

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžf/44/2016
Identifikačné číslo spisu: 6015201427
Dátum vydania rozhodnutia: 04.04.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:6015201427.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudkýň JUDr. Nory Halmovej (sudca spravodajca) a JUDr. Petry Príbelskej PhD. v právnej veci žalobcu: X CONSULT, s.r.o., so sídlom Zvolenská cesta 61/B, Banská Bystrica, IČO: 36 758 086, právne zastúpený: Maďar & Partners s.r.o., advokátska kancelária, Hradný areál Barbakan, Nám. Štefana Moyzesa 26, Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 20983183/2015 zo dňa 13. októbra 2015 a č. 20983146/2015 zo dňa 13. októbra 2015, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/170/2015-31 zo dňa 9. marca 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/170/2015-31 zo dňa 9. marca 2016 p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom č. k. 23S/170/2015-31 zo dňa 09.03.2016 Krajský súd v Banskej Bystrici zamietol žalobu o preskúmanie rozhodnutí žalovaného č. 20983183/2015 zo dňa 13.10.2015 a č. 20983146/2015 zo dňa 13.10.2015, podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) a o trovách konania rozhodol tak, že žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

1.2 Predmetom prieskumu pred krajským súdom bolo posúdenie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 20983183/2015 zo dňa 13.10.2015, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu - Daňového úradu Banská Bystrica č. 20418102/2015 zo dňa 24.06.2015, ktorým v zmysle § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z. z.“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 20.651,33 € za zdaňovacie obdobie apríl 2011.

1.3 Predmetom prieskumu bolo tiež posúdenie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 20983146/2015 zo dňa 13.10.2015, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu - Daňového úradu Banská Bystrica č. 20417807/2015 zo dňa 24.06.2015, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 11.373,00 € za zdaňovacie obdobie február 2011.

1.4 Krajský súd po preskúmaní napadnutých rozhodnutí žalovaného, vrátane postupu správcu dane, v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobách dospel k záveru, že k zdaniteľnému plneniu (dodaniu tovaru) tak, ako predpokladá ustanovenie § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z.“) nedošlo.

1.5 Aby išlo o intrakomunitárny obchod, ktorý je oslobodený od dane, musia byť splnené dve základné zákonné podmienky, a to, že tovar bol prepravený do iného členského štátu, a tovar bol dodaný osobe identifikovanej pre daň. Pojem „osoba identifikovaná pre daň v inom členskom štáte“ treba vykladať tak, aby bol naplnený účel európskej úpravy, t.j. prenos daňových príjmov do štátu spotreby. Osobou povinnou odvieť daň za intrakomunitárnu dodávku bude len tá osoba, ktorá je platiteľom dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“). Nestačí, že táto osoba je formálne registrovaná, ale musí mať aj reálnu možnosť odvieť daň. Je na dodávateľovi, v danom prípade žalobcovi, aby sa uistil, že dodávka bude vo vnútri spoločenstva zdanená (inak by to mohlo viesť k daňovému úniku), čo vyplýva aj z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ C-409/04 Telos. Cieľom je zamedziť dvojité zdanenie a preto sa zaviedlo zdaňovanie nadobudnutia tovaru v členskom štáte miesta konečnej spotreby, t. j. v rámci Spoločenstva. Ide o prenos daňových príjmov do takéhoto členského štátu a zdaneniu nadobudnutia tovaru v členskom štáte určenia alebo prepravy tovaru korešponduje oslobodenie predmetnej dodávky v členskom štáte odoslania alebo prepravy tovaru.

1.6 Krajský súd v zhode so stanoviskom daňových orgánov dospel k záveru, že v danom prípade nebola splnená jedna zákonná podmienka stanovená v ustanovení § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., keď žalobca nepreukázal a ani šetrením daňových orgánov sa nepodarilo zistiť, že tovar uvedený na faktúrach bol skutočne dodaný deklarovanému nadobúdateľovi v Českej republike, uvedenému v dotknutých faktúrach.

1.7 K žalobným námietkam týkajúcim sa spôsobu vykonávania dokazovania, rozsahu dokazovania a hodnotenia dôkazov, ako aj k tvrdeniu o prenesení dôkazného bremena na žalobcu a k rozloženiu dôkazného bremena, súd posudzoval prípustnú mieru zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z.

1.8 Zákon č. 563/2009 Z. z. v ustanovení § 3 ods. 1 zakotvuje základné zásady daňového konania. Jednou z nich je zásada zákonnosti, z ktorej vyplýva, že daňové orgány v konaní postupujú podľa všeobecne záväzných právnych predpisov chrániac pritom záujmy štátu a obcí a zároveň dbajú pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

1.9 Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

1.10 Podľa § 3 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. správa daní je neverejná okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje.

1.11 Podľa § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri

správe daní neprihliada.

1.12 Podľa § 24 ods. 1, 2, 3 a 4 zákona č. 563/2009 Z. z. daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcovi dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť (1).

1.13 Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (2).

1.14 Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti (3).

1.15 Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim (4).

1.16 Krajský súd poukázal, že dnes už z ustálenej judikatúry súdov nesporne vyplýva, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovaru a služieb zaťažuje daňový subjekt. Samotné formálne preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami, nie je postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočné reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu, je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z dokladu.

1.17 To, že doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané, vyplýva aj z rozsudku Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 a z rozhodnutia Ústavného súdu SR č. III.ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z ktorého vyplýva záver, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za splnenia zákonom stanovených podmienok nárok na odpočet DPH, preto ak si tento nárok uplatní, je jeho povinnosťou preukázať, že si ho uplatňuje odôvodnene za splnenia 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 DPH uznaný ako oprávnený. (Porovnaj aj závery rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/45/2014 zo dňa 17.09.2014.).

1.18 V predmetnej veci daňový subjekt síce formálne disponoval dokladmi, ktorými preukazoval oprávnenosť nároku uplatneného oslobodenia od dane z pridanej hodnoty a čestným vyhlásením S. J., konateľa spoločnosti ATTM s.r.o., v ktorom potvrdil prijatie tovaru od vodiča žalobcu, avšak napriek tomu daňové orgány, podľa názoru súdu, správne neuznali oslobodenie od dane.

1.19 Z administratívnych spisov je zrejmé, že správca dane vykonal nielen formálnu kontrolu dokladov, ale skúmal predovšetkým realnosť zdaniteľných obchodov, čo vyústilo do správneho určenia daňovej povinnosti. Všetky pripomienky daňového subjektu boli prehodnotené a následne vydané rozhodnutie, ktorým bol daňovému subjektu vyrubený rozdiel dane v sume 20.651,33 € za zdaňovacie obdobie apríl 2011 a rozhodnutie, ktorým bol daňovému subjektu vyrubený rozdiel dane v sume 11.373,00 € za zdaňovacie obdobie február 2011. Daňové orgány správne uprednostnili skutočný stav pred stavom formálne-právnym a neprihliadli k nepreukázaným právnym úkonom, obchodným transakciám, ktoré sa reálne neuskutočnili, nenaplnili. V prvom rade daňový subjekt uplatňujúci odpočítanie dane musí byť schopný preukázať, že formálna deklarácia predložených dokladov má aj povahu faktu a teda, že tovar

alebo služby, ktoré sú deklarované na faktúre, boli skutočne dodané platiteľom uvedeným na faktúre. Skutočnosť, že faktúra má požadované náležitosti, ešte neznamená, že údaje v nej uvedené odrážajú aj materiálne, reálne naplnenie písomnej informácie. Podpornými dôkazmi, ktorými sa dá preveriť, či skutočne došlo k zdaniteľnému obchodu, sú ďalšie doklady, napr. zmluvy, dodacie listy, doklady o preprave a podobne. V danom prípade žalobca síce predkladal listinné doklady, ktorými deklaroval, že k dodaniu tovaru došlo tak, ako je v nich uvedené, avšak šetrením správcu dane sa tvrdenie žalobcu deklarované v listinných dôkazoch, vrátane čestného vyhlásenie S. J., nepotvrdilo, lebo nebolo preukázané, že tovar bol skutočne dodaný českému odberateľovi, ako kupujúcemu, uvedenému na faktúrach.

1.20 Z pripojených administratívnych spisov je zrejmé, že v priebehu výkonu daňovej kontroly, aj vo vyrubovacom konaní, bol daňový subjekt vyzývaný predkladať všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia. Rovnako bol upozorňovaný na povinnosť preukazovať relevantné skutočnosti, majúce vplyv na správne určenie dane. Súd v zhode so stanoviskom daňových orgánov dospel k záveru, že žalobca neprodukoval také dôkazy, ktorými by preukázal formálne deklarované obchodné transakcie.

1.21 To, že dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne vyplýva aj zo záverov rozsudku Najvyššieho súdu SR 3Sžf 1/2011. Krajský súd sa nestotožnil s tvrdením v žalobe, že žalobcovi bola pričítaná dôkazná núdza ohľadne takých skutočností, ktoré ho nezaťažujú ťarchou dokazovania. Od žalobcu sa nevyžadovalo preukázanie skutočností, ohľadne ktorých táto povinnosť stíha iný subjekt. Povinnosťou žalobcu bolo preukázať oprávnenosť uplatneného odpočítania dane v dôsledku deklarovaného intrakomunitárneho dodania tovaru oslobodeného od dane. Žalobca neunesol bremeno tvrdenia o správnosti svojich daňových údajov, teda, že k dodaniu tovaru došlo tak, ako je uvedené na dotknutých faktúrach.

1.22 Ťažisko argumentácie žalobcu spočíva v námietke porušenia ustanovenia § 3 ods. 3 z.č.563/2009 Z. z., t.j. porušenia zásady voľného hodnotenia dôkazov, najmä nezohľadnenia Čestného prehlásenia Jozefa Kopšika zo dňa 10.10.2014, konateľa spoločnosti ATTM s.r.o., v ktorom uviedol, že v roku 2011 prijal od vodiča žalobcu dotknutý fakturovaný tovar, avšak zohľadnili výpoveď D.. W. P., vodiča prepravovaného tovaru, ktorý spochybnil reálne uskutočnenie prepravy. Napádal hodnotiaci úsudok daňových orgánov a domáhal sa aj ich revízie.

1.23 Krajský súd zastal stanovisko, že daňové orgány v hodnotení dôkazov nepochybili. Správca dane postupoval v súlade s ustanovením § 3, § 24 z.č.563/2009 Z. z. Dostatočne zistil skutkový stav pre posúdenie veci, pričom jednotlivé veci hodnotil podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadol na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Čestné vyhlásenie S. J. správca dane a žalovaný ako dôkaz prijal, pričom ho vyhodnotil vo vzájomnej súvislosti s ďalšími získanými dôkazmi, a to výpoveďou svedka D.. W. P., s výsledkami z medzinárodnej výmeny informácií, s nepreukázaním uskutočnenia prepravy tovaru tak, že čestné vyhlásenie nemôže zvrátiť skutkový stav v prospech daňového subjektu s tým, že písomná svedecká výpoveď bez predloženia dôkazov o uskutočnení predmetných zdaniteľných obchodov nie je dôkaz, ktorý by bez ďalšieho preukazoval tvrdenia daňového subjektu.

1.24 K použiteľnosti čestného prehlásenia, ako dôkazného prostriedku, zaujal stanovisko Najvyšší súd SR v rozsudku 2Sžf 40/2011, z ktorého vyplýva, že aj keď v ustanovení § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. ide o demonštratívny výpočet dôkazných prostriedkov, z vymenovaných dôkazných prostriedkov vyplýva, že musí ísť o listinné dôkazy a výpovede svedkov založené na overiteľných skutočnostiach. Čestné vyhlásenie predstavuje jednostranný úkon, ktorý nemôže nahrádzať dôkaz, pretože to zákon č. 511/1992 Zb. v spojení s čl. 2 ods. 2 Ústavy SR nedovoľuje. Čestné vyhlásenie môže nahradiť dôkaz len za výnimočnej procesnej situácie a za splnenia striktných podmienok, ktoré sú upravené v zákone č. 71/1967 Zb. v Správnom poriadku, keď čestné vyhlásenie nemôže byť v rozpore so všeobecným záujmom, ani ním nemôže byť porušená rovnosť medzi účastníkmi konania. Správny poriadok sa však na daňové konanie nevzťahuje (§ 101 zákona č. 511/1992 Zb.), preto predloženie čestných vyhlásení je

v daňovom konaní právne irelevantné. Súd poznamenáva, že ani v zákone č. 563/2009 Z. z. inštitút čestných prehlásení nie je zaradený v demonštratívnom výpočte dôkazných prostriedkov ustanovení § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z., preto závery z citovaného rozsudku Najvyššieho súdu SR možno použiť aj pre zákon č. 563/2009 Z. z. Krajský súd sa nestotožnil s konštatovaním v žalobách, že by absentovala úvaha správcu dane v procese hodnotenia dôkazov. Naopak z prvostupňových rozhodnutí, ale aj rozhodnutí žalovaného, je zrejmé, ako daňové orgány vyhodnotili jednotlivé dôkazy a k akým zisteniam dospeli.

1.25 Krajský súd sa stotožnil s konštatovaním žalobcu, že daňové orgány na poli verejného práva môžu konať len to, čo im zákon výslovne umožňuje. Ústavnými dôsledkami zásady materiálnej pravdy (resp. inkvizitnej zásady uplatňovanej v daňovom konaní smerujúcej k materiálnej pravde) je skutočnosť, že dane a poplatky možno ukladať zákonom alebo na základe zákona v zmysle čl. 59 Ústavy SR. Podľa čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon, t.j. dane musí správca dane vybrať presne vo výške, ako to vyplýva zo zákona (ani viac, ani menej), inak by došlo k porušeniu čl. 20 Ústavy SR. Preskúmaním veci krajský súd však nezistil, že by v konaní pred daňovými orgánmi došlo k zásahu do podstaty a zmyslu základných práv a slobôd. Poukázal na to, že do práva na spravodlivý proces nepatrí právo účastníka, aby sa všeobecný súd stotožnil s jeho právnymi názormi, navrhovaním a hodnotením dôkazov (IV.ÚS 252/04), ani právo na to, aby bol účastník konania pred všeobecným súdom úspešný, teda, aby sa rozhodlo v súlade s jeho požiadavkami (I.ÚS 50/04). Do obsahu základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy a práva na spravodlivý proces podľa § 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, nepatrí ani právo účastníka konania vyjadrovať sa k spôsobu hodnotenia ním navrhnutých dôkazov súdom, prípadne sa dožadovať ním navrhnutého spôsobu hodnotenia dôkazov (II.ÚS 3/97, II.ÚS 251/03); ako to vyplýva z uznesenia Najvyššieho súdu SR zo dňa 15.04.2010 sp. zn. 3Cdo 332/2009. Obdobne zastal súd stanovisko, že ani účastník daňového konania nie je oprávnený vstupovať do procesu hodnotenia dôkazov. Má za to, že úvahy, ktorými sa správca dane riadil pri hodnotení dôkazov, sú z odôvodnení napadnutých rozhodnutí zrejmé.

1.26 Krajský súd sa nestotožnil s konštatovaním v žalobe, že rozhodnutia žalovaného sú nepreskúmateľné pre nedostatočné vysporiadanie sa s výhradami v odvolaní, keď žalovaný podľa žalobcu neposkytol v odôvodnení rozhodnutí vysvetľujúcu argumentáciu. Má za to, že žalovaný sa s odvolacími námietkami vysporiadal a uviedol, prečo ich nepovažuje za relevantné. Vo všeobecnosti za nepreskúmateľné rozhodnutie možno považovať také, ak neobsahuje dôvody, alebo dôvody sú nezrozumiteľne podané. Odôvodnenie rozhodnutia má byť prostriedkom kontroly správnosti rozhodnutia nielen pre správny orgán, ktorý ho vydal, ale aj pre súd, ktorý ho má preskúmať na základe žaloby. Pokiaľ by išlo o rozhodnutie nepreskúmateľné, už z lingvistickej stránky veci vyplýva, že nepreskúmateľné rozhodnutie nemožno vecne preskúmať. Nemožno sa zaoberať hmotnoprávnou argumentáciou, pokiaľ preskúmané rozhodnutie neobstojí ani po formálnej stránke. Keďže v žalobách žalobca brojí proti rozhodnutiam žalovaného aj z hľadiska hmotnoprávnej, potom namietanie nepreskúmateľnosti sa javí ako účelové (porovnaj závery rozsudku Nejvyššího správného soudu ČR zo dňa 30.06.2010, sp. zn. 9As 2/2010). Nadväzujúc na uvedené po tom, čo zistil neopodstatnenosť žalobnej námietky o nepreskúmateľnosti rozhodnutia, t.j. nezistil dôvody pre zrušenie rozhodnutí žalovaného v zmysle § 250j ods. 2 písm. d/ O.s.p., pristúpil k preskúmaniu zákonnosti rozhodnutia z tvrdeného žalobného dôvodu o nesprávnom právnom posúdení veci, v dôsledku ktorého sa žalobca dožadoval zrušenia napadnutých rozhodnutí v zmysle § 250j ods. 2 písm. a/ O.s.p., čomu však súd nepriznal úspech z dôvodov vyššie uvedených.

1.27 Krajský súd dospel k záveru, že ani tvrdený nezákonný postup daňových orgánov, najmä správcu dane, pri vykonávaní daňovej kontroly a následne vo vyrubovacom konaní, čo podľa žalobcu je dôvodom pre zrušenie napadnutých rozhodnutí podľa § 250j ods. 2 písm. e/ O.s.p., nie je dôvodný. V plnom rozsahu sa stotožňuje s vyjadrením žalovaného k tejto námietke. Daňová kontrola bola ukončená v zákonom stanovenej lehote doručením Protokolu daňovému subjektu. Vo väzbe na ustanovenie § 63 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z., v zmysle ktorého ukladať povinnosti, alebo priznávať práva, možno len rozhodnutím, pričom rozhodnutie musí vychádzať z dostatočne zisteného skutkového stavu veci,

správca dane má možnosť, ako aj povinnosť viesť dokazovanie aj počas vyrubovacieho konania v záujme toho, aby bola daňová povinnosť určená správne. Napokon, ako správne poznamenal zástupca žalovaného na pojednávaní, dokazovanie za účelom ustálenia skutkového stavu pre správne určenie dane možno viesť nielen vo vyrubovacom konaní, ale aj v odvolacom konaní. V posudzovaných veciach správca dane vykonával dokazovanie vo vyrubovacom konaní aj na základe návrhov uvedených v pripomienkach k Protokolu.

1.28 Nad rámec žalobných námietok, krajský súd poukázal na to, že pokiaľ daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočítanie DPH, je jeho základnou povinnosťou preukázať, že má naň právny nárok. Rovnako je tomu aj v prípade uplatňovania akejkoľvek daňovej výhody či úľavy z platenia daní. Preukázať to môže len na základe nespochybniteľných dôkazov, preukazujúcich splnenie zákonom stanovených podmienok pre priznanie uplatneného nároku. Ak daňové orgány spochybnia deklarované zdaniteľné obchody, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nie je možné priznať nárok. Akýkoľvek právny nárok možno priznať len za predpokladu splnenia zákonom stanovených podmienok. Podľa stanoviska súdu daňové orgány rozhodli v súlade so zákonom č. 222/2004 Z. z., ak dodatočne vyrubili žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty, v prípade nepreukázania skutočnosti, že boli splnené zákonom stanovené podmienky pre priznanie uplatneného oslobodenia od dane podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z., čo vedie k záveru, že daňový subjekt si neoprávnene uplatnil oslobodenie od dane. Posudzujúc vec z hľadiska daňového práva nie je možné priznať daňovému subjektu právny nárok, ak nepreukázal splnenie zákonných podmienok na uplatnenie oslobodenia od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu EÚ. Relevantným pre daňové orgány je preukázanie nesplnenia týchto zákonných podmienok a nie dôvodov, prečo tomu tak je. Daňové orgány daňovou kontrolou, ale aj následne vo vyrubovacom konaní v procese dokazovania zisťujú, alebo preverujú základ dane, alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti. Správca dane nepreukazuje úmysel a vedomosť o podvodnom konaní, toto presahuje rámec konania daňových orgánov, rovnako aj súdu preskúmavajúceho zákonnosť napadnutých rozhodnutí. To, že nie je možné uznať uplatnené oslobodenie od dane, automaticky neznamená podľa názoru súdu, trestnoprávnu zodpovednosť daňového subjektu uplatňujúceho si oslobodenie, nakoľko tam sú relevantnými aj ďalšie zistenia, z akého dôvodu došlo k nenaplneniu zákonom stanovených podmienok pre priznanie tohto uplatneného nároku. Nie je vylúčené, že obchodný partner žalobcu - český daňový subjekt sa mohol dopustiť aj podvodného konania, avšak bolo povinnosťou žalobcu počínať si v obchodných vzťahoch opatrne, s primeranou obozretnosťou, mal si preveriť svojho obchodného partnera, t.j. daňový subjekt v ČR. Je vecou daňového subjektu ako, a či si preverí dôveryhodnosť svojich obchodných partnerov. Z rozsudku Súdneho dvora EÚ C-80/11 a C-142/11 z 21.06.2012 vyplýva, že Súdny dvor predpokladá obozretnosť daňového subjektu, jeho povinnosť zistiť si informácie o druhom subjekte, ubezpečiť sa o zákonomnom konaní (dodržovaní daňových povinností) obchodného partnera. Na základe objektívne zistených skutočností bolo preukázané nesplnenie zákonom stanovených podmienok pre priznanie uplatneného oslobodenia od dane, a to nedodanie tovaru do iného členského štátu, ktoré je preto evidentne neoprávneným, na čo museli daňové orgány adekvátne reagovať, čo vyústilo do vydania napadnutých rozhodnutí.

1.29 Takýto záver je aj v súlade s rozsudkom Súdneho dvora EÚ C-273/11, v zmysle ktorého článok 138 ods. 1 Smernice DPH (Smernica Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty) sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby sa zamietlo priznanie práva na oslobodenie od dane v prípade dodania v rámci spoločenstva, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že predávajúci si nesplnil povinnosti, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania. To, že žalobca nevyvrátil pochybnosti správcu dane a nepredložil vierohodné, relevantné dôkazy, ktoré by jednoznačne preukazovali oprávnenosť ním uplatneného nároku, znamená v podstate neunesenie dôkazného bremena ním samotným na preukázanie skutočností, ktoré majú vplyv na správne určenie dane. Podľa rozhodnutia Súdneho dvora EÚ C-273/11 je možné zamietnuť priznanie práva na oslobodenie od dane aj v prípade (jedná sa o alternatívnu situáciu), ak predávajúci vedel, alebo mal vedieť, že plnenie, ktoré uskutočnil, bolo súčasťou podvodu, ktorý spáchal nadobúdateľ. Súdom má za to, že k zamietnutiu priznania práva na oslobodenie od dane v prípade intrakomunitárneho obchodu postačuje, ak predávajúci si nesplnil povinnosti, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania (z dôvodov

vyššie uvedených nepostačuje len ich formálne splnenie), t.j. ak neunesol dôkazné bremeno na preukázanie oprávnenosti ním uplatneného nároku a splnenie ďalšej podmienky, že vedel alebo mal vedieť, že plnenie, ktoré uskutočnil bolo súčasťou podvodu, ktorý spáchal nadobúdateľ, je ako alternatíva už irelevantnou.

1.30 V súvislosti s dôkaznými prostriedkami, ktoré možno vyžadovať od dodávateľa na preukázanie splnenia podmienok na oslobodenie intrakomunitárneho dodania tovaru od DPH, Súdny dvor EÚ v rozsudku C-492/13 uviedol, že prináleží členským štátom stanoviť podmienky, za akých oslobodia od DPH intrakomunitárne dodania s cieľom zabezpečiť správne a jednoduché uplatnenie týchto oslobodení a zabrániť podvodu, daňovému úniku alebo prípadnému zneužitiu. Tiež uviedol, že pri výkone svojich právomocí členské štáty musia dodržiavať všeobecné právne zásady, ktoré sú súčasťou právneho poriadku EÚ, najmä zásady právnej istoty a proporcionality. Súd má za to, že zákon o DPH, ako vnútroštátny predpis, zrozumiteľne formuluje podmienky, ktoré musia byť splnené na oslobodenie od DPH pri intrakomunitárnom dodaní tovaru.

1.31 Krajský súd, v zhode s daňovými orgánmi, dospel k záveru, že žalobca porušil ustanovenia zákona č. 222/2004 Z. z. tým, že si v zdaňovacom období február 2011 a apríl 2011 uplatnil nárok na odpočítanie dane, keď neboli splnené zákonné podmienky na oslobodenie od DPH pri intrakomunitárnom dodaní tovaru v zmysle § 43 ods. 1 a 5 zákona č. 222/2004 Z. z.

2.

2.1 Vo včas podanom odvolaní sa žalobca domáhal, aby odvolací súd rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/170/2015-31 zo dňa 09.03.2016 zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného zruší podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. a vráti žalovanému na ďalšie konanie, alternatívne podľa § 221 ods. 1 písm. h/ O.s.p. rozhodnutie zruší a v zmysle § 221 ods. 2 O.s.p. vec vráti súdu prvého stupňa na ďalšie konanie. Súčasne žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky zaviazal žalovaného na náhradu trov konania za zaplatený súdny poplatok vo výške 35,- € a náhradu trov právneho zastúpenia vo výške 181,90 €.

2.2 V podanom odvolaní žalobca uviedol, že správne orgány a krajský súd nesprávne aplikovali právnu úpravu pokiaľ ide o rozloženie dôkazného bremena (str. 10, str. 11), vzhľadom na to, že dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne. Preukazovanie skutočností, v súvislosti s ktorými povinnosť ponúknuť dôkazy na preukázanie tvrdenia žalobcu v daňovom konaní stíha iný subjekt, nie je možné interpretovať rozširujúco a expandovať takúto povinnosť na vyšetrovaný (kontrolovaný) daňový subjekt (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn.: 5Afs 131/2004 zo dňa 25.03.2005, publ. pod č. 599/2005).

2.3 Ďalej uviedol, že je potrebné dôkazy nie len vykonať, ale aj adekvátne vykonať, teda posúdiť ich opodstatnenosť a hodnovernosť. Voľné hodnotenie dôkazov sa opiera okrem iného tiež o povinnosť správneho orgánu vyhodnotiť všetky vykonané dôkazy bez zreteľa na to, či potvrdzujú alebo vyvracajú tvrdenia účastníkov a v neposlednom rade tiež o zásadu formálnej logiky. Aj s prihliadnutím na túto zásadu však nie je prípustný neopodstatnený výber dôkazov smerujúci k jednostranným záverom.

2.4 Je názoru, že nemôže byť privilegovaný ani záujem štátu z hľadiska príjmu do štátneho rozpočtu. V oblasti verejného práva, v danom prípade daňového práva, štátne orgány môžu konať len to, čo im zákony a všeobecne záväzné predpisy umožňujú v protiklade k tomu, že občan môže konať všetko, čo nie je zakázané. Pri ukladaní a vymáhaní dane podľa zákona, teda de facto odnímanie častí nadobudnutého vlastníctva sú orgány verejnej moci povinné šetriť podstatu a zmysel základných práv a slobôd (nález Ústavného súdu SR sp. zn. I.ÚS 241/07 z 18.09.2008).

2.5 Nárok na oslobodenie od DPH bol daňovým subjektom - žalobcom v kontrolovanom období na základe právnych predpisov a aplikácie požiadaviek práva Spoločenstva ustálených v rozhodovacej činnosti ESD, najmä v rozhodnutiach C-409/04 Telos, C-184/05 Twoh International, dostatočne

preukázaný.

2.6 Nesúhlasí s názorom krajského súdu, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, keďže nepreukázal dostatočne vierohodným spôsobom prepravu tovaru do iného členného štátu (str. 12, str. 13 a nasl. napadnutého rozhodnutia).

2.7 Ďalej poukázal, že dodanie tovaru do Českej republiky bolo preukázané faktúrou a dodacím listom, ako aj čestným prehlásením S. J. zo dňa 10.10.2014, konateľa spoločnosti ATTM s.r.o., Zlín, v ktorom uviedol, že v roku 2011 prijal od vodiča spoločnosti - žalobcu aktivačné webkarty. Zastáva názor, že uvedenými dôkazmi bolo dodanie tovaru dostatočne preukázané. Tovar reálne opustil územie členského štátu dodania, pričom ten bol následne prevzatý konateľom spoločnosti ATTM s.r.o.,. Stanovisko súdu, že daňové orgány vo vyhodnotení dôkazov nepochybili, keď vo svojich rozhodnutiach akcentovali medzi dôkaznými zistenia výpoveď Bc. Radovana Chrásteka, vodiča prepravovaného tovaru (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9601402/5/4278086/2013/Sev zo dňa 19.09.2014), v ktorej tento spochybnil reálne uskutočnenie prepravy, považuje za nesprávne nakoľko obsah tohto dôkazu priamo protirečí iným dôkazom zabezpečeným počas daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní. Nie je pritom náležité uprednostniť tvrdenie jednej osoby proti tvrdeniu inej osoby, spôsobom, ktorý prirážuje žalobcovi.

2.8 Žalobca aj v odvolacom konaní presadzuje názor, že odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, ktorú na základe žiadostí poskytol český finančný úrad ohľadom spoločnosti ATTM, s.r.o., nemôže byť posúdená ako dôkaz v neprospech žalobcu. Z uvedeného vyjadrenia českého finančného úradu vyplýva, že táto spoločnosť nepodala žiadne daňové priznanie z dane z pridanej hodnoty, ani k dani z príjmu, čo znamená, že nebola priznaná daň z nadobudnutia tovaru z iného členského štátu. Takéto osamotené konštatovanie nemôže byť vyhodnotené v neprospech daňového subjektu, pokiaľ finančný orgán nedisponuje s dôkazmi, ktoré nepochybne preukazujú, že sa tak napr. stalo komisiívnym alebo omisiívnym pričinením žalobcu. Výsledky národnej výmeny informácií navyše nepatria medzi dôkazy, ktorými sa preukazuje splnenie podmienok podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. ktoré sú v ňom taxatívne vymedzené.

2.9 Je názoru, že správca dane nepostupoval v súlade so zákonom, keď predčasne vydal protokol daňovej kontroly, pričom uvedené urobil v snahe vyhnúť sa zmeškaniu lehoty predpísanej ustanoveniu § 46 ods. 10 zákona č. 563/2009 Z. z. Márne uplynutie tejto lehoty by totiž viedlo ku konštatovaniu o nezákonnosti protokolu z daňovej kontroly a jeho nepoužiteľnosti v ďalšom konaní (III.ÚS 24/2010 z 29.06.2010). Uvedené konštatovanie potvrdzujú daňovým úradom zmeny v rámci vyrubovacieho konania (zápisnica č. 9601402/5/5374506/2014/Bed zo dňa 10.12.2014), keď z jeho strany došlo po vyše roku a pol od ukončenia daňovej kontroly k úprave nesprávne určenej výšky vyrubového rozdielu dane, ktorý mal byť na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly záväzne určený vo vydanom protokole č. 9601402/5/1750751/2015/Sev zo dňa 30.04.2013.

3.

3.1 Žalovaný k odvolaniu žalobcu uviedol, že súhlasí so závermi napadnutého rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici, súd posúdil skutkový stav správne a vychádzal zo skutkovej pravdy daného prípadu. Zotrváva na svojom rozhodnutí, na jeho odôvodnení, trvá na vyjadrení k žalobe. Navrhuje, aby odvolací súd rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici potvrdil.

4.

4.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 246c ods. 1 prvá veta O.s.p. a § 212 ods. 1 O.s.p.), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p., keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk <. (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 212

ods. 2 O.s.p.).

4.2 Podľa § 244 ods. 1, 2 a 3 O.s.p., v správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy. V správnom súdnictve preskúmajú sudy zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov štátnej správy, orgánov územnej samosprávy, ako aj orgánov záujmovej samosprávy a ďalších právnických osôb, ako aj fyzických osôb, pokiaľ im zákon zveruje rozhodovanie o právach a povinnostiach fyzických a právnických osôb v oblasti verejnej správy. Rozhodnutiami správnych orgánov sa rozumejú rozhodnutia vydané nimi v správnom konaní, ako aj ďalšie rozhodnutia, ktoré zakladajú, menia alebo zrušujú oprávnenia a povinnosti fyzických alebo právnických osôb alebo ktorými môžu byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzických osôb alebo právnických osôb priamo dotknuté. Postupom správneho orgánu sa rozumie aj jeho nečinnosť.

4.3 Podľa § 247 ods. 1 a 2 O.s.p., podľa ustanovení tejto hlavy sa postupuje 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. Pri rozhodnutí správneho orgánu vydaného v správnom konaní je predpokladom postupu podľa tejto hlavy, aby išlo o rozhodnutie, ktoré po vyčerpaní riadnych opravných prostriedkov, ktoré sa preň pripúšťajú, nadobudlo právoplatnosť.

4.4 Na vady konania pred správny orgán sa prihliada len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.).

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

4.6 Podľa § 219 ods. 2 O.s.p., ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

4.7 Podľa § 246c ods. 1 O.s.p., pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona. Opravný prostriedok je prípustný, len ak je to ustanovené v tejto časti. Proti rozhodnutiu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky opravný prostriedok nie je prípustný.

4.8 Podľa § 250i ods. 1 O.s.p. pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia.

4.9 Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

4.10 Podľa § 3 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určaniu a vyrubeniu dane.

4.11 Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

4.12 Podľa § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie,

vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

4.13 Podľa § 3 ods. 7 zákona č. 563/2009 Z.z. daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti.

4.14 Podľa § 3 ods. 8 zákona č. 563/2009 Z. z. právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d/ pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane.

4.15 Podľa § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

4.16 Podľa § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

4.17 Podľa § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

4.18 Podľa § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. daňovým výdavkom sa rozumie výdavok na dosiahnutie, zabezpečenie, udržanie príjmov preukázateľne vynaložených daňovníkom, zaúčtovaním v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaním v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11.

4.19 Najvyšší súd zo súdneho a pripojeného administratívneho spisu zistil, že Daňový úrad Banská Bystrica rozhodnutím č. 20418102/2015 zo dňa 24.06.2015 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. vyrubil DPH spoločnosti X CONSULT, s.r.o. (v procesnom postavení žalobca) rozdiel dane v sume 20.651,33 € za zdaňovacie obdobie apríl 2011.

4.20 Žalobca podal proti uvedenému prvostupňovému rozhodnutiu odvolanie. Namietal najmä, že rozhodnutie správcu dane nebolo dôvodné a bolo vydané v rozpore so zákonom, a to na základe nedostatočne zisteného skutkového stavu veci a nesprávneho právneho posúdenia veci.

4.21 Žalovaný, ako odvolací orgán, svojím rozhodnutím č. 20983183/2015 zo dňa 13.10.2015 potvrdil odvolaním napadnuté rozhodnutie správcu dane.

4.22 Žalobca sa žalobou podanou dňa 10.11.2015 (sp. zn. 23S/170/2015) na Krajskom súde v Banskej Bystrici domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 20983183/2015 zo dňa 13.10.2015, ktoré navrhoval podľa § 250j ods. 2 písm. a/, písm. d/, písm. e/ O.s.p. zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie.

4.23 Daňový úrad Banská Bystrica rozhodnutím č. 20417807/2015 zo dňa 24.06.2015 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. vyrubil platiteľovi dane z pridanej hodnoty X CONSULT, s.r.o. (v procesnom postavení žalobca) rozdiel dane v sume 11.373,- € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2011.

4.24 Žalobca podal proti uvedenému rozhodnutiu odvolanie. Namietal najmä, že rozhodnutie správcu dane bolo vydané v rozpore so zákonom, a to na základe nedostatočne zisteného skutkového stavu veci a nesprávneho právneho posúdenia veci.

4.25 Žalovaný, ako odvolací správny orgán, svojím rozhodnutím č. 20983146/2015 zo dňa 13.10.2015 potvrdil odvolaním napadnuté rozhodnutie správcu dane.

4.26 Žalobca sa žalobou podanou na Krajskom súde v Banskej Bystrici dňa 10.11.2015 (sp. zn. 23S/171/2015) domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 20983146/2015 zo dňa 13.10.2015, ktoré navrhoval podľa § 250j ods. 2 písm. a/, písm. d/ a písm. e/ O.s.p. zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie. Žalobca v žalobe uvádzal a namietal rovnaké skutočnosti ako v žalobe smerujúcej proti rozhodnutiu žalovaného č. 20983183/2015 zo dňa 13.10.2015.

4.27 Žalovaný v písomnom stanovisku k žalobe trval na zákonnosti napadnutého rozhodnutia a žalobu navrhol zamietnuť. Uviedol rovnaké skutočnosti ako vo vyjadrení zo dňa 20.01.2016 k žalobe, ktorou bolo napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 20983183/2015 zo dňa 13.10.2015. Na rozdiel od predchádzajúceho vyjadrenia žalovaný navyše uviedol, že v knihe jász za motorové vozidlo BB 032 DF je síce dňa 19.02.2011 zaznamenaná pracovná cesta BB - ČR a späť, počet kilometrov 203 (podľa poznámky žalovaného nepomerne málo km), ale daňový subjekt nepreukázal prepravu písomným potvrdením prijatia tovaru odberateľom, zaplatením tovaru a podobne. Daňový subjekt uvedené dodanie do členského štátu EÚ neuviedol ani v daňovom priznaní DPH za zdaňovacie obdobie február 2011 na riadku 15 a 16. Podľa žalobcu mal aj v tomto prípade tovar najprv prepraviť vodič K. D., avšak neskôr žalobca uviedol, že nedopatrením požiadal o vypočutie ako svedka K. D. s tým, že prepravu vykonal D.. W. P.. Ten však vo svedeckej výpovedi uviedol, že prepravu tovaru do Českej republiky dňa 19.02.2011 nevykonal a v konečnom dôsledku tak poprel uskutočnenie dodania tovaru s oslobodením od dane.

5.

5.1 Na prejednanie vecí krajský súd v súlade s ustanovením § 250g O.s.p. nariadil pojednávanie na 9. marca 2016.

5.2 Prvostupňový súd na pojednávaní dňa 09.03.2016 podľa § 112 ods. 1 O.s.p. spojil na spoločné konanie veci, ktoré sa u neho začali pod sp. zn. 23S/170/2015 o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 20983183/2015 zo dňa 13.10.2015 a pod sp. zn. 23S/171/2015 o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 20983146/2015 zo dňa 13.10.2015, keďže veci spolu skutkové a právne súvisia, taktiež sa týkajú tých istých účastníkov. Spoločné konanie krajský súd ďalej viedol pod sp. zn. 23S/170/2015.

6.

6.1 Odvolací súd v danej veci rozhodol o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/170/2015 - 31 zo dňa 09.03.2015.

6.2 Po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd s prihliadnutím na ust. § 219 ods. 2.O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním stotožňuje v celom rozsahu a dodáva, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon č. 563/2009 Z. z. zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či si daňové subjekty splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov, resp. v súčasnosti daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania

základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Zákon č. 563/2009 Z. z. je procesným predpisom, ktorý upravuje správu daní a poplatkov. Táto procesná norma upravuje postupy (procesy), pomocou ktorých správcovia daní realizujú úlohy a ciele určené hmotnoprávnymi normami (najmä daňovými zákonmi). Upravuje teda pravidlá postupu daňových správcov pri príprave, výkone, resp. uskutočňovaní aktov daňového konania. V tomto zmysle je zárukou zákonného postupu pri plnení úloh správcu dane, ako aj zárukou zákonnej ochrany práv a právom chránených záujmov daňových subjektov.

6.3 Zo zákona č. 563/2009 Z. z. vyplýva, že dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

6.4 Dokazovanie je procesným prostriedkom, ktorého zásady platia vo všetkých fázach správy daní, či už v rámci daňovej kontroly alebo v rámci daňového konania, pričom dôkazy vykonané v rámci daňovej kontroly zosumarizované v protokole o jej výsledku, majú rovnakú dôkaznú silu ako dôkazy vykonané v rámci daňového konania. Protokol je zákonný podklad pre pokračovanie vo vyrubovacom konaní, nakoľko pri výkone daňovej kontroly nie sú procesné práva daňového subjektu vo vzťahu k vykonávanému dokazovaniu nijako oslabené. Preto je protokol o výsledku daňovej kontroly plnohodnotným zákonným podkladom pre rozhodnutie správcu dane o vyrubení zistenej daňovej povinnosti, ak o jeho obsahu a vykonanom dokazovaní nemá správca dane pochybnosti a daňový subjekt nedá podnet na jeho doplnenie.

6.5 Najvyšší súd súhlasí s názorom žalovaného, že v predmetnej veci správca dane neprenáša na žalobcu zodpovednosť za iný subjekt, ale poukazyval na zistenie, že zo strany žalobcu nemohlo dôjsť k dodaniu tovaru pre spoločnosť ATTM s.r.o.. Nestačí len formálne deklarovať dodanie tovaru, je potrebné preukázať aj vecné plnenie. Daňový subjekt je povinný viesť svoju evidenciu, uskutočňovať svoju činnosť a preverovať si svojich obchodných partnerov tak, aby v každej situácii mal dostatočné podklady pre to, aby riadne preukázal existenciu, resp. vznik nárokov a povinností v zmysle daňových zákonov. Doklady predložené ku kontrole, aj keď formálne spĺňajú právne náležitosti, nepostačujú na potvrdenie, že daňový subjekt splnil podmienku nároku na oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 a 5 zákona č. 222/2004 Z. z. Daňový subjekt musí viesť preukázať uskutočnenie obchodu osobou uvedenou na predloženej faktúre. Z judikatúry SD EÚ vyplýva, že pri uplatnení oslobodenia od dane, znáša dôkazné bremeno dodávateľ, ktorý musí preukázať, že stanovené podmienky odpočítania dane boli splnené. Správcovi dane vznikli počas výkonu daňovej kontroly pochybnosti o dodávke tovaru, a to že obchod neprebehol tak, ako je deklarovaný medzi osobami uvedenými na faktúre. S uvedeným sa stotožňuje aj najvyšší súd. Dôkazná povinnosť, aby tieto pochybnosti vyvrátil, je na strane daňového subjektu, ktorý musí dokázať, že tovar odovzdal tomu, koho označil na faktúre, musí predložiť dôkazy, že obchod sa reálne uskutočnil. V daňovom konaní ťažisko dôkazného bremena je na daňovom subjekte. Žalobca mal mať vedomosť o svojich obchodných partneroch.. Žalobca nevedel vierohodne objasniť uskutočnenie zdaniteľného obchodu. Nepodarilo sa mu preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu a tým nárok na oslobodenie od dane. Jednoznačným a vierohodným spôsobom nepreukázal prepravu tovaru do iného členského štátu. Keďže daňový subjekt počas daňovej kontroly nepredložil doklady o dodaní tovaru do iného členského štátu a ani nevedel objasniť uskutočnenie zdaniteľného obchodu, bol vyzvaný správcom dane na zdokladovanie prepravy. Najprv uvádzal, že odberateľ ATTM s.r.o., si pravdepodobne tovar osobne prišiel prebrať, avšak preberacie protokoly neboli vystavené. Následne daňový subjekt predložil dňa 15.03.2013 správcovi dane kópiu knihy jász, v ktorej však nebola zaznamenaná pracovná cesta dňa 29.04.2011 BB - ČR a späť. Daňový subjekt nepreukázal prepravu tovaru písomným potvrdením prijatia tovaru odberateľom, zaplatenie tovaru a podobne. Podľa žalobcu mal tovar najprv prepraviť vodič K. D., ktorého navrhol aj vypočítať, potom následne žalobca uviedol, že nedopatrením požiadal o jeho vypočutie ako svedka a uvádzal, že prepravu vykonal vodič D.. W. P.. Zo svedeckej výpovede D.. P. vyplynulo, že v skutočnosti nedošlo k preprave predmetného tovaru zo Slovenska do Čiech a tiež skutočnosť, že zo strany daňového subjektu došlo podľa potreby k úpravám

knihy jász. Svedok vypovedal, že cestu uskutočnil dňa 01.05.2011, ale neviezol žiaden tovar, až na spiatocnej ceste. Daňový subjekt predložil Čestné prehlásenie Jozefa Kopšika, konateľa spoločnosti ATTM s.r.o., zo dňa 10.10.2014, v ktorom uvádza, že prijal tovar (aktivačné webkarty, tonery) v období mesiacov február a marec 2011 priamo od vodiča spoločnosti X CONSULT s.r.o.,. Správca dane a žalovaný tento dôkaz prijal a vyhodnotil ho s poukázaním na skutočnosť, že toto na základe všetkých ďalších zistení, a to z výpovede svedka, z výsledkov z medzinárodnej výmeny informácií, neuskutočnení prepravy tovaru, nemôže zvrátiť skutkový stav v prospech daňového subjektu.

6.6 Najvyšší súd mal za preukázané, že správca dane preveroval, či spoločnosť ATTM s.r.o., nadobudla tovar deklarovaný spoločnosťou X CONSULT s.r.o., faktúrami č. 20110015 zo dňa 19.02.2011 a č. 20110016 zo dňa 29.04.2011. Z odpovede Českého finančného úradu vyplynulo, že odberateľ žalobcu spoločnosť ATTM s.r.o. so správcom dane nekomunikuje, spoločnosť nepodala daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie roku 2011 a nepriznala nadobudnutie tovaru z iného členského štátu za zdaňovacie obdobie február 2011 a apríl 2011. Ak by spoločnosť uskutočnila predmetné obchody, nemala by prečo uvedenú skutočnosť nepriznávať pred finančnými orgánmi v ČR.

6.7 Bolo preukázané, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno na preukázanie prepravy tovaru do iného členského štátu. Na základe dokazovania správca dane deklarovanú skutočnosť žalobcovi vyvrátil, keď podľa predloženého záznamu jász vozidla D., evidenčné číslo XXXXXXXX, ktorými žalobca deklaroval prepravu tovaru do Českej republiky dňa 29.04.2011, nie je v predmetných záznamoch evidovaná žiadna cesta do ČR a podľa vyjadrenia Bc. Radovana Chrásteka prepravu tovaru do ČR dňa 19.02.2011 nevykonával.

6.8 Na námietku žalobcu, že zo strany správcu dane došlo k predčasnému ukončeniu daňovej kontroly najvyšší súd uvádza, že daňová kontrola DPH za zdaňovacie obdobie január - jún, august - december 2011 začala dňa 17.05.2012. Dňa 07.01.2013 bola prerušená do 31.01.2013 (o 23 dní) z dôvodu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií. O výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený protokol, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam, doručený daňovému subjektu dňa 30.05.2013. V zmysle § 46 ods. 8 zákona č. 563/2009 Z. z. je daňová kontrola ukončená dňom doručenia protokolu, t.j. 30.05.2013. Výrubovacie konanie bolo rozšírené o dokazovanie na základe vyjadrenia daňového subjektu k protokolu.

6.9 Najvyšší súd konštatuje, že podľa ustálenej súdnej judikatúry (najmä nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. II.ÚS 127/07-21, alebo rozhodnutia Najvyššieho súdu sp. zn. 6Sžo 84/2007, sp. zn. 6Sžo 98/2008, sp. zn. 1Sžo 33/2008, sp. zn. 2Sžo 5/2009, či sp. zn. 8Sžo 547/2009) nie je úlohou súdu pri výkone správneho súdnicstva nahradzovať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či oprávnené a príslušné správne orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy. Preto odvolaciemu súdu neprislúcha ani takto vymedzený rámec prieskumu rozšíriť aj na iné rozhodnutia, hoci s prv menovaným sú tesne zviazané nielen dôsledkami ale aj účastníkmi.

6.10 V takto vymedzenom rámci prieskumu a po preverení zákonných podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa Najvyšší súd Slovenskej republiky stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil zo zistení uvedených žalovaným, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise. Na druhej strane podstatou súdneho odvolania proti rozsudku krajského súdu ako aj žalôb, ktorými sa žalobca spoločne domáha preskúmania napadnutých rozhodnutí správcu dane a žalovaného, je právna otázka, či ním vytýkané pochybenia správcu dane počas vykonávania daňovej kontroly, ako aj po jej ukončení sú tak závažného charakteru, že by mali postačovať na zrušenie napadnutých rozhodnutí.

6.11 Z judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva vyplýva jasný právny názor, že správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutí bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania.

6.12 Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu (prvostupňového), ale aj odvolacieho (ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutí), by malo postačovať na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces.

6.13 Na základe vyššie uvedených záverov sa Najvyšší súd SR stotožnil so záverom krajského súdu, že v preskúmvanej veci bolo potrebné žalobu zamietnuť.

7.

7.1 Odvolací súd vzhľadom na odvolacie námietky uplatnené žalobcom uvádza, že napadnuté rozhodnutia majú všetky formálne i obsahové náležitosti rozhodnutia požadované v zmysle § 63 zákona č. 563/2009 Z. z. Uvedené rozhodnutia finančného orgánu vychádzajú z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktoré je logicky vyhodnotené a riadne právne posúdené.

7.2 Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a stanoviska žalovaného, pri ktorých Najvyšší súd Slovenskej republiky nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od ich obsahu a vyslovených právnych názorov (viď účinky sledované v § 250ja ods. 4 a contrario odsek 7 O.s.p. spolu s čl. 144 ods. 1 ústavy) s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty odchyľil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska v zmysle záverov judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č. A-24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec Borovská a Forrai v. Slovenská republika č. A-48554/10 z 25.11.2014), s osvojením si argumentácie krajského súdu postupom podľa § 219 ods. 2 O.s.p. s oznámením termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa § 156 ods. 1 a 3 O.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

7.3 Najvyšší súd v prejednávanej veci v súlade s ust. § 250ja ods. 2 O.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by týmto postupom bol porušený verejný záujem (vo veci prebehlo na prvom stupni súdne pojednávanie, pričom účastníkom bola daná možnosť sa ho zúčastniť), a hoci išlo o vec v zmysle § 250i ods. 2 O.s.p. (úprava daňového konania je spojená s verejnoprávnymi vzťahmi), tak v odvolacom konaní Najvyšší súd SR dospel k záveru, že nebolo potrebné v súlade s ust. § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

8.

8.1 O trovách odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd SR podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 a § 246c ods. 1 O.s.p., podľa ktorého iba úspešný žalobca má právo na náhradu trov odvolacieho konania, čo v tomto odvolacom konaní nenastalo.

9.

9.1 Podľa § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, odvolacie konanie podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov. V tejto veci sa začalo odvolacie konanie pred 1. júlom 2016, preto najvyšší súd v tejto veci procesne postupoval podľa ustanovení O.s.p.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostředek není přípustný.