

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 4Sžf/55/2016  
Identifikačné číslo spisu: 8015200770  
Dátum vydania rozhodnutia: 03.07.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:8015200770.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Milana Moravu v právnej veci žalobcu: M.I.M. Prešov, s.r.o., so sídlom Slovenská 69, Prešov, právne zastúpený advokátom JUDr. Eugenom Kostovčíkom, so sídlom Gelnická 33, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/215055/2015/5057 zo dňa 25. mája 2015, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/28/2015 - 92 zo dňa 22. marca 2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/28/2015 - 92 zo dňa 22. marca 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

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove zamietol žalobu podľa § podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p."), ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/215055/2015/5057 zo dňa 25.05.2015. Predmetným rozhodnutím žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 9701401/5/5480592/2014/FedV zo dňa 22.12.2014, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubený rozdiel v sume nadmerného odpočtu 177.007,90 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2006. Zároveň Daňový úrad Prešov znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) uplatnený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie február 2006 zo sumy 177.597,49 € na sumu 589,59 €.

1.2 Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu

rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či si daňové subjekty splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi, pretože ide o fiškálne záujmy štátu. Daňový poriadok taktiež obsahuje osobitnú úpravu zisťovania a preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

1.3 Krajský súd mal za jednoznačne preukázané, že v predmetnej veci ide o nákup a predaj tovaru - hnutelného tovaru v reťazci dodávateľov a taktiež sa stotožnil s tvrdením žalobcu, že tovar do Litvy dodal. Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) účinný k februáru 2006 dodanie tovaru posudzoval podľa krajského súdu tak, že dodaním tovaru je dodanie hmotného majetku, pri ktorom dochádza k zmene vlastníckeho práva, ak zákon neustanovuje inak, čo bolo v predmetnej veci dodacími listami, faktúrami, prepravnými listami o doprave a napokon aj potvrdením odberateľa v Litve potvrdené. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru a deň dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

1.4 Argument žalobcu o tom, že na základe rozhodnutia žalovaného zo dňa 13.01.2014 nemohlo začať vyrubovacie konanie dňom 03.02.2014 z dôvodu, že protokol Daňového úradu Prešov zo dňa 13.10.2008 za zdaňovacie obdobie marec 2006, na ktorý správca dane v konaní za zdaňovacie obdobie február 2006 prihládol, nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku a potom aj protokol Daňového úradu Prešov zo dňa 03.03.2011 za mesiac február 2006 bol takýmto nezákonným dôkazom, je podľa krajského súdu neopodstatnený, pretože daňová kontrola za zdaňovacie obdobie február 2006 začala 18.06.2010, skutočne začala 02.07.2010 a ukončená bola 30.03.2011 podľa vtedy platnej právnej úpravy a následne dňa 01.04.2011 začalo vyrubovacie konanie, v rámci ktorého správca dane dňa 04.04.2011 vydal dodatočný platobný výmer, ktorý žalovaný svojím rozhodnutím č. 1100305/1/112319/2014/5057 zo dňa 13.01.2014 zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie, v zmysle právneho názoru vysloveného v rozsudku krajského súdu sp. zn. 2S/34/2011 zo dňa 14.12.2012 a v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/22/2013 zo dňa 06.11.2013. V predmetnom rozsudku dospel Najvyšší súd Slovenskej republiky k záveru, že daňová kontrola za zdaňovacie obdobie február 2006 nebola vykonaná v rozpore so zákonom a jej dĺžka nepresiahla zákonom stanovenú lehotu. Podľa názoru krajského súdu bol teda postup správcu dane v čase výkonu daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie marec 2006 až do dňa zákonnej lehoty na jej ukončenie v súlade so zákonom a dôkazy získané v tomto čase nenesú znaky nezákonnosti. Tieto dôkazy následne použil správca dane aj vo vyrubovacom konaní za zdaňovacie obdobie február 2006 a na základe týchto skutočností ako žalovaný, tak aj krajský súd považovali postup správcu dane po doručení právoplatného rozhodnutia žalovaného dňa 03.02.2014 správcovi dane za zákonný, pričom krajský súd dospel k záveru, že správcovi dane bola bezpochyby dodržaná lehoty na vyrubenie dane v súlade s obsahom ustanovenia § 45 ods. 2 daňového poriadku.

1.5 K vypočítaniu konateľom Litovskej spoločnosti UAB EMITRA, pána V. F., krajský súd uviedol, že v spisovom materiáli nie je obsiahnutá žiadosť žalobcu o vypočítanie pána F.. Konateľ spoločnosti UAB EMITRA síce predložil čestné prehlásenie zo dňa 03.07.2006, v ktorom prehlásil, že v roku 2006 prijal na základe zmluvy č. 12/2012/2005 od spoločnosti žalobcu tovar, dokumenty a faktúry č. 200612, 200613, 200615, pričom počet kusov zariadenia v prehlásení nie je uvedený. Tieto skutočnosti uvedené konateľom Litovskej spoločnosti v čestnom prehlásení sú však v rozpore so zisteniami Litovskej daňovej správy, ako aj s jeho vyjadrením pred Litovskou daňovou správou zo dňa 18.07.2006, ktoré nasledovalo po jeho čestnom vyhlásení. Z uvedeného dôvodu preto správca dane pri posudzovaní získaných dôkazov vychádzal zo skutkového stavu objektívne zisteného Litovskou daňovou správou a z vyjadrení pána F., ktoré poskytol pred Litovskou daňovou správou pri preverovaní žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií.

1.6 Ku konštatovaniu, že v predmetných obchodných vzťahoch išlo o fiktívne obchody bez reálneho plnenia, krajský súd uviedol, že ani jeden z preverovaných dodávateľov nepotvrdil dodanie tovaru. Bývalí konatelia spoločnosti SYS-NET s.r.o. zhodne tvrdili, že tovar nikdy nevideli, nejakú vedomosť o mieste jeho uskladnenia a popreli aj fyzické prevzatie tovaru a jeho odovzdanie od spoločnosti M.I.M. Prešov s.r.o.,. V prípade dodania strojov od spoločnosti BRAVIS a.s., v zdaňovacom období marec 2006 ich

existenciu nepreukázala ani jedna zo zúčastnených spoločností. V konaní nie je podľa krajského súdu sporné, že na základe žiadosti správcu dane o výmenu informácií Litovská daňová správa zistila, že deklarovaný odberateľ UAB EMITRA Litva nadobudla časť preverovaného tovaru, ktorý jej mal byť dodaný na základe dokladov, ktorým je podľa fyzickej obhliadky staré, hrdzavé a nepoužiteľné zariadenie. Správca dane nespochybnil skutočnosť, že stroje, ktoré zistila Litovská daňová správa v spoločnosti UAB EMITRA boli prepravené do Litvy, ale svojimi zisteniami vyvrátil tvrdenia žalobcu, že išlo o stroje, ktoré mu dodala spoločnosť SYS-NET s.r.o. Okrem toho krajský súd poukázal aj na tú skutočnosť, že spoločnosť SYS-NET s.r.o. (a ani predchádzajúci dodávatelia) nepreukázala a ani nepotvrdila dodanie strojov, čo je potrebné uviesť, že aj z vyjadrení konateľov žalobcu je zrejmé, že nemal vedomosť o tom, kde sa predmetné stroje nachádzajú.

1.7 Krajský súd poukázal na vyjadrenie žalovaného, že preukazovanie nároku na odpočítanie dane nemôže byť založené iba na predpokladoch, ale na dôkazoch. Pri preverovaní prepravy tohto tovaru správca dane zistil, že bol tento tovar nakladaný v areáli Mäsokombinátu Vrútky, kde sa začala aj jeho preprava do Litvy, avšak správca dane v skutočnosti stroje, ktoré boli vo Vrútkach naložené a prepravené do Litvy nespochybnil, ale svojimi zisteniami správca dane vyvrátil tvrdenia žalobcu, že išlo o stroje, ktoré mu dodala spoločnosť SYS-NET s.r.o.,. Okrem toho, spoločnosť SYS-NET s.r.o., nepreukázala a ani nepotvrdila dodanie strojov.

1.8 K námietke žalobcu o tom, že daňový subjekt znáša dôkazné bremeno len ku skutočnostiam, ktoré sám tvrdí, krajský súd uviedol, že žalobca ako daňový subjekt mal preukázať aj tie skutočnosti, ktoré sa vzťahujú na dôkaznú povinnosť iných subjektov. Správca dane spochybnil podstatu celého obchodu už od začiatku zisteného reťazca dodávateľov, keď jednoznačne vyvrátil dodanie tovaru zo strany spoločnosti SAXUM CAMIN s.r.o., pre ďalšieho odberateľa. V daňovom konaní platí prejednávacia zásada a nie vyhľadávacia. V tomto ohľade povinnosťou správcu dane bolo nároky žalobcu ako daňového subjektu prerokovať, umožniť platiteľovi dane existenciu dodávky preukázať dôkazmi a zabezpečiť len dôkazy, ktoré podľa zákona nemá predložiť daňový subjekt. Správca dane podľa krajského súdu postupoval v súlade s ustanovením § 24 daňového poriadku, keď dbal o to, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie. Pri všetkých úkonoch, ktoré správca dane vykonal vo veci vypočítania svedkov, mohol žalobca využiť svoje právo a klásť svedkom otázky, nakoľko o každom jednom úkone bol správcom dane upovedomený. V tejto súvislosti krajský súd poukázal aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5SŽf/29/14 zo dňa 26.10.2015.

1.9 V závere rozsudku krajský súd poukázal na zákonnú úpravu preukazovania oprávnenosti nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty vyplývajúcu z ustanovení § 49 až 51 daňového poriadku, ktorá určila prísne podmienky, ktoré musia byť splnené pri uplatnení odpočítania dane platiteľom dane. Dokazovanie oprávnenosti nároku na odpočítanie dane je preto vždy v prvom rade vedené v preukázaní uskutočnenia dodania tovaru, teda vzniku daňovej povinnosti z dodaného tovaru, a teda jeho existencie. Pri preukázaní opaku je potom z hľadiska vzniku práva na odpočítanie dane irelevantné, či dodávateľ uvedený na faktúre poprie alebo potvrdí jeho vyhotovenie. Správca dane teda aj podľa názoru krajského súdu svojím konaním nevybočil zo základných zásad daňového konania a vychádzal z nich pri realizácii a aplikácii jednotlivých ustanovení právnych predpisov.

1.10 Pokiaľ ide o aplikáciu rozsudkov Európskeho súdneho dvora C - 354/03, C - 355/03, C - 484/03 zo dňa 12.01.2006, C - 439/04, C - 440/04, krajský súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že predmetné rozsudky nemožno aplikovať na prejednanú vec.

2.

2.1 Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a žiadal, aby odvolací súd rozsudok Krajského súdu v Prešove zmenil a zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100305/1/215055/2015/5057 zo dňa 25.05.2015, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 9701401/5/5480592/2014/FedV zo dňa 22.12.2014.

2.2 V dôvodoch odvolania žalobca uviedol, že napadnutý rozsudok nie je v súlade so zákonom. Z práva na spravodlivý proces podľa čl. 46 ods. 1 a ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd a ustanovenia § 157 ods. 2 O.s.p. vyplýva povinnosť súdu zaoberať sa účinne námietkami, argumentmi a dôkaznými návrhmi strán s výhradou, že majú význam pre rozhodnutie. Žalobca v žalobe v zmysle ustanovenia § 249 ods. 2 O.s.p. jednoznačne a jasne formuloval množstvo konkrétnych dôvodov v čom vidí nezákonnosť rozhodnutia a postupu správneho orgánu. Krajský súd však podľa žalovaného nedal v napadnutom rozsudku presvedčivú odpoveď ani na jednu právne a skutkovo relevantnú ťažiskovú otázku uvedenú v žalobe. Požiadavky uvedené v čl. 46 ods. 1 a ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, v čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd a v ustanovení § 157 ods. 2 O.s.p. nemôžu byť naplnené tým, že súd námietky žalobcu označí za bezpredmetné a jednostranne obhajuje závery správnych orgánov bez toho, aby výsledok konfrontácie záverov žalovaného a záverov žalobcu predstavil zákonne konformným spôsobom.

2.3 Jednou zo zásadných a jasne formulovaných námietok žalobcu bolo jeho tvrdenie, že právo vyrubiť daň za zdaňovacie obdobie február 2006 ku dňu 23.02.2014 zaniklo a z uvedeného dôvodu rozhodnutia správca dane a žalovaného sú nezákonné. V súvislosti s týmto konštatovaním je podľa žalobcu potrebné zodpovedať zásadnú otázku, a to či protokol Daňového úradu Prešov z 03.03.2011 z daňovej kontroly za február 2006 nadobudol alebo nenadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku. Podľa žalobcu krajský súd túto vec po právnej stránke posúdil nesprávne, keď dospel k záveru, že predmetný protokol nenadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku. Krajský súd právny názor z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/76/2013 za marec 2006 k mesiacu február 2006 obmedzil len na posúdenie zákonnosti protokolu z pohľadu zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly. Kontrola za február 2006 bola vykonaná v zákonnej lehote, no ak by skutočnosti uvedené v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/76/2013 za marec 2006 nemali dosah na kontrolu za február 2006, ako tvrdí krajský súd, potom by nebol dôvod rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/22/2013 zrušiť predchádzajúce rozhodnutie žalovaného. Žalovaný ďalej v tejto súvislosti uviedol, že kontrola za mesiac február 2006 bola vykonaná v zákonnej lehote, preto žalobca namieta nedodržanie lehoty na jej vykonanie, a teda závery súdu k uvedenému sú podľa žalobcu bezpredmetné.

2.4 Ďalšou zo zásadných a jednoznačne formulovaných námietok žalobcu bolo jeho tvrdenie, že správca dane nepostupoval podľa ustanovenia § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb., resp. § 3 ods. 3 daňového poriadku, pretože neprihliadol na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Žalobca poukazoval na to, že v reťazci dodávateľov má osobitné postavenie spoločnosť IMPLICIT, s. r. o., ktorá dodávala tovar spoločnosti SYS-NET, s. r. o., (za mesiac marec 2006 aj pre BRAVIS, a. s.). Žalobca v žalobe uviedol konkrétne skutočnosti, ktoré vyplývali z výpovede konateľa spoločnosti IMPLICIT, s. r. o., pred orgánmi polície zo dňa 17.04.2008 a v žalobe namieta, že správne orgány tieto skutočnosti účelovo zamlčali. Podľa žalobcu tieto skutočnosti vo vzájomnej súvislosti s inými dôkazmi (bod 33 až 41 žaloby) mali pre posúdenie veci rozhodujúci význam. Z obsahu rozsudku vyplýva, že uvedenou zásadnou námietkou žalobcu sa krajský súd vôbec nezaoberal.

2.5 Správca dane podľa žalobcu nepostupoval podľa § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb., resp. § 3 ods. 3 daňového poriadku, pretože nezhodnotil každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy vo vzájomnej súvislosti. Krajský súd v odôvodnení rozsudku iba prevzal a opakoval závery žalovaného. Podľa žalobcu je potrebné trvať na logickej súladnosti a vecnej konzistencii odôvodnenia rozhodnutia, ktoré nemôže opomenúť dôležité skutočnosti a tieto ponechať bez odpovede. Ak L. C. uviedol, že v mäsokombináte nakúpili nové stroje, on zabezpečoval ich odpojenie, konzerváciu a balenie pre expedíciu a L. T. tvrdí, že stroje deklarované na faktúrach od dodávateľa SYS-NET, s.r.o., korešpondovali s majetkom bývalého štátneho podniku Mäsokombinát a tieto stroje sa v areáli bývalého mäsokombinátu nenašli, potom z uvedeného je možné prijať len jeden logický záver, že stroje, ktoré nakúpil žalobca od dodávateľa SYS-NET, s.r.o., išlo o funkčné stroje bývalého štátneho podniku Mäsokombinát a tieto stroje boli následne žalobcom prepravené do Litvy. Za daných okolností záver krajského súdu, že

daňové orgány svojimi zisteniami vyvrátili tvrdenia žalobcu, že išlo o stroje, ktoré mu dodala spoločnosť SYS-NET, s.r.o., popiera pravidlá formálnej a právnej logiky a je založený výlučne len na domnienkach správcu dane, ktoré nemajú oporu vo vykonanom dokazovaní a v zistenom skutkovom stave, ktoré súd len bezvýhradne reprodukoval.

2.6 Ďalším sporným momentom v prejednávanej veci je skutočnosť, že v tovare, ktorý bol prevezený do Litvy, sa nejednalo o stroje dodané dodávateľom SYS-NET, s.r.o., pričom ťažiskovým dôkazom malo byť zistenie litovskej daňovej správy, že spoločnosť UAB EMITRA nadobudla staré, zhrdzavené a nepoužiteľné zariadenie. Stav zariadenia mali potvrdzovať aj fotografie litovskej daňovej správy. Žalobca k uvedenému uviedol, že je otáznave a v rozpore s logikou, prečo žalovaný uvedenými dôkazmi argumentoval až po ôsmych rokoch od ich získania. Prezentácia takýchto dôkazov teda podľa žalobcu vzbudzuje pochybnosti o ich transparentnosti, a teda aj zákonnosti. V priebehu daňovej kontroly za mesiac marec 2006 správca dane s konateľom žalobcu vykonal viac ako 20 ústnych pojednávaní, no nikdy sa nezmenil o tak závažných dôkazoch, ako je vyjadrenie litovskej daňovej správy a o fotodokumentácii. Dôsledkom zatajenia uvedených dôkazov získaných v priebehu daňovej kontroly bola žalobcovi účelovo odňatá reálna možnosť uplatniť svoje práva a splniť si svoju dôkaznú povinnosť a predložiť dôkazy a argumenty k svojim tvrdeniam. Je v rozpore so zásadou objektívnej pravdy, ak zo znaleckého posudku, ktorý bol vypracovaný za účelom posúdenia identity zariadení na fotodokumentácii so zariadeniami uvedenými na faktúrach žalobcu vyplýva, že identita sa nepotvrdila, pretože zariadenie sa nedalo identifikovať, no správne orgány a krajský súd na základe uvedeného znaleckého posudku dospejú k záveru, že fotodokumentácia je ďalším dôkazom, že išlo o staré, hrdzavé a nepoužiteľné zariadenie, ktoré bolo žalobcom dodané do Litvy.

2.7 Žalobca v odvolaní taktiež namietal, že v prípade viacerých námietok vznesených v žalobe, krajský súd v odôvodnení rozsudku iba zopakoval argumentáciu žalovaného v napadnutom rozhodnutí a predmetnými námietkami sa ďalej nezaoberal.

3.

3.1 Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu uviedol, že žalobca zotrval na dôvodoch uvedených v žalobe, resp. tieto dôvody viedol formuláciou vo vzťahu k záverom súdu. Žalovaný mal za to, že s odvolacími námietkami žalobcu, či už procesnoprávneho alebo hmotnoprávneho charakteru sa dostatočne vysporiadal vo svojom vyjadrení k žalobe zo dňa 19.10.2015 i v odôvodnení napadnutého rozhodnutia. Žalovaný zotrval na svojom stanovisku a rozsudok krajského súdu považoval za správny, pretože vychádza zo správneho právneho posúdenia veci.

4.

4.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia zverejnené najmenej 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk), rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

4.2 Z obsahu administratívneho a súdneho spisu odvolací súd zistil nasledovný skutkový stav. Daňový úrad Prešov vykonal u žalobcu - daňového subjektu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie február 2006. Daňová kontrola bola začatá dňa 18.06.2010. Pri výkone daňovej kontroly vychádzali zamestnanci správcu dane z výsledkov preverovaní vykonaných pri výkone kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie marec 2006. V zdaňovacom období február 2006 si žalobca uplatnil odpočítanie dane z faktúry č. 10060214 zo dňa 27.02.2006, vystavenej spoločnosťou SYS - NET s. r. o., na základe zmluvy č. 05/12/2005 zo dňa 28.12.2005 vo výške 5.332.540,- Sk za dodanie strojov, technológie určenej na spracovanie mäsa a udiarne (bočný panel - nerez, centrálny motor rozvodu pary, dvere jednopákové - ľavé, lišty rozvodové, panel zadný - nerez, rám dverí - nerez, rezačka mäsa, rozvod pary vnútorný, rozvodová skriňa - nerez,

uhlové spojovacie plechy, vrchný panel horný - nerez, zadymovací systém - nerez). Spoločnosť SYS - NET s. r. o. tento tovar mala nadobudnúť podľa faktúry č. 21/02/2006 IM-SYS zo dňa 21.02.2006 od dodávateľa IMPLICIT s. r. o., a spoločnosť IMPLICIT s.r.o., mala tento tovar nadobudnúť podľa faktúry č. 10060002 zo dňa 10.02.2006 od dodávateľa SAXUM CAMIN s. r. o.,.

4.3 O výsledku daňovej kontroly vyhotovil Daňový úrad Prešov Protokol č. 724/320/5384/2011/Fed zo dňa 03.03.2011 (ďalej len „Protokol“), ktorý bol prerokovaný dňa 31.03.2011. Na základe Protokolu následne vydal rozhodnutie č. 724/230/19219/11/Poll zo dňa 04.04.2011, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2006 vo výške 177.007,90 €. Proti uvedenému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, na základe ktorého Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. I/225/11672-77239/2011/990813-r zo dňa 22.07.2011 potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 724/230/19219/11/Poll zo dňa 04.04.2011. Žalobca následne napadol rozhodnutie Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky žalobou o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia podľa druhej hlavy piatej časti O.s.p. Krajský súd v Prešove rozsudkom č. k. 2S/34/2011-83 zo dňa 14.12.2012 rozhodnutie Daňového riaditeľstva SR zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 3Sžf/22/2013 zo dňa 06.11.2013 potvrdil rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/34/2011-83 zo dňa 14.12.2012. Na základe uvedeného žalovaný vydal rozhodnutie č. 1100305/1/12319/2014/5057 zo dňa 13.01.2014, ktorým zrušil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Prešov č. 724/230/19219/11/Poll zo dňa 04.04.2011 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Odvolací orgán zaviazal správcu dane, aby postupoval v súlade s vysloveným právnym názorom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a v ďalšom konaní použil len zákonne získané dôkazy.

4.4. Správca dane následne po zrušení rozhodnutia a vrátení celej prejednávanej veci dospel k názoru, že v predmetnej veci je potrebné vykonať ďalšie konanie. Na základe jeho žiadosti č. 9701401/5/603542/2014/FedV zo dňa 14.02.2014 žalovaný predĺžil listom č. 1100305/1/87467/2014 zo dňa 17.02.2014 lehotu na vydanie rozhodnutia v rámci vyrubovacieho konania o 330 dní. Správca dane dňa 03.02.2014 začal vyrubovacie konanie a výsledkom bolo rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 9701401/5/5480592/2014/FedV zo dňa 22.12.2014, ktoré bolo následne potvrdené rozhodnutím žalovaného č. 1100305/1/215055/2015/5057 zo dňa 25.05.2015.

4.5 Podľa § 250ja ods. 4 O.s.p., súd prvého stupňa aj správny orgán sú viazané právnym názorom odvolacieho súdu, ak bolo rozhodnutie zrušené a vec bola vrátená na ďalšie konanie.

4.6 Podľa § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (účinný ku dňa začatia daňovej kontroly) (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“), daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu sa začína vyrubovacie konanie (§ 44). 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).

4.7 Podľa § 30a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb., správca dane ukončí daňovú kontrolu (§ 15) do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov, a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčísľujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona najviac o dvanásť mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa § 15 ods. 16, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

4.9 Podľa § 45 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., ak tento zákon alebo osobitný zákon neustanovuje inak, nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane alebo priznať nárok na vrátenie nadmerného odpočtu alebo vrátenie dane po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo hlásenie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie alebo hlásenie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na vrátenie nadmerného odpočtu alebo nárok na vrátenie dane; ak ide o daňový subjekt, ktorý si uplatňuje odpočítanie daňovej straty podľa osobitného predpisu, 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.

4.10 Podľa § 165 ods. 2 daňového poriadku, 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.

4.11 Podľa § 165 ods. 5 daňového poriadku, vyrubovacie konanie po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred účinnosťou tohto zákona sa vykoná podľa doterajších predpisov.

4.12 Po vrátení veci Finančnému riaditeľstvu SR na základe rozsudku Najvyššieho súdu SR sa v súlade s citovanými ustanoveniami zákona, procesne postupovalo podľa zákona č. 563/2009 Z. z. (daňový poriadok).

4.13 Podľa § 68 ods. 3 daňového poriadku, ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcovi dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, dohodne so správcovi dane deň prerokovania pripomienok a dôkazov ním predložených; ak sa nedohodnú, určí deň ich prerokovania správca dane. Ak sa daňový subjekt nemôže zúčastniť na prerokovaní, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. Ak sa daňový subjekt alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní pripomienok a dôkazov ním predložených, správca dane spíše o tejto skutočnosti úradný záznam. O priebehu a o výsledkoch dokazovania správca dane spíše s daňovým subjektom zápisnicu podľa § 19, a to aj opakovane; v tom prípade správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní odo dňa spísania poslednej zápisnice s daňovým subjektom alebo odo dňa spísania úradného záznamu.

4.14 Podľa § 69 ods. 1 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.

4.15 Odvolací súd sa pri preskúvaní napadnutého rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia správcu dane zaoberal v prvom rade skutočnosťou či správca dane a následne aj žalovaný rešpektovali právny názor vyslovený v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/22/2013. Najvyšší súd v predmetnom rozhodnutí dospel k záveru, že za nezákonne získaný dôkaz je nutné považovať protokol o výsledku daňovej kontroly na daň z pridanej hodnoty za mesiac marec 2006, na ktorý daňové orgány v priebehu vyrubovacieho konania pôvodne prihliadali. Najvyšší súd zaviazal daňové orgány aplikovať v ďalšom konaní len zákonne získané dôkazy.

4.16 Z predloženého administratívneho spisu odvolaciemu súdu vyplynulo, že správca dane v rámci vyrubovacieho konania vychádzal z výsledkov preverovania uskutočneného v rámci výkonu kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie marec 2006. Správca dane mal za to, že postupoval v súlade s právnym názorom vysloveným v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/22/2013, čo odôvodnil tým, že použil iba dôkazy, ktoré získal počas plynutia zákonnej lehoty na uskutočnenie daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie február i marec 2006. Žalovaný sa s uvedeným postupom správcu dane stotožnil a prvostupňové rozhodnutie č. 9701401/5/5480592/2014/FedV zo dňa 22.12.2014 potvrdil.

4.17 Oprávnenosťou nároku daňového subjektu M.I.M. Prešov, s.r.o., na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie marec 2006 sa Najvyšší súd Slovenskej republiky zaoberal v konaní vedenom pod sp. zn. 3Sžf/76/2013 a dospel k záveru, že v prejednávanej veci nebola dodržaná zákonom stanovená lehota na výkon daňovej kontroly. Najvyšší súd vtedy poukázal na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III.ÚS 24/2010-57 zo dňa 29.06.2010, ako aj na svoje rozhodnutie sp. zn. 4Sžf/10/2011 zo dňa 31.05.2011 a uviedol, že daňová kontrola nemôže u daňového subjektu prebiehať po neobmedzenú dobu a predstavuje tlak na správca dane, aby vykonával jednotlivé úkony v rámci daňovej kontroly bez zbytočných prietáhov. Avšak ak je z obsahu spisu zrejmé, že správca dane nevytváral zbytočné prietahy, prostredníctvom ďalších úkonov musel odstraňovať jednotlivé nejasnosti, ktoré v rámci kontroly vyšli najavo a daňový subjekt neposkytol také relevantné dôkazy, ktoré by pochybnosti odstránili, nie je možné lehote na výkon daňovej kontroly priznať takú váhu, ktorá by následne znamenala zmarenie účelu daňovej kontroly, ktorý spočíva v riadnom zistení daňovej povinnosti. Podľa ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu SR, má protokol z daňovej kontroly trvajúcej dlhšie ako jeden rok povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku.

4.18 Ústavný súd Slovenskej republiky v náleze sp. zn. I. ÚS 314/2015-55 zo dňa 16.12.2015 konštatoval, že „v zákone o správe daní nie je taxatívne uvedený výpočet situácií, kedy správca dane nie je oprávnený začať daňovú kontrolu. Zo všeobecných zásad a princípov daňového konania, tak ako boli už uvedené, však vyplýva, že v určitých prípadoch nie je možné daňovú kontrolu vykonať. Jednou zo zákonných prekážok vykonania daňovej kontroly, ktorá už bola judikatúrou všeobecných súdov, ako aj ústavného súdu potvrdená, je uplynutie prekluzívnej lehoty pre uskutočnenie daňovej kontroly (sp. zn. III. ÚS 24/2010). Uplynutím prekluzívnej lehoty končí daňové konanie vo vzťahu ku konkrétnej dani a zdaňovaciemu obdobiu, čo predstavuje absolútnu prekážku pre uskutočnenie ďalšej daňovej kontroly a je súčasne prejavom jednej zo základných zásad právneho štátu, a to zásady právnej istoty v daňovom konaní“.

4.19 Ústavný súd Slovenskej republiky v náleze sp. zn. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29.06.2010 konštatoval, že „ak daňový úrad nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým nielen ustanovenie § 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov, ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti v daňovom konaní. Daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť (a contrario § 29 ods. 4 prvá veta zákona o správe daní a poplatkov). V prípade, že použitý bol, je celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho záverom a vychádza zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o takejto kontrole, je rovnako nezákonné.“

4.20 Žalovaný v napadnutom rozhodnutí v súvislosti s použitím dôkazov získaných počas daňovej kontroly zameranej na daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2006 uviedol, že aj keď sa pripustí, že protokol z daňovej kontroly trvajúcej dlhšie ako jeden rok v inom konaní má povahu nezákonne použitého dôkazného prostriedku, existujú jednotlivé dôkazy, ktoré keď boli vykonané v zákonom stanovenej lehote, nemožno považovať za nezákonne získané. Nedodržanie zákonom stanovenej lehoty na ukončenie daňovej kontroly nevyklučuje, aby sa ďalšie konanie vo veci vykonalo ako vyrubovacie konanie vzhľadom na to, že kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie marec 2006 začala zákonným spôsobom a všetky dôkazy vykonané až do dňa zákonnej lehoty na jej ukončenie boli získané zákonným spôsobom. Žalovaný mal teda za to, že správca dane postupoval správne, keď v rozhodnutí č. 9701401/5/5480592/2014/FedV zo dňa 22.12.2014 zohľadnil iba dôkazy získané počas zákonnej daňovej kontroly za mesiac február 2006. Týmto postupom podľa žalovaného správca dane nepoužil nezákonné dôkazy, a teda ani jeho rozhodnutie nie je nezákonné.

4.21 „Pri hodnotení dôkazov ide o myšlienkovú činnosť príslušného orgánu, v rámci ktorej je vykonaným dôkazom prisudzovaná hodnota závažnosti (dôležitosti) pre rozhodnutie, hodnota zákonnosti a napokon hodnota ich pravdivosti.“

Finančný orgán pri hodnotení dôkazov z hľadiska ich závažnosti (dôležitosti) určuje, aký význam majú jednotlivé dôkazy pre jeho rozhodnutie a či o tieto dôkazy môže oprieť svoje zistenia ohľadne skutku, t.j. či sú pre zistený skutkový stav uchopiteľné. To znamená, že dokazovanie predstavuje aj verifikačný proces, pri ktorom finančný orgán zvažuje, ktorý dôkaz je využiteľný a z hľadiska dokazovania významný, a ktorý je pre rozhodnutie vo veci bezvýznamný. Ak správca dane vyradí určitý dôkaz ako bezvýznamný, už sa týmto dôkazom ďalej nezaobrá.

Pri hodnotení dôkazov z hľadiska ich zákonnosti príslušný orgán posudzuje, či dôkazy boli získané a vykonané spôsobom zodpovedajúcim zákonu alebo či z tohto hľadiska možno vyčítať aj určité chyby, t.j. či ide o dôkazy zabezpečené v súlade so zákonom alebo o dôkazy nezákonné. Na dôkazy, ktoré boli získané alebo vykonané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi, nemožno prihliadnuť. Iný postup príslušného orgánu by mal za následok, že porušenie všeobecne záväzného právneho predpisu by sa premietlo do skutkového stavu veci, ktorý zistil finančný orgán a v konečnom dôsledku aj do rozhodnutia veci. Ak by správca dane prihliadol na nezákonné dôkazy a na základe takýchto dôkazov by postavil skutkové zistenia, potom by konanie v predmetnej veci zaťažil chybou, ktorá by mala za následok vecne nesprávne a v konečnom dôsledku aj nezákonné rozhodnutie."

4.22 Odvolací súd sa v plnom rozsahu stotožnil so závermi krajského súdu ohľadom toho, že daňová kontrola za zdaňovacie obdobie február 2006 nebola vykonaná v rozpore so zákonom a jej dĺžka nepresiahla zákonom stanovenú lehotu. Správca dane v následnom vyrubovacom konaní, v súlade s § 68 ods. 3 daňového poriadku, použil dôkazy získané počas daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie február 2006, získané a vykonané v zákonnej lehote na ukončenie daňovej kontroly, čím správca dane zhojil prípadnú nezákonnosť použitých dôkazných prostriedkov. Podľa názoru odvolacieho súdu je nevyhnutné zdôrazniť, že zvolený postup žalovaného a správcu dane je možné v takomto prípade akceptovať len z dôvodu, že v predmetnej veci (mesiac február 2006) sa nejedná priamo o prípad daňovej kontroly, v ktorej nebola dodržaná zákonom stanovená lehota (ako tomu bolo v mesiaci marec 2006). Odvolací súd taktiež konštatuje, že správca dane dodržal lehotu na vyrubenie dane, v súlade s § 45 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.

4.23 Správca dane vykonal v prejednávanej veci rozsiahle dokazovanie. Odvolací súd sa aj v tomto smere plne stotožnil s tvrdením krajského súdu o tom, že žalobca nepreukázal, že tovar, z ktorého si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty, je tým istým tovarom, ktorý bol dodaný do Litvy. V daňovom konaní je to práve daňový subjekt, ktorý nesie dôkazné bremeno, a teda dôsledkom akýchkoľvek pochybností a nezrovnalostí v dokazovaní je i prípadné neunesenie dôkazného bremena na strane daňového subjektu a následne neuznanie odpočtu DPH, ktorý si žalobca ako daňový subjekt uplatnil, čo nastalo po rozsiahlom konaní i v tomto prípade.

4.24 Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu postupom podľa § 219 ods. 2 O.s.p. potvrdil.

## 5.

5.1 O trovách odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 a § 246c ods. 1 O.s.p., podľa ktorých iba úspešný žalobca má právo na náhradu trov konania, čo však v prejednávanej veci nenastalo, a teda súd právo na náhradu trov konania žalobcovi nepriznal.

## 6.

6.1 Podľa § 492 ods. 2 zákona Národnej rady SR č. 162/2015 Z. z. (Správny súdny poriadok), odvolacie konania podľa piatej časti O.s.p. začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov. S poukazom na uvedené ustanovenie, Najvyšší súd SR vo veci postupoval procesne podľa ustanovení O.s.p., pretože odvolacie konanie začalo pred 1. júlom 2016.

**Poučenie:**

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