

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	5Sžf/71/2014
Identifikačné číslo spisu:	6013201565
Dátum vydania rozhodnutia:	29.02.2016
Meno a priezvisko:	JUDr. Milan Morava
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:6013201565.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členiek senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Petry Příbelskej, PhD., v právnej veci žalobcu: SIMPSON, s.r.o., J. Kozačeka 2003/40, 960 01 Zvolen 1, IČO: 44988311, zastúpeného advokátkou JUDr. Máriou Kuttnerovou, J. Kozačeka 2003/40, 960 01 Zvolen, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica, Lazovná ulica 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/352192/2013/4989 z 26. júla 2013, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 24S/275/2013-33 z 5. júna 2014, jednomyseľne takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 24S/275/2013-33 z 5. júna 2014 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 Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) ako nedôvodnú zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti vo výroku uvedeného rozhodnutia žalovaného. Preskúmaným rozhodnutím žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Bratislava, dodatočný platobný výmer č. 9102405/5/3163270/2012/Ďat z 30. októbra 2012, ktorým žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v systave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní a poplatkov“) v nadväznosti na § 165b ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov nebol priznaný nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie štvrtý štvrtrok 2009 uplatnený v daňovom priznaní vo výške 63 245,56 €, pretože žalobca nesplnil zákonné podmienky pre odpočítane dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) podľa § 49 ods. 1, ods. 2 a § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), nakoľko nepreukázal reálne uskutočnenie obchodov a vznik daňovej povinnosti tak, ako boli deklarované vo faktúrach; neuniesol dôkazné bremeno a v celom konaní nepredložil dôkazy, ktorými by dokladoval nadobudnutie tovaru od

spoločnosti TEWIKO systéms, s.r.o.

Krajský súd sa oboznámil s obsahom administratívneho spisu žalovaného i správcu dane a postupom podľa § 247 a nasl. Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) preskúmal zákonnosť napadnutého rozhodnutia a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná. Žalovaný a správca dane dostatočne zistili skutkový stav veci a na jeho základe dospeli k správne právnemu názoru, pričom žalovaný sa podľa krajského súdu dostatočným spôsobom vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu v odvolaní podanom proti prvostupňovému správne rozhodnutiu.

Dospel k záveru, že žalobcovi nevznikol nárok na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie štvrtý štvrtrok 2009 uplatnený v daňovom priznaní vo výške 63 245,56 € na základe dodávateľských faktúr predložených v konaní, pretože nepreukázal splnenie zákonných podmienok pre odpočítanie DPH. Krajský súd, zhodne ako žalovaný a správca dane, skonštatoval, že samotné faktúry, ktoré žalobca predložil, nepostačujú pre uplatnenie nadmerného odpočtu, pretože musí dôjsť aj k reálnemu nadobudnutiu takto deklarovaného tovaru; dodávku 7 990 kg kávy v cene 137 907,40 € a 6 600 ks riflových nohavíc v cene 194 964 €.

Krajský súd vyhodnotil námietky žalobcu ako irelevantné a nezakladajúce dôvod pre zrušenie rozhodnutia žalovaného. Rovnako sa nestotožnil s námietkou proti procesnému postupu žalovaného, ktorým mal porušiť ustanovenie § 15 ods. 10 zákona o správe daní a poplatkov tým, že neposkytol žalobcovi zákonnú lehotu na vyjadrenie k dodatku protokolu, s ktorým nebol oboznámený. Žalobcovi podľa názoru krajského súdu nebolo upreté právo vyjadriť sa k postupu vykonávania daňovej kontroly a k zisteniam z nej, nakoľko mu správca dane v súlade so zákonom dal možnosť vyjadriť sa k protokolu z vykonávanej daňovej kontroly. Zároveň dodal, že zákon neobsahuje úpravu podľa ktorej by daňovník mal mať právo vyjadrovať sa k protokolu, t.j. k svojmu vyjadreniu a jeho hodnoteniu správcou dane.

K námietke žalobcu, že sa žalovaný neriadil § 46 zákona o správe daní a nevysporiadal sa so všetkými námietkami, krajský súd uviedol, že žalobca nekonkretizoval, s akou námietkou sa žalovaný nevysporiadal, pritom poukázal na to, že napadnuté rozhodnutie obsahuje podrobné stanoviská žalovaného k uplatneným odvolacím námietkam.

Krajský súd nemohol prisvedčiť ani k žalobcom namietanej nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného, nakoľko bol toho názoru, že odôvodnenie tak prvostupňového, ako aj napadnutého rozhodnutia obsahuje všetky skutkové zistenia, ku ktorým žalovaný dospel z dôkazov, ktoré boli predkladané v konaní daňovníkom a ktoré boli vykonané z podnetu správneho orgánu.

Žalovaný podľa krajského súdu vyhodnotil všetky vykonané dôkazy v predmetnom konaní, skladovú evidenciu žalobcu a odberateľské faktúry, ktorými žalobca vyfakturoval dodaný tovar svojim odberateľom, výdajky zo skladu, ako aj príslušnú zmluvu o uskladnení. Považoval za správny záver žalovaného, že nejde o dôkazy, z ktorých by bolo možné dospieť k tomu, že tovar na sklad žalobcovi dodal práve na faktúrach a dodacích listoch uvedený dodávateľ TEWIKO systéms, s.r.o. Vyhodnotenie týchto listín - faktúr a dodacích listov a výdavkových pokladničných dokladov ako nepostačujúcich na reálne preukázanie dodávky tovaru, v prípade, že žalobca nevie predložiť dôkaz o tom, kto mu tovar odovzdal s tvrdením, že osoba ktorá tovar doviezla neposkytla svoje osobné údaje, bolo podľa krajského súdu v súlade so zásadou logického uvažovania. Krajský súd sa tiež stotožnil s vyhodnotením svedeckej výpovede tak, že ňou nebolo preukázané reálne dodanie tovaru, pokiaľ osoba, ktorá vykonávala funkciu jediného konateľa dodávateľa v čase, kedy sa mala predmetná dodávka realizovať, síce vyhlásila, že dodala žalobcovi predmetný tovar, avšak nevedela od koho ho nakúpila a ani akým spôsobom ho doručila žalobcovi, resp. kto žalobcovi tovar odovzdal.

O trovách konania krajský súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že neúspešnému žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

V lehote ustanovenej zákonom (§ 204 ods. 1 OSP, § 246c ods. 1 veta prvá OSP) podal proti tomuto

rozsudku krajského súdu odvolanie žalobca, ktoré odôvodnil skutkovými a právnymi rozpormi záverov súdu, z dôvodov uvedených v § 205 ods. 2 písm. c/, d/ a f/ a § 221 ods. 1 písm. f/ OSP.

Žalobca vzniesol námietky voči zápisnici o pojednávaní konanom 5. júna 2014, ktorá bola rekonštruovaná z dôvodu, že pri prenose záznamu z diktafónu do počítača došlo k chybe pravdepodobne na nahrávacom zariadení a záznam bol vymazaný. Vyjadrenie právnej zástupkyne žalobcu tak, ako je opísané v rekonštrukcii zápisnice je podľa žalobcu neúplné, nepresné a nezodpovedá obsahu a rozsahu skutočného vyjadrenia na pojednávaní vo veci, ktoré zástupkyňa žalobcu zaslala v námietkach k zápisnici a bolo zároveň obsiahnuté v podanom odvolaní. Procesné pochybenia súdu, ako aj nepreukázanie skutočností, ako boli v konečnom súdnom rozhodnutí zakotvené a posúdené stanoviská žalobcu pri realizácii práva v zmysle čl. 46 Ústavy SR je podľa žalobcu potrebné hodnotiť ako zmätočné konanie podľa § 221 ods. 1 písm. f/ OSP. Zápisnicu, v ktorej nie je preukázané, z akých údajov bola jej rekonštrukcia realizovaná pokladal za autoritatívnu a svojvoľnú.

Ďalej namietal, že krajský súd sa vôbec nevenoval námietke žalobcu o tom, že doručený protokol nemal náležitosti podľa § 15 ods. 11 písm. k/ zákona o správe daní, ako aj tomu, že mu nebolo umožnené preštudovať obsahovú zhodnosť tohto materiálu s protokolom z vykonanej daňovej kontroly, ktorý bol žalobcovi odovzdaný až deň jeho prerokovania, t.j. 29. októbra 2012 (poznámka súdu: žalobca mal podľa obsahu námietky zrejme na mysli dodatok k protokolu z vykonanej daňovej kontroly).

Žalobca mal za to, že odôvodnenie napadnutého rozsudku tým, že nespĺňa požiadavky dostatočnosti a objektívnosti, je v rozpore s ustanovením § 157 ods. 2 OSP a zároveň tým porušuje ústavné právo na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR.

Krajskému súdu vytýkal, že neskúmal a neprihliadol na námietku právnej zástupkyne žalobcu vznesenú na pojednávaní konanom 5. júna 2014, ktorou poukazovala na nedodržanie zákonného postupu a zákonnej lehoty v ust. § 73, § 74 a § 65 daňového poriadku žalovaným, ako aj prvostupňovým daňovým orgánom, keď žalobcovi bolo až 103 dní od začatia odvolacieho konania oznámené, že žalovaný požiadal o predĺženie lehoty na vybavenie odvolania, čo má podľa žalobcu za následok nezákonnosť rozhodnutia o odvolaní. Rovnako neprihliadol ani na námietku zástupkyne žalobcu týkajúcu sa zákonnosti daňovej kontroly s ohľadom na dĺžku jej trvania, ako aj na skutočnosť, že nie je možné zákonne prerušiť daňovú kontrolu pre podanie medzinárodného dožiadania, pretože prerušiť zákonne je možné len daňové konania a daňová kontrola daňovým konaním nie je.

Žalobca ďalej vytýkal krajskému súdu, že sa vo svojom rozsudku jasným, právne korektným a zrozumiteľným spôsobom nevyrovnal so všetkými skutkovými a právnymi skutočnosťami, ktoré sú podstatné a právne významné. Rovnako neuviedol hodnotenie a vykonanie a hodnotenie všetkých dôkazov potrebných na zistenie rozhodujúcich skutočností a neskúmal zákonnosť postupu správnych orgánov. Naopak krajský súd sa podľa žalobcu bez riadneho odôvodnenia stotožnil s postupom žalovanému, pričom žalobcovi bolo takýmto postojom odňaté právo na spravodlivý proces, nakoľko dôkazy svedčiace v prospech žalobcu tento neakceptoval. Krajský súd súd potvrdil rozhodnutie žalovaného v rozpore so skutkovým stavom napriek preukázanému porušeniu § 3 ods. 3 daňového poriadku.

Vzhľadom na uvedené žalobca žiadal aby Najvyšší súd napadnuté rozhodnutie Krajského súdu v Banskej Bystrici zrušil, vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie a zaviazal ho zaplatiť žalobcovi trovy konania.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu zotrval na argumentácii svojho rozhodnutia, pričom navrhol rozsudok krajského súdu potvrdiť, plne sa stotožniac s právnym posúdením veci v odôvodnení odvolaním napadnutého rozsudku.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), keď deň 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 odvolaniu žalobcu nie je možné priznať úspech.

Predmetom konania v danej veci bolo preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/352192/2013/4989 z 26. júla 2013, ktorým potvrdil dodatočný platobný výmer správcu dane č. 9102405/5/3163270/2012/Ďat z 30. októbra 2012, ktorým žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie štvrtý štvrťrok 2009 uplatnený v daňovom priznaní vo výške 63 245,56 €, pretože žalobca nesplnil zákonné podmienky pre odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1, ods. 2 a § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 zákona o DPH, nakoľko nepreukázal reálne uskutočnenie obchodov (dodávku 7 990 kg kávy v cene 137 907,40 € a 6 600 ks riflových nohavíc v cene 194 964,- €) a vznik daňovej povinnosti tak, ako boli deklarované vo faktúrach; neunesol dôkazné bremeno a v celom konaní nepredložil dôkazy, ktorými by dokladoval nadobudnutie tovaru od spoločnosti TEWIKO systéms, s.r.o.

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).

Podľa § 245 ods. 2 OSP pri rozhodnutí, ktoré správny orgán vydal na základe zákonom povolenej voľnej úvahy (správne uváženie) preskúmava súd, či také rozhodnutie nevybočilo z medzi a hľadísk stanovených zákonom. Súd neposudzuje účelnosť a vhodnosť správneho rozhodnutia.

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 Banskej Bystrici, 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 nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odvolaní napadnutého rozsudku. Tieto závery vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s tým najvyšší súd stotožňuje v celom rozsahu, považujúc správne posúdenie veci krajským súdom za správne a na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku k námietkam žalobcu uvedených v odvolaní dopĺňa nasledovné:

Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkom konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a s inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotno-právnymi, ako aj procesno-právnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 OSP).

Najvyšší súd nezistil procesné vady, ktoré by samy o sebe boli dôvodom pre zrušenie rozhodnutia Krajského súdu v Banskej Bystrici. Rozsudok krajského súdu sa dostatočne podrobne zaoberá skutkovými zisteniami správnych orgánov, námietkami žalobcu, ako aj vyjadreniami správnych orgánov

na tieto námietky.

Podľa § 1a písm. c/ zákona o správe daní, správou daní je evidencia a registrácia daňových subjektov a ich vyhľadávanie, overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, daňové konanie, daňová kontrola, evidovanie daní a preddavkov vrátane vysporiadania daňových preplatkov a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov 1a) podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Podľa § 15 ods. 1 zákona o správe daní, daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

Podľa § 15 ods. 5 zákona o správe daní daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo

- a) na predloženie služobného preukazu zamestnancom správcu dane a písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly,
- b) byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami,
- c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety,
- d) nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu,
- e) klásť svedkom a znalcom otázku pri ústnom pojednávaní,
- f) vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim,
- g) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

Podľa § 15 ods. 6 zákona o správe daní kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

- a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu,
- b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly,
- c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou,
- d) predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,
- e) predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety,
- f) umožňovať vstup do sídla kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a

umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom,

g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu alebo poskytnúť výpisy, prípadne kópie (§ 14 ods. 3).

Podľa § 15 ods. 10 zákona o správe daní o výsledku zistenia z daňovej kontroly alebo o určení dane podľa pomôcok vyhotoví zamestnanec správcu dane protokol, ktorý doručí podľa § 17 alebo § 17a kontrolovanému daňovému subjektu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie; vo výzve určí dátum prerokovania protokolu, pričom prerokovanie protokolu sa môže uskutočniť až po uplynutí lehoty na vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k tomuto protokolu. Kontrolovaný daňový subjekt je oprávnený písomne sa vyjadriť k protokolu najneskôr do ôsmich pracovných dní odo dňa jeho doručenia. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt písomne vzdá práva na vyjadrenie k protokolu alebo požiada správcu dane o prerokovanie protokolu v lehote kratšej, ako je určená vo výzve na prerokovanie protokolu, môže zamestnanec správcu dane na požiadanie kontrolovaného daňového subjektu prerokovať protokol aj v kratšej lehote. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt v deň určený vo výzve nemôže zúčastniť na prerokovaní protokolu, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane je oprávnený na základe písomného vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu alebo z vlastného podnetu v protokole opraviť chyby a iné 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 správcu dane zaznamená v dodatku k protokolu. Dodatok k protokolu je súčasťou protokolu.

Podľa § 15 ods. 13 zákona o správe daní a poplatkov, veta prvá, daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom.

Podľa § 29 ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov, dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Podľa § 29 ods. 2 zákona o správe daní a poplatkov, správca dane dbá, aby skutočnosť rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pri tom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní a poplatkov, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosť 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. 6 zákona o správe daní a poplatkov, ak nesplní daňový subjekt pri dokazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daňovú povinnosť správne určiť a daň sa neurčí ani podľa odseku 5, alebo ak daňový subjekt vykonal úkony, ktoré svojím obsahom alebo účelom odporovali osobitnému predpisu alebo ho obchádzali a ktorých dôsledkom je zníženie základu dane, alebo v prípadoch podľa § 15 ods. 2, je správca dane pri určovaní daňovej povinnosti oprávnený použiť pomôcky, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom. Takýmito pomôckami môžu byť najmä listiny, výpisy z verejných záznamov, daňové spisy iných daňových subjektov, znalecké posudky a výpovede svedkov v iných daňových veciach, správy a vyjadrenia iných správcov dane, štátnych orgánov a obcí, záujmových združení a vlastné poznatky správcu dane zo zdaňovania dotknutého daňového subjektu, ako aj jemu podobných daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov, daňový subjekt preukazuje skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosť, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, v 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 § 165 ods. 1 daňového poriadku (zákon č. 563/2009 Z.z.) právne úkony a ich účinky pri správe daní, ktoré nastali do účinnosti tohto zákona, zostávajú zachované.

Podľa § 165b ods. 1, 2 daňového poriadku daňové konanie začaté podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov sa dokončí podľa zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

Podľa § 165 ods. 2 znenie pred bodkočiarkou a § 165a sa od 30. decembra 2012 nepoužijú.

Podľa § 73 ods. 1, 2 daňového poriadku prvostupňový orgán môže rozhodnúť o odvolaní, ak mu v plnom rozsahu vyhovie. Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.

(2) Ak prvostupňový orgán o odvolaní podľa odseku 1 nerozhodne, postúpi odvolanie do 30 dní odo dňa začatia odvolacieho konania spolu s výsledkami doplneného daňového konania, s úplným spisovým materiálom a s predkladacou správou na rozhodnutie odvolaciemu orgánu; o takom postupe upovedomí daňový subjekt.

Podľa § 74 ods. 1 až 4 daňového poriadku odvolacím orgánom je druhostupňový orgán. Ak rozhodnutie vydalo ministerstvo, odvolacím orgánom je minister, ktorý rozhoduje na základe odporúčania ním určenej osobitnej komisie.

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

(3) Odvolací orgán je oprávnený vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie, ak to považuje za potrebné. Ak odvolací orgán vykonáva dokazovanie, je povinný pred vydaním rozhodnutia o odvolaní umožniť účastníkovi konania oboznámiť sa s výsledkami vykonaného dokazovania.

(4) Odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

Podľa § 63 ods. 2 a 5 daňového poriadku rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

(5) Rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci 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 eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2002 Z.z. o DPH 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. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c/ je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

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

Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ, s výnimkou ods. 3 a 6. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

K základným právam účastníka konania obsiahnutým v práve na spravodlivý proces, patrí právo na uvedenie dostatočných dôvodov, na ktorých je rozhodnutie založené. V súvislosti s riadnym odôvodnením je potrebné uviesť, že vychádzajúc z konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (o.i. veci *García Ruiz* proti Španielsku, rozsudok zo dňa 21.01.1999 týkajúci sa sťažnosti č. 30544/96, *Ruiz Torija* proti Španielsku, rozsudok zo dňa 09.12.1994, týkajúci sa sťažnosti č. 18390/91, *Van de Hurk* proti Holandsku, rozsudok zo dňa 19.04.1994, týkajúci sa sťažnosti č. 16034/90), judikatúry Ústavného súdu SR (sp.zn. I. ÚS 226/03 zo dňa 12.05.2004, sp.zn. III. ÚS 209/04 zo dňa 23.06.2004, sp.zn. III. ÚS 95/06 zo dňa 15.03.2006, sp.zn. III. ÚS 260/06 zo dňa 23.08.2006), nie je nutné, aby na každú žalobnú námietku bola daná súdom podrobná odpoveď a rozsah povinnosti odôvodniť súdne rozhodnutie sa môže meniť podľa povahy rozhodnutia a musí byť analyzovaný s ohľadom na okolnosti každého prípadu, ak však súd v odôvodnení nereaguje na zásadnú, relevantnú námietku, súvisiacu s predmetom súdnej ochrany prednesenú žalobcom, je potrebné tento nedostatok považovať za prejav arbitrárnosti (svojvoľnosti). Súd je povinný dbať na to, aby jeho rozhodnutie bolo presvedčivé, na podporu čoho uvedie dostatočné argumenty.

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku je nepochybné, z akých dôvodov dospel krajský súd k záveru o nedôvodnosti podanej žaloby a k potrebe jej zamietnutia. Skutočnosť, že krajský súd nerozhodol o podanej žalobe v súlade s predstavami žalobcu, nemožno považovať za porušenie práva na súdnu ochranu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky sa v plnom rozsahu stotožnil s odôvodnením napadnutého rozsudku Krajského súdu a preto sa v súlade s § 219 ods. 2 OSP obmedzuje len na konštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozsudku a na zdôraznenie uvádza, že je nevyhnutné pre účely § 49 ods. 1 a nadväzne § 51 ods. 1 zákona o DPH, kumulatívne splnenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, t.j. preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaneného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúra) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia daňového dokladu, hoci by obsahoval všetky formálno-právne náležitosti. Stotožnil sa aj s názorom správnych orgánov, že dôkazy ktoré navrhoval žalobca a dôkazy, ktoré boli vykonané v daňovom konaní nepreukázali dostatočne prijatie zdaniteľného plnenia a ďalšie potrebné skutočnosti na preukázanie vzťahu medzi zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým žalobca preukazoval prijatie tohto plnenia. Naopak správca dane dostatočne spochybnil reálny a skutočný ďalší predaj predmetného tovaru v reťazci kupujúcich a predávajúcich.

Takisto k procesným námietkam žalobcu, najvyšší súd zdôrazňuje správnosť záverov prvostupňového súdu, keď zo zisteného skutkového stavu vyplýva, že namietaný dodatok k vyjadreniu k protokolu o kontrole dane z pridanej hodnoty, bol súčasťou prerokovania protokolu so žalobcom dňa 29.10.2012. Ustanovenie § 15 ods. 10 nestanovuje povinnosť správcu dane, aby vypracovaním dodatku dal tento rovnako ako aj samotný protokol z daňovej kontroly na vyjadrenie sa do ôsmich pracovných dní daňovému subjektu.

Oboznámením sa s administratívnym spisom mal najvyšší súd preukázané, že ako protokol o zisteniach z vykonanej daňovej kontroly, tak aj dodatok k nemu má všetky zákonom požadované náležitosti, je podpísaný zamestnancom správcu dane, ktorý vykonával daňovú kontrolu u žalobcu v súlade s ust. § 15 ods. 11 písm. k/ zákona o správe daní a poplatkov, zároveň bol dodržaný zákonný postup upravujúci prerokovanie protokolu a s tým spojené úkony správcu dane. Z administratívneho spisu najvyššiemu súdu vyplynulo, že o zisteniach z vykonanej daňovej kontroly bol vyhotovený protokol č. 9102405/5/272/682/2012/Ďat z 28. septembra 2012, ktorý bol žalobcovi spolu s výzvou na vyjadrenie sa a na jeho prerokovanie doručený 9. októbra 2012 s tým, že prerokovanie protokolu bolo stanovené v súlade s ust. § 15 ods. 10 veta prvá zákona o správe daní a poplatkov na 29. októbra 2012. Žalobca svoje vyjadrenie k protokolu doručil správnomu orgánu 22. októbra 2012. Správca dane v súlade s ust. § 15 ods. 10 veta siedma zákona o správe daní a poplatkov vyhotovil dodatok č. 1 k protokolu, do ktorého zaznamenal písomné vyjadrenie žalobcu spolu s podrobným vyhodnotením všetkých vznesených námietok žalobcu. Žalobca bol pri ústnom prejednaní protokolu 29. októbra 2012 oboznámený so závermi správcu dane v daňovej kontrole a k písomnému vyjadreniu žalobcu k protokolu. Na základe vyššie uvedeného vyplýva, že žalobcovi nebolo upreté právo vyjadriť sa k postupu vykonávania daňovej kontroly a k zisteniam z nej, nakoľko mu správcom dane bola v súlade so zákonom daná možnosť vyjadriť sa k protokolu z vykonávanej daňovej kontroly.

V zmysle § 15 ods. 16 zákona o správe daní, možno ustanovenia o prerušení konania, systematicky zaradené do prvej časti zákona o správe daní, aplikovať aj na daňovú kontrolu, a teda správca dane mohol vydať rozhodnutie o prerušení podľa § 25a ods. 1 zákona o správe daní. Z obsahu odôvodnenia rozsudku krajského súdu je zrejmé, že daňová kontrola bola uskutočnená v lehotách uvedených v zákone o správe daní a preto sa v celom rozsahu stotožňuje s jej odôvodnením krajským súdom.

Z administratívneho spisu žalovaného mal najvyšší súd preukázané, že námietka žalobcu o nedodržaní zákonných lehôt na rozhodnutie žalovaným nie je dôvodná. Žalovanému ako odvolaciemu orgánu bolo odvolanie daňového subjektu doručené 30. januára 2013, o predĺženie lehoty na vydanie rozhodnutia v zmysle § 65 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. pre zložitost' a osobitnú povahu prípadu požiadal 19. januára 2013, t.j. pred uplynutím 30 dňovej lehoty na vydanie rozhodnutia. O žiadosti o predĺženie lehoty zároveň informoval žalobcu, ktorý uvedené upovedomenie prevzal 3. apríla 2013. Nakoľko daňový poriadok neustanovuje zákonné lehoty, v ktorých má účastník konania prevziať oznámenie o žiadosti o predĺženie lehoty na rozhodnutie správnym orgánom, ale len lehoty, v ktorých má správny orgán požiadať druhostupňový správny orgán, resp. ministerstvo o predĺženie lehoty, a tieto boli dodržané, postup žalovaného v konaní podľa najvyššieho súdu netrpí vadou porušenia zákonných ustanovení § 73, § 74 a § 65 daňového poriadku.

Najvyšší súd poukazuje na to, že v zmysle ustanovenia § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov, dôkazné bremeno je na strane daňového subjektu. V daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy posudzuje. Správca dane, ktorý získa oprávnené pochybnosti o tom, či bola predmetná služba dodaná, nie je povinný dokazovať jej nedodanie, ale daňový subjekt musí viesť preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou uvedenou v predkladaných faktúrach, pokiaľ si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry. Ak daňovník neunesie v tomto zmysle dôkazné bremeno, nemôže byť úspešný v uplatnení nároku na odpočet DPH.

Žalobca ako podnikateľský subjekt má byť dostatočne oboznámený so svojimi povinnosťami daňovníka vo vzťahu k správcovi dane, ktoré vyplývajú z daňových zákonov. Dá sa preto oprávnenne očakávať od

daňovníka vedomosť o tom, že má v zmysle daňových predpisov preukázať pri predpokladanej daňovej kontrole, že k zdaniteľnému plneniu skutočne došlo a taktiež musí vedieť preukázať, že kto uvedenú službu skutočne aj reálne poskytol.

Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo daňovej povinnosti daňového subjektu.

O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky v zmysle ust. § 250k ods. 1 OSP v spojení s ust. § 224 ods. 1 OSP za použitia ust. § 246c ods. 1 veta prvá OSP. Žalobca v odvolacom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprináleží.

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 v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.