinnosť predložením zákonom stanovených daňových dokladov preukazujúcich uskutočnenie sporných zdaniteľných plnení.

Námietku žalobcu, že správca dane pokračoval v ústnom pojednávaní pri prerokovaní protokolu o výsledku daňovej kontroly napriek tomu, že jeho zástupca vzniesol námietku voči poučeniu, ktorému neporozumeli, odvolací súd hodnotí ako nedôvodnú.

Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní zo dňa 14.12.2010, ktorého predmetom bolo záverečné prerokovanie protokolu a jeho dodatku za účasti zamestnancov správca dane, konateľa spoločnosti a jeho splnomocneného zástupcu. Zo zápisnice tiež vyplýva, že všetky osoby zúčastnené na ústnom pojednávaní boli v zmysle § 23 ods. 3 zákona o správe daní poučené o povinnosti zachovávať daňové tajomstvo a o právach a o právnych dôsledkoch porušenia tejto povinnosti podľa § 264 Trestného zákona. Z jej obsahu v časti poučenia je tiež zrejmé, čo bolo obsahom tohto poučenia, a preto pokiaľ správca dane poučil zúčastnené osoby na ústnom pojednávaní a v súlade so zákonnou úpravou zaznamenal i ich vyjadrenie do zápisnice, postupoval v súlade so zákonom. Vychádzajúc z prednesu právneho zástupcu žalobcu a žalobcu, k poučeniu: „poučeniu ja som vôbec neporozumel, pretože žiadne cudzie daňové tajomstvo na povinnosť mlčanlivosti zamestnancov správca dane sa dozvedieť nesmiem a daňové tajomstvo môjho klienta daňovým tajomstvom nie je, keďže ním môžem disponovať podľa vlastných úvah“ a „štatutárny zástupca sa pripája k vyjadreniu splnomocneného zástupcu“, a posudzujúc ho podľa jeho obsahu, odvolací súd zastáva názor, že splnomocnený zástupca žalobcu, ako aj samotný žalobca svojim prednesom podali k poučeniu vyjadrenie, že v danom prípade považujú poučenie len za nadbytočné, keďže predmetom prerokovania protokolu a jeho dodatku boli skutočnosti týkajúce sa žalobcu ako daňového subjektu, s ktorým oboznámením sa nespájajú následky spojené s daňovým tajomstvom. Správca dane aj vzhľadom k uvedenému, nemal zákonný dôvod poskytovať zúčastneným žiadne vysvetlenie, a preto skutočnosť, že pokračoval v prerokovávaní protokolu a jeho dodatku, nemá žiaden vplyv na to, že protokol o daňovej kontroly a jeho dodatok bol so žalobcom a jeho splnomocneným zástupcom riadne prerokovaný a doručený. Uvedeným postupom bola daňová kontrola ukončená v súlade s § 15 ods. 10, 11, 12 a ods. 13 zákona o správe daní.

Vo vzťahu k odvolacej námietke napádajúcej nezákonné predĺženie lehoty na vykonanie predmetnej daňovej kontroly, po preštudovaní žiadosti správca dane o predĺženie lehoty na výkon daňovej kontroly (č. 1. 4 administratívneho spisu) a s prihliadnutím na časový sled a početnosť jednotlivých procesných

úkonov, realizovaných na zabezpečenie preverenia sporných zdaniteľných obchodov (okrem iného i na základe návrhov žalobcu), odvolací súd konštatuje, že podmienky na predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly tu boli dané. Preverovanie uskutočnenia intrakomunitárneho dodania tovaru do členského štátu EÚ si vyžiadalo realizáciu medzinárodnej výmeny informácií a taktiež bolo potrebné vykonávať preverovanie žalobcom deklarovaného nákupu tovaru s využitím inštitútov výsluchov svedkov, preverovaním skutočností formou dožiadaní, pričom niektorých svedkov bolo potrebné predvolávať po neúspešných pokusoch viac krát. Vzhľadom na uvedené, ako i na skutočnosť, že v záujme hospodárnosti bolo predmetom daňovej kontroly dvanásť zdaňovacích období DPH a väčšie množstvo zdaniteľných plnení, možno predmetný prípad posúdiť ako zložitý.

Taktiež nie je možné súhlasiť s názorom žalobcu, že neprebehlo prvostupňové konanie, resp. že v rámci neho sa nevykonalo dokazovanie za účelom odstránenia zistených nezrovnalostí.

Priebeh prvostupňového daňového konania nasledujúceho po ukončení daňovej kontroly, jeho začiatok, lehotu na jeho ukončenie vyrubením zistenej daňovej povinnosti, postup správcu dane a práva daňového subjektu, upravujú ustanovenia § 15 ods. 13, 14 a § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona o správe daní.

Inštitút daňovej kontroly a v rámci neho podrobná úprava práv a povinností daňového subjektu ako i správcu dane, je v nadväznosti na ďalší procesný postup, vyplývajúci z ustanovenia § 15 ods. 13 a § 44 zákona o správe daní, koncipovaný tak, že v rámci daňovej kontroly prebehnú, resp. sa vykonajú úkony totožné s úkonmi vyrubovacieho konania podľa § 41 ods. 1 a 2 zákona o správe daní. Protokol o výsledku daňovej kontroly musí obsahovať pre správcu dane dostatočný podklad pre vyrubenie zistenej daňovej povinnosti bez toho, aby sa už raz vykonané dokazovanie muselo nevhodne opakovať. Po jeho prerokovaní zákon predpokladá hneď ďalšie štádium v rámci daňového procesu, a to pokračovanie vyrubovacím konaním podľa § 44 zákona o správe daní, pričom zákon určuje lehotu na vydanie rozhodnutia a jeho formu v závislosti od výsledku kontrolných zistení. Uvedená, pomerne prísna úprava, určujúca správcovi dane krátku lehotu na vydanie dodatočného platobného výmeru (15 a 10 dní od ukončenia daňovej kontroly podľa § 15 ods. 13 a 14 in fine zákona o správe daní) korešponduje s úmyslom zákonodarcu bezprostredne na ukončenú kontrolu naviazať ukončenie vyrubovacieho konania, keďže i lehota na vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu je zákonom stanovená na osem pracovných dní, ktorej zmeškanie nemožno odpustiť (§ 15 ods. 10 zákona o správe daní).

Pre porovnanie, inštitút vytýkacieho konania prichádza do úvahy väčšinou vtedy, ak neprebehla pred vyrubením alebo určením daňovej povinnosti daňová kontrola, napr. po podaní daňového priznania na daň z nehnuteľností podľa zákona č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady (§ 19 a § 20 v spojení § 102 cit. zákona) a správca dane vyzve daňový subjekt, aby sa vyjadril za účelom odstránenia pochybností správcu dane o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti podaného priznania, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. V tejto výzve správca dane určí daňovému subjektu primeranú lehotu na vyjadrenie, ktorá nesmie byť kratšia ako pätnásť dní, a poučí ho o následkoch spojených s neodstránením pochybností alebo nedodržaním určenej lehoty (§ 41 ods. 2 zákona o správe daní).

Ak vezmeme do úvahy, okrem iných povinností žalobcu pri výkone daňovej kontroly, jeho povinnosť predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia (§ 15 ods. 6 písm. e) zákona o správe daní), a lehotu, ktorú zákon stanovuje správcovi dane na vydanie dodatočného platobného výmeru (§ 44 ods. 6 písm. a/ bod 1 zákona o správe daní), v porovnaní s dolnou hranicou lehoty na zaslanie odpovede na výzvu správcu dane podľa § 41 ods. 2 cit. zákona, tak potom nemožno trvať na bezpodmienečnej realizácii vytýkacieho konania po ukončení daňovej kontroly, bez ohľadu na okolnosti konkrétneho prípadu. Z uvedeného je zrejmý zámer zákonodarcu upraviť proces daňového konania tak, aby sa nevykonávalo vytýkacie konanie automaticky po ukončení každej daňovej kontroly.

Je pravdou, že ustanovenie § 15 ods. 10 zákona o správe daní pomerne prísne upravuje právo

kontrolovaného daňového subjektu vyjadriť sa v lehote ôsmich pracovných dní k protokolu o výsledku daňovej kontroly, pričom zmeškanie tejto lehoty zákon nepripúšťa. V kontexte s rigoróznou úpravou ukončenia daňovej kontroly, i keď sa kontrolovaný daňový subjekt ani jeho zvolený zástupca na prerokovanie protokolu z daňovej kontroly nedostavia (§ 15 ods. in fine 12 zákona o správe daní), zákon jednoznačne veľký priestor daňovým subjektom na lavírovanie za účelom umelého predlžovania daňovej kontroly nedáva a v podstate vytvára podmienky na svižnú súčinnosť kontrolovaných daňových subjektov so správcom dane. Hoci je lehota na vyjadrenie sa k protokolu svojím charakterom procesnou lehotou, je na daňovom subjekte, aby svoje práva vyplývajúce mu zo zákonnej úpravy ukončenia daňovej kontroly využíval účinne tak, aby bolo objektívne možné zo strany správcu dane na jeho podnety reagovať.

V tejto súvislosti odvolací súd dopĺňa, že ustanovenie § 15 ods. 10 zákona o správe daní už žiadne vyjadrenie daňového subjektu k dodatku protokolu vypracovaného správcom dane na základe vyjadrenia daňového subjektu nepredpokladá. V zmysle uvedeného ustanovenia dodatok obsahuje vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k protokolu podľa druhej vety § 15 ods. 10 zákona o správe daní a jeho vyhodnotenie správcom dane. Ďalej sa už kontrolovanému subjektu nedoručuje, ale tvorí súčasť protokolu o výsledku daňovej kontroly.

Dokazovanie je procesným prostriedkom, ktorého zásady platia vo všetkých fázach správy daní, či už v rámci daňovej kontroly alebo v rámci daňového konania, pričom dôkazy vykonané v rámci daňovej kontroly zosumarizované v protokole o jej výsledku majú rovnakú dôkaznú silu ako dôkazy vykonané v rámci daňového konania. Protokol je zákonný podklad pre pokračovanie vo vyrubovanom konaní, nakoľko pri výkone daňovej kontroly nie sú procesné práva daňového subjektu vo vzťahu k vykonávanému dokazovaniu nijako oslabené. Preto je protokol o výsledku daňovej kontroly plnohodnotným zákonným podkladom pre rozhodnutie správcu dane o vyrubení zistenej daňovej povinnosti.

Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, keďže v rámci správy daní (§ 1a písm. c/ zákona o správe daní) a prostredníctvom inštitútu daňovej kontroly správca dane preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane (§ 15 ods. 1 zákona o správe daní). Preto je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úlohou, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní v spojení s § 29 ods. 1 a 2 citovaného zákona).

Z uvedeného dôvodu neobstojí námietka žalobcu, že bolo povinnosťou správcu dane vykonať vytykacie konanie, pokiaľ sa neodstránia zistené nezrovnalosti medzi tvrdeniami žalobcu a skutkovými zisteniami.

Zároveň nemožno prisvedčiť námietke spochybňujúcej zákonnosť vykonaných výsluchov svedkov s využitím inštitútu miestneho zisťovania prostredníctvom príslušných dožiadaných správcov dane, nakoľko tento inštitút je zákonným prostriedkom získavania informácií správcom dane v rámci napĺňania cieľov správy daní sledovaného zákonom, taktiež potrebným na preverovanie skutočností potrebných na správne určenie alebo preverenie základu dane, príp. nárokov uplatnených daňovými subjektmi. Zápisnica z miestneho zisťovania a zadovážené zistenia sú daňovým subjektom v priebehu výkonu daňovej kontroly prístupné, ku ktorým sa títo majú právo vyjadrovať, navrhovať dôkazy podľa § 15 ods. 5 písm. c) až písm. f) zákona o správe daní, vrátane práva vyjadriť sa v zákonom stanovenej lehote k protokolu o výsledku daňovej kontroly podľa § 15 ods. 10 citovaného zákona. S prihliadnutím na uvedené záruky zachovania procesných práv daňových subjektov a skutočnosť, že žalobca v priebehu daňovej kontroly sám aktívne navrhoval výsluch svedkov a správca dane jeho návrhom vyhovel,

nemožno tvrdiť, že žalobca bol na svojich právach ukrátený.

V tejto súvislosti odvolací súd zároveň hodnotí postup žalovaného, ktorý v rámci odvolacieho daňového konania doplnil dokazovanie výsluchom žalobcom navrhnutých svedkýň, Mgr. X. O. a pani Y. S. (na základe žalobcom v odvolacom konaní predložených čestných vyhlásení uvedených svedkýň), ako zákonný, v súlade s ustanovením § 48 ods. 2 zákona o správe daní. Skutočnosť, že žalovaný uvedené výpovede nevyhodnotil v kontexte dosiaľ získaných zistení v prospech žalobcových tvrdení, nemožno pripísať na vrub zákonnosti, pretože odvolací daňový orgán v rámci odvolacieho konania môže výsledky daňového konania dopĺňať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

Vo vzťahu k námietke spochybňujúcej zákonnosť zistení získaných v rámci medzinárodnej výmeny informácií s českou daňovou správou, odvolací súd konštatuje, že ide o legítimnú činnosť správcu dane, prostredníctvom ktorej sa mu do dispozície dostali informácie o odberateľovi žalobcu, umožňujúce preveriť dodanie tovaru platcovi registrovanému pre DPH v inom členskom štáte. Medzinárodná výmena informácií sa realizuje podľa článku 19 Nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 zo 7. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty (č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 prepracované znenie, ďalej len „Nariadenie Rady“).

Vzhľadom na nedostatky žalobcom predložených daňových dokladov (medzinárodné nákladné listy boli potvrdené len spoločnosťou ZEOTOP, s.r.o., pre ktorú vodič pracoval, neobsahovali predpísané náležitosti ako údaj o evidenčnom čísle vozidla vykonávajúceho prepravu, ani potvrdenie o prevzatí a odovzdaní tovaru) a dôvodné podozrenie o fiktívnosti žalobcom deklarovaného intrakomunitárneho dodania tovaru do iného členského štátu EÚ podľa § 43 zákona o DPH, správca dane plnil svoje úlohy vyplývajúce mu zo zákona pre dosiahnutie účelu správy daní sledovaného zákonom, t. j. využitím medzinárodnej výmeny informácií overoval podklady potrebné na správne a úplné určenie dane.

Táto medzinárodná výmena daňových informácií v súvislosti s preverovaním intrakomunitárnych obchodov bola realizovaná medzi daňovými orgánmi českej daňovej správy a daňovými orgánmi slovenskej daňovej správy spolupracujúcimi na základe vyššie uvedeného Nariadenia Rady, ktoré je záväzné v celom rozsahu a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch. Toto svojím obsahom naplňa účel stanoviť pravidlá a postupy umožňujúce príslušným daňovým orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si vymieňali akékoľvek informácie, ktoré môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho výmeru DPH, kontrole riadneho uplatňovania DPH, najmä pri transakciách v rámci Spoločenstva, a boji proti podvodu súvisiacim s DPH (článok 1 Nariadenia Rady).

V danom prípade jednou z rozhodujúcich skutočností ovplyvňujúcich určenie žalobcom priznanej dane, bolo ním uvedené oslobodenie od DPH z dôvodu deklarovaného uskutočnenia intrakomunitárneho obchodu dodaním tovaru do Českej republiky. Preto v rámci preukazovania jeho oprávnenosti bolo podstatnou skutočnosťou preveriť základné atribúty určujúce podmienky oslobodenia od dane, ktorým je jednoznačne uskutočnenie prepravy a dodanie deklarovaného tovaru do iného členského štátu (§ 43 ods. 1, ods. 5 zákona o DPH). Túto je podľa zákona o DPH povinný preukázať platiteľ dodávajúci tovar do iného členského štátu, a to bez ohľadu na jeho dobromyseľnosť alebo prípadnú neobozretnosť pri výbere spoľahlivých obchodných partnerov, čo do osoby odberateľa v členskom štáte alebo prepravcu tovaru.

Vo vzťahu k namietanému vyhodnoteniu zisteného skutkového stavu a k námietke neprimeraného prenosu dôkazného bremena na žalobcu, odvolací súd uvádza, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje), ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužívateľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej

faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar reálne dodaný (§ 8 zákona o DPH) a to práve osobou uvedenou na faktúre, to znamená, že zdaniteľné plnenie mu bolo dodané a DPH bola voči nemu uplatnená práve platiteľom DPH, uvedeným na faktúre.

Z uvedených dôvodov, vychádzajúc z relevantnej právnej úpravy a zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu, odvolací súd dospel k záveru, že daňové orgány oboch stupňov vo veci postupovali v súlade so zákonom. V daňovom konaní vo vzťahu k faktúram vystavených spoločnosťou FENIX BAU, s.r.o. nebolo preukázané, že by spoločnosť, ktorá tovar fakturovala a je uvedená ako dodávateľ na faktúrach, tento tovar žalobcovi reálne dodala. Preto správca dane postupoval zákonne, keď žalobcovi nepriznal uplatnený nárok na odpočítanie dane na základe žalobcom predložených daňových dokladov, nakoľko nebolo preukázané splnenie podmienok podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona o DPH, podľa ktorého si 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, čo v danom prípade nebolo splnené.

Vo vzťahu k dodaniu tovaru žalobcom českej obchodnej spoločnosti BEIMPEX, s.r.o. odvolací súd tiež zastáva názor, že v danom prípade neboli splnené podmienky pre priznanie oslobodenia v zmysle § 43 zákona o DPH, keďže bolo zistené, že spoločnosť BEIMPEX, s.r.o. žalobcom deklarované nadobudnutie tovaru nepriznala, konateľ českej spoločnosti Jozef Beňo vo svojich výpovediach poprel nadobudnutie tovaru od žalobcu v takom rozsahu, ako to deklaroval žalobca predloženými faktúrami ku kontrole, ako aj potvrdil, že pokladničné doklady o úhrade faktúr za spoločnosť BEIMPEX, s.r.o. nevystavil, nepodpísal a neuhradil. Zo skutkových zistení je teda zrejmé, že kontrolou predložených daňových dokladov v nadväznosti na podané daňové priznanie a záznamy DPH bolo preukázané porušenie § 43 v spojení s § 19 ods. 1 zákona o DPH, pretože žalobca ako daňový subjekt hodnoverne nepreukázal, že tovar bol skutočne dodaný na územie iného členského štátu EU.

Taktiež neobstoja námietky žalobcu uvedené v odvolaní, že správca dane, ani žalovaný nebrali do úvahy dobromyseľnosť žalobcu vo vzťahu k nedostatku plnej moci S. A. na zastupovanie dodávateľa žalobcu, obchodnej spoločnosti BUNDÁŠ s.r.o., príp. za nesplnenie si administratívnych povinností žalobcovým odberateľom v Českej republike, pre ktorú nie je možné pričítať uvedené zistenia na zodpovednosť a na ťarchu žalobcu a rozširovať tak mieru jeho dôkazného bremena. Odvolací súd s poukazom na § 29 ods. 8 zákona o správe daní pripomína, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte.

Aj Súdny dvor EÚ 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, napr. rozsudky Súdneho dvora 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 zdaniteľnej 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).

V nadväznosti na uvedené možno prijať záver, že daňové orgány v danom prípade vychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena a v konaní neboli zistené dôvody pre presun dôkazného bremena zo žalobcu na správcu dane.

Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane za účelom preverenia žalobcom uplatneného odpočtu dane a oslobodenia od jej platenia za deklarované intrakomunitárne dodanie tovaru, vykonal rozsiahle dokazovanie, získané informácie a vykonané dôkazy vyhodnotil v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní, pričom prihliadol na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie. 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. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom, predovšetkým vo svetle kontrolných zistení v rámci obchodného reťazca u obchodných dodávateľov a odberateľov žalobcu, absentuje reálny základ, čo oprávnene vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení, na základe ktorých si žalobca uplatnil právo na nadmerný odpočet a oslobodenie od dane, ako i o vierohodnosti účtovnej evidencie žalobcu (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní).

Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov, bude spochybnené.

Rozhodnutia žalovaného a správcu dane obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti a sú riadne odôvodnené.

Odvolací súd po vykonaní súdneho prieskumu napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa dospel k záveru, že tento v preskúmvanej veci v rozsahu žalobných dôvodov postupom v súlade s právnymi normami ustanovenými v druhej hlave piatej časti OSP náležite preskúmal zákonnosť rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov, ako i postupu predchádzajúceho ich vydaniu a v odôvodnení napadnutého rozsudku sa vysporiadal s podstatnými žalobnými námietkami.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP v spojení s § 219 ods. 1, ods. 2 OSP potvrdil.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP 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.