

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/66/2014
Identifikačné číslo spisu:	1013200715
Dátum vydania rozhodnutia:	09.07.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Jozef Milučký
Funkcia:	súdca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:1013200715.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a z členov senátu JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Ivana Rumanu v právnej veci žalobcu: TANDEM No. 1, s.r.o., Čajakova 18, Bratislava, právne zastúpeného advokátom JUDr. Martinom Gajerom so sídlom Záhradnícka 7, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. k. 1100302/1/56892/2013/5060-r zo dňa 07.02.2013, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/98/2013-240 zo dňa 20. marca 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/98/2013-240 zo dňa 20. marca 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

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia vyššie uvedeného rozhodnutia žalovaného, ktorým zmenil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bratislava (ďalej len „správca dane“) č. 910241/5/3128969/12/StrK zo dňa 29.10.2012 vo výrokovej časti tak, že: „Daňový úrad Bratislava na základe zákona č. 333/2011 Z.z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva, zákona č. 479/2009 Z.z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov, zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov a zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) vydáva dodatočný platobný výmer.“ Ostatná časť výroku v dodatočnom platobnom výmere zostala nezmenená. Týmto prvostupňovým rozhodnutím správca dane žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2011 v sume 26 615,38 Eur a bola mu určená vlastná daňová povinnosť v sume 25 116,62 Eur.

Dôvodom dodatočného určenia daňovej povinnosti boli výsledky daňovej kontroly ako i skutočnosť, že

žalobca nepreukázal nárok na odpočítanie dane z faktúr č. 201130, 201131, 201135 od dodávateľa J&J GROUP, s.r.o. a z faktúr č. 2011031, 2011032, 2011033, 2011034 od dodávateľa D.B.A., s.r.o.. Pri faktúrach č. 100093, 100094, 100095 žalobca nepreukázal dodanie do iného členského štátu. Na základe vykonaného dokazovania správca dane spochybnil materiálnu existenciu tovaru, z ktorého si žalobca odpočítal daň. Podľa orgánov daňovej správy daňová povinnosť žalobcu vznikla výlučne na základe ustanovenia § 69 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Keďže žalobca ako platiteľ nepreukázal, že zo strany dodávateľov dodanie tovarov bolo uskutočnené podľa § 8 zákona o DPH, nemá právo na odpočítanie dane. Daňová povinnosť týmto nevznikla a žalobca nemá právo na odpočítanie dane v zmysle ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH.

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

Krajský súd po vyhodnotení obsahu súdneho a administratívneho spisu konštatoval, že vyhotovené faktúry nie sú relevantným dôkazom o skutočnom dodaní tovaru, ktorý je na nich uvedený. Aj keď doklady majú všetky náležitosti faktúry a sú riadne zaúčtované a zaevidované, neznamená to, že daň z pridanej hodnoty bola odpočítaná oprávnenne. Žalobca si pri preverovaní zdaniteľných obchodov podľa predložených faktúr nespĺnil svoju dôkaznú povinnosť podľa § 15 ods. 6 písm. d) a písm. e) 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“) a nepreukázal uvedené hospodárske operácie.

Z obsahu rozhodnutia žalovaného krajský súd okrem iného zistil, že rozhodnutie správcu dane žalovaný zmenil z dôvodu, že správca dane v dodatočnom platobnom výmere omylom uviedol nesprávnu citáciu zákona č. 150/2001 Z.z., a preto tento zrejmy omyl správcu dane opravil tým, že zmenil výrokovú časť dodatočného platobného výmeru.

S námietkou žalobcu týkajúcou sa tohto postupu, ktorým sa nemohlo odstrániť pochybenie správcu dane, rozhodujúceho na základe neúčinného právneho predpisu, sa krajský súd nestotožnil. Podľa krajského súdu správca dane v dodatočnom platobnom výmere síce uviedol nesprávnu citáciu zákona č. 150/2001 Z.z., avšak žalovaný v zmysle ustanovenia § 48 ods. 2 zákona o správe daní môže odstrániť chybu, ktorú aj opravil, pretože správca dane pri výkone kontroly a v následnom vyrubovacom konaní postupoval v súlade s platnými právnymi predpismi. Z uvedeného dôvodu predmetný dodatočný platobný výmer nenapĺňa znaky nulitého rozhodnutia.

Vo vzťahu k dôvodom určenia daňovej povinnosti krajský súd z obsahu administratívneho spisu konštatoval nesporne zistené skutočnosti, že správca dane vykonal u žalobcu ako platiteľa DPH daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2011, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 9102401/5/2511603/12/StrK zo dňa 11.09.2012. Písomné vyjadrenie žalobcu k protokolu správcu dane zapracoval do Dodatku č. 1 k protokolu. Protokol aj s dodatkom boli prerokované dňa 26.10.2012, t.j. dňom uvedeným vo výzve na prerokovanie protokolu z dôvodu, že žalobca sa nedostavil na prerokovanie protokolu. Na základe výsledkov zistených vykonanou daňovou kontrolou správca dane nepriznal žalobcovi nárok na odpočítanie dane z faktúr č. 201130, 201131, 201135 vystavených spoločnosťou J&J GROUP, s.r.o., za obdobie apríl 2011 v celkovej sume 27.192,- €, z faktúr č. 2011031, 2011032, 2011033, 2011034 vystavených spoločnosťou D.B.A., s.r.o. za obdobie apríl 2011 v celkovej sume 24.540,- €, ktoré deklarované zdaniteľné obchody nevedeli vierohodným spôsobom preukázať. Tým, že si žalobca odpočítal daň z nákupu tovaru bez preukázania jej opodstatnenosti v celkovej výške 51.732,- € porušil ust. § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na ust. § 19 a 51 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH. Správca dane preto dodatočným platobným výmerom nepriznal nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2011 v sume 26.615,38 € a určil vlastnú daňovú povinnosť v sume 25.116,62 €.

Podľa názoru krajského súdu, skutočnosť, že žalobca mal v evidencii DPH dodávateľské faktúry od J&J GROUP, s.r.o. a od D.B.A., s.r.o., neznamená, že k dodaniu tovaru, ktorý je na faktúrach uvedený v skutočnosti došlo a ani samotné faktúry nie sú za tým účelom relevantným dôkazom. Aj keď doklady

majú všetky náležitosti faktúry a sú riadne zaúčtované a zaevidované, neznamená to, že daň z pridanej hodnoty bola odpočítaná oprávnene. Faktúra je doklad, ktorým (ale nie na základe ktorého) žalobca preukazuje svoje právo uplatniť odpočítanie dane. Aby k odpočítaniu dane mohlo prísť, nestačí predložiť len faktúru, ale musí prísť ku skutočnému dodaniu tovaru, následne k vystaveniu faktúry a z toho titulu ku vzniku daňovej povinnosti. Až potom môže prísť k odpočítaniu dane. Na základe vykonaného dokazovania správcom dane aj podľa názoru súdu bola spochybnená materiálna existencia tovaru, z ktorého si žalobca odpočítal daň. Osoba, ktorá je uvedená ako dodávateľ na faktúre musí byť identická s osobou, ktorá reálne dodala tovar odberateľovi, čo sa však v daňovom konaní nepreukázalo. Žalobca musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou uvedenou v predkladaných faktúrach, pokiaľ si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry. Skutočnosť, že žalobca predložil doklady za kontrolované zdaňovacie obdobie, nie je postačujúca na preukázanie reálneho uskutočnenia obchodu.

Námietku žalobcu, že mal byť vyzvaný správcom dane na konkrétne predloženie dokladov preukazujúcich uskutočnenie zdaniteľného obchodu, krajský súd posúdil ako nedôvodnú z dôvodu, že v daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane, resp. žalovaný tieto dôkazy len vykonáva.

Ani s námietkou žalobcu, že rozhodnutie bolo vydané na základe nezákonne získaného dôkazu, sa krajský súd nestotožnil, pretože výsluch svedka ako dôkaz vykonal Daňový úrad Žiar nad Hronom, a nie správca dane počas prerušeného daňového konania. Podľa krajského súdu žalobca mal jednoznačne o výsluchu svedka vedomosť, na tento výsluch sa nedostavil, hoci bol s termínom jeho vykonania oboznámený. Krajský súd vyhodnotil, že počas prerušeného konania správca dane nevykonával žiadne dôkazy. Podľa výkladu žalobcu by potom nemohla byť počas prerušeného konania vykonávaná ani medzinárodná výmena informácií.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie z dôvodov podľa § 221 ods. 1 písm. h) OSP, podľa § 205 ods. 2 písm. f) OSP a domáhal sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie. Zároveň žiadal priznať mu právo na náhradu trov konania.

V odvolaní žalobca namietal, že správca dane rozhodoval na základe neúčinného právneho predpisu, v konaní správca dane postupoval v rozpore so zákonom, pričom porušil práva daňového subjektu a vyhodnotil dôkazy v rozpore so zákonom, nedostatočne zistil skutkový stav, ktorý bol predmetom daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2011 a rozhodnutie bolo vydané na základe nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý nemožno v daňovom konaní použiť. Žalobca vytýkané pochybenia zo strany orgánov správy daní neoznačil za závažné, ale z dôvodu väčšieho počtu relatívne marginálnych samostatných pochybení, však súhrnne podľa neho dosahujú zásadnú intenzitu.

Žalobca poukázal na výrok dodatočného platobného výmeru, že správca dane toto rozhodnutie vydal dňa 29.10.2012 na základe zákona č. 150/2001 Z.z. o daňových orgánoch, a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 440/2000 Z.z. o správach finančnej kontroly v znení neskorších predpisov. Účinnosť tohto zákona bola k 01.01.2012 zrušená podľa ustanovenia § 11 zákona č. 479/2009 Z.z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov. Žalobca má za to, že Daňový úrad Bratislava rozhodoval na základe neplatného zákona, ktorého účinnosť bola v čase vydania dodatočného platobného výmeru už zrušená a také rozhodnutie nemohlo nikdy nadobudnúť povahu právneho aktu.

Podľa žalobcu takéto rozhodnutie malo byť zrušené a vrátené na nové rozhodnutie Daňovému úradu Bratislava, a nie opravené žalovaným v rozhodnutí o odvolaní, pretože to spôsobuje porušenie zásady dvojstupňového rozhodovania v správnom konaní. Na základe uvedeného sa domnieva, že žalovaný nemohol meniť výrokovú časť rozhodnutia Daňového úradu Bratislava tým, že zamenil neplatný zákon, na základe ktorého bol vydaný dodatočný platobný výmer.

Právne posúdenie tejto námietky krajským súdom, t.j. že žalovaný mohol podľa ustanovenia § 48 ods. 2 zákona o správe daní odstrániť vyššie uvedenú chybu prvostupňového daňového rozhodnutia, pretože správca dane pri výkone kontroly a v následnom vyrubovacom konaní postupoval v súlade s platnými právnymi predpismi, žalobca označil za nesprávne. Podľa § 165b ods. 1 z.č. 563/2009 Z.z. o správe daní v znení neskorších predpisov daňové konanie začaté podľa zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov sa dokončí podľa zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (prechodné ustanovenie účinné od 30.12.2012). Odvolacie konanie prebiehalo už podľa zákona 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov, preto odvolací orgán nemohol postupovať podľa § 48 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov a zároveň správca dane vo vyrubovacom konaní mal postupovať podľa § 165 ods. 5 daňového poriadku, tzn. že daňová kontrola začatá a neukončená pred účinnosťou tohto zákona sa dokončí podľa doterajších predpisov, ktorým je zák. č. 511/1992 Zb. Ak dodatočný platobný výmer bol vydaný na základe neúčinného právneho predpisu, potom vyrubovacie konanie po daňovej kontrole nebolo vykonané, pretože takého rozhodnutie nenadobudlo povahu právneho aktu. Takéto rozhodnutie podľa žalobcu nemožno opravovať podľa § 165b ods. 1 daňového poriadku.

Žalobca napádal nezákonnosť postupu správcu dane pri výkone daňovej kontroly, počas ktorej tento nepostupoval v súlade so zásadou zákonnosti a súčinnosti. Správca dane počas výkonu daňovej kontroly priebežne neinformoval žalobcu o výsledkoch vykonávaného šetrenia - miestnych zisťovaní ani o výsledku medzinárodnej daňovej spolupráce, čím uvedené základné zásady daňového konania porušil. Žalobca zároveň vytýkal, že správca dane neumožnil žalobcovi využiť zákonné práva podľa § 15 ods. 5 zákona o správe daní, predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s vykonávanou daňovou kontrolou, vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia. O pochybnostiach správcu dane, o ktoré opiera správca dane svoje závery sa daňový subjekt dozvedel až z protokolu o daňovej kontrole. Správca dane počas výkonu daňovej kontroly nevyzval daňový subjekt, aby predložil ďalšie dôkazy alebo aby vysvetlil nezrovnalosti, prípadne navrhol vykonanie ďalšieho dokazovania, v zmysle § 41 zákona o správe daní žalobcovi neoznámil pochybnosti o správnosti, pravdivosti predložených dokladov a nevyzval žalobcu, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil a nejasnosti vysvetlil. Správca dane si len formálne splnil svoju povinnosť, aby informoval daňový subjekt o vykonaných zisteniach. Avšak neposkytol žalobcovi dostatočný časový priestor, aby sa s uvedenými informáciami oboznámil, overil si ich a zabezpečil si ďalšie dôkazné prostriedky, 8 dňová lehota je podľa žalobcu nedostatočná.

S poukazom na uplatňovanie zásady úzkej súčinnosti správcu dane s daňovým subjektom, podľa žalobcu mal správca dane po predložení daňových dokladov postupovať v intenciách § 41 zákona o správe daní a vyzvať žalobcu na predloženie ďalších dokladov, dôkazov, predloženie návrhov na ďalšie dokazovanie a stanoviť mu primeranú lehotu, podľa odseku 2 citovaného ustanovenia nie kratšiu ako 15 dní.

Tvrdenie správcu dane o nespĺnení dôkaznej povinnosti žalobcom a nepreukázanie hospodárskych operácií ako i jeho práva na odpočítanie dane tento označil len za formálne tvrdenie správcu dane, ktoré je v rozpore so zákonom aj skutkovým stavom. Poukázal na to, že v daňovej kontrole okrem dodávateľských a odberateľských faktúr predložil aj pokladničné doklady, bankové výpisy, dodacie listy, skladové karty, nájomnú zmluvu o nájme skladových priestorov, technické preukazy k vozidlám, účtovné evidencie, záznamy pre daň z pridanej hodnoty. Boli predložené aj všetky doklady, ktoré bol daňový subjekt povinný predložiť pri deklarovaní intrakomunitárnych dodávok tovarov podľa § 43 zákona o DPH. Všetky tieto doklady považuje žalobca za dôkazy o preukázaní reálnosti predmetných dodávok tovarov, pričom zákon o DPH ani zákon o správe daní taxatívne neupravujú, akými ďalšími dokladmi má daňový subjekt preukazovať reálnosť hospodárskych operácií. Žalobca má za to, že správca dane nemôže požadovať od daňových subjektov také konanie, ktoré nie je upravené zákonom a požiadavky prenosu dôkaznej povinnosti na daňový subjekt nad rámec zákona považuje za porušenie ústavných práv vyplývajúcich z čl. 2, 13 a čl. 120 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, ako i právnych

záverov vyplývajúcich z rozhodovacej praxe Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „SD EÚ“). Dôkazné bremeno možno vyžadovať od daňových subjektov v rozumnej miere, ktorú možno predpokladať v obvyklom obchodnom styku daňových subjektov. Žalobca má za to, že toto dôkazné bremeno uniesol.

Žalobca čo do obsahu prvostupňového správneho rozhodnutia vytýka, že neuvádza a nekonkretizuje, aké ďalšie relevantné doklady, dôkazy by mal daňový subjekt predložiť.

Žalobca poukázal na to, že správca dane si overoval dodanie tovaru aj u tuzemských odberateľov, TOKEN s.r.o., GALILEO PLUS s.r.o., u ktorých sa dodávky v plnom rozsahu potvrdili. Tieto skutočnosti pri svojom rozhodovaní nebral do úvahy. Podľa žalobcu nie je pravdivé tvrdenie žalovaného, že žiaden z odberateľov, ktorým mal byť tovar dodaný, nepreukázal uskutočnenie žiadnych zdaniteľných obchodov, pretože vyššie uvedení tuzemskí odberatelia žalobcu uskutočnenie zdaniteľných obchodov potvrdili aj preukázali.

Ďalej žalobca vytýkal, že odôvodnenie rozhodnutia neobsahuje úvahy správcu dane, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov, a na základe ktorých dospel k záveru o popretí predmetných dodávok. Dodávky tovaru správca dane poprel na základe tej skutočnosti, že sa mu nepodarilo vykonať miestne zisťovania. V tejto súvislosti žalobca poukázal na náležitosti odôvodnenia rozhodnutia podľa § 30 ods. 3 zákona o správe daní, ako i na obsah protokolu podľa § 15 ods. 11 písm. h) citovaného zákona, podľa ktorého protokol musí obsahovať preukázané kontrolné zistenia, teda nie pochybnosti, dohady správcu dane.

K svedeckej výpovedi pána Z. B. žalobca uviedol, že túto nie je možné považovať za dôkaz podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní, nakoľko tento dôkaz bol získaný v rozpore so zákonom, pretože tento svedok bol vypočúvaný správcou dane v čase prerušenia kontroly. Správca dane rozhodnutím č. 600/322/250032/11/StrK zo dňa 04.11.2011 o prerušení kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu prerušil daňovú kontrolu. V uvedenom rozhodnutí správca dane uviedol, že prerušuje výkon daňovej kontroly, kým sa nerozhodne o skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia, t.j. do dátumu odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 600/322/248672/11/StrK. Až listom zo dňa 14.08.2012 č. 9102101/5/2207822/12/StrK správca dane oznámil, že odo dňa 03.08.2012 Daňový úrad Bratislava pokračuje vo výkone kontroly, pretože pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2011 prerušená. Keďže svedok bol vypočúvaný v období, kedy kontrola bola prerušená rozhodnutím správcu dane, daňový subjekt nemohol mať vedomosť o jeho vypočúvaní, pretože v tomto čase sa mohlo konať len vo veci medzinárodnej výmeny informácií, ktorá bola dôvodom na prerušenie kontroly. Daňovým úradom Žiar nad Hronom síce bolo žalobcovi doručené upovedomenie o vypočutí svedka pána Z. B., č. 690/320/37349/2011/Ros zo dňa 16.11.2011, v ktorom bolo oznámené, že ústne pojednávanie so svedkom sa uskutoční dňa 09.12.2011, ale v liste nebolo uvedené, že toto pojednávanie sa uskutoční v súvislosti s vykonávanou daňovou kontrolou u žalobcu, na akej dani a za aké zdaňovacie obdobie. Z obsahu listu nebolo možné si urobiť úsudok, že sa jedná o vypočúvanie svedka, ktoré súvisí s vykonávanou daňovou kontrolou dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2011, ktorá bola v tom čase prerušená. V čase prerušenia daňovej kontroly, nie je možné vykonávať žiadne úkony v daňovej kontrole, a to zo strany správcu dane, ako aj daňového subjektu. Úkonom v daňovej kontrole žalobca logicky rozumie každý úkon, ktorý je vykonaný podľa zákona o správe daní v súvislosti s prerušenou daňovou kontrolou. Ak je akékoľvek konanie prerušené, potom je toto konanie prerušené pre všetkých účastníkov tohto konania, tzn. pre správcu dane ako aj daňový subjekt. Nebol dôvod, aby sa daňový subjekt domnieval, že konanie je prerušené len pre správcu dane, aby sa prerušilo plynutie zákonom stanovenej lehoty na výkon daňovej kontroly. Daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní. Avšak v danom prípade, v čase kedy bol svedok vypočúvaný, daňová kontrola bola prerušená, a preto sa daňový subjekt nemohol domnievať, že svedecká výpoveď je vykonávaná v súvislosti s práve prerušenou daňovou kontrolou. Tým, že žalobca nemal de facto ani de jure vedomosť o vypočúvaní tohto svedka, nemohol využiť právo ustanovené v § 15 ods. 5 písm. e) citovaného zákona, čím boli porušené jeho práva a právom chránené záujmy. Žalobca nesúhlasí s názorom

krajského súdu k namietanému postupu, že správca dane nevykonával žiadne dôkazy a potom by nemohla byť vykonávaná ani medzinárodná výmena informácií. Podľa žalobcu pri realizácii medzinárodnej výmeny informácií daňový subjekt nemá právo klásť svedkom otázky, tento inštitút na zabezpečenie dôkazov správcou dane nezasahuje priamo do práv daňového subjektu taxatívne upravených zákonom pri výkone daňovej kontroly (§ 15 ods. 5 písm. e) zákona o správe daní). Ak je výkon daňovej kontroly prerušený, potom musí platiť zásada rovnosti účastníkov konania a je nutné považovať kontrolu za prerušenú pre obe strany, pre správcu dane ako aj pre daňový subjekt.

Žalobca namietal, že správca dane svoje závery opieral o zistenia vyvolávajúce u správcu dane pochybnosti z dôvodu nezastihnuteľnosti daňových subjektov. Dôvodí, že nemôže zodpovedať za skutočnosti uvádzané správcou dane, ktoré nastali u jeho odberateľov až po uskutočnení predmetných dodávok tovaru. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok SD EÚ z 12. januára 2006 v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03, že v spoločnom systéme DPH a s ohľadom na prvú a šiestu smernicu, nárok subjektu na vrátenie dane treba posudzovať vzhľadom na konkrétne plnenie, ktorého sa subjekt zúčastnil, a nie vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim plneniam, o ktorých subjekt nevedel alebo nemohol vedieť, ani vo vzťahu k podvodným úkonom a úmyslom iných subjektov, ktorých účasť nie je uvedením subjektu známa a o ktorej nevedel alebo nemohol vedieť. Z toho vyplýva, že vylúčenie zo systému DPH plnení, ktoré má byť považované za zdaniteľné plnenie, je v rozpore so šiestou smernicou a že pri práve na odpočet DPH sa nesmie a priori vychádzať z toho, že právo na odpočet DPH daňového subjektu je súčasťou podvodného konania tohto daňového subjektu, resp. jeho dodávateľov, či odberateľov. Žalobca namietal, že týmto odvolacím dôvodom sa žalovaný odvolací orgán nezaoberal. Žalobca má za to, že napriek tomu, že v odvolaní voči dodatočnému platobnému výmeru správcu dane neuviedol konkrétne označenie rozsudku SD EÚ, ale len poukázal na spôsob posudzovania, akým je potrebné podľa jeho judikatúry posudzovať nároky na odpočet s ohľadom na prvú a šiestu smernicu, mal sa odvolací orgán zaoberať aj týmto dôvodom odvolania.

V súvislosti s dôkazným bremenom daňového subjektu žalobca poukázal na závery rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) sp. zn. 3Sžf/1/2010, v zmysle ktorých v zásade nie je možné spravodlivo žiadať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné procesy a obstarávacie procesy tovarov u iných subjektov, pred dodaním tovaru.

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

K namietanej oprave zrejmej nesprávnosti rozhodnutia prvého stupňa žalovaným v rámci rozhodnutia o odvolaní uviedol, že touto chybou v písaní nedošlo k porušeniu hmotnoprávneho predpisu, ktorá by mala vplyv na meritum veci. Správca dane uviedol nesprávnu citáciu zákona č. 150/2001 Z.z. o daňových orgánoch, ktorý bol nahradený zákonom č. 333/2011 Z.z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, pričom túto zrejmu nesprávnosť odstránil v rámci odvolania žalovaný ako odvolací orgán. Tento postup mu umožňujú oba zákony o správe daní, či už § 48 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov alebo § 74 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní - daňový poriadok, ktoré majú totožné znenie.

S poukazom na ust. § 2 ods. 1 až 3, § 15 ods. 1, § 29 ods. 1, 2 a 8 zákona o správe daní k namietanému porušeniu zásad zákonnosti, súčinnosti a neprimeraného prenosu dôkazného bremena na žalobcu žalovaný uviedol, že správca dane je oprávnený v prípade pochybností, pričom tie v danom prípade boli opodstatnené, preverovať zdaniteľné obchodné prípady, dodržiavanie jednotlivých ustanovení zákona o DPH, a to nielen po formálnej stránke, ale aj po materiálnej. Žalovaný má za to, že správca dane neobral žalobcu o žiadne jeho práva, keď preveroval všetky skutočnosti obchodných transakcií (reálne dodanie tovaru deklarované na predložených faktúrach), ale chránil záujmy štátu, čo je jeho prvoradou povinnosťou. Žalobca sa mohol podľa žalovaného kedykoľvek počas výkonu daňovej kontroly skontaktovať s kontrolórmí správcu dane, ktorých mená boli uvedené na Oznámení o začatí kontroly doručenom žalobcovi a mohol si uplatniť svoje právo v zmysle § 15 ods. 5 písm. c), d), e), f) a g) zákona o správe daní, čo však žalobca počas výkonu daňovej kontroly nevyužil. Ustanovenie § 29

ods. 4 zákona o správe daní uvádza rôzne typy a druhy dôkazných prostriedkov, ktoré zákon dáva na využitie daňovým subjektom. Je iba vecou jeho zodpovednosti, aby zvážil rozsah, potrebnosť a využiteľnosť mu dostupných dôkazných prostriedkov, ktoré v daňovej kontrole predloží (citované z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/97/2009). Vzhľadom na konštrukciu zákona o DPH je v záujme daňového subjektu, aby si zaobstaral dostupné dôkazy, pretože je jeho povinnosťou preukázať splnenie hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie dane (citované z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/11/2009). Daňové konanie je riadené zásadou prejednávacomu, a nie vyhľadávacomu (vyšetrovacou), a preto bolo povinnosťou kontrolovaného daňového subjektu dôkazy preukazujúce správne uplatnenie nadmerného odpočtu predkladať (cit. z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/37/2011).

Ohľadne namietaného nevyužitia inštitútu vytýkacieho konania podľa § 41 zákona o správe daní žalovaný uviedol, že správca dane sa pri výkone daňovej kontroly neriadi uvedeným ustanovením, nakoľko toto správca dane využíva pri odstránení nedostatkov podaného daňového priznania, hlásenia a iných podaní z hľadiska jeho formálneho vyplnenia a odstránenia nedostatkov pri iných podaniach. Pri daňovej kontrole správca dane postupuje podľa § 15 zákona o správe daní, kde sú uvedené práva a povinnosti správcu dane a daňových subjektov pri výkone daňovej kontroly. Na účely správy daní pri daňovej kontrole je správca dane oprávnený využiť aj ďalšie ustanovenia (§ 7, § 14, § 32) citovaného zákona, ale nie ustanovenie § 41 - vytýkacie konanie.

V súvislosti s namietaným získaním výpovede svedka počas prerušenia daňovej kontroly žalovaný uviedol, že upovedomenie zasielané dožiadaným Daňovým úradom Žiar nad Hronom o vypočutí svedka pána B. bolo žalobcovi doručené dňa 22.11.2011, ale žalobca naň vôbec nereagoval a k dožiadanému správcovi dane sa bez ospravedlnenia nedostavil. K uvedenému žalovaný poznamenal, že pokiaľ žalobca z doručenej zásielky nevedel vydedukovať, čo mu správca dane oznamuje, mohol sa telefonicky skontaktovať so správcou dane a opýtať sa na skutočnosti, ktoré mu neboli jasné, čo je bežnou praxou a slušnosťou medzi daňovými subjektmi a finančnou správou v ostatných štátoch Európskej únie. Zároveň žalovaný uviedol, že prerušenie výkonu daňovej kontroly podľa § 25a zákona o správe daní nie je prekážkou, aby sa daňový subjekt nemohol dostaviť na vypočutie svedka, resp. na ústne pojednávanie u iného správcu dane. Žalovaný doplnil vysvetlenie, že dožiadanie na vypočutie predmetného svedka bolo dožiadanému daňovému úradu zaslané ešte pred vydaním rozhodnutia o prerušení výkonu daňovej kontroly.

Podľa žalovaného tvrdenie žalobcu, že správca dane si overoval dodanie tovaru u tuzemských odberateľov, u ktorých sa dodávky v plnom rozsahu potvrdili, nezodpovedajú realite. Správca dane spochybnil materiálnu existenciu tovaru, z ktorého si žalobca ako kontrolovaný daňový subjekt odpočítal daň na základe vykonaného dokazovania. Žiaden z dodávateľov a ani žiaden z odberateľov, ktorým mal byť tovar dodaný, nepreukázal uskutočnenie žiadnych zdaniteľných obchodov. O uvedených skutočnostiach správca dane oboznámil daňový subjekt oznámením č. 9102401/5/2213329/12/StrK zo dňa 15.08.2012. Na uvedené oznámenie žalobca vôbec nereagoval a ani v ďalšom priebehu kontroly nepredložil žiadne rozhodujúce dôkazy o materiálnej existencii predmetného tovaru. K jeho tvrdeniu, že správca dane v tomto konaní dáva väčšiu váhu vyjadreniu konateľa dodávateľskej spoločnosti D.B.A., s.r.o., ako vyjadreniu samotného kontrolovaného daňového subjektu, pretože o neplnení si daňových povinností zo strany tejto spoločnosti nemal vedomosť, žalovaný konštatoval, že správca dane postupoval v súlade so zákonom pre opodstatnené pochybnosti o tvrdeniach kontrolovaného daňového subjektu a dbal na to, aby skutočnosti pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie. Z dôvodu, že u priamych dodávateľov daňového subjektu, t.j. spoločnosti J & J GROUP, s.r.o. a D.B.A. s.r.o. sa vierohodne a bezvýhradne nepotvrdilo reálne dodanie tovaru a vykonanie prepravy, správca dane s poukazom na § 29 ods. 2, 4 zákona o správe daní za účelom získania objektívnej pravdy bol povinný šetriť celý obchodný reťazec vrátane zahraničných odberateľov, na čo správca dane využil inštitút dožiadania v zmysle § 16 zákona o správe daní u tuzemských dodávateľov a inštitút medzinárodnej výmeny informácií u zahraničných odberateľov. Na základe výsledku šetrenia dožiadaného miestne príslušného správcu dane dodávateľa, spoločnosti D.B.A., s.r.o., bolo zistené, že pán Z. B. bol konateľom uvedenej spoločnosti od 16.01.2010 do 19.10.2011, kedy bola spoločnosť z

OR vymazaná ex offa. Svedok pred dožiadaným správcom dane nepredložil žiadne účtovné a daňové doklady a vypovedal, že spoločnosť TANDEM No 1. s.r.o. nepozná, nikdy s ňou nekomunikoval, žiadny tovar nenakúpil a ani nepredal, žiadne finančné prostriedky nikdy neprevzal. Žalovaný poukázal na to, že aj tieto skutočnosti boli obsiahnuté v oznámení č. 9102401/5/2213329/12/StrK zo dňa 15.08.2012, ku ktorým sa však žalobca vôbec nevyjadril, nepredložil žiadne relevantné dôkazy, ktoré by vyvrátili tvrdenie bývalého konateľa spoločnosti D.B.A., s r.o. Podľa žalovaného aj tieto zistenia vypovedajú jednoznačne o tom, že žalobca nemal vôbec záujem preukázať správcovi dane opodstatnenosť nároku na odpočítanie dane.

Zároveň žalovaný doplnil, že k vierohodnosti predkladaných dôkazov neprispeli skutočnosti, že ani jeden z dodávateľov žalobcu nepredložil žiadne doklady, nepotvrdil a nepreukázal uskutočnenie žiadnych obchodov s kontrolovaným daňovým subjektom, pričom spoločnosť J & J GROUP, s.r.o. je pre svojho miestne príslušného správcu dane nekontaktná a spoločnosť D.B.A., s.r.o. bola dňa 19.10.2011 vymazaná ex offa z Obchodného registra a jej bývalý konateľ sa vyjadril, že z neho urobili „bieleho koňa“, za prisľúbené peniaze podpísal „nejaké papiere“, o žiadnych obchodoch nevie a spoločnosti TANDEM No 1, s.r.o. a D.B.A., s.r.o. nepozná. Rovnako k vierohodnosti predkladaných dôkazov neprispeli ani skutočnosti, že všetci odberatelia (PARTS 2 US AUTÓBONTÓ ÉS ALKATRÉSZ KERESKEDŐ Kft; CZAKÓ VAS-MÚSZAKI Kft; ATTRAZIONI Kft., Deep Shadow Informatikai), ktorým mal byť tovar dodaný, sú pre maďarskú daňovú správu nekontaktní, alebo priamo popierajú dodávky tovaru, nepotvrdili a nepreukázali uskutočnenie žiadnych obchodov so žalobcom.

K namietanému neprimeranému prenosu zodpovednosti za konanie ostatných článkov obchodného reťazca na žalobcu žalovaný uviedol, že skutočnosťou, či žalobca mal alebo mohol vedieť, že dodávka tovarov súvisí s daňovým alebo iným podvodom, či o podvodných úkonoch a úmysloch vedel alebo mohol vedieť, sa správca dane pri výkone daňovej kontroly nezaoberal, pretože uvedené správcovi dane neprináleží. Podľa žalovaného podvody a ani iné trestné činy nie sú predmetom zákona o DPH a posudzovanie podvodov prináleží výlučne súdu.

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); odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), 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 jednomyseľne dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné, a to z nasledovných dôvodov:

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 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 § 165 ods. 2 Daňového poriadku účinného od 01.01.2012 daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov; sankcia sa uloží podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom do 31. decembra 2011, ak skutočnosť rozhodujúca pre uloženie sankcie nastala do 31. decembra 2011 a ak je to pre daňový subjekt priaznivejšie.

Podľa § 165b ods. 1 Daňového poriadku účinného od 30.12.2012 daňové konanie začaté podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných

finančných orgánov sa dokončí podľa zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

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

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

Podľa § 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 nesprávosti 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 správcom dane správca dane zaznamená v dodatku k protokolu. Dodatok k protokolu je súčasťou protokolu.

Podľa § 15 ods. 13 vety štvrtej pred bodkočiarkou zákona o správe daní 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).

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

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 § 41 ods. 1 zákona o správe daní, ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti podaného priznania alebo hlásenia alebo súhrnného výkazu a dokladov predložených daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH účinného do 30.11.2011 predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

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

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

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

Predmetom odvolacieho konania je preveriť zákonnosť žalobcom namietaného procesného postupu správca dane pri preverovaní oprávnenosti uplatneného nároku na nadmerný odpočet DPH, resp. určenie daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie apríl 2011.

Z obsahu napadnutého dodatočného platobného výmeru odvolací súd zistil, že správca dane výkonom rozhodujúcim o právach a povinnostiach žalobcu tak, že mu nepriznal nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie apríl 2011 v sume 26 615,38 Eur a určil mu vlastnú daňovú povinnosť v sume 25 116,62 Eur, pričom vo výroku výslovne správca dane uviedol, zákonné ustanovenia, podľa ktorých takto rozhodol, a síce podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov v nadväznosti na § 165 ods. 2, ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

Z uvedeného vyplýva, že čo do enunciatu rozhodnutia priamo zasahujúceho žalobcovi do práva na uplatnený nadmerný odpočet DPH a určenie jeho vlastnej daňovej povinnosti, správca dane použil v čase vydania prvostupňového rozhodnutia dňa 29.10.2012, s prihliadnutím na čas začatia a skončenia daňovej kontroly (20.06.2011 a 26.10.2012) v spojení s intertemporálnymi ustanoveniami Daňového poriadku vzťahujúcimi sa na daňové konanie, účinný právny predpis, na základe ktorého rozhodol v merite veci.

Chybu uvedenú vo výroku, kde správca dane nesprávnym odkazom na príslušné zákony v podstate osvedčuje, resp. konštatuje svoju právomoc, pôsobnosť a príslušnosť na vydanie rozhodnutia vo veci samej, t.j. rozhodnúť o uplatnenom nároku na nadmerný odpočet a výške daňovej povinnosti, možno považovať za zrejmú nesprávnosť, keďže čo do právomoci a vecnej príslušnosti Daňového úradu Bratislava, nadobudnutím účinnosti zákonov č. 333/2011 Z.z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva a č. 479/2009 Z.z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, sa tieto nezmenili. V podstate, Daňový úrad Bratislava je na základe uvedených zákonov, upravujúcich od 01.01.2012 právomoc a vecnú príslušnosť štátnych orgánov daňovej správy, právnym nástupcom Daňového úradu Bratislava I.

Zároveň odvolací súd konštatuje, že nemožno prisvedčiť námietke žalobcu o nesprávnom postupe žalovaného, keď vyššie uvedenú zrejmú nesprávnosť v rámci rozhodnutia o odvolaní opravil zmenou revidovaného daňového prvostupňového rozhodnutia. Z obsahu výroku žalobou napadnutého rozhodnutia vyplýva, že žalovaný postupoval podľa procesného predpisu účinného v čase vydania preskúmaného rozhodnutia, t.j. podľa § 74 ods. 4 v spojení s prechodným ustanovením § 165b ods. 1 Daňového poriadku účinným od 30. decembra 2012, ktorým v rámci odvolacieho konania rozhodnutie správca dane zmenil.

K namietanému porušeniu zásady súčinnosti pri výkone daňovej kontroly odvolací súd na základe obsahu administratívneho spisu zistil, že správca dane postupoval vo vzťahu k žalobcovi v intenciách ustanovení § 15 zákona o správe daní. Žalobcovi správcom dane poskytnutá osem dňová lehota v oznámení o vykonaných dôkazoch a zisteniach získaných v rámci výkonu daňovej kontroly zo dňa 15.08.2012, v rámci ktorej lehoty si mohol žalobca uplatniť práva podľa § 15 ods. 5 písm. f) zákona o správe daní, bola dostatočná. Vzhľadom k tomu, že išlo o určenie lehoty zo strany správca dane, ktorý ju zrejme určil per analogiam k ustanoveniu § 15 ods. 10 citovaného zákona, určujúcemu osem dňovú prekluzívnu zákonnú lehotu na vyjadrenie sa k protokolu o výsledku daňovej kontroly, lehotu na uplatnenie si práv žalobcu v súvislosti so zaslaným oznámením bolo možné podľa § 13a ods. 1 zákona o správe daní predĺžiť, prípadne bolo možné požiadať v súlade s § 13b ods. 1 citovaného zákona o

odpustenie jej zmeškania. Avšak žalobca tieto procesné inštitúty nevyužil, naopak, bol pasívny a na oznámenie nereagoval.

Z obsahu oznámenia č. 9102401/5/2213329/12/StrK zo dňa 15.08.2012, žalobcovi doručenému dňa 23.08.2012, vyplývajú vo väčšej miere zistenia, ktoré v podstate nepotvrdzujú, ale naopak, spochybňujú uskutočnenie sporných žalobcom deklarovaných zdaniteľných plnení. V závere oznámenia bol žalobca správcom dane poučený, že môže správcovi dane k uvedeným zisteniam predložiť nové doklady, dôkazy, resp. vyjadrenia. Vzhľadom na podrobne popísané zistenia v uvedenom oznámení a na účel výkonu daňovej kontroly (§ 15 ods. 1 zákona o správe daní), v rámci ktorej sa v danom prípade mal preveriť žalobcom uplatnený nárok na nadmerný odpočet, sa primerané využitie postupu podľa § 41 zákona o správe daní nejaví ako vhodné alebo nevyhnutné.

V súvislosti s namietanou realizáciou výsluchu svedka dožiadaným daňovým úradom počas prerušenia výkonu daňovej kontroly odvolací súd zistil, že žalobca hoci vedel o pripravovanom výsluchu, mimochodom konateľa jeho dodávateľa, na tento sa nedostavil, ani neprejavil komunikáciou záujem o objasnenie dôvodov výsluchu tohto svedka. Žalobca, hoci bol informovaný o obsahu výpovede svedka Z. B. protokolom o výsledku daňovej kontroly, nevyužil svoje právo podľa § 15 ods. 8 zákona o správe daní a proti postupu správcu dane nepodal námietku. Taktiež na základe oznámenia o zisteniach daňovej kontroly zo dňa 15.08.2012 a na základe protokolu o výsledku daňovej kontroly neuviedol, ako navrhuje doplniť výsluch uvedeného svedka, v čom vidí rozpory s jeho tvrdeniami a ako ich odstrániť, prípadne neuviedol dôkazy, ktoré by mohli výpoveď svedka spochybniť.

Vzhľadom na pasivitu žalobcu a na skutočnosť, že dožiadaný správca dane o pripravovanom výsluchu predmetného svedka žalobcu písomne informoval, a to i s prihliadnutím na ostatné závažné kontrolné zistenia u zvyšných odberateľov a ďalšieho dodávateľa obchodného reťazca, nemožno konštatovať, že výsluch svedka počas prerušenia daňovej kontroly spôsobilo nezákonnosť rozhodnutia správcu dane a nesprávne rozhodnutie v merite veci. V tejto súvislosti odvolací súd podotýka, že ide o formálnu vadu procesu zabezpečovania dôkazov, ktorej odstránenie v prípade zrušenia prvostupňového správneho rozhodnutia by nemohlo privodiť vecne iné alebo výhodnejšie rozhodnutie pre žalobcu (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 SŽ/98-102/2002 zo dňa 17.12.2002 „Rozhodnutie sa nezrušuje preto, aby sa zopakoval proces a odstránili formálne vady, ktoré nemôžu privodiť vecne iné, či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka.“).

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, zákonodarcu 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.

Neobstoja teda námietky žalobcu uvedené v odvolaní, že správca dane, ani žalovaný neprodukovali žiaden dôkaz preukazujúci vedomosť žalobcu o podvodnom konaní jeho dodávateľa, za čo zároveň nemožno pričítať zodpovednosť 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, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02, Zb. s. I-5337, bod 76, ako aj z 21. februára 2006, Halifax, a i., C-255/02, Zb. s. I. 1609, bod 71). Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, vykonal rozsiahle dokazovanie. 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, 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.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správny a v súlade so zákonom potvrdil. Rozhodnutia žalovaného a správcu dane obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti. Z týchto podstatných dôvodov 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 odvolacieho 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.