

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 2Sžf/48/2016  
Identifikačné číslo spisu: 1014201081  
Dátum vydania rozhodnutia: 27.09.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Hargaš  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:1014201081.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Hargaša a členov senátu JUDr. Kataríny Benczovej a Mgr. Petra Melichera, v právnej veci žalobcu PL PROMOTION s.r.o., so sídlom Čajakova 18, Bratislava, IČO: 45 446 636, zastúpeného advokátom JUDr. Martinom Gajerom, so sídlom Záhradnícka 7, Bratislava, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu č. 1100302/1/170075/2014 zo dňa 10. apríla 2014, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/143/2014-44 zo dňa 21. októbra 2015, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č .k. 2S/143/2014-44 zo dňa 21. októbra 2015 p o t v r d z u j e .

Účastníkom právo na 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“ alebo „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bratislava č. 9104405/5/100240/2014/Lab zo dňa 13.01.2014. Predmetným platobným výmerom správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len „daňový poriadok“) nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet DPH za zdaňovacie obdobie august 2011 v sume 8 818,78 Eur.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že Daňový úrad Bratislava vykonal u žalobcu ako platiteľa dane z pridanej hodnoty kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane

z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2011. Správca dane vyhotovil o výsledku kontroly protokol č. 9104405/5/5243882/2013/Lab zo dňa 25.11.2013. Žalobca doručil správcovi dane vyjadrenie k protokolu, ktoré správca dane zapracoval do dodatku č. 1. k protokolu č. 9104405/5/5243882/2013/Lab. Protokol a dodatok č. 1. k protokolu bol prerokovaný a doručený žalobcovi dňa 07.01.2014, o čom bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9104405/5/28560/2014/Lab zo dňa 07.01.2014. Správca dane kontrolou predložených dokladov zistil, že si žalobca uplatnil nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr č. 2011/077 zo dňa 03.08.2011, č. 2011079 zo dňa 10.08.2011 a č. 2011082 zo dňa 16.08.2011 vystavených dodávateľom L&S Invest, s.r.o. za dodávku dámskeho oblečenia, z faktúry č. 210048 zo dňa 31.08.2011 vystavenej spoločnosťou ALL4EVER, s.r.o. za dopravu autom na trase Sládkovičovo - Budapešť, pričom tento nákup deklarovaného tovaru a služieb nevedel vierohodným spôsobom preukázať, čím porušil § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na § 51 zákona o DPH. Žalobca ďalej vystavil faktúry č. 2011/046 zo dňa 10.08.2011, č. 2011/048 zo dňa 16.08.2011 a č. 2011/049 zo dňa 26.08.2011 pre odberateľa Bobimpex Élelmiszer Kis és Nagy Kft, Újlengyel Határ Út 12, 2724 Budapest, Maďarsko, bez dane v hodnote 61 027,50 Eur, avšak deklarovaný tovar - oblečenie nebolo dodané, čo potvrdili aj vykonané šetrenia vo veci maďarskou daňovou správou na základe medzinárodného dožiadania, čím žalobca porušil § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH platného v roku 2011. Na základe týchto skutočností správca dane vydal dodatočný platobný výmer č. 9104405/5/100240/2014/Lab zo dňa 13.01.2014, ktorým žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie august 2011 v sume 8 818,78 Eur v zmysle § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona o správe daní v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. z dôvodu, že žalobca nepostupoval v súlade s ustanoveniami zákona o DPH platného v roku 2011. Žalobca podal proti dodatočnému platobnému výmeru odvolanie. Žalovaný rozhodnutím č. 1100302/1/170075/2014/5060 zo dňa 10.04.2014 podľa § 74 ods. 4 v nadväznosti na § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. dodatočný platobný výmer č. 9104405/5/100240/2014/Lab zo dňa 13.01.2014 potvrdil z dôvodov uvedených v písomnom vyjadrení k žalobe.

Ďalej krajský súd uviedol, že správca dane preveroval počas daňovej kontroly obchodovanie s tovarom v reťazci spoločností AFITA, s.r.o., NOWET (neskôr TEXMAR), s.r.o., L&S Invest, s.r.o., PL Promotion, s.r.o. a Bobimpex Élelmiszer Kis és Nagy Kft., Maďarsko, prostredníctvom dožiadaní na miestne príslušných daňových úradoch i prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií a zistil, že s výnimkou formálnych daňových dokladov a svedeckých výpovedí osôb vystupujúcich za niektoré spoločnosti zúčastnené na reťazovom obchode neboli k dispozícii žiadne ďalšie dôkazy, ktoré by preukazovali pravdivosť a realnosť vystavených faktúr a tvrdení žalobcu. Konštatoval, že správca dane vykonal nielen formálnu kontrolu dokladov, ale správne skúmal aj realnosť zdaniteľných obchodov, pričom vykonanou kontrolou nebol preukázaný pôvod a existencia dotknutých tovarov. Pri výkone daňovej kontroly postupoval podľa zákona o správe daní, pričom využil všetky zákonné možnosti pre splnenie účelu daňovej kontroly a eliminovania daňového úniku v kontrolovanom reťazci.

K námietkam žalobcu o porušení jeho procesných práv v súvislosti s miestnymi šetreniami, dožiadaniami adresovanými iným správcom dane, či žiadosťami o medzinárodnú výmenu informácií, ktoré správca dane realizoval bez toho, aby o nich žalobcu informoval, súd konštatoval, že zákon o správe daní neukladá správcovi dane povinnosť vyžiadať si od kontrolovaného daňového subjektu súhlas či stanovisko k uskutočneniu uvedených úkonov, je však povinný umožniť daňovému subjektu nahliadnúť do zápisnice z miestneho zisťovania a do zapožičaných dokladov a vyjadriť sa k zisteným skutočnostiam, ako aj k spôsobu ich zistenia. Pokiaľ je pri úkonoch pred dožiadanými orgánmi vypočutá ako svedok osoba, ktorá poskytuje dožiadanému orgánu daňovej správy vysvetlenie ku skutočnostiam potrebným pre správne určenie daňovej povinnosti, je potrebné upovedomiť kontrolovaný daňový subjekt o takomto úkone a umožniť mu realizovať právo klásť svedkovi otázky. Toto právo žalobcu bolo postupom správcu dane a dožiadaných orgánov porušené v súvislosti s výsluchom konateľov spoločnosti TEXMAR (predtým NOWET), s.r.o. Q. W. a G. Z. pred Daňovým úradom Banská Bystrica. Treba však zároveň vziať do úvahy, že žalobca v priebehu daňového konania porušenie tohto práva nenamietal a zväčša bol pasívny. Neupriamil pozornosť na skutočnosti, ktoré sa mali výsluchom týchto svedkov objasniť, ani o nich nepredložil relevantné dôkazy. Súd je toho názoru, že na zistený skutkový stav by nemalo vplyv, ak by sa žalobcovi umožnilo klásť otázky týmto svedkom. Uvedená

chyba v postupe správcu dane za daných okolností nemohla mať za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia. Je treba zdôrazniť, že žalobcovi bolo umožnené nahliadnúť do všetkých listín tvoriacich podklad rozhodnutia správcu dane, vrátane zápisníc, dožiadaní, žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií a odpovedí na ne. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, ktoré boli zhrnuté v daňovom protokole, a navrhnúť dôkazy na preukázanie svojich tvrdení, a to aj vo vyrubovacom konaní.

Výsledky šetrení správcu dane i orgánov maďarskej daňovej správy ukázali, že pôvod tovaru u spoločnosti AFITA, s.r.o., ktorá ho mala dodať spoločnosti NOWET (TEXMAR), s.r.o., nepreukazujú žiadne dôkazy. Konatelia oboch spoločností (X. S., resp. G. Z.) o obchodoch nič nevedia, nevedia ani ako sa stali konateľmi. Následné dodanie tovaru spoločnosti L&S Invest, s.r.o. a ďalej žalobcovi potvrdzujú okrem predpísaných daňových dokladov len ústne vyjadrenia konateľov, pričom tovar mal byť žalobcom prevzatý do skladov v Sládkovičove a zaplatený v hotovosti. Konateľka žalobcu sa nevedela vyjadriť, ako sa ďalej s tovarom nakladalo, kde bol ďalej odvezený a vyložený. Deklarované intrakomunitárne dodanie tovaru do Maďarska sa nepotvrdilo, nakoľko maďarský odberateľ nepriznal žiadne dodanie tovaru od žalobcu, nepodal ani daňové priznanie za príslušné zdaňovacie obdobie, nevlastní ani nemá prenajaté žiadne skladové priestory. Za týchto objektívnych okolností vyznievajú nedôveryhodne výpovede zástupcu prepravcu i odberateľa tovaru v Maďarsku i predložený prepravný doklad bez konkrétneho určenia miesta vykládky tovaru.

Vystavením faktúr nevzniká automaticky daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH. Ani kúpne zmluvy, CMR, evidencie DPH a iné doklady ešte nepreukazujú, že vzniklo právo na odpočítanie dane. Technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne bolo poskytnuté. Splnenie formálnej stránky je jednou z podmienok, aby bolo na základe dokladov uznané odpočítanie dane, avšak tieto doklady musia byť odrazom reálneho plnenia. Len s dodaním tovaru je spojený vznik daňovej povinnosti, ktorú zákon o DPH upravuje v ustanovení § 19 ods. 1, keď daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru a tým kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Vzniku daňovej povinnosti teda predchádza dodanie tovaru, čo v danom prípade nebolo vierohodným a preukazným spôsobom potvrdené. Nakoľko nedošlo k dodaniu tovaru a služieb, nemohlo dôjsť k vzniku daňovej povinnosti. Zákon o DPH však rieši aj prípady, kedy faktúra vystavená je, ale k samotnému dodaniu tovaru a služieb vôbec nepríde. V takom prípade, ak platiteľ vo faktúre alebo v inom doklade o predaji uvedie vyššiu sumu dane, ako je povinný platiť podľa tohto zákona, je povinný platiť túto vyššiu sumu dane (§ 71 ods. 6 zákona o DPH). Keďže nebola preukázaná reálna existencia a dodanie tovaru všetkými zúčastnenými spoločnosťami v reťazci, žalobcovi nevznikla povinnosť platiť daň v zmysle § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH, ale v zmysle § 71 ods. 6 zákona o DPH, t. j. uvedením na faktúre, nakoľko faktúra je doklad, ktorým si platiteľ uplatňuje právo na odpočítanie dane vo väzbe na splnenie ďalších zákonom stanovených podmienok - § 51 v nadväznosti na § 49 zákona o DPH. Z dôvodu, že u priameho dodávateľa žalobcu sa nepotvrdilo reálne dodanie tovaru, správca dane s poukazom na § 29 ods. 2, 4 zákona o správe daní bol povinný šetriť celý obchodný reťazec. Kontrolu dane v uvedenom rozsahu vykonal aj preto, lebo základné pravidlá DPH musia byť dodržané v celom obchodnom reťazci.

Zákon o správe daní neukladá správcovi dane získavať dôkazy preukazujúce tvrdenia daňového subjektu, ale daňovému subjektu poskytuje právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. Správca dane v naznačenom smere neuprel daňovému subjektu žiadne právo vyplývajúce z § 15 ods. 5 zákona o správe daní.

Z judikatúry Súdneho dvora EÚ možno vyvodiť požiadavku, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (napr. rozsudky z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04 Zb. s. I-7797, body 65 a 68; Netto Supermarkt, bod 24, ako aj z 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, bod 25). Určenie opatrení, ktoré možno požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností jednotlivého prípadu (rozsudok SD EÚ v spojených veciach

Mahagében Kft. a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11).

K námietke žalobcu, že správca dane nad rámec zákona požadoval od žalobcu dôkazy týkajúce sa iných subjektov, ktoré žalobca nemohol zabezpečiť, krajský súd poukázal na to, že orgány daňovej správy od žalobcu nepožadovali doklady, ktoré by mal on zabezpečiť od ktoréhokoľvek daňového subjektu v kontrolovanom obchodnom reťazci. Samotná skutočnosť, že v rámci dožiadaní boli preverované aj iné skutočnosti a daňové doklady preukazujúce realizáciu zdaniteľných plnení medzi jednotlivými článkami obchodného reťazca, neznamená, že bolo povinnosťou žalobcu v daňovom konaní vo veci preverenia jeho nároku na nadmerný odpočet predkladať daňové doklady týkajúce sa iných subjektov. Správca dane mal právo preveriť existenciu týchto obchodov a dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti, nebolo však jeho povinnosťou žalobcu poučovať, akým spôsobom má preukázať uskutočnenie dodávok, okrem predloženia daňových dokladov, ktorých vierohodnosť bola vyhodnotením výsledkov rozsiahleho dokazovania spochybnená. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy potvrdzujúce, že tovar existoval a že sa s ním skutočne obchodovalo.

Na záver krajský súd uviedol, že pokiaľ ide námietky týkajúce sa dĺžky trvania daňovej kontroly, v tomto smere nedošlo k takej chybe v postupe správcu dane či žalovaného, ktorá by mala za následok nezákonnosť rozhodnutia. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane požiadal nadriadený orgán o predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly včas, ešte pred uplynutím 6 mesiacov od jej začatia a v tejto lehote aj žalovaný o predĺžení lehoty rozhodol. V rámci predĺženej lehoty bola daňová kontrola ukončená. Fakt, že o predĺžení lehoty na vykonanie kontroly správca dane upovedomil žalobcu s niekoľko mesačným oneskorením, nezodpovedá zásade úzkej súčinnosti s kontrolovaným daňovým subjektom, nemôže viesť k zrušeniu napadnutého rozhodnutia, keďže k predĺženiu lehoty došlo podľa zákona.

O náhrade trov konania krajský súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 OSP a v konaní neúspešnému žalobcovi právo na ich náhradu nepriznal, rovnako ani žalovanému, ktorý podľa ustálenej judikatúry nemá v takomto prípade právo na náhradu trov konania. O poplatkovej povinnosti bolo rozhodnuté podľa § 5 ods. 1 písm. a/, § 8 ods. 1 a 4 a § 9 ods. 4 zákona č. 71/1992 Zb.

Proti tomuto rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a žiadal, aby najvyšší súd zrušil rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Dôvodil, že krajský súd sa nezaoberal preskúmaním skutočnosti, kedy bola žiadosť o predĺženie lehoty na výkon daňovej kontroly expedovaná z daňového úradu. V tejto súvislosti okrem totožných dôvodov ako v žalobe žalobca poukázal na to, že povolenie na predĺženie lehoty bolo správcovi dane doručené až dňa 25.11.2013. Žalobca mal za to, že správca dane účelovo požiadal o predĺženie lehoty, pretože výsledky dožiadaní mohol vyhodnotiť aj do 03.05.2013. Žalobca zastával názor, že povolenie pre predĺženie lehoty na výkon daňovej kontroly bolo vydané v rozpore so zákonom, pretože bolo vydané až po uplynutí 6-mesačnej zákonnej lehoty a dôvod, ktorý uvádza správca dane, žalobca považoval za bezpredmetný. Na tomto mieste namietal nedostatočné odôvodnenie napadnutého rozsudku krajského súdu.

Nesúhlasil so záverom krajského súdu, že jeho námietka ohľadom porušenia zásady úzkej súčinnosti s daňovým subjektom je irelevantná. Zdôraznil, že uvedená zásada sa má uplatňovať v celom daňovom konaní a nielen v jeho závere, keď po doručení protokolu daňovému subjektu zákon umožňuje predkladať vyjadrenia a dôkazy len v lehote 8 pracovných dní od doručenia výzvy spolu s protokolom.

Žalobca tiež dôvodil neobjektívnym hodnotením dôkazov správcom dane a následne nesprávnym názorom krajského súdu ohľadom preukázania materiálnej existencie tovaru. V tejto súvislosti poukázal na odpovede poskytnuté k preprave tovaru ako aj na doklady o úhrade zaň. Záverom zdôraznil, že daňové orgány neuviedli dôkazy jednoznačne svedčiacie v prospech žalobcu (miestne zisťovanie v L&S Invest, s.r.o., čestné prehlásenie H. O.), tieto dôkazy nevyhodnotili dostatočným spôsobom a nezohľadnili.

G. vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu súhlasil s napadnutým rozsudkom Krajského súdu v Bratislave a s vysloveným právnym záverom sa stotožňoval.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 OSP preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP, bez nariadenia pojednávania, podľa § 250ja ods. 2 a § 214 OSP v spojení s § 246c ods.1 veta prvá OSP s tým, že deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné vyhovieť. Rozsudok bol verejne vyhlásený podľa § 156 ods.1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP.

Dňom 1. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok upravujúci v zmysle § 1 písm. a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho a rozhodujúceho v správnom súdnictve, a v zmysle § 1 písm. b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnictve.

Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konanie podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

Podstatou správneho súdnictva je ochrana práv občanov a právnických osôb, o ktorých sa rozhodovalo v správnom konaní; ide o právny inštitút, ktorý umožňuje, aby sa každá osoba, ktorá sa cíti byť rozhodnutím, či postupom orgánu verejnej správy poškodená, dovolala súdu, ako nezávislého orgánu a vyvolala tak konanie, v ktorom správny orgán už nebude mať autoritatívne postavenie, ale bude účastníkom konania s rovnakými právami, ako ten, o koho práva v konaní ide.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 OSP).

V prípadoch, 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, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti OSP (§ 247 ods. 1 OSP).

Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s obsahom a dôvodmi odvolania proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Bratislave, po preskúmaní odvolaním napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu, vychádzajúc z ustanovenia § 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP považuje napadnutý rozsudok krajského súdu za vecne správny a odvolanie žalobcu za nedôvodné.

Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. 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. 2 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň.

Podľa § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. 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 č. 511/1992 Zb. 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 č. 511/1992 Zb. 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. 10 zákona č. 511/1992 Zb. o výsledku zistenia z daňovej kontroly alebo o určení dane podľa pomôcok vyhotoví zamestnanec správcu dane protokol, ktorý doručí podľa § 17 alebo § 17a kontrolovanému daňovému subjektu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie; vo výzve určí dátum prerokovania protokolu, pričom prerokovanie protokolu sa môže uskutočniť až po uplynutí lehoty na vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k tomuto protokolu. Kontrolovaný daňový subjekt je oprávnený písomne sa vyjadriť k protokolu najneskôr do ôsmich pracovných dní odo dňa jeho doručenia. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt písomne vzdá práva na vyjadrenie k protokolu alebo požiada správcu dane o prerokovanie protokolu v lehote kratšej, ako je určená vo výzve na prerokovanie protokolu, môže zamestnanec správcu dane na požiadanie kontrolovaného daňového subjektu prerokovať protokol aj v kratšej lehote. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt v deň určený vo výzve nemôže zúčastniť na prerokovaní protokolu, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane je oprávnený na základe písomného vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu alebo z vlastného podnetu v protokole opraviť chyby a iné nesprávnosti najneskôr v deň jeho prerokovania s kontrolovaným daňovým subjektom alebo s jeho zástupcom. Vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k protokolu podľa druhej vety vrátane jeho vyhodnotenia správcou dane správca dane zaznamená v dodatku k protokolu. Dodatok k protokolu je súčasťou protokolu.

Podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov, a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčísľujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona, najviac o 12 mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa odseku 15, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

Podľa § 15 ods. 18 zákona č. 511/1992 Zb., ak správca dane alebo orgán podľa odseku 15 nemôže daňovú kontrolu ukončiť do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia, a ak bola lehota predĺžená podľa odseku 17, je povinný o tom s uvedením dôvodov písomne upovedomiť kontrolovaný daňový subjekt.

Podľa § 29 ods. 1 a 2 zákona č. 511/1992 Zb. vyplýva, že dokazovanie vedie správcu 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 č. 511/1992 Zb. 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 č. 511/1992 Zb. 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 § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH dodaním tovaru je dodanie hmotného majetku, pri ktorom dochádza k zmene vlastníckeho práva, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelne a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na slovenskú menu podľa kurzu vyhlasovaného Národnou bankou Slovenska.

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

Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

Podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4. Platiteľ je povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu.

Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo na odpočítanie dane z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť, pričom daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru alebo služby. To znamená, že právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ.

Podľa § 51 ods. 2 zákona o DPH platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a), c) alebo písm. d) najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, ak do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplatňuje právo na odpočítanie dane, má doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d). Ak platiteľ nemá doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d) do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, vykoná odpočítanie dane v tom zdaňovacom období, v ktorom dostane doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d). Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo.

Podľa čl. 28c A písm. a/ prvý odsek šiestej smernice bez toho, aby boli dotknuté iné ustanovenia Spoločenstva a za podmienok, ktoré samy stanovujú na tento účel pre zabezpečenie správnej a jednoduchej aplikácie výnimiek, uvedených ďalej v texte ako aj na zabránenie akémukoľvek úniku, vyháňaniu sa či zneužitiu, členské štáty oslobodia dodávky tovaru, ako sú definované v článku 5 a 28a (5) a), expedovaného a transportovaného prostredníctvom alebo v mene dodávateľa alebo osoby nadobúdajúcej tovar mimo územia, referovaného v článku 3, ale v rámci Spoločenstva, ktorý je dodaný pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu, pôsobiacu ako osoba v členskom štáte inom ako je ten, ktorý je odchodovým štátom pre expedovanie alebo transport tovaru.

Úlohou krajského súdu bolo preskúmať zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného a posúdiť, či tento vo vzťahu k žalobcovi postupoval v súlade so zákonom, keď potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu (Daňového úradu Bratislava), ktorým nebol žalobcovi priznaný nadmerný odpočet DPH za zdaňovacie obdobie august 2011 v sume 8818,78 Eur.

S ohľadom na odvolacie dôvody, ktoré sú vo svojej podstate totožné so žalobnými dôvodmi, najvyšší súd ustálil, že krajský súd vo svojom rozhodnutí presvedčivo, logicky a v dostatočnom rozsahu

vysvetlil, čo ho viedlo k prijatému záveru, z ktorých dôkazov vychádzal a akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov riadil. Krajský súd jasným a zrozumiteľným spôsobom vysvetlil okolnosti predĺženia lehoty na výkon predmetnej daňovej kontroly, ako aj dostatočne zdôvodnil svoj záver o zákonnosti tohto predĺženia. Po nahliadnutí do priloženého administratívneho spisu odvolací súd tiež súhlasí s názorom krajského súdu, že zo strany správnych orgánov nedošlo k porušeniu zásady úzkej súčinnosti s daňovým subjektom (žalobcom) vyjadrenej v § 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., a to nielen v priebehu daňovej kontroly ukončenej doručením protokolu z nej, ale aj počas vyrubovacieho konania ukončeného vydaním napadnutých rozhodnutí, t. j. počas celého priebehu daňového konania.

Krajský súd sa náležite a správne vysporiadal aj s podstatnou právnou otázkou v tomto prípade, a to s posúdením miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. Nielen v napadnutom rozsudku krajského súdu, ale aj v rozhodnutiach správnych orgánov bol dostatočným spôsobom opísaný skutkový stav vyplývajúci z vykonaného dokazovania správcou dane, podľa ktorého nebola zistená reálnosť obchodných transakcií, na ktorých sa žalobca aktívne podieľal. Okrem toho bola zo strany správcu dane správne aplikovaná zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.) predkladaných nielen žalobcom ako daňovým subjektom, ale aj obstarávaných správcou dane vlastnou činnosťou v priebehu daňového konania. Preto aj odvolací súd zastáva názor, že rozhodnutia správnych orgánov spĺňajú všetky atribúty zákonnosti.

Najvyšší súd z obsahu spisového materiálu mal za preukázané, že deklarovaný zdaniteľný obchod nebol uskutočnený, čím daňový subjekt porušil ustanovenie § 43 ods. 1 zákona o DPH.

Z § 43 ods. 5 vyplýva, že platiteľ dane je povinný preukázať splnenie podmienok podľa odsekov 1 až 4, a zároveň preukázať dodanie tovaru. V zmysle rozsudku ESD zo dňa 27.9.2007 vo veci C-409/04 T. sa článok 28a ods. 3 prvý pod odsek a článok 28c A písm. c) prvý odsek šiestej smernice sa má vzhľadom na pojem „odoslaný“ (uvedený v týchto dvoch ustanoveniach) vykladať v tom zmysle, že k nadobudnutiu tovaru v rámci Spoločenstva a k uplatnenou oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva od dane dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu, a že v dôsledku tohto vývozu alebo tejto prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania. Z uvedeného vyplýva, že ak sa jedná o odoslanie tovaru pri oslobodení od DPH, je nevyhnutné v daňovom konaní skúmať naplnenie dvoch podmienok, a to prechod práva nakladať s tovarom ako vlastník na nadobúdateľa a zároveň fyzický pohyb tovaru. V zmysle § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov, dôkazne bremeno patrí v daňovom konaní daňovému subjektu.

Zo šetrenia správcu dane, vyplynulo, že maďarský nadobúdateľ tovaru Bobimpex Élelmiszer Kis És Nagy Kft, Újlengyel Határ Út 12, 2724 Budapest, Maďarsko, IČ DPH: HU23311985 je síce osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte, ale podľa zistenia maďarskej daňovej správy tento daňový subjekt nepriznal žiadne nadobudnutie tovaru od kontrolovaného daňového subjektu a nedeclaroval žiadne obchodné aktivity so spoločnosťou PL PROMOTION s.r.o.. Maďarský nadobúdateľ nepodal daňové priznanie za príslušné zdaňovacie obdobie, s daňovým úradom nespolupracoval a nemá žiadne registrované priestory (veľkosklad, sklad), z toho dôvodu táto spoločnosť nebola schopná uskladniť také veľké množstvo tovaru ako je deklarované v predmetných faktúrach vyhotovených dodávateľom PL PROMOTION s.r.o. Šetrením ďalej správca dane zistil, že nebola jednoznačne preukázaná ani preprava tohto tovaru spoločnosťou ALL4EWER, s.r.o. Týmto šetrením bolo jednoznačne preukázané, že dodanie tovaru do iného členského štátu nebolo uskutočnené, nakoľko neboli splnené zákonné podmienky uvedené v § 43 zákona o dani z pridanej hodnoty. Správca dane sa pri svojich úvahách a vyhodnoteniach opieral o zistenia maďarskej daňovej správy, ktorá jednoznačne vyvrátila tvrdenia žalobcu, že tovar dodal vyššie citovanej spoločnosti v Maďarsku.

Správca dane na základe informácie maďarskej finančnej správy preukázal, že deklarovaný nadobúdateľ tovaru nemá žiadne registrované skladové priestory, kde by mohol také veľké množstvo nakúpeného tovaru uskladniť. K námietke žalobcu, že tento odberateľ mohol mať aj prenajaté priestory, v ktorých mohol tovar umiestniť, aj podľa názoru najvyššieho súdu žalobca ani odberateľ nevedeli túto skutočnosť

žiadnym spôsobom preukázať, t. j. presne uviesť, kde sa tieto priestory nachádzajú. V tejto súvislosti spochybneniu dodávky tovaru do Maďarska nasvedčuje aj skutočnosť, že dodávateľ - žalobca (konateľka žalobcu mala byť údajne pri tejto dodávke prítomná), resp. prepravná spoločnosť do zápisnice u správca dane uviedla, že síce prepravu tovaru vykonala „nepamätá si“ ako bol tovar balený, o aké množstvo tovaru išlo, nepamätá si ani meno človeka, ktorý mal tovar prevziať, nepomína si ani na miesto kde došlo k dodaniu tovaru a prevzatiu peňazí.

Správca dane pri výkone kontroly nepoužil § 29 ods. 6 zákona o správe daní, ako tvrdí žalobca, neukončil kontrolu podľa pomôcok podľa § 44 ods. 4 zákona o správe daní, ale vydal dodatočný platobný výmer podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona o správe daní. Žalobca mal možnosť počas výkonu kontroly, v rámci vyjadrenia k protokolu predložiť relevantné dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, čo však neurobil.

Najvyšší súd konštatuje, že žalobca v odvolaní neuviedol také skutočnosti, ktoré by spochybňovali vecnú správnosť výroku rozsudku krajského súdu, ani také právne relevantné námietky, s ktorými by sa krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia nebol dostatočne vysporiadal. Najvyšší súd tiež nezistil procesné vady, ktoré by samy o sebe boli dôvodom pre zrušenie rozhodnutia Krajského súdu v Bratislave. Rozsudok krajského súdu sa dostatočne podrobne zaoberá skutkovými zisteniami správneho orgánu a námietkami žalobcu. Odvolací súd sa preto v plnom rozsahu stotožňuje s dôvodmi prvostupňového rozsudku, ktoré zodpovedajú obsahu spisu a tieto dôvody si odvolací súd osvojuje ako svoje vlastné.

Keďže podľa názoru najvyššieho súdu krajský súd o otázkach, ktoré boli dôvodom podaného odvolania, nerozhodol svojoľne a nezákonne a keďže najvyšší súd nezistil dôvod na zmenenie alebo zrušenie napadnutého rozsudku, považujúc jeho odôvodnenie za logické, jasné a zrozumiteľné a nezistil v tomto rozhodnutí žiaden rozpor so zákonom, rozsudok krajského súdu podľa § 219 ods. 1 a 2 OSP potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 a § 250k ods. 1 v spojení s § 250l ods. 2 OSP tak, že neúspešnému žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, žalovanému náhrada trov konania neprináleží zo zákona.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný