

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžf/62/2015
Identifikačné číslo spisu: 2014200483
Dátum vydania rozhodnutia: 29.03.2018
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:2014200483.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a sudcov JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Jozefa Hargaša v právnej veci žalobcu: MARIOL KN s.r.o., so sídlom Družstevná 1177/8, Komárno, zastúpeného JUDr. Máriou Kuttnerovou, advokátkou, so sídlom Kozačeka 2003/40, Zvolen, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/195485/2014/5057 zo dňa 22.4.2014, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/46/2014-53 zo dňa 30.4.2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/46/2014-53 zo dňa 30. apríla 2015 p o t v r d z u j e.

Účastníkom náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave (ďalej aj „krajský súd“) zamietol ako nedôvodnú podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia v záhlaví uvedeného rozhodnutia žalovaného ako i dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Nitra, pobočka Komárno, (ďalej len „správca dane“) č. 9410402/5/207393/14/Rig zo dňa 20.1.2014, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Zb. o správe daní (daňový poriadok) (ďalej len „zákon o správe daní“) na základe výsledku daňovej kontroly, zameranej na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), určil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie november 2011 v sume 20.271,81 € a súčasne znížil nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie november 2011 zo sumy 60.333,45 € na sumu 40.063,64 €. Správca dane konštatoval, že vo všetkých prípadoch sporných prepráv tovaru, z titulu ktorých si žalobca uplatňoval nárok na oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH, po preverovaní intrakomunitárneho nadobudnutia tovaru príslušným odberateľom zistil,

že nie sú splnené zákonné podmienky oslobodenia od dane, nakoľko správca dane zistil, že spoločnosť MARIOL KN s.r.o. pre spoločnosť itm international trade marketing gmbh intrakomunitárne dodanie tovaru neuskutočnila, a že podľa účtovníctva a dokladov spoločnosti itm international trade marketing gmbh zodpovedné za prepravu tovaru boli slovinské spoločnosti EkoNal d.o.o. a MB d.o.o., teda jej odberatelia, a preto pohyblivá dodávka tovaru má byť priradená k dodávkam spoločnosti itm international trade marketing gmbh pre EkoNal d.o.o. a MB d.o.o..

Správca dane na základe kontrolných zistení u daňového subjektu a výsledkov medzinárodných dožiadaní dospel k záveru, že kontrolovaná spoločnosť dodávku fakturovanú pre spoločnosť itm international trade marketing gmbh neprepravovala, neprepravovala ju ani itm international trade marketing gmbh, a to napriek potvrdeným prehláseniam o dodaní tovaru do EÚ, na ktorom prehlasuje, že tovar prepravil do iného štátu v Európskej únii. Bolo zistené, že prepravu tovaru - pohyblivú dodávku tovaru podľa výsledkov medzinárodného zisťovania zabezpečovali koneční odberatelia itm international trade marketing gmbh, to MB d.o.o., Slovinsko, resp. EkoNal d.o.o., tieto dodávky sú podľa zistení medzinárodnej administratívnej spolupráce intrakomunitárne. Tovar bol priamo prepravený od dodávateľa MARIOL KN s.r.o., prepravcami RAEDA d.o.o. a BRIN - TRANS d.o.o., pričom druhý odberateľ zodpovedal za prepravu tovaru, a preto nemožno hovoriť o oslobodení od dane pri trojstrannom obchode, nakoľko to vylučuje ust. § 45 ods. 1 písm. d/ zákona č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov. Tovar bol prepravený z tuzemska do Slovinska, nie na účet dodávateľa, nie na účet prvého odberateľa, ale v rámci zmluvného vzťahu medzi nemeckým a slovinským podnikateľom, preto dodávka od MARIOL KN s.r.o. pre itm international trade marketing gmbh bola nepohyblivá a miesto jej dodania je tuzemsko (§ 13 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH).

V rámci súdneho prieskumu napadnutých správnych rozhodnutí krajský súd vyhodnotil námietky napádajúce nezákonný postup v rámci daňovej kontroly, nedodržanie zákonnej lehoty na jej vykonanie, nedostatočne zistený skutkový stav, porušenie práva na prerokovanie vecí v primeranej lehote a nezákonný postup v daňovom konaní podľa neúčinného právneho predpisu a pred nepríslušným daňovým orgánom.

K prekročeniu lehoty na vykonanie daňovej kontroly a z toho plynúcej námietky nezákonne získaných dôkazov potrebných pre rozhodnutie krajský súd z administratívneho spisu rekapituloval, že predmetná daňová kontrola bola začatá na základe oznámenia zo dňa 7.2.2012 dňom 21.2.2012, pričom rozhodnutiami zo dňa 5.9.2012, 4.3.2013 a 18.6.2013 v súlade s ustanovením § 25a zákona o správe daní bola daňová kontrola prerušená a pokračovala až dňa 15.10.2013 a ukončená bola 25.11.2013. Na základe uvedených skutočností lehota na vykonanie daňovej kontroly v dobe počínajúc oznámením prerušenia konania a končiac oznámením odpadnutia dôvodov jeho prerušenia neplynuli, a teda daňová kontrola bola skončená v lehote dvanástich mesiacov, predĺženej zákonným spôsobom. V súvislosti s namietanou nemožnosťou prerušenia daňovej kontroly z dôvodu podania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií krajský súd uviedol, že získavanie predmetných informácií nepochybne predstavovalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia. Zároveň konštatoval zásadnosť záverov vyslovených v náleze ÚS SR č. 24/2010 vo veci maximálnej doby trvania daňovej kontroly v nadväznosti na úpravu § 15 ods. 17 zákona o správe daní, ale na druhej strane, s poukazom na čiastočne odlišné okolnosti trvania daňovej kontroly, ako aj zásadu primeranosti a účelu daňového konania, mal za to, že dobu prerušenia daňovej kontroly na základe platného zákonného zmocnenia podľa § 61 zákona o správe daní nie je možné zahrnúť do doby trvania daňovej kontroly a z tohto dôvodu skonštatoval jej nezákonnosť. V tejto súvislosti krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú i námietku porušenia práva žalobcu na prerokovanie jeho vecí bez zbytočných prietahov, vyplývajúceho z ustanovenia čl. 48 Ústavy SR.

Ďalej krajský súd z obsahu administratívneho spisu vyhodnotil, že s prihliadnutím na prebiehajúce zmeny v štruktúre daňových orgánov v zmysle zákona č. 332/2011 Z.z. vo veci konali príslušné daňové orgány.

Namietanú nesprávnu aplikáciu procesného právneho predpisu krajský súd v rámci súdneho prieskumu nezistil a uviedol, že daňové konanie začaté dňa 21.9.2011 sa do 31.12.2011 riadilo právnou úpravou zákona č. 511/1992 Zb. ako všeobecného predpisu upravujúceho daňové konanie. Po nadobudnutí účinnosti čl. I. daňového poriadku, dňom 1.1.2012, do nadobudnutia účinnosti § 165b daňového poriadku dňom 30.12.2012 sa daňové konanie právoplatne neukončené pred účinnosťou daňového

poriadku, s výnimkou ukladania sankcií podľa priaznivejšej neskoršej právnej úpravy (§ 165 ods. 1), daňová kontrola (§ 165 ods. 2) aj vyrubovacie konanie (§ 165 ods. 3) riadili právnou úpravou zákona o správe daní.

V tejto súvislosti ďalej dôvodil, že „Dňa 30.12.2012 nadobudlo platnosť a účinnosť ustanovenie § 165b daňového poriadku, v zmysle ods. 1, ktorého došlo k zmene právneho predpisu upravujúceho vedenie (celého) daňového konania pozostávajúceho z daňovej kontroly a vyrubovacieho konania na daňový poriadok. Ustanovenie ods. 2 výslovne vylučuje použitie „doterajších predpisov“ (s odkazom na § 165 ods. 1) na celé daňové konanie začaté a neukončené právoplatne pred nadobudnutím účinnosti daňového poriadku. Na druhej strane ust. § 165b) daňového poriadku na rozdiel od § 165 neobsahuje duplicitnú úpravu procesného predpisu pre jednotlivé štádiá daňového konania (vyrubovacie konanie a daňová kontrola), ani nevylučuje aplikáciu ust. § 165 ods. 4 a 5 daňového poriadku, čo môže viesť k záveru, že aj po nadobudnutí účinnosti zákona č. 440/2012 Z.z., ktorým bolo do daňového poriadku zakomponované ust. § 165b daňového poriadku, sa výkon daňovej kontroly a vyrubovacie konanie v daňových konaniach začatých podľa zákona č. 511/1992 Zb. riadi vzhľadom na platnú právnu úpravu § 165 ods. 4 a 5, zákonom č. 511/1992 Zb. Takýto výklad však podľa názoru krajského súdu nekorešponduje s logikou vylúčenia aplikácie zákona č. 511/1992 Zb. v zmysle § 165b ods. 1 daňového poriadku zo všetkých prípadov konania a rozhodovania, s výnimkou ukladania sankcií v stanovených prípadoch. Je zrejmé, v rozpore s účelom novely zák. č. 440/2012 Z.z. zákonodarca pre prípady rozhodovania po 30.12.2012 opomenul vylúčiť aplikovateľnosť úpravy § 165 ods. 4 a 5 daňového poriadku. Je teda dôvodné po 30.12.2012 vyžadovať od daňových orgánov aplikáciu právnej úpravy daňového poriadku aj na neskončené konania začaté za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb. Na druhej strane treba význam tohto záveru skúmať v nadväznosti na obsah žalobného návrhu podaného v zmysle § 247 OSP obsahovou náležitosťou, ktorého je aj tvrdenie, že v dôsledku tvrdeného nezákonného postupu (nesprávna aplikácia daňového procesného predpisu) došlo k ukráteniu žalobcu na jeho právach, pričom nepostačuje všeobecné tvrdenie, že uvedeným postupom bol porušený zákon. V žalobných dôvodoch, str. 8 absentuje akékoľvek konkretizovanie tvrdenej ujmy, žalobca iba konštatuje, že ak súd považuje daňovú kontrolu za zákonne ukončenú dňom prerokovania Protokolu, mal žalovaný v odvolacom konaní postupovať v zmysle Daňového poriadku. S prihliadnutím na vyššie uvedené nedostatky obsahových náležitostí žalobného návrhu, ako aj ust. § 250i ods. 3 OSP súd nepovažuje vyššie uvedenú skutočnosť za dôvod na zrušenie napadnutého rozhodnutia.“

Námietky žalobcu ohľadne rozsahu vykonaného dokazovania a nesprávneho vyhodnotenia získaných dôkazov krajský súd vyhodnotil ako nedôvodné a s poukazom na prejednanú zásadu daňového konania uviedol, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí a správca dane v dodatku k protokolu sa dostatočne vyjadrili k žalobcovým návrhom a námietkam. Žalobca bol v danom prípade v situácii, keď výsledky vykonaného dokazovania za zdaňovacie obdobie november 2011 nepotvrdili dôvodnosť uplatneného nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH vzniknutého uplatnením práva na odpočítanie dane z tovarov a služieb kúpených v tuzemsku a dodaním z tuzemska do iného členského štátu EÚ.

Za rozhodujúcu skutočnosť považoval krajský súd nesplnenie podmienok pre oslobodenie od dane v zmysle § 43 zákona o DPH, nakoľko v konaní predkladané doklady boli vyhodnotené ako nedostačujúce a nepreukazné. Predložené prepravné doklady neobsahovali zákonom požadované náležitosti. Nie je možné zohľadniť tvrdenie, že podľa dodacích listov dodávky zo spoločnosti SLOVAK PETROLEUM, s.r.o., tvrdenému odberateľovi žalobcu sú spôsobilé preukázať plnenie zo strany žalobcu. Za dostačujúci dôkaz nie je možné považovať ani finančné transakcie od tvrdeného odberateľa v prospech účtu žalobcu, ktoré sú bez dostatočnej identifikácie. Tvrdené sporné dodania tovaru sa nepodarili dokázať ani prostredníctvom medzinárodného zisťovania informácií, pričom nemožno opomenúť, že toto dokazovanie (ktoré bolo dôvodom prerušenia konania a podľa žalobcu aj prekročenia najvyššej prípustnej doby trvania daňovej kontroly) bolo vedené v záujme a v prospech žalobcu. Súd považuje za potrebné k veci tiež uviesť, že v zmysle ust. § 29 ods. 8 zákona o správe daní je dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, pričom v daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti a správca dane tieto dôkazy posudzuje. Znamená to, že pokiaľ správca dane získa oprávnené pochybnosti o tom, či bol predmetný tovar dodaný, nie je povinný dokazovať jeho nedodanie, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou uvedenou v predkladaných faktúrach, pokiaľ si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry. V tejto súvislosti je potrebné dodať, že na daňové konanie o odpočte dane z pridanej hodnoty sú

na preukázanie nároku na odpočet DPH kladené prísnejšie podmienky ako u iných druhov daní. Za dôvodnú súd nepovažuje ani námietku porušenia ust. čl. 48 Ústavy SR v zmysle, ktorého má právo na prerokovanie svojej veci bez zbytočných prietahov. Ako vyplýva z vyššie uvedeného, postup správneho orgánu, vrátane doby prerušenia daňového konania, súd považuje za zákonný, v tomto zmysle sa k nemu vyjadril aj žalovaný.

Súd sa nestotožnil s vyjadrením žalobcu, v zmysle ktorého žalobca preukázal svoj nárok zákonnými dokladmi, na základe ktorých je možné uplatniť právo na odpočet DPH a z toho vyvodzoval povinnosť daňových orgánov vyhodnotiť podľa obsahu ich pravdivosť a v prípade záveru svedčiacom o porušení zákona alebo daňovom podvode tento fakt objektívne tento pomenovať a objektívne preukázať. Z rozhodnutia je zrejmé, že bolo vydané na základe nepreukázania zákonných dokladov osvedčujúcich vznik nároku na odpočet DPH.

Súd preskúmal rozhodnutie žalovaného, pričom dospel k záveru, že žalobu nie je možné považovať za dôvodnú, pretože uvedené žalobné dôvody neboli spôsobilé spochybniť zákonnosť postupu žalovaného, resp. správnosť záverov, na základe ktorých boli založené vydané rozhodnutia správnych orgánov. S poukazom na vyššie uvedené súd považoval námietky žalobcu za nedôvodné, nakoľko bolo zistené, že žalobca neuniesol tak v daňovom a ani v súdnom konaní dôkazné bremeno a neuviedol žiadne také skutočnosti, s ktorými by sa daňové orgány relevantným spôsobom nevysporiadali, pričom sa zaoberali všetkými vznesenými námietkami zo strany žalobcu. Vzhľadom na vyššie uvedené súd žalobu ako nedôvodnú zamietol. Krajský súd neúspešnému žalobcovi náhradu trov konania s poukazom na § 250k ods. 1 OSP nepriznal.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie z dôvodov podľa § 205 ods. 2 písm. a/, c/, d/ a f/ OSP, § 221 ods. 1 písm. h/ a f/ OSP a eventuálnym petitom navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie, alebo aby zrušil rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil právo na náhradu trov konania.

Namietal, že krajský súd sa v tejto súvislosti predovšetkým nesprávne uvádzal prerušenie daňovej kontroly podľa § 25a zákona č. 511/1992 Zb. hoci bola daňová kontrola opakovane prerušená podľa § 61 ods. 1 zákona o správe daní č. 563/2009 Z.z.. Súd teda použil neúčinný právny predpis a preto vec nesprávne právne posúdil. Súd sa mal podľa žalobcu zaoberať aj dôvodmi na prerušenie daňovej kontroly. Krajský súd sa podľa tvrdenia žalobcu nezoberal ani lehotami na vrátenie nadmerného odpočtu za november 2011 v súlade s ustanovením v tom čase platného a účinného znenia § 79 zákona č. 222/2004 Z.z., keďže zjavne začal s výkonom daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie november 2011 až po uplynutí stanovenej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu, pričom však ani uplatnený nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie november 2011 v stanovenej lehote žalobcovi nevrátil. Z uvedeného jednoznačne vyplýva, že dôvodný nárok žalobcu na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie november 2011, vyplývajúci mu ex lége, bol žalobcovi opísaným nezákonným konaním správcu dane, účelovo odopretý. Namietal, že konajúci správca dane od začiatku výkonu predmetnej daňovej kontroly bez zákonného dôvodu nedodržiaval stanovené lehoty a ani správny úradný postup, čím neúmerne predlžoval celé konanie. Podľa jeho názoru je možné už aj z tohto dôvodu konštatovať, že daňová kontrola je nezákonná, a protokol z nej nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť, a teda celé daňové konanie je zaťažené vadou nezákonnosti.

Zároveň žalobca vytkol krajskému súdu, že sa v rámci súdneho prieskumu nezákonne prekročnou lehotou na vykonanie daňovej kontroly nezaoberal a ani žalobcom namietanou skutočnosťou, že žalovaný lehotu na vykonanie daňovej kontroly predĺžil a nepostupoval v súlade s nálezom Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III ÚS 24/2010 z 29. júna 2010 a predchádzajúce rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vzťahujúce sa k ust. § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní. Žalobca zároveň poukázal na rozdielnosť daňovej kontroly a daňového konania, ako aj na skutočnosť, že podľa jeho názoru pri daňovej kontrole nie je možné aplikovať ust. § 61 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z..

Žalobca poukázal na to, že kontrola bola vykonaná nezákonne a Protokol o kontrole je tak nezákonne získaným dôkazným prostriedkom, ktorý v konaní nemohol byť použitý.

Rozsudok krajského súdu možno podľa žalobcu považovať za arbitrárny, pretože vo vzťahu k jeho

námietke o nesprávnom použití procesného predpisu súd prvého stupňa v rámci svojich zákonných kompetencií namietané porušenie zákona neskúmal s odôvodnením nezodpovedajúcim skutkovému stavu a s konštatovaním, že žalobca v žalobe neuviedol konkrétnu ujmu na svojich právach. Podľa žalobcu konajúci súd nie len nedostatočne zistil skutkový stav vo veci, ale ani správne nerozlišuje medzi pojmami daňová kontrola a daňové konanie, pričom sa nejedná o totožné inštitúty. Aplikujúc rozširujúci výklad citovaných ustanovení, konajúci súd nesprávne právne vec posúdil. Vôbec sa nemožno stotožniť s použitým výkladom v tom zmysle, že § 165b Daňového poriadku sa vzťahuje na „celé daňové konanie pozostávajúce z daňovej kontroly a vyrubovacieho konania“, nakoľko ak by sme aj odhliadli od skutočnosti, že súd neustále nerozlišuje medzi pojmami daňová kontrola a daňové konanie, v čase vydania žalobou napadnutého rozhodnutia aj v čase posudzovania veci konajúcim súdom a dokonca aj v súčasnosti je prechodné ustanovenie § 165 ods. 4 týkajúce sa daňovej kontroly stále platné a účinné v znení, ako bolo publikované v Zbierke zákonov SR, a teda je záväzná tak pre žalovaného ako ja pre konajúci súd.“

Podľa žalobcu súd prvého stupňa absolútne neprípustným a nezákonným spôsobom aplikoval rozširujúci výklad ustanovení § 165, § 165a, § 165b Daňového poriadku, keď založil iba na domnienke tvrdenie, že zákonodarca zrejme zabudol upraviť zákonné ustanovenie § 165 ods. 4 a 5 citovaného zákona a na základe toho je oprávnené od správcu dane očakávať, že túto skutočnosť bude v daňovom procese konvalidovať svojím postupom. Uvedené podľa žalobcu možno posúdiť ako porušenie základných princípov právneho štátu aj porušenie zásady legality v zmysle § 3 ods. 3 Daňového poriadku. Podľa jeho názoru je neprípustné, aby súd nabádal daňový orgán svojím nesprávnym a rozširujúcim výkladom v rozhodnutí na nezákonné konanie, ktoré možno posúdiť ako konanie nad rámec zákona. Tento rozširujúci výklad opomína základné princípy daňového práva hmotného, kedy súd nerozlišuje medzi základnými pojmami daňová kontrola a daňové konanie a subsumuje oba tieto samostatné inštitúty do jedného pojmu daňové konanie, čo žalobca považuje za neprípustné.

Ďalej žalobca súdu prvého stupňa vytýka, že sa bez riadneho zákonného odôvodnenia nezaoberal a nevyjadril k žalobcom namietaným skutočnostiam o tom, že daňové orgány oboch stupňov vo svojich rozhodnutiach nehodnotili správne, úplne, zrozumiteľne a určito všetky dôkazy, ktoré boli podkladom pre vydanie preskúmaných rozhodnutí. Tieto neuviedli spôsob, akým boli vykonané dôkazy, neuviedli všetky úkony, ktoré vykonali za účelom zistenia skutkového stavu a ani úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov a viedli k aplikácii konkrétneho právneho predpisu na prejednávajúcu vec a na základe, ktorých rozhodovali. Žalovaný ani prvostupňový daňový orgán nekonali v súlade s platným právnym poriadkom, keď sa nevyporiadali s rozpormi v jednotlivých dôkazoch a neuviedli jasne, zrozumiteľne, presne a určito, ktoré skutočnosti považujú za nepochybne zistené s posúdením ich právneho významu. Z uvedených dôvodov považuje žalobca napadnuté rozhodnutia za nepreskúmateľné, čím sa krajský súd nezaoberal. Uvádzané námietky v rámci súdneho prieskumu nevyhodnotil a napadnutý rozsudok náležite, s prihliadnutím na podstatné skutkové a právne skutočnosti, v rozpore s ustanovením § 157 ods. 2 OSP neodôvodnil, čím bolo porušené právo žalobcu na súdnu ochranu, prislúchajúce mu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky.

Vo vzťahu k namietanému nedostatočne zistenému skutkovému stavu žalobca uviedol, že daňové orgány mu neumožnili realizovať jeho zákonné procesné práva ohľadom dokazovania a neprimerane ho zaťažili dôkazným bremenom. Postupom správcu dane mu bola odopretá možnosť navrhnúť na preukázanie svojich tvrdení vykonanie konkrétnych dôkazov, žiaden zo žalobcom navrhnutých dôkazov správca dane nevykonala, ani neodstránil rozpory s dôkazoch a prípade vykonania dôkazov výsluchom svedkov, mu neumožnil byť prítomný pri ich výsluchu a klásť svedkom otázku. Prejednávacia zásada nebola vo vzťahu k žalobcovi dodržaná a správca dane neprihliadal na skutočnosti svedčiace v prospech žalobcu. Okrem toho v súvislosti s preukázaním dodania tovaru daňové orgány oboch stupňov, ale aj krajský súd, trvali na splnení takých náležitostí prepravných dokladov - napr. vyžadovanie potvrdenia odberateľa o prevzatí tovaru, ktoré v čase uskutočnenia dodania tovaru zákon na prepravných dokladoch nevyžadoval. Podľa žalobcu tu išlo zjavne o extenzívny výklad v tejto časti dôkazného bremena zo strany správcu dane aj žalovaného, s ktorým sa krajský súd stotožnil. V súvislosti s preukázaním podmienok na odpočet DPH žalobca namieta nesprávny výklad ustanovenia § 24 zákona o správe daní a uviedol, že bolo naň zo strany správcu dane neprimerane prenášané dôkazné bremeno, keďže bolo jeho povinnosťou preukázať také súvislosti s obstarávacími procesmi jeho dodávateľov, na ktoré mu zákon, ako daňovému subjektu, nedáva právne prostriedky. Naopak, správca dane zistené rozpory, ktoré

žalobca navrhoval odstrániť vykonaním ním navrhnutých dôkazov, neodstránil a zistené rozpory v dodávke tovaru subdodávateľov žalobcu daňové orgány dostatočne nepreverili. Zistený skutkový stav veci zo strany správnych orgánov nemožno považovať za postačujúci pre konečné a zákonné rozhodnutie o určení dane. Napadnuté rozhodnutia oboch stupňov nevychádzajú z objektívne zisteného skutkového stavu. Správca dane bol povinný vykonať dokazovanie smerujúce k správne určeniu dane a pri tomto zisťovaní zohľadniť všetky dôkazy svedčiace v prospech, ako aj v neprospech žalobcu. Rozsudok krajského súdu žalobca považuje za arbitrárny, bez riadneho odôvodnenia zodpovedajúceho požiadavkám ustanovenia § 157 ods. 2 OSP, pretože súd prvého stupňa ignoroval protichodné tvrdenia a údaje strán o rovnakej skutočnosti, v pochybnostiach nenariadil doplnenie dokazovania a bez bližšieho odôvodnenia a úvahy sa priklonil len k dôkazom predložených žalovaným. Konajúci súd sa bez riadneho odôvodnenia stotožnil s postupom žalovaného, pričom žalobcovi bolo takýmto postojom konajúceho súdu odňaté právo na spravodlivý proces, nakoľko dôkazy svedčiace v prospech žalobcu tento neakceptoval.

K odvolaniu žalobcu sa vyjadril žalovaný, ktorý uviedol, že s problematikou uvádzanou v jeho odôvodnení sa už zaoberalo v rámci vyjadrenia sa k žalobe a trvá na svojom stanovisku. Preto nepovažujem za potrebné písomne sa vyjadriť aj k zaslanému odvolaniu, ale zároveň vyjadruje názor, že prvostupňový súd dospel k správnym skutkovým zisteniam a vec správne právne posúdil.

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 z dôvodov 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 dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

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 § 46 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. Daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, je povinný túto skutočnosť oznámiť správcovi dane do ôsmich dní od doručenia oznámenia a dohodnúť s ním nový termín začatia, daňová kontrola však nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o daňovej kontrole.

Podľa § 46 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. ak sa vykonáva daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti, daňová kontrola je začatá v deň spísania zápisnice o začatí daňovej kontroly alebo v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, kontrolované zdaňovacie obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia.

Podľa § 46 ods. 9 písm. a/ zákona č. 563/2009 Z.z. daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

Podľa § 46 ods. 10 zákona č. 563/2009 Z.z. lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61. Ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu, 36b) druhostupňový orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 mesiacov.

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

Podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4. Platiteľ je povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiou faktúry, a a) ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ inou osobou, prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia, b) ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, písomným potvrdením prijatia tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou, c) ak prepravu tovaru vykoná odberateľ, písomným vyhlásením odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu, d) inými dokladmi, ako napríklad zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar.

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

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

Úlohou odvolacieho súdu bolo preveriť zákonnosť žalobcom namietaného procesného postupu správcu dane v súvislosti s výkonom daňovej kontroly oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu na DPH a v súvislosti s vyrubovacím konaním, ako i posúdiť mieru prenosu dôkazného bremena na žalobcu vzhľadom na zistený skutkový stav pri preverovaní oprávnenosti uplatneného nároku na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 zákona o DPH, resp. pri určení daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie november 2011.

V súvislosti s odvolacou námietkou žalobcu ohľadne nedodržanie lehoty na začatie daňovej kontroly oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH a jeho nevrátenie žalobcovi v zákonom stanovenej lehote podľa ustanovení § 79 zákona o DPH, odvolací súd poukazuje na skutočnosť, že predmetom súdneho prieskumu nie je porušenie ust. § 79 ods. 1 a nasl. zákona o DPH, ale prieskum a zistenie skutočností, či si žalobca mohol oprávnenne uplatniť právo na odpočet DPH podľa § 43 ods. 1 a nasl. zákona č. 222/2004 Z.z.. Inými slovami porušenie práva na uplatnenie nároku na odpočet DPH podľa § 43 zákona o DPH nemôže viesť k porušeniu ust. § 79 a nasl. zákona o DPH.

Pokiaľ ide o argumentáciu žalobcu vzťahujúcu sa k nesprávnemu procesnému postupu správcu dane v priebehu daňovej kontroly v súvislosti s prerokovaním protokolu o jej výsledku spolu s jej dodatkom, vrátane prekročenia lehoty na jej vykonanie z dôvodu plynutia lehoty počas prerušenia jej výkonu z dôvodu realizácie medzinárodnej výmeny informácií, s touto sa odvolací súd nestotožňuje.

V súvislosti s námietkou žalobcu napádajúcou prerušenie výkonu daňovej kontroly správcom dane, v nadväznosti na prekročenie zákonnej lehoty na jej vykonanie, odvolací súd z obsahu administratívneho

spisu zistil, že správca dane prerušil výkon daňovej kontroly v súlade s § 61 zákona o správe daní (hoci v rozsudku krajský súd uviedol § 25a zákona č. 511/1992 Zb.), najvyšší súd poznamenáva, že správca dane postupoval v súlade s ust. § 46 ods. 10 zákona č. 563/2009 Z.z. ako aj § 61 zákona č. 563/2009 Z.z. Primeranosť použitia inštitútu prerušenia konania počas daňovej kontroly nie je vylúčená a správca dane postupoval v súlade so zákonom. Inštitút prerušenia daňového konania sa totiž primerane použije podľa § 46 ods. 10 zákona č. 563/2009 Z.z. aj na daňovú kontrolu, hoci ide o dva rozdielne pojmy. V tejto súvislosti nemožno prisvedčiť názoru žalobcu, že realizáciou medzinárodnej výmeny informácií správca dane pokračoval vo výkone predmetnej daňovej kontroly, následkom čoho lehota na jej vykonanie ďalej plynula. Prerúšením daňovej kontroly správca dane nevstupoval do súkromnej autonómie žalobcu, neuplatňoval voči nemu svoje práva, ani nepožadoval od neho plnenie povinností vyplývajúce mu zo zákona pre účel výkonu daňovej kontroly. Naopak, vzhľadom na dôvodné podozrenie o fiktívnosti žalobcom deklarovaného intrakomunitárneho dodania tovaru do iného členského štátu EÚ podľa § 43 zákona o DPH, správca dane plnil svoje úlohy vyplývajúce mu zo zákona pre naplnenie účelu správy daní, t. j. využitím medzinárodnej výmeny informácií overoval podklady potrebné na správne a úplné určenie dane. Bola to legitímna činnosť správcu dane, prostredníctvom ktorej sa mu do dispozície dostali informácie o odberateľovi žalobcu a prepravcovi tovaru. Išlo o spontánnu výmenu informácií, uskutočnenú podľa článku 19 Nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 zo 7. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty (č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 prepracované znenie, ďalej len „Nariadenie Rady“).

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

Na základe obsahu administratívneho spisu je možné vyhodnotiť, že jednotlivé procesné úkony zo strany správcu dane v rámci vykonávaného dokazovania prebiehali v časovom slede bez zbytočných prieťahov, taktiež po ukončení prerušenia výkonu daňovej kontroly. Zároveň je potrebné prihliadnúť na nevyhnutnosť preverenia skutočného dodania tovaru registrovanému platiteľovi na DPH v inom členskom štáte EÚ.

Z vyššie uvedených dôvodov nemožno ako dôvodnú akceptovať námietku žalobcu o nedodržaní zákonom stanovenej lehoty na vykonanie predmetnej daňovej kontroly, ktorá je postavená na argumentácii nemožnosti prerušenia výkonu daňovej kontroly s účinkom spočívania lehoty na jej vykonanie.

K žalobcom namietanému nedostatočne zistenému skutkovému stavu odvolací súd uvádza, že zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, keďže v rámci správy daní a prostredníctvom inštitútu daňovej kontroly správca dane preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, v danom prípade nároku na vrátenie nadmerného odpočtu. Preto je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii. Z obsahu odôvodnenia preskúmaných rozhodnutí vyplýva, že daňové orgány oboch stupňov sa s návrhom žalobcu na doplnenie dokazovania vysporiadali a uviedli dôvod, pre ktorý by ďalšie výsledky dokazovania vo svetle už získaných zistení nemali vplyv na priaznivejšie

vyhodnotenie skutkového stavu.

Ak v danom prípade rozhodujúcou skutočnosťou ovplyvňujúcou určenie žalobcom priznanej dane bolo ním uvedené oslobodenie od DPH z dôvodu deklarovaného uskutočnenia intrakomunitárneho obchodu dodaním tovaru dodávateľovi registrovanému na DPH v Slovinskej republike, bolo v rámci preukazovania oprávnenosti jeho nároku podstatnou skutočnosťou preveriť základné atribúty určujúce podmienky oslobodenia od dane, ktorým je jednoznačne uskutočnenie prepravy deklarovaného tovaru do iného členského štátu (§ 43 ods. 1, ods. 5 písm. a/, ods. 8 zákona o DPH). Túto je podľa zákona o DPH povinný preukázať platiteľ dodávajúci tovar do iného členského štátu, a to bez ohľadu na jeho dobromyseľnosť alebo prípadnú neobozretnosť pri výbere spoľahlivých obchodných partnerov čo do osoby odberateľa v členskom štáte alebo prepravcu tovaru.

Vzhľadom na okolnosti prípadu, ako i výsledky vykonaného dokazovania vyplývajúce z obsahu administratívneho spisu, nemožno prisvedčiť obrane žalobcu spočívajúcej len v poukaze na neprímeraný prenos dôkazného bremena na jeho osobu, či v dodatočne uplatňovaných námietkach proti procesným pochybeniam. V danom prípade je spochybnené predovšetkým samotné dodanie tovaru do členského štátu EÚ, ako podstatného atribútu intrakomunitárneho obchodu oslobodeného od dane podľa § 43 zákona o DPH a v nadväznosti na, aj právo na žalobcom uplatnený nadmerný odpočet za kontrolované zdaňovacie obdobie.

K námietke napádajúcej nedoplnenie dokazovania v konaní pred súdom prvého stupňa odvolací súd uvádza, že v správnom súdnictve súdy preskúmajú zákonnosť žalobou napadnutých správnych rozhodnutí ako i postupov predchádzajúcich ich vydaniu, kedy je už skutkový stav známy a vyplýva z obsahu administratívneho spisu a dokazovanie sa vykonáva len výnimočne. Pre súd je v rámci správneho prieskumu zákonnosti napádaných rozhodnutí orgánov verejnej správy rozhodujúci skutkový stav, ktorý bol zistený v správnom konaní, a teda bol tu v čase vydania správneho rozhodnutia (§ 250i ods. 1 a 2 OSP). Vo svetle výsledkov vykonaného dokazovania odvolací súd hodnotí postup krajského súdu ako zákonný a uvedenú námietku žalobcu ako nedôvodnú.

Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane aplikujúci zásadu voľného hodnotenia dôkazov 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 týkajúcich sa prepravy predmetného tovaru na územie Slovinskej republiky 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 žalobcovmu predloženému daňovému dokladu vo svetle kontrolných zistení, absentuje reálny základ, čo oprávnené vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení do členského štátu, na základe ktorých žalobca v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie november 2011 uviedol dodanie tovaru oslobodené od dane podľa § 43 zákona o DPH, ako i pochybnosti o vierohodnosti účtovnej evidencie vedenej žalobcom.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti odvolací súd napadnutý rozsudok ako vecne správny a súladný so zákonom podľa § 219 ods. 1, 2 OSP potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol odvolací súd podľa ustanovenia § 250k ods. 1 OSP v spojení s § 224 ods. 1 OSP a § 246c ods. 1 vety prvej OSP tak, že účastníkom ich náhradu nepriznal, keďže žalobca vo veci nemal úspech a žalovanému v takomto konaní nárok na náhradu trov neprináleží.

Odvolací súd v odvolacom konaní postupoval podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku, ktorý bol zrušený zákonom č. 160/2015 Z.z. Civilný sporový poriadok (§ 473), ktorý nadobudol účinnosť dňa 1.7.2016.

Dňom 1.7.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok, ktorý v § 491 ods. 1 ustanovil, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej

časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

Podľa § 492 ods. 1 Správneho súdneho poriadku konanie podľa tretej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

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

V súlade s vyššie uvedenými prechodnými ustanoveniami odvolací súd v predmetnej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku.

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 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.