

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/22/2013
Identifikačné číslo spisu:	8011200789
Dátum vydania rozhodnutia:	06.11.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Zemková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:8011200789.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Ivana Rumanu a JUDr. Gabriely Gerdovej v právnej veci žalobcu: M.I.M. Prešov, s.r.o., Slovenská 69, Prešov, právne zastúpený JUDr. Eugenom Kostovčíkom, advokátom, Gelnická 33, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Vazovova 2, Bratislava, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/225/11672-77239/2011/990813-r zo dňa 22. júla 2011, konajúc o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/34/2011-83 zo dňa 14. decembra 2012, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove
č. k. 2S/34/2011-83 zo dňa 14. decembra 2012 p o t v r d z u j e.

Žalovaný j e p o v i n n ý zaplatiť žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania vo výške 165,56 € do 30 dní od právoplatnosti tohto rozhodnutia na účet právneho zástupcu žalobcu JUDr. Eugena Kostovčíka, advokáta, Košice.

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove podľa § 250j ods. 2 písm. d/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O.s.p.) zrušil rozhodnutie Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/225/11672-77239/2011/990813-r zo dňa 22.07.2011, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer Daňového úradu Prešov I č. 724/230/19219/11/Poll zo dňa 04.04.2011. Týmto dodatočným platobným výmerom bol žalobcovi, ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty (ďalej len DPH) podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom v kontrolovanom období (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb.) vyrubený rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie február 2006 v sume 177.007,90 €.

Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že bolo povinnosťou daňových orgánov v súvislosti s dôkazným bremenom vo vzťahu k DPH aplikovať právny názor Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len SD EÚ) vyslovený v rozsudkoch, na ktoré žalobca poukázal v žalobe a v rozhodnutiach sa s týmito vysporiadať. V konaní bolo zistené, že išlo o nákup a predaj tovaru postupne medzi dodávateľom a odberateľom (žalobca a UAB EMITRA Vilnius), pričom ako žalobca tvrdí, nebolo jeho povinnosťou preukázať akým spôsobom nakúpili predmetný tovar ostatní odberatelia. Žalobca mal za úlohu preukázať, že predmetný tovar kúpil od spoločnosti SYS-NET, s.r.o., Košice. S poukazom na rozsudok SD EÚ v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03 v ktorom SD EÚ poukázal na to, že právo na odpočet upravené v čl. 17 a nasl. 6. Smernice je právnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Zo znenia ďalšieho rozsudku SD EÚ C-439/04 a C-440/04 vo vzťahu k DPH zdôraznil, že odpočítanie dane zaplatenej na vstupe, podvod typu kolotoč, zneužitie práva atď. - že ak platiteľ dane aj vie, že je súčasťou situácie, ale drží sa bokom, jeho právo na odpočet nie je dotknuté. Pri DPH je dôkazné bremeno na daňovom subjekte, ktorý musí preukázať, že k reálnemu dodaniu tovaru od dodávateľov uvedených vo faktúrach aj došlo. V administratívnom konaní nebolo preukázané, že k dodaniu tovaru žalobcom v prospech spoločnosti UAB EMITRA v Litve nedošlo a oba správne orgány túto skutočnosť aj potvrdzujú. Súd prvého stupňa tiež uviedol, že s poukazom na obsah ustanovenia § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. došlo k porušeniu tohto ustanovenia zo strany správcu dane, pretože lehota na vykonanie daňovej kontroly dodržaná nebola. Prvostupňový súd pritom poukázal na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej len ústavný súd) sp. zn. III. ÚS 24/2010.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby odvolací súd rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/34/2011-83 zo dňa 14.12.2012 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Uviedol, že v napadnutom administratívnom rozhodnutí sa podrobne vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu. K rozsahu dôkazného bremena žalovaný konštatoval, že na základe procesných úkonov správcu dane nebolo zistené, aby správca dane požadoval od daňového subjektu preukazovanie takých skutočností, na ktoré sa vzťahuje dôkazná povinnosť iných daňových subjektov. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol dôvody nemožnosti aplikácie rozsudkov SD EÚ, na ktoré poukázal žalobca (C-345/03, C-355/03 a C-484/03). Poukázal na to, že závery týchto rozsudkov platia v tom prípade, ak platiteľ, ktorý je súčasťou reťazca nevedel, alebo nemohol vedieť, že svojou kúpou sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu, ale realizácia obchodu nie je pochybná. V spornom prípade však tento predpoklad splnený nebol. A práve „nepochybnosť realizácie obchodu“ nesprávne argumentuje žalobca a pod jeho vplyvom aj krajský súd, keď uviedol, že v konaní bolo nesporne zistené, že išlo o nákup a predaj tovaru postupne medzi žalobcom a UAB EMITRA Vilnius. Daňové orgány akceptovali nákup a predaj tovaru odberateľovi v Litve ako taký, ale v konaní na základe rozsiahleho dokazovania bolo preukázané, že nešlo o tovar, ktorý deklaroval daňový subjekt ako nakúpený od spoločnosti SYS-NET, s.r.o.,. Ak správca dane nespochybnil, že stroje, ktoré zistila litovská daňová správa v spoločnosti UAB EMITRA, Vilnius, boli vo Vrútkach naložené a prepravené do Litvy, neznamená to, že potvrdil, že išlo stroje, ktoré žalobcovi dodala spoločnosť SYS-NET, s.r.o.,. Preto nesprávnou úvahou odôvodňuje krajský súd svoj právny názor, keď uvádza, že v konaní bolo zistené, že išlo o nákup a predaj tovaru postupne medzi žalobcom a UAB EMITRA, Vilnius. V napadnutom rozhodnutí žalovaný v zmysle § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. dostatočne zdôvodnil, že žalobca nepreukázal dodanie tovaru nadobudnutého od spoločnosti SYS-NET, s.r.o. identifikovaného vo faktúre č. 10060214 zo dňa 27.02.2006 odberateľovi v Litve. Rovnako namieta aj argumenty uvedené v rozsudkoch Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len najvyšší súd) sp. zn. 3Sžf/1/2011 a 3Sžf/1/2010. Je vylúčené, aby správca dane preukazoval podvodné konanie v rámci daňovej kontroly, keďže v zmysle § 26 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. je neprípustné, aby si správca dane robil úsudok, či bol spáchaný trestný čin alebo priestupok. Obsah spisového materiálu neobsahuje žiadny listinný dôkaz o právoplatnom preukázaní podvodného konania žalobcu, a preto nie je možné predmetné rozsudky najvyššieho súdu v spornom prípade aplikovať.

Ustanovenie § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. určuje nielen rozsah dôkazného bremena, ale určuje aj preukázanie vierohodnosti predložených dokladov. Predložením faktúry sa žalobca dotkol iba časti

rozsahu svojho dôkazného bremena, nepreukazoval však týmto spôsobom aj vierohodnosť predložených dôkazov. K samotnej aplikácii dôkazného bremena je primárne, aby iniciátor uplatneného nároku na odpočítanie DPH (žalobca), ktorý týmto právom disponuje, bol povinný preukázať (nie iba deklarovať), že si nárok uplatňuje odôvodnene za zákonom stanovených podmienok. Krajský súd však zúžil rozsah dôkazného bremena žalobcu pri uplatnení nároku podľa § 49 ods. 2 písm. a/ v spojení s § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v kontrolovanom období (ďalej len zákon č. 222/2004 Z.z.) do takej miery, že od žalobcu nepožadoval plnenie povinnosti vyplývajúcej z § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. Správca dane na základe dokazovania u iných daňových subjektov dospel k záveru, že reálnosť uskutočnenia deklarovaného zdaniteľného obchodu preukázaná nebola. Vo vzťahu k iným daňovým subjektom tak správca dane vôbec nerozšíril dôkazné bremeno žalobcu. Žalobcom predložené dôkazy na preukázanie splnenia podmienok odpočítať daň neplnili zákonné kritérium dostatočnej preukaznosti tohto nároku v zmysle zásady materiálnej pravdy. Ak nie je preukázané nesporné dodanie tovaru, ako v tomto prípade, tak je právne bezvýznamná skutočnosť, či došlo v reťazci k podvodnému konaniu alebo nie a tak rozsudky SD EÚ, na ktoré poukazuje súd prvého stupňa nemožno aplikovať. Závery rozsudkov SD EÚ C-439/04 a C-440/04 predpokladajú splnenie podmienky, že musí ísť o preukázané nesporné dodanie tovaru, čo v tomto prípade preukázané nebolo.

Žalovaný namietal aj názor súdu prvého stupňa s poukazom na nález ústavného súdu sp. zn. III. ÚS 24/2010-57 o tom, že správca dane porušil ustanovenie § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb., lebo nedodržiaval lehotu na vykonanie kontroly. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane lehotu na výkon kontroly za zdaňovacie obdobie február 2006 dodržiaval, preto nie je možné aplikovať predmetný nález ústavného súdu. Daňová kontrola za mesiac marec 2006 začala dňa 06.06.2006 a bola ukončená prerokovaním protokolu o výsledku kontroly dňa 13.10.2008. Správca dane požiadal nadriadený orgán žiadosťou zo dňa 07.11.2006 o predĺženie lehoty na vykonanie kontroly, pričom mu bola táto lehota predĺžená do dňa 06.05.2007. Správca dane v súlade s § 15 ods. 18 zákona č. 511/1992 Zb. listom zo dňa 23.11.2006 (žalobca ho prevzal dňa 29.11.2006) upovedomil žalobcu o predĺžení lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Z uvedeného vyplýva, že výkon daňovej kontroly prebiehal cca 18 mesiacov nad časový rámec stanovený nadriadeným orgánom. Protokol o kontrole bol vypracovaný dňa 13.10.2008, žalobca sa k zisteným skutočnostiam nevyjadril a následne bol protokol prerokovaný dňa 31.10.2008. V priebehu výkonu kontroly za zdaňovacie obdobie marec 2006 správca dane preveroval skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a vykonal rozsiahle dokazovanie vlastnými procesnými úkonmi - úkonmi prostredníctvom dožiadaní daňových úradov, ako aj prostredníctvom medzinárodnej výmeny daňových informácií. Následkom postupného zisťovania nových skutočností a nutnosťou ich následného preverenia, vykonania dokazovania na medzinárodnej úrovni došlo k predĺženiu lehoty výkonu celej daňovej kontroly. Dĺžka lehoty, v ktorej bola kontrola vykonaná prispela k správne určenej výške daňovej povinnosti a tým k zabezpečeniu účelu kontroly v plnom rozsahu. Žalobca v priebehu výkonu tejto kontroly nikdy nenamietal jej dĺžku a konkludentne tak súhlasil s jej realizáciou aj nad rámec zákonnej dĺžky. Všetky dôkazy, ktoré správca dane zhromaždil v zákonnej lehote sú adekvátne jeho záveru vo veci a dôkazy získané po tejto lehote ho len v správnosti tohto záveru o výške daňovej povinnosti utvrdili. Ak v reálnom čase výkonu kontroly žalobca nenamietal porušenie jeho práv, súhlasil tak s týmto postupom správcu dane. O správnosti tohto záveru zo strany daňových orgánov svedčí aj rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžf/10/2011 zo dňa 31.05.2011. Vzhľadom na značný rozsah vykonaných dôkazov v priamom vecnom a časovom slede bez zbytočných prietahov aj na úrovni medzinárodnej spolupráce v záujme splnenia účelu daňovej kontroly, nepovažuje žalovaný za vhodné predurčiť lehote na výkon kontroly taký účinok, ktorý by bránil zabezpečeniu účelu daňovej kontroly.

III.

Žalobca vo vyjadrení k odvolaniu žalovaného navrhol, aby najvyšší súd rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/34/2011-83 zo dňa 14.12.2012 potvrdil a žalovaného zaviazal na náhradu trov konania vo výške 165,56 €. V dôvodoch uviedol, že žalovaný v rozpore s právnym záverom SD EÚ v predmetných rozsudkoch založil svoje závery o neuskutočnení obchodu najmä na nedostatkoch v

predchádzajúcich obchodoch v dodávateľskom reťazci. Žalovaný si tiež protirečí, ak na jednej strane tvrdí, že obchod sa neuskutočnil, no nespochybnil skutočnosť, že stroje, ktoré zistila litovská daňová správa v spoločnosti UAB EMITRA, Vilnius boli vo Vrutkách naložené a prepravené do Litvy. Správca dane ani žalovaný až do rozhodnutia zo dňa 22.07.2011 nikdy nespochybňovali identitu tovaru, ale len osobu dodávateľa. Z rozhodnutia Daňového úradu Prešov I vyplýva, že intrakomunitárne dodanie strojov do Litvy sa uskutočnilo, no stroje uvedené na faktúrach žalobca nenakúpil od spoločnosti SYS-NET, s.r.o.,. V napadnutom druhostupňovom rozhodnutí je uvedená skutočnosť, že litovská daňová správa zistila, že tovar, ktorý mala nadobudnúť spoločnosť UAB EMITRA, Vilnius je podľa fyzickej obhliadky staré, hrdzavé a nepoužiteľné zariadenie. Týmto konštatovaním však došlo k zmene právnej situácie založenej prvostupňovým rozhodnutím. Žalobca predložil notársky overené čestné prehlásenie z 04.07.2006 o tom, že odberateľ prevzal zariadenia tak, ako je uvedené na faktúrach a predložil aj potvrdenie o tom, že litovský odberateľ má tovar na sklade a že sa nachádza v jeho účtovnej evidencii. Správca dane sa nikde nezmieňuje o tom, že podľa odpovedí na medzinárodné dožiadanie ide o staré, hrdzavé a nepoužiteľné zariadenie.

Žalobca nákup tovaru od spoločnosti SYS-NET, s.r.o., preukázal zmluvami, faktúrami, dodacími listami, preberacími protokolmi, dokladmi o zaplatení, dodanie tovaru potvrdil aj dodávateľ, ktorý nákup a predaj technológie uviedol vo svojom daňovom priznaní a odviezol daň. Bola tiež preukázaná doprava do Litvy. Intrakomunitárne dodanie do Litvy bolo preverované na základe žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií. Bolo potvrdené nájdenie 88 častí. Daňový subjekt predložil preberacie protokoly na 122 častí podľa fakturácie, notársky overené čestné prehlásenie, že odberateľ prevzal zariadenia tak, ako je uvedené na faktúrach a potvrdenie o uskladnení tovaru a o jeho účtovaní. Ak má správca dane pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu a dôkazy ním predložené nemieni akceptovať, potom je povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia daňového subjektu jednoznačne vyvracajú. Správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie, avšak výsledkom nie je jednoznačný záver, že by technológia vyfakturovaná spoločnosťou SYS-NET, s.r.o., nebola žalobcovi reálne aj dodaná. Nejednoznačné vyjadrenia dodávateľa by mali podstatný vplyv na záver o neuskutočnení dodania tovaru pre žalobcu len vtedy, ak by z týchto vyjadrení a iných zistení jednoznačne vyplynulo, že predmetný tovar nebol dodaný a nielen to, že jeho dodanie nebolo preukázané tak, ako si to predstavoval správca dane. Z obsahu spisu vyplýva, že len bývalý konateľ spoločnosti SAXUM CAMIN, s.r.o., uviedol, že si nepamätá, či obchody uskutočnil, no z jeho vyjadrenia nie je možné prijať záver, že spoločnosť SAXUM CAMIN, s.r.o., nedodala stroje spoločnosti IMPLICIT, s.r.o.,.

Žalobca ďalej uviedol, že žalovaný nesprávne interpretuje rozsudky najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf/1/2011 a 3Sžf/1/2010, keďže vôbec nejde o to, či bol spáchaný trestný čin, ale o dôkazné bremeno daňových orgánov. Daňovým orgánom prináleží zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne. V rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf/1/2011 sa riešil skutkovo a právne podobný prípad, ako je aj prípad žalobcu. Rozhodujúcou skutočnosťou je to, že žalobca disponuje existenciou materiálneho plnenia, čo preukázal listinnými dôkazmi a výpoveďou svedkov, čím vyčerpal vlastné dôkazné bremeno. Najvyšší súd v uvedenom rozsudku zistil, že na každej faktúre sa nachádza podrobný súpis dodaného tovaru a služieb a nejde o situáciu, že by žalobca disponoval iba faktúrou so všeobecným opisom zdaniteľného plnenia. V prejednávanej veci u správcu dane vznikli pochybnosti výlučne z dôvodu preverovania účtovnej evidencie žalobcových dodávateľov. Žalobca ako daňový subjekt nemôže predpokladať, že u určitých dodávateľov by mal nadštandardne zabezpečovať dôkazy o zdaniteľnom plnení pre prípad, že u týchto subjektov nebude evidencia riadne vedená. Ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpal tak vlastné dôkazné bremeno.

Správca dane nebol oprávnený ani na základe vyjadrení žalobcu k protokolu vypracovať nový protokol a v ňom sa zaoberať a vyhodnotiť vyjadrenia žalobcu. Týmto postupom došlo k porušeniu ustanovenia § 30a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. Z nálezu ústavného súdu sp. zn. III. ÚS 24/2010-57 zo dňa 29.06.2010 vyplýva, že lehota, ktorá je ustanovená v § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. je lehotou

zákonnou. Protokol z daňovej kontroly, ktorá nebola vykonaná v súlade so zákonom, tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. V prípade, ak bol použitý, tak je celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a vydané rozhodnutie vychádza zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly. Postup správca dane sa nestáva nezákonným až námietkou žalobcu, preto je irelevantné, či počas výkonu daňovej kontroly jej dĺžku žalobca namietal. Žalobca tu poukázal na rozhodnutie najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžf/10/2011.

IV.

Žalovaný v písomnej duplike poukázal na závery rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf/1/2011, podľa ktorých, ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpal vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov, znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane. Žalovaný uviedol, že sa nestotožňuje s tým, že žalobca za materiálnu existenciu zdaniteľného obchodu považuje to, že správca dane aj keď spochybnil dodanie tovaru od spoločnosti SYS-NET, s.r.o., zistil aj to, že tovar ako taký bol do Litvy vyvezený. Na tomto závere žalobca zakladá opodstatnenosť odpočítania dane zo sporného zdaniteľného obchodu.

Dispozícia existencie materiálneho plnenia je vierohodné preukázanie reálnosti dodania deklarovaného tovaru spoločnosťou SYS-NET, s.r.o., a nie dodanie tovaru ako takého. Reálnosť dodania tovaru v tomto prípade pod ťarchou dôkazov vykonaných správcou dane (tak smerom k dodávateľovi tovaru a subdodávateľom, ako aj smerom k odberateľovi tovaru) bola spochybnená do tej miery, že v žiadnom prípade nie je možné hovoriť o disponovaní existenciou materiálneho plnenia daňovým subjektom. Takto zistený skutkový stav vecí potom dôvodne smeruje k tomu záveru, že žalobca nedisponuje existenciou materiálneho plnenia. Správca dane za týchto skutkových okolností preto oprávnenne vyzval žalobcu na splnenie dôkaznej povinnosti, avšak nie nad rozsah zákonných povinností.

Žalovaný nezaložil svoje závery o neuskutočnení zdaniteľného obchodu iba na nedostatkoch v predchádzajúcich obchodoch. Komplexné zhodnotenie nesporne zistených skutočností smerom k dodávateľovi tovaru a subdodávateľom, ako aj smerom k odberateľovi tovaru tvorilo základ pre správny záver vo veci. Rovnako sa žalovaný nemôže stotožniť s argumentmi žalobcu, ani s konštatovaním krajského súdu vo veci lehoty na vykonanie kontroly, keďže zo spisového materiálu jednoznačne vyplýva, že zákonná dĺžka daňovej kontroly bola zachovaná.

V.

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, rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

Z obsahu administratívneho a súdneho spisu odvolací súd zistil, že daňová kontrola DPH za zdaňovacie obdobie február 2006 sa u žalobcu začala dňa 18.06.2010. O výsledku daňovej kontroly za február 2006 bol vyhotovený protokol č. 724/320/5384/2011/Fed zo dňa 03.03.2011, ktorý bol prerokovaný a doručený dňa 31.03.2011. V rámci výkonu kontroly za zdaňovacie obdobie marec 2006 boli zistené skutočnosti, ktoré mali rozhodujúci vplyv na správne určenie daňovej povinnosti za obdobie február 2006.

Z obsahu administratívneho spisu bolo zistené, že daňová kontrola DPH za obdobie marec 2006 sa začala dňa 06.06.2006 a bola ukončená prerokovaním protokolu o výsledku kontroly dňa 13.10.2008.

Súd prvého stupňa podrobne popísal priebeh administratívneho konania a aby odvolací súd zbytočne

neopakoval známe skutočnosti, zdôrazňuje len podstatné skutočnosti vecí:

Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí uviedol, že uskutočnenie dodania tovaru uvedeného na faktúre č. 10060214 zo dňa 27.02.2006 bolo predmetom preverovania v rámci výkonu kontroly za zdaňovacie obdobie marec 2006, správca dane v daňovej kontrole na zdaňovacie obdobie február 2006 nepreveroval skutočnosti, ktoré mu už boli známe. Pri výkone daňovej kontroly za február 2006 sa vychádzalo z výsledkov preverovaní vykonaných pri výkone kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie marec 2006. Daňové orgány považovali za nepreukázané uskutočnenie dodania tovaru - strojov na spracovanie mäsa a následne neuznali nárok na odpočítanie dane uplatneného žalobcom z faktúry č. 10060320 zo dňa 21.03.2006 vystavenej spoločnosťou SYS-NET, s.r.o., Košice v zdaňovacom období marec 2006. Daňové orgány zistili viacero skutočností, ktoré spochybňovali reálne dodanie tovaru. Predmetný tovar mal žalobca nakúpiť od spoločnosti SYS-NET, s.r.o., ktorá ho nakúpila od spoločnosti IMPLICIT, s.r.o., a tá tovar nakúpila od spoločnosti SAXUM CAMIN, s.r.o.,.

Bývalý konateľ spoločnosti SAXUM CAMIN, s.r.o., Miroslav Mikuláš (zápisnica z ústneho pojednávania č. 658/320/43251/07/Váv zo dňa 20.07.2007) uviedol, že faktúry č. 10060002 zo dňa 10.02.2006 a č. 1006007 zo dňa 07.03.2006 pre odberateľa IMPLICIT, s.r.o., vystavil on osobne, aj ich podpísal, avšak v dôsledku výpadkov pamäti si nepamätá, či tieto obchody boli aj uskutočnené. Pamätá si, že peniaze v týchto obchodoch nedostal, avšak nepamätá si s kým dojednával a uzatváral zmluvu na dodávku strojov uvedených na faktúrach, ani od koho stroje kúpil, kto ich prepravoval a ani či mala spoločnosť SAXUM CAMIN, s.r.o., sklady. Vtedajší konateľ Peter Dvorščík nespoluupracoval so správcom dane, neumožnil vykonať kontrolu za zdaňovacie obdobie I. štvrťrok 2006, a preto bola daň určená podľa pomôcok. Dňa 10.08.2010 bola spoločnosť SAXUM CAMIN, s.r.o., v zmysle § 68 ods. 4 Obchodného zákonníka vymazaná z obchodného registra.

Bývalý konateľ spoločnosti IMPLICIT, s.r.o., Ing. Igor Holub (zápisnica o výsluchu svedka č. ČVS:PPZ-33/BOK-V-2007 zo dňa 17.04.2008) uviedol, že v roku 2006 potravinársku technológiu dodal iba firme BRAVIS, s.r.o., neskôr počas výsluchu pripustil aj možnosť dodania technológie pre spoločnosť M.I.M. Prešov, s.r.o.,. Tiež uviedol, že názvy spoločností SYS-NET, s.r.o., a SAXUM CAMIN, s.r.o., mu nič nehovoria a ani mená osôb Ing. V., Ing. L., Y. Y. Pozná iba K. Y. Po nahliadnutí do dokladov (zmluva č. 1-060106/IM-SYS zo dňa 06.01.2006 medzi IMPLICIT, s.r.o. a SYS-NET, s.r.o., faktúry 15/03/2006 IM - SYS a 21/02/2006 IM-SYS a preberacích protokolov) uviedol, že podpisy na nich sú jeho a nespochybnil ich vystavenie.

Bývalý konateľ spoločnosti SYS-NET, s.r.o., Ing. Martin Sekerák v odpovedi na výzvu č. 724/320/29207/2008/Fed zo dňa 22.05.2008 potvrdil pravosť faktúr vystavených spoločnosťou SYS-NET, s.r.o., ale k otázke, či skutočne došlo k dodaniu tovaru sa nevedel vyjadriť. Tiež uviedol, že prepravu spoločnosť SYS-NET, s.r.o., nezabezpečovala a tovar, ktorý nadobudla od spoločnosti IMPLICIT, s.r.o., neskladovala, ten ostal u dodávateľa. Uviedol, že nebol prítomný pri preberaní a odovzdávaní tovaru uvedeného na faktúrach č. 10060214 a č. 10060320 a ani si nepamätá, kto zo spoločnosti bol pri odovzdávaní a preberaní prítomný.

Bývalý konateľ spoločnosti SYS-NET, s.r.o., Ing. Martin Krokavec v odpovedi na výzvu č. 724/320/29205/2008/Fed zo dňa 22.05.2008 potvrdil pravosť faktúr spoločnosti č. 10060214 a č. 10060320, avšak k tomu, či aj došlo k dodaniu tovaru sa nevedel vyjadriť. Uviedol, že prepravu tovaru spoločnosť SYS-NET, s.r.o., nezabezpečovala, ani neskladovala, robili len sprostredkovanie.

U. H. do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 724/320/33643/2008/Fed zo dňa 04.06.2008 uviedol, že prepravu tovaru uskutočnil, ako je uvedené na faktúrach č. 30/06 a 31/06 dvoma autami. Dňa 05.04.2006 pristavili autá pri areáli mäso priemyslu Vrútky, tovar bol nakladaný z budovy, ktorá patrila k areálu mäso priemyslu pomocou vozíkov. Prepravu objednával p. V. z INTRAN - LOGISTIC, s.r.o., Košice a inštrukcie odkiaľ bude nakládka uskutočňovaná dal pán z Prešova.

Zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 724/320/31117/2008/Fed zo dňa 30.05.2008, keď vypovedal Ing. K. Y. vyplýva, že na spoločnosť SYS-NET, s.r.o., sa nakontaktoval na výstave v Nitre, kde sa stretol s jedným z jej konateľov - p. Krokavcom. Pri odovzdaní a prebratí strojov od spoločnosti SYS-NET, s.r.o., bol fyzicky prítomný a asi tam bol aj niekto zo spoločnosti SYS-NET, s.r.o., stroje prevzal vo Vrútkach. Uviedol, že mal vedomosť o tom, že spoločnosť SYS-NET, s.r.o., nadobudla tovar od IMPLICIT, s.r.o., Veľký Krtíš a tento tovar bol skladovaný vo Vrútkach. Uviedol, že vyhotovil CMR č. SK 1841622 a SK1841621 zo dňa 29.03.2006, ale preprava bola uskutočnená až na druhý pokus a CMR už neprepisoval, keďže U. H. uviedol iný dátum prepravy. Na CMR je napísané miesto nakládky Prešov, stroje však boli nakladané vo Vrútkach. Platby za faktúry spoločnosti SYS-NET, s.r.o., sa vždy uskutočnili v Košiciach a peniaze preberal p. V..

O výsledku zistenia z daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol č. 724/320/5384/2011/Fed zo dňa 03.03.2011, ktorý žalobca osobne prevzal dňa 14.03.2011 a vyjadril sa k nemu listom zo dňa 24.03.2011. Následne správca dane vyhotovil dodatok k protokolu zo dňa 30.03.2011, v ktorom vyhodnotil vyjadrenia žalobcu. Záverečné prerokovanie protokolu sa uskutočnilo dňa 31.03.2011.

Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby.

Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

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 (§ 2 ods. 2 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 (§ 2 ods. 3 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 (§ 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.).

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 skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. v znení účinnom v rozhodujúcom období t.j. ku dňu začatia daňovej kontroly, 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 vyčisľujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona najviac o 12 mesiacov. Ak

vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa ods. 15, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

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

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon č. 511/1992 Zb. obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie (§ 29 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.). Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (§ 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.).

V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky, č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva aj: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok.

Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený“.

V tomto konaní bolo potrebné posúdiť mieru zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., keď z vykonaného dokazovania v rámci celého obchodného reťazca vyplynula nepreukázateľnosť pôvodu obchodovaného tovaru a jeho existencia.

Odvolací súd poznamenáva, že vnútroštátna právna úprava dane z pridanej hodnoty musí byť kompatibilná s právom Európskej únie a vykladaná v súlade s jej právnou úpravou obsiahnutou v šiestej smernici Rady 77/388/EHS zo dňa 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia; v jej zmenenom a doplnenom znení. Tak je potrebné postupovať i pri výklade procesných noriem slúžiacich na zabezpečenie kontroly a správy daní, ako i pri aplikácii inštitútov nimi upravených, dodržiavanie podmienok dokazovania nevynímajúc a to za súčasného akceptovania a udržania neutrality DPH, predstavujúcej základnú zásadu spoločného systému DPH.

Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len SD EÚ) okrem iného vyplýva i právo členských štátov vnútroštátnym právom zabezpečiť v záujme ochrany oprávnených nárokov štátov na inkaso DPH podmienky na zamedzenie zneužívania jednotného systému DPH, avšak s prihliadnutím na zásadu proporcionality so zamedzením neprimeraného zásahu do práv platiteľov DPH na vrátenie DPH nimi zaplatenej v súvislosti so zabezpečovaním ich zdaniteľných plnení na vstupe. V tomto ohľade je úprava DPH vnímaná aj ako právo každého platcu DPH na odpočet DPH zaplatenej ním na vstupe, vzťahujúce sa na všetky operácie výroby a distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu, pričom otázka, či DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe.

Uvedený výklad zásady neutrality DPH vyplýva z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie, napr. rozsudky SD EÚ v spojených veciach Kittel (C-439/04) a obchodná spoločnosť Recolta Recycling (C-

440/04) a v spojených veciach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems (C-484/03).

Rovnako SD EÚ vo svojej judikatúre taktiež konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť (Kittel a Recolta Recycling č. C-439/04, C-440/04).

Taktiež SD EÚ vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, rozsudky SD EÚ vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10). Určenie opatrení, ktoré možno v tom, ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho, ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok SD EÚ v spojených veciach Mahagében kft, a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11).

Žalobca namietal nesprávnosť vyhodnotenia výsledkov dokazovania, pričom sa podľa neho malo dokazovanie zamerať na preukazovanie samotnej realizácie dodávky tovaru medzi dodávateľom SYS-NET, s.r.o., a samotným odberateľom. Podľa názoru žalobcu, dôkazy, o ktoré oprel svoje tvrdenia správca dane nemajú rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť, ako dôkazy predložené žalobcom. Na podporu svojej argumentácie žalobca vo vyjadrení k odvolaniu poukazoval na rozsudky najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf/1/2011 a 3Sžf/1/2010, ako aj na rozsudky Súdneho dvora Európskej únie.

Z obsahu rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf/1/2010 z 19.08.2010 vyplýva, že v uvedenom konaní bolo zásadnou právnou otázkou posúdenie rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt ako platiteľa DPH a správcu dane, ak prijaté zdaniteľné plnenie materiálne existuje, ale sú pochybnosti o osobe dodávateľa (taktiež platiteľa), keď práve dodávateľ v rámci miestneho zisťovania nevie preukázať, že dodaný tovar vyrobil, respektíve, ako ho obstaral a následne reálne dodal platiteľovi.

Z odôvodnenia rozsudku SD EÚ v spojených veciach Optigen Ltd a spol. č. C-354/03, C-353/03, C-484/03 z 12.01.2006 vyplýva, že dotknuté plnenia boli súčasťou dodávateľských reťazcov, do ktorých patrili bez vedomia žalujúcich obchodných spoločností vo veciach samých i subjekt, ktorý si neplnil záväzky, teda subjekt povinný platiť DPH, ale zmizol bez toho, aby túto daň príslušným orgánom uhradil, alebo subjekt, ktorý neoprávnene používal identifikačné číslo platiteľa DPH, teda číslo, ktoré mu nepatrilo, pričom tieto praktiky sú podľa Commissioners (kontrolné daňové orgány na úseku spotrebných daní v Spojenom kráľovstve) podvodmi typu „kolotoč“.

Súdny dvor Európskej únie vychádzal z predpokladu, že príslušné daňové orgány a ani vnútroštátne súdy nespochybňovali reálny základ kontrolovaných zdaniteľných plnení, ale vychádzali z predpokladu, že zdaniteľné plnenie sa uskutočnilo tak, ako to vyplývalo z predmetných faktúr, a že predmetné faktúry obsahovali všetky zákonom požadované údaje a teda boli splnené vecné a formálne podmienky práva na odpočet dane. To znamená, že sporné daňové kontroly sa týkali reálnych zdaniteľných obchodov.

V prejednávanej príhode došlo k spochybneniu existencie tovaru, ktorý bol predmetom obchodov medzi spoločnosťami SAXUM CAMIN, s.r.o., - IMPLICIT, s.r.o., - SYS-NET, s.r.o., - M.I.M. Prešov, s.r.o., ktorá následne tovar predala spoločnosti UAB EMITRA, Vilnius, Litva.

Spoločnosť SAXUM CAMIN, s.r.o., ktorá bola dňa 10.08.2010 ex offio vymazaná z obchodného registra, podľa vyjadrenia jej bývalého konateľa, nevie preukázať či obchody na predmetný tovar boli uskutočnené, disponuje len faktúrami. Potvrdil však to, že peniaze z predmetných obchodov nedostal. Nevedel uviesť s kým uzatváral zmluvu na dodávku predmetných strojov, ani od koho stroje kúpil, ani kto ich prepravoval a ani to, či mala spoločnosť SAXUM CAMIN, s.r.o. sklady.

Spoločnosť IMPLICIT, s.r.o., ktorá bola dňa 25.10.2011 ex offio vymazaná, mala mať predmetný tovar uskladnený v areáli spoločnosti Mäsokombinát Fatra, s.r.o., Vrútky.

Avšak bývalý konateľ spoločnosti Mäsokombinát Fatra, s.r.o., Ladislav Rjabec, ktorý mal v tejto spoločnosti pôsobiť ako „biely kôň“ uviedol, že nepodpisoval žiadne listiny, ani zmluvy, nemal vedomosť o tom, že by bol niekto v priestoroch mäsokombinátu a jeho areálu v prenájme. Nepozná ani vyššie uvedené štyri spoločnosti (SAXUM CAMIN, s.r.o., - IMPLICIT, s.r.o., - SYS-NET, s.r.o., - M.I.M. Prešov, s.r.o.).

Ján Mádel, konateľ spoločnosti P E G A S, s.r.o., ktorý sa zúčastnil miestneho zisťovania, ktorého predmetom bolo overenie prenájmu priestorov areálu Mäsokombinátu Fatra, s.r.o., z ktorého bola vyhotovená zápisnica č. I/323/92241/2008/Fíz, Siv. zo dňa 22.02.2008 uviedol, že vyššie uvedené štyri spoločnosti nepozná a do areálu Mäsokombinátu Fatra, s.r.o., mala prístup jedine spoločnosť, ktorá tam v danom čase bola ešte v prenájme a ktorá tam mala tiež svoje sídlo - spoločnosť Carbontrade Slovakia, s.r.o.,.

Bývalý konateľ spoločnosti SYS-NET, s.r.o., Marián Sekerák uviedol, že obchod na predmetný tovar on len sprostredkoval, pričom jeho provízia bola cca 405.000,-Sk. Predmetný tovar nikdy nevidel a na celom obchode sa dohodli Ing. K. Q. a Ing. Y. Uviedol tiež, že sa uskutočnilo niekoľko platieb, úhrady boli vykonané v hotovosti a on si z nich odpočítal len svoju províziu za obchod.

Ing. Martin Krokavec, rovnako bývalý konateľ spoločnosti SYS-NET, s.r.o., uviedol, že celý obchod dohodol Y. L., on len súhlasil, aby technológiu kúpili a predali, pomohol vystaviť faktúry a pokladničné doklady, ale tovar nevidel, nebol pri jeho preberaní a ani pri finančnom vysporiadaní.

Ing. Igor Holub, bývalý konateľ spoločnosti IMPLICIT, s.r.o., na jednej strane potvrdil pravosť podpisov a faktúr (zmluva č. 1-060106/IM-SYS zo dňa 06.01.2006, faktúry 15/03/2006 IM - SYS a 21/02/2006 IM - SYS a preberacích protokolov) pre spoločnosť SYS - NET, s.r.o., avšak uviedol, že predmetnú spoločnosť nepozná, nevedel ani popísať predmetnú obchodnú transakciu, nevedel či bolo uskutočnené plnenie, nevedel sa vyjadriť k úhradám a nevedel ani uviesť, či k plneniu skutočne došlo.

Žalobca predložil notársky overené čestné prehlásenie zo dňa 04.07.2006 o tom, že odberateľ prevzal zariadenia tak, ako je uvedené na faktúrach a predložil aj potvrdenie o tom, že litovský odberateľ mal tovar na sklade, avšak na základe preverovania prostredníctvom medzinárodného dožiadania bolo u litovského odberateľa evidovaných len 88 častí týchto strojov namiesto 117 kusov. Tvrdenia uvedené v čestnom prehlásení sa tak nepotvrdili.

Na základe všetkých uvedených skutočností vo vzájomnej súvislosti súd dospel k záveru, že sa v tejto veci možno stotožniť s názorom žalovaného o tom, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, keď dostatočne a vierohodne nepreukázal dodanie tovaru nadobudnutého od spoločnosti SYS-NET, s.r.o.,. V prejednávanej príhode tak bola spochybnená samotná existencia tovaru v rozsahu deklarovanom v dokladoch. Správca dane preveruje pôvod tovaru a prostredníctvom dokazovania odstraňuje vzniknuté pochybnosti. Žalobca mal podľa názoru odvolacieho súdu predložiť také doklady, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu by bola preukázaná, mal teda povinnosť preukázať pravdivosť svojich tvrdení, že so sporným tovarom skutočne obchodoval a že ho dodal svojmu odberateľovi v rozsahu uvedenom v daňovom doklade.

Predmetný tovar v rámci obchodných transakcií uzatvorených medzi spoločnosťami IMPLICIT, s.r.o., spoločnosťou SYS-NET, s.r.o., a nakoniec žalobcom - M.I.M. Prešov, s.r.o., nezmenil miesto uskladnenia, pričom mal byť predmetný tovar skladovaný v priestoroch Mäsokombinátu Fatra, s.r.o., ktoré nemala žiadna zo zúčastnených spoločností prenajať a nikto ani predmetné spoločnosti v objekte uskladnenia nepoznal. Výsledky dokazovania jednoznačne spochybnili reálny základ deklarovaných zdaniteľných obchodov. V daňovom konaní je potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za

dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení zneužívajúcim právo poskytované zásadou neutrality DPH.

Ďalšou námietkou, ktorú v konaní uplatnil žalobca, je nedodržanie zákonnej lehoty stanovenej na výkon daňovej kontroly (§ 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb.). Výkon daňovej kontroly má byť podľa tohto ustanovenia ukončený do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Kontrola môže byť primerane predĺžená, najviac však o šesť mesiacov.

V tejto súvislosti poukazujeme na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 24/2010-57 zo dňa 29.06.2010, ktorý zdôraznil, že lehota na výkon daňovej kontroly je lehotou zákonnou a je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Daňová kontrola je procesom smerujúcim k obstaraniu dôkazného prostriedku - protokolu a nemožno ju vykonávať dlhšie, než ustanovuje zákon. Aj v rámci výkonu daňovej kontroly je potrebné rešpektovať zásadu zákonnosti a primeranosti. Ak daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom, protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku.

V prejednávanom prípade daňová kontrola za obdobie február 2006 trvala od 18.06.2010 do 03.03.2011. Z uvedeného vyplýva, že táto kontrola netrvala nad rámec ustanovený zákonom.

V rozhodnutí správcu dane č. 724/230/19219/11/Poll zo dňa 04.04.2011 boli použité i zistenia z daňovej kontroly, ktorú vykonal správca dane u žalobcu na daň z pridanej hodnoty za mesiac marec 2006, pri ktorej prekročil zákonom stanovenú dĺžku daňovej kontroly. Predmetnú vec prejednával Krajský súd v Prešove na základe žaloby podanej žalobcom pod sp. značkou 4S/25/2012. Rozsudkom zo dňa 07.02.2013 zrušil rozhodnutie žalovaného i správcu dane, ktorými bola žalobcovi dorubená DPH za mesiac marec 2006 práve z dôvodu, že daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom, protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku. Rozsudok bol napadnutý odvolaním žalovaného a o odvolaní rozhodoval na Najvyššom súde Slovenskej republiky senát 3S, pod sp. značkou 3Sžf/76/2013. Odvolací súd potvrdil rozsudok krajského súdu.

Poukazujúc na vyššie uvedený nález ústavného súdu i rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. značka 3Sžf/76/2013 je potrebné konštatovať, že daňové orgány vo vyrubovacom konaní môžu použiť len legálne dôkazy. Za nezákonne získaný dôkaz súd v tomto konaní musí považovať protokol o výsledku daňovej kontroly na daň z pridanej hodnoty za mesiac marec 2006, na ktorý v tomto konaní daňové orgány prihliadali, v preskúvaných rozhodnutiach i v samotnom protokole o výsledkoch daňovej kontroly za mesiac február 2006 naň odkazovali a vychádzali zo záverov v ňom obsiahnutých.

Úlohou daňových orgánov v ďalšom konaní bude uvedené názory aplikovať (§ 250j ods.7 O.s.p.) a v ďalšom konaní použiť len zákonne získané dôkazy (napr. obsah dožiadaní a výpovede svedkov, atď.).

O náhrade trov odvolacieho konania konajúci súd rozhodol podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 224 ods. 2 O.s.p. tak, že žalobcovi na náhradu priznal trovy odvolacieho konania podľa predloženej špecifikácie, keďže v odvolacom konaní bol úspešný.

Právny zástupca predložil spolu s vyjadrením k odvolaniu žalovaného vyčíslenie trov odvolacieho konania. Trovy odvolacieho konania pozostávajú z trov právneho zastúpenia za jeden úkon právnej služby podľa predloženej špecifikácie a to za podanie vyjadrenia k odvolaniu žalovaného zo dňa 22.02.2013 vo výške 130,16 € podľa § 11 ods. 4 vyhlášky č. 655/2004 Z.z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších v platnom znení (ďalej len vyhláška č. 655/2004 Z.z.) v spojení s § 14 ods. 1 písm. b/ vyhlášky č. 655/2004 Z.z. vo výške 1/6 výpočtového základu, ktorý je v roku 2013 vo výške 781 €, režijný paušál 7,81 €. Právny zástupca žalobcu je platiteľom DPH, preto mu bola priznaná uplatnená DPH zo základu 137,97 € vo výške 20%, v sume 27,59 €.

Celkom boli priznané žalobcovi na náhradu trovy konania vo výške 165,56 €.

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.