

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/76/2013
Identifikačné číslo spisu:	8012200582
Dátum vydania rozhodnutia:	06.11.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Zemková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:8012200582.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Ivana Rumanu v právnej veci žalobcu: M.I.M. Prešov, s.r.o., Slovenská 69, Prešov, právne zastúpený JUDr. Eugenom Kostovčíkom, advokátom, Gelnická 33, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Vazovova 2, Bratislava, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1020505/1/1011466/2012 zo dňa 29. mája 2012, konajúc o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 4S/25/2012-38 zo dňa 07. februára 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove
č. k. 4S/25/2012-38 zo dňa 07. februára 2013 p o t v r d z u j e.

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

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove podľa § 250j ods. 2 písm. d/, e/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O.s.p.) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1020505/1/1011466/2012 zo dňa 29.05.2012 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Prešov I č. 724/230/56802/08/Poll zo dňa 03.11.2008 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Týmto rozhodnutím Daňového úradu Prešov I bol podľa § 15 ods. 14 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom v kontrolovanom období (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb.) žalobcovi znížený nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie marec 2006 o sumu 243.216,32 € a bol priznaný nadmerný odpočet v sume 376,45 €.

Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že lehota, ktorá bola stanovená v § 30a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. je lehotou zákonnou a je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Táto lehota nie je poriadkovou, ale zákonnou procesnou lehotou, ktorú zákon určil na vykonanie daňovej kontroly, počas ktorej je daňový subjekt povinný strpieť výkon daňovej kontroly a plniť povinnosti voči správcovi dane. Túto lehotu nemožno porovnávať s lehotami na rozhodnutie podľa § 30a ods. 1 až ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. Daňová kontrola, ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu), ktorý nie je procesom meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti daňového subjektu predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy. Cieľ daňovej kontroly tak nie je možné dosahovať na úkor práv a právom chránených záujmov daňových subjektov. Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom. Pri daňovej kontrole boli v čase jej vykonávania u žalobcu uvedené limity obmedzujúce dĺžku daňovej kontroly ustanovené v § 15 ods. 1 a § 30a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. Daňovú kontrolu tak nemožno vykonávať dlhšie, ako to ustanovuje zákon a ani druhostupňový správny orgán nie je oprávnený túto lehotu nad zákonom stanovenú hranicu predlžovať. Zákonnosť daňovej kontroly po uplynutí lehoty na jej vykonanie možno konvalidovať súhlasom daňového subjektu, čo sa však nestalo. Žalovaný síce poukazoval na konkludentný súhlas s výkonom daňovej kontroly, avšak zo spisu nebolo zistené, že by bol daňový subjekt vyzvaný k súhlasu s pokračovaním daňovej kontroly po uplynutí zákonnej lehoty. Prekročenie maximálnej dĺžky daňovej kontroly a následne nezákonné získanie dôkazu je takou vadou konania, následkom ktorej sa stáva rozhodnutie žalovaného nezákonným.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby odvolací súd rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 4S/25/2012-38 zo dňa 07.02.2013 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Uviedol, že Daňový úrad Prešov I vydal dňa 03.11.2008 dodatočný platobný výmer č. 724/230/56802/08/Poll, ktorým na základe vykonanej daňovej kontroly znížil nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie marec 2006 o sumu 243.216,32 € a priznal nadmerný odpočet v sume 376,45 €. V priebehu výkonu daňovej kontroly žalobca nenamietal nedodržanie lehoty na vykonanie daňovej kontroly. O odvolaní rozhodol odvolací orgán rozhodnutím č. I/225/15852/2009/991048-r zo dňa 11.02.2009. Toto rozhodnutie žalobca napadol žalobou zo dňa 28.04.2009, ktorú krajský súd rozsudkom č. k. 3S/17/2009 zo dňa 24.11.2009 zamietol. Proti rozsudku podal žalobca odvolanie a až v doplnení odvolania zo dňa 01.04.2011 prvýkrát namietal nezákonnosť postupu správcu dane v tomto smere. Najvyšší súd uznesením sp. zn. 6Sžf/8/2010 zo dňa 31.05.2011 rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 3S/17/2009 pre nevysporiadanie sa s námietkami žaloby zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie. Súдне konanie pod uvedeným číslom ukončil krajský súd rozsudkom č. k. 3S/17/2009 zo dňa 31.01.2012 podľa § 250j ods. 2 písm. d/ O.s.p. Následne na to odvolací správny orgán rozhodnutím č. 1020505/1/1011466/2012 zo dňa 29.05.2012 opätovne potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov I č. 724/230/56802/08/Poll zo dňa 03.11.2008 a v plnom rozsahu sa vysporiadal s námietkami žalobcu zo dňa 27.11.2008 tak, ako to naznačil krajský súd v rozsudku sp. zn. 3S/17/2009. Žalovaný namietal nezákonnosť požiadavky krajského súdu v týchto rozhodnutiach odôvodňovať prekročenie maximálnej dĺžky daňovej kontroly.

Podľa názoru žalovaného došlo v prejednávanej veci k súhlasu žalobcu s pokračovaním daňovej kontroly konkludentným prejavom daňového subjektu. Žalovaný preto poukázal na § 50 ods. 1 v nadväznosti na § 15 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorého môže kontrolovaný daňový subjekt do dňa doručenia výzvy podľa odseku 10 uplatniť u správcu dane námietku proti postupu zamestnanca správcu dane pri výkone daňovej kontroly, t.j. podať riadny opravný prostriedok. Ak sa v danom prípade daňový subjekt rozhodol voči takémuto postupu neuplatniť riadny opravný prostriedok - námietku, nie je z toho možné vyvodiť záver, že toto jeho rozhodnutie nemožno považovať za konkludentný prejav súhlasu s pokračovaním daňovej kontroly po uplynutí zákonnej lehoty na jej vykonanie. Žalovaný vyvodil, že ak daňový subjekt uplatní opravný prostriedok, s rozhodnutím nesúhlasí a ak ho neuplatní, tak s rozhodnutím súhlasí. Z toho dôvodu žalovaný namietal aj záver súdu prvého stupňa, že daňový subjekt

by mal byť v takomto prípade vyzvaný k súhlasu s pokračovaním kontroly po uplynutí zákonnej lehoty. Žalovaný považuje za nelogické a nezákonné, že ak má daňový subjekt možnosť voči postupu správcu dane uplatniť riadny opravný prostriedok, správca dane by mal povinnosť pýtať sa ho, či súhlasí s jeho tzv. protizákonným konaním. Ak má daňový subjekt možnosť uplatniť riadny opravný prostriedok a neuplatní ho, platí, že s postupom správcu dane súhlasí a ak ho uplatní, tak s postupom správcu dane nesúhlasí. Ak teda daňový subjekt riadny opravný prostriedok neuplatnil, súhlasil tak s postupom správcu dane, a teda nedošlo k porušeniu povinnosti správcu dane.

V prípade, ak by súd uzatvoril, že došlo k nedodržaniu lehoty na vykonanie kontroly podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb., tak toto porušenie nastalo mimo procesu daňového konania, kedy sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov, pretože nastalo v priebehu výkonu daňovej kontroly, ktorá v zmysle § 1a písm. c/ zákona č. 511/1992 Zb. nie je procesom daňového konania. Za týchto procesno-právnych okolností (ak k porušeniu zákona dôjde v štádiu výkonu správy daní - nedodržaním lehoty na vykonanie daňovej kontroly, teda mimo štádia daňového konania, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov) zákonodarca zadefinoval následok takéhoto procesného postupu vyváženou zákonnou možnosťou daňového subjektu podľa § 15 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. využiť zákonom zabezpečené právo namietat' voči postupu správcu dane, teda aj voči tomu, že správca dane prekročil lehotu na vykonanie kontroly.

V priebehu výkonu kontroly za zdaňovacie obdobie marec 2006 správca dane preveroval skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a vykonal rozsiahle dokazovanie vlastnými procesnými úkonmi - úkonmi prostredníctvom dožiadaní daňových úradov. Dožiadané boli Daňový úrad Košice II - 6x, Daňový úrad Košice III - 1x, Daňový úrad Prešov II - 1x, Daňový úrad Kráľovský Chlmec - 1x, Daňový úrad Veľký Krtíš - 2x, Daňový úrad Námestovo - 1x. Prostredníctvom medzinárodnej výmeny daňových informácií správca dane požiadal o informácie daňovú správu Litvy, príslušné daňové orgány Litvy oboznámil s novými zistenými skutočnosťami, prostredníctvom oddelenia odboru koordinácie daňových kontrol bolo vykonaných niekoľko miestnych zisťovaní a konal aj v súčinnosti s Úradom boja proti organizovanej kriminalite, Košice. Jednotlivé procesné úkony v rámci vykonávaného dokazovania prebiehali v časovom slede bez zbytočných prieťahov. Následkom postupného zisťovania nových skutočností a nutnosťou ich následného preverenia, vykonania dokazovania na medzinárodnej úrovni, rozsiahleho miestneho zisťovania oddelenia koordinácie daňových kontrol v troch obchodných spoločnostiach, ako aj spolupráce s Úradom boja proti organizovanej kriminalite došlo k predĺženiu lehoty výkonu celej daňovej kontroly. Správca dane týmto postupom síce nedodržiaval zákonný limit dĺžky lehoty na vykonanie kontroly, ale dĺžka lehoty, v ktorej bola kontrola vykonaná prispela k správne určenej výške daňovej povinnosti a tým zabezpečeniu účelu kontroly v plnom rozsahu. Za zásadné pre rozhodnutie vo veci bolo potrebné naplniť samotný účel kontroly tak, ako je ustanovené v § 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., inak by daňová kontrola nemala zmysel. Ustanovenie § 15 ods. 17 v nadväznosti na § 30a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. nie je možné vykladať izolovane od iných ustanovení tohto zákona. V konečnom dôsledku všetky dôkazy, ktoré správca dane zhromaždil v zákonnej lehote sú adekvátne jeho záveru vo veci a dôkazy získané po tejto lehote ho len v správnosti tohto záveru o výške daňovej povinnosti iba utvrdili. Správca dane v konaní jednoznačne preukázal, že k uskutočneniu deklarovaného zdaniteľného obchodu na vstupe nedošlo, preto si žalobca uplatnil odpočítanie dane z nákupu zariadenia na základe faktúry č. 10060214 vyhotovenej spoločnosťou SYS-NET, s.r.o., Košice v rozpore s § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v kontrolovanom období (ďalej len zákon č. 222/2004 Z.z.). Pri tomto tovare nevznikla daňová povinnosť, a teda ani právo na odpočítanie DPH. Žalovaný považuje konanie správcu dane pri výkone daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie marec 2006 za zákonné a tým sú zákonné aj všetky dôkazy vykonané v priebehu tejto kontroly. Žalovaný považuje za nesprávny paušálny prístup krajského súdu pri aplikácii právnych záverov Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej len ústavný súd) uvedených v náleze sp. zn. III. ÚS 24/2010-57. O tomto svedčí aj rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len najvyšší súd) sp. zn. 4Sžf/10/2011 zo dňa 31.05.2011, ktorý v konkrétnom prípade aplikoval právne závery práve tohto nálezu.

Žalovaný poukázal najmä na značný rozsah správcom dane vykonaných dôkazov v priamom a vecnom

časovom slede bez zbytočných prieťahov a to nielen na úrovni správcu dane a dožiadaných správcov dane, ale aj na úrovni medzinárodnej spolupráce, ktorá je hlavne časovo náročná a neposlednom rade aj na úrovni policajných orgánov v záujme splnenia účelu daňovej kontroly. Preto žalovaný nepovažuje za vhodné predurčiť lehote na výkon daňovej kontroly taký účinok, ktorý by bránil zabezpečeniu účelu daňovej kontroly.

Žalovaný v zmysle ustanovenia § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. nepovažuje protokol o kontrole za dôkazný prostriedok. Uvedené ustanovenie charakterizuje ako dôkaz všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti. Protokol o výsledku daňovej kontroly však takýmto prostriedkom nie je. Protokolom o kontrole, ktorý je iba sumárom výsledkov zistení správcu dane nie je možné ani zistiť ani objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti. Skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti sa v priebehu daňovej kontroly zisťujú a objasňujú dôkazmi predloženými daňovým subjektom alebo vykonanými alebo zabezpečenými dôkazmi správcou dane, a tie tvoria súčasť spisového materiálu správcu dane. Aby protokoly o daňových kontrolách boli ako také v zmysle § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. dôkazným prostriedkom, musí ísť o protokoly z iných vykonaných kontrol, pričom prostredníctvom zistení v nich uvedených je možné zistiť alebo vo väčšine prípadov najmä objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti v práve vykonávanej daňovej kontrole. Protokol o kontrole je povinný zákonný súhrnný výstup z daňovej kontroly s predpísanou formálnou a obsahovou stránkou, ale nie je dôkazným prostriedkom na zistenie a objasnenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie daňovej povinnosti. Protokol vyhotovený v určitom čase nemôže mať za nijakých okolností také dôsledky, aké uvádza krajský súd v rozsudku a také následky nemôže mať ani následne prebiehajúci proces daňového konania, v ktorom správca dane disponuje okrem iných súčastí spisového materiálu aj protokolom o kontrole. Napokon ani vydaný platobný výmer nemôže byť z tohto dôvodu zaťažený vadou nezákonnosti. Z uvedených dôvodov sa žalovaný nestotožňuje s tým, že daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom. Daňová kontrola prebiehala procesne v súlade s § 15 zákona č. 511/1992 Zb., daňové orgány správne aplikovali príslušné ustanovenia zákona č. 222/2004 Z.z., a preto jej priebeh nemá vplyv ani na zákonnosť následného daňového konania a v ňom vydaného rozhodnutia vo veci.

III.

Žalobca vo vyjadrení k odvolaniu žalovaného navrhol, aby najvyšší súd rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 4S/25/2012-38 zo dňa 07.02.2013 potvrdil a žalovaného zaviazal na náhradu trov konania vo výške 165,56 €. V dôvodoch uviedol, že poukázanie na vadu konania, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia mimo žalobného návrhu nie je zásahom do dispozícinej zásady uvedenej v ustanovení § 250j ods. 1 O.s.p., ale je jej logickým vyústením, pretože na vadu konania správneho orgánu, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia musí súd prihliadať z úradnej povinnosti. Ústavný súd v náleze sp. zn. III. ÚS 24/2010-57 zo dňa 29.06.2010 okrem iného uvádza, že zákaz prekročiť zákonom ustanovený časový rámec pre výkon daňovej kontroly platí bezvýnimčne len za podmienky, že kontrolovaný daňový subjekt poskytuje správcovi dane potrebnú súčinnosť. Správca dane môže za určitých okolností prekročiť zákonný rámec dĺžky daňovej kontroly, napr. ak daňový subjekt znemožní výkon daňovej kontroly. Z obsahu spisu vyplýva, že k prekročeniu zákonom ustanoveného časového rámca na výkon daňovej kontroly došlo výlučne z dôvodu pochybenia správcu dane, keď na základe novovzniknutých skutočností pôvodný protokol zo dňa 11.09.2007 označil za bezpredmetný, pokračoval v kontrole a vyhotovil nový protokol zo dňa 13.10.2008.

Ku konkludentnému prejavu týkajúceho sa dĺžky daňovej kontroly žalobca uviedol, že nie každú nečinnosť možno považovať za súhlasný konkludentný prejav vôle. Poukázal na rozhodnutie R 88/1954, podľa ktorého mlčanie je možné považovať za prejav vôle len pri tom predpoklade, že možno s určitosťou usudzovať, že ním bola prejavovaná vôľa určitého obsahu. To, že žalobca nepodal námietku proti postupu zamestnanca správcu dane pri výkone daňovej kontroly nie je možné považovať za jeho konkludentný súhlas s pokračovaním daňovej kontroly po uplynutí zákonnej lehoty.

Žalobca tiež namietal, že správca dane nevykonával úkony bez zbytočných prietahov. Daňový úrad Prešov I vypracoval protokol z daňovej kontroly č. 724/320/876-46807/2007/Fed zo dňa 11.09.2007. Správca dane znížil žalobcovi nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej len DPH) o sumu 1.078.984,90 Sk z dôvodu nepriznania odpočtu z faktúry č. 603583 od dodávateľa BRAVIS, a.s.,. Predmetom kontroly bola aj faktúra č. 10060320 od dodávateľa SYS-NET, s.r.o., z ktorej bol uplatnený odpočet v sume 6.248.150,-Sk. Správca dane tento odpočet dane akceptoval. Protokol mal byť prerokovaný 28.09.2007. Daňový úrad Prešov I listom zo dňa 26.09.2007 oznámil žalobcovi, že vzhľadom na novovzniknuté skutočnosti, ktoré môžu mať vplyv na preukázané kontrolné zistenia, protokol z 11.09.2007 nebude možné prerokovať a výzvu na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie mal žalobca považovať za bezpredmetnú. Daňový úrad Prešov I vypracoval nový protokol č. 724/320/50707/2008/Fed zo dňa 13.10.2008, ktorý bol 31.10.2008 prerokovaný. Správca dane znížil žalobcovi nadmerný odpočet DPH o sumu 7.327.135,-Sk. Správca dane opäť nepriznal žalobcovi uplatnený odpočet dane z faktúry od dodávateľa BRAVIS, a.s., a nepriznal ani odpočet dane z faktúry od dodávateľa SYS-NET, s.r.o.,. Zo spisového materiálu však žalobcovi nie je zrejmé, prečo úkony vykonané správcou dane po 11.09.2007 vo vzťahu k dodávateľovi SYS-NET, s.r.o., nemohol vykonať do uvedeného termínu.

Podľa § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so zákonom. Ide najmä o rôzne podania, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny atď., a teda aj protokol je dôkazom, ktorý je možné použiť len vtedy, ak nebol získaný v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Správca dane nebol oprávnený ani na základe novovzniknutých skutočností, ktoré mohli mať vplyv na preukázané kontrolné zistenia, vyhotovený a riadne doručený protokol z 11.09.2007 označiť za bezpredmetný, pokračovať v kontrole a vyhotoviť nový protokol z 13.10.2008. Nezákonným postupom správcu dane nadobudol protokol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. Ak je protokol z 13.10.2008 nezákonný, nie je možné osvedčiť ako dôkaz ani ostatné zistenia a tvrdenia správcu dane uvedené v protokole.

Na záver žalobca uviedol, že z obsahu rozhodnutí daňových orgánov vyplýva, že správca dane ani žalovaný nespochybňujú dodanie tovaru a intrakomunitárne dodanie tovaru do Litvy. Žalovaný v rozhodnutí o odvolaní výslovne uvádza, že správca dane nespochybnil dodanie strojov do Litvy spoločnosťou M.I.M Prešov, s.r.o., ale spochybnil nákup strojov od spoločnosti BRAVIS, a.s., a od spoločnosti SYS-NET, s.r.o.,.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia zverejnené najmenej 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk, rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

Z obsahu administratívneho a súdneho spisu odvolací súd zistil, že daňová kontrola DPH za obdobie marec 2006 sa začala dňa 06.06.2006 a bola ukončená prerokovaním protokolu o výsledku kontroly dňa 13.10.2008. Súd prvého stupňa podrobne popísal priebeh administratívneho konania a aby odvolací súd zbytočne neopakoval známe skutočnosti zdôrazňuje len podstatné skutočnosti.

Krajský súd v Prešove rozsudkom č. k. 3S/17/2009-158 zo dňa 31.01.2012 zrušil druhostupňové rozhodnutie Daňového riaditeľstva č. I/225/15852/2009/991048-r zo dňa 11.02.2009 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Na základe tohto zrušujúceho rozsudku žalovaný opätovne preskúmal rozhodnutie a postup správcu dane č. 724/230/56802/08/Poll zo dňa 03.11.2008. V zdaňovacom období marec 2006 si žalobca uplatnil odpočítanie dane z faktúry č. 603583 zo dňa 29.03.2006 z nákupu

zariadenia (strojov - 1. Kuter Laska, Kramer Grebe 200-LX, 2. rezačka mrazeného mäsa, Kihest 500, 3. vaňa varná, DP 400, 4. kôš varný, OMP-23, kôš varný, OMP-23) od dodávateľa BRAVIS, a.s., Stará Ľubovňa. Spoločnosť BRAVIS, a.s., nadobudla predmetný tovar od spoločnosti IMPLICIT, s.r.o., Veľký Krtíš, ktorá tento tovar nadobudla od spoločnosti KASCOM, s.r.o.. V zdaňovacom období marec 2006 si žalobca ešte uplatnil odpočítanie z faktúry č. 10060320 zo dňa 21.03.2006 za nákup strojov na základe zmluvy č. 05/12/2005 zo dňa 28.12.2005 od dodávateľa SYS-NET, s.r.o., Košice. Spoločnosť SYS-NET, s.r.o., nadobudla predmetné stroje od spoločnosti IMPLICIT, s.r.o., Veľký Krtíš a tá ich nadobudla od spoločnosti SAXUM CAMIN, s.r.o., Tvrdošín.

Zo zápisnice o miestnom zisťovaní č. 724/320/1596-21624/06/Skor zo dňa 21.04.2006, ktorou sa mal preveriť nákup strojov na základe faktúry č. 603583 zo dňa 29.03.2006, podľa vyjadrení konateľa žalobcu vyplýva, že predmetné stroje mali byť toho času uskladnené v priestoroch firmy BRAVIS, s.r.o.. Preto nemohol správca dane preveriť fyzický stav strojov a vykonať ich identifikáciu.

Zo zápisnice o miestnom zisťovaní č. 735/320/9104/2006/Kr zo dňa 28.04.2006, ktoré bolo vykonané v spoločnosti BRAVIS, a.s., podľa vyjadrenia jej štatutárneho zástupcu vyplýva, že stroje, ktoré boli predané žalobcovi (faktúra č. 603583 zo dňa 29.03.2006), sa už nenachádzajú v jej priestoroch, keďže boli predané žalobcovi a vyvezenie týchto strojov bolo zabezpečené žalobcom ešte v marci 2006. Podľa vyjadrenia konateľa žalobcu predmetné stroje do Prešova odvezené neboli. V dňoch 09., 10., 17.01.2006 bolo v spoločnosti BRAVIS, a.s., Stará Ľubovňa vykonané miestne zisťovanie (pred tým, ako boli predmetné stroje vyfakturované žalobcovi), nevedela táto spoločnosť preukázať existenciu týchto strojov. Fyzickou obhliadkou u daňového subjektu BRAVIS, a.s., v dňoch 09.01.2006 a 10.01.2006 bolo zistené, že označenie typu strojov sa nezhodovalo s typmi strojov a komponentov uvedených na faktúre č. 252/11/04 od IMPLICIT, s.r.o.. Nezhodoval sa stroj Kuter LASKA - typ uvedený na faktúre od spoločnosti IMPLICIT, s.r.o., je Kramer Grebe 200-LX, pri fyzickej obhliadke nájdený Kuter LASKA, typ K-G SM 200/185/355. Ďalej sa v areáli spoločnosti BRAVIS, a.s., nenachádzali stroje: vaňa varná DP 400 - 1 ks, kôš varný OMP-23 - 2 ks a rezačka mrazeného mäsa KIHES 500 - 1 ks. Zástupca firmy BRAVIS, a.s., uviedol, že chýbajúce stroje sú uložené v areáli AGRO-HNIEZDNE, s.r.o.,.

Dňa 17.01.2006 bolo vykonané miestne zisťovanie v spoločnosti AGRO-HNIEZDNE, s.r.o., pri ktorom sa chýbajúce stroje nenašli. Následne podľa vyjadrení štatutárnej zástupkyne spoločnosti BRAVIS, a.s., mali byť namiesto chýbajúcich strojov dodané iné stroje, avšak zamenené stroje sa ani u jednej spoločnosti pri miestnej obhliadke nenašli. Následne štatutárna zástupkyňa spoločnosti BRAVIS, a.s., uviedla, že zamenené stroje boli spoločnosti IMPLICIT, s.r.o., v rámci reklamačného konania vrátené (reklamačný list zo dňa 09.01.2006 a záznam z prejednávania reklamácie zo dňa 14.01.2006).

Dňa 20.04.2006 bolo vykonané ďalšie miestne zisťovanie, ktoré bolo zamerané okrem iného aj na to, či reklamované stroje (nenájdene pri predchádzajúcich miestnych zisťovaniach), ktoré mala dodať spoločnosť IMPLICIT, s.r.o., odberateľovi BRAVIS, a.s., sa fyzicky nachádzajú v spoločnosti BRAVIS, a.s.. Podľa zistení správcu dane sa reklamované stroje ani pri tejto miestnej obhliadke u spoločnosti BRAVIS, a.s., nenachádzali a podľa vyjadrenia štatutárnej zástupkyne mali byť tieto stroje predané spoločnosti M.I.M. Prešov, s.r.o., dňa 29.03.2006.

Z odpovede Daňového úradu Stará Ľubovňa č. 735/320/13194/06/Kr zo dňa 26.06.2006 na dožiadanie vyplýva, že spoločnosť BRAVIS, a.s., vystavila faktúru č. 603583 zo dňa 29.03.2006, priznala z nej daňovú povinnosť v zdaňovacom období marec 2006, ku dňu 20.06.2006 úhradu k predmetnej faktúre neevidovala.

Bývalý konateľ spoločnosti KASCOM, s.r.o., uviedol (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 827/320/58292/06/HUS zo dňa 17.10.2006), že spoločnosť KASCOM, s.r.o., predmetné stroje, ktoré mali byť dodané spoločnosti IMPLICIT, s.r.o., potom spoločnosti BRAVIS, a.s., a následne žalobcovi, nedodala, žiadne faktúry na tieto stroje nevystavila a spoločnosť IMPLICIT, s.r.o., nepozná. V čase vystavenia týchto faktúr bol bývalý konateľ spoločnosti KASCOM, s.r.o., vo výkone väzby a na zastupovanie v obchodnej činnosti nikoho nesplnomocnil, pričom spoločnosť KASCOM, s.r.o., od roku

2004 nevykonávala žiadnu činnosť. Podľa zistení Daňového úradu Nitra II bol bývalý konateľ spoločnosti KASCOM, s.r.o., Róbert Vencelík od 23.03.2004 do 16.03.2005 vo väzbe, v evidencii obyvateľstva mal hlásený trvalý pobyt v meste Nitra ako bezdomovec.

Spoločnosť SYS-NET, s.r.o., vystavila faktúru č. 10060320 pre odberateľa M.I.M. Prešov, s.r.o., a žalobca tovar uvedený na tejto faktúre ďalej vyfakturoval pre spoločnosť UAB EMITRA, Vilnius ako intrakomunitárne dodanie. Správca dane zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 724/320/2069-38323/06/Dra zo dňa 19.06.2006, ktorej predmetom bolo preverenie nadobudnutia strojov spoločnosťou UAB EMITRA, Vilnius. Pri preverovaní v litovskej spoločnosti bolo nájdených 88 ks zariadení, pričom podľa faktúr od žalobcu bolo dodaných 122 častí. Splatnosť faktúr bolo dohodnutá na 360 dní a riaditeľ litovskej spoločnosti sa vyjadril, že ak predmetné stroje nepredá v priebehu 2-3 mesiacov, tak tieto zariadenia vráti žalobcovi.

Podľa vyjadrení konateľa žalobcu (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 724/320/2069-65776/06/Dra) predmetné stroje neboli prepravené do priestorov spoločnosti M.I.M. Prešov, s.r.o., ale ostali u dodávateľov. Zariadenia dodané spoločnosťou SYS-NET, s.r.o., boli nakladané vo Vrútkach (areál mäso priemyslu - Mäso kombinát Fatra, s.r.o.,) a pri nakladaní bol konateľ žalobcu osobne prítomný. Podľa vyjadrenia bývalého konateľa spoločnosti Mäso kombinát Fatra, s.r.o., táto spoločnosť od 01.12.2004 nevykonávala žiadnu činnosť, pri prevode obchodného podielu mu neboli odovzdané žiadne doklady spoločnosti. Spoločnosti SYS-NET, s.r.o., IMPLICIT, s.r.o., M.I.M. Prešov, s.r.o. nepozná a ako jediný konateľ spoločnosti neprenajal žiadne priestory spoločnosti a ani nevie o tom, že by v areáli mäso kombinátu mali byť uskladnené v prenájme nejaké stroje na spracovanie mäsa.

Z ďalšieho miestneho zisťovania (zápisnica o miestnom zisťovaní č. I/323/92241/2008/Fíz,Siv zo dňa 22.02.2008), ktorého predmetom bolo overenie prenájmu priestorov Mäso kombinátu Fatra, s.r.o., na ktorom sa zúčastnil bývalý konateľ spoločnosti P E G A S, s.r.o., (spoločnosť P E G A S, s.r.o., odkúpila areál mäso kombinátu od spoločnosti Mäso kombinát Fatra, s.r.o.,) vyplýva, že priestory v areáli mäso kombinátu neboli prenajaté ani jednej zo spoločností SYS-NET, s.r.o., IMPLICIT, s.r.o., M.I.M. Prešov, s.r.o., a nevedel, že by bol v tomto priestore uskladnený tovar iných spoločností. Priestory mäso kombinátu nemala prenajaté ani jedna zo špedičných spoločností, ktoré vykonávali prepravu predmetného tovaru (DD Tranz - Štefan Dévald, Intran Logistics, s.r.o., Košice, KM&RP špedično-obchodné združenie Prešov). Do areálu bývalého Mäso kombinátu Fatra, s.r.o. mala prístup jedine spoločnosť Carbontrade Slovakia, s.r.o., ktorá tam bola v prenájme. Bývalá konateľka spoločnosti Carbontrade Slovakia, s.r.o., (zápisnica o ústnom pojednávaní č. I/323/34091-2524/2008/Fíz,Siv zo dňa 08.04.2008) uviedla, že spoločnosti SYS-NET, s.r.o., IMPLICIT, s.r.o., M.I.M. Prešov, s.r.o., nepozná a priestory, ktoré mala v prenájme v areáli mäso kombinátu ďalej neprenajímala iným spoločnostiam.

Bývalý konateľ spoločnosti SAXUM CAMIN, s.r.o., (zápisnica z ústneho pojednávania o vypočutí svedka č. 658/320/43251/07/Váv) uviedol, že má výpadky pamäte a nepamätá si, či obchody, ktorých predmetom boli zariadenia následne dodané žalobcovi, boli uskutočnené. Nepamätá si, od koho spoločnosť SAXUM CAMIN, s.r.o., tieto zariadenia nadobudla a kde boli uskladnené pred ich dodávkou spoločnosti IMPLICIT, s.r.o.,. Ďalší konateľ spoločnosti SAXUM CAMIN, s.r.o., so správcom dane nespolu pracoval, a preto správca dane určil daň podľa pomôcok.

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

Bývalý konateľ spoločnosti SYS-NET, s.r.o., Ing. Martin Krokavec v odpovedi na výzvu č.

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

Bývalý konateľ spoločnosti SYS-NET, s.r.o., Ing. Martin Sekerák v odpovedi na výzvu č. 724/320/29207/2008/Fed zo dňa 22.05.2008 potvrdil pravosť faktúr vystavených spoločnosťou SYS-NET, s.r.o., ale k otázke, či skutočne došlo k dodaniu tovaru sa nevedel vyjadriť. Tiež uviedol, že prepravu spoločnosť SYS-NET, s.r.o., nezabezpečovala a tovar, ktorý nadobudla od spoločnosti IMPLICIT, s.r.o., neskladovala, ten ostal u dodávateľa. Uviedol, že nebol prítomný pri preberaní a odovzdávaní tovaru uvedeného na faktúrach č. 10060214 a č. 10060320 a ani si nepamätá, kto zo spoločnosti bol pri odovzdávaní a preberaní prítomný. Predmetný tovar nikdy nevidel. Podľa jeho vyjadrenia spoločnosť SYS-NET, s.r.o., nákup a predaj technológie iba sprostredkovala za províziu cca 400.000,- Sk.

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

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

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

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

Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. 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.

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

Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.).

Pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah

právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane (§ 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.).

Podľa § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 30a ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane ukončí daňovú kontrolu (§ 15) do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov, a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčísľujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona najviac o dvanásť mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa § 15 ods. 16, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

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

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

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

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

Odvolací súd poznamenáva, že vnútroštátna právna úprava dane z pridanej hodnoty musí byť kompatibilná s úniou právom a vykladaná v súlade s jej právnou úpravou pre túto daň, šiestou smernicou Rady 77/388/EHS zo dňa 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia v jej zmenenom a doplnenom znení. Tak je potrebné postupovať i pri výklade procesných noriem slúžiacich na zabezpečenie kontroly a správy nepriamych daní, ako i pri aplikácii inštitútov nimi upravených, dodržiavanie podmienok dokazovania nevynímajúc a to za súčasného akceptovania a udržiavania neutrality DPH, predstavujúcej základnú zásadu spoločného systému DPH. Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len SD EÚ) vyplýva právo členských štátov

vnútroštátnym právom zabezpečiť v záujme ochrany oprávnených nárokov štátov na inkaso DPH podmienky na zamedzenie zneužívania jednotného systému DPH, avšak s prihliadnutím na zásadu proporcionality so zamedzením neprimeraného zásahu do práv platiteľov DPH na vrátenie DPH nimi zaplatenej v súvislosti so zabezpečovaním ich zdaniteľných plnení na vstupe. V tomto ohľade je úprava DPH vnímaná ako právo každého platcu DPH na odpočet DPH zaplatenej ním na vstupe vzťahujúce sa na všetky operácie výroby a distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu, pričom otázka, či DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe. Uvedený výklad zásady neutrality DPH vyplýva z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie, napr. rozsudky SD EÚ v spojených veciach Kittel (C-439/04) a obchodná spoločnosť Recolta Recycling (C-440/04) a v spojených veciach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems (C-484/03). Avšak SD EÚ vo svojej judikatúre taktiež konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť (Kittel a Recolta Recycling č. C-439/04, C-440/04).

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

Žalobca namietal nesprávnosť vyhodnotenia výsledkov dokazovania, pričom sa podľa neho malo dokazovanie zamerať len na skutočnosti, ktoré sám tvrdí a mal preukazovať len to, že tovar nakúpil od spoločnosti BRAVIS, a.s., a SYS-NET, s.r.o.,.

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

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

V prejednávanom prípade došlo k spochybneniu existencie tovaru, ktorý bol predmetom obchodov medzi spoločnosťami SAXUM CAMIN, s.r.o., - IMPLICIT, s.r.o., - SYS-NET, s.r.o., - M.I.M. Prešov, s.r.o., ktorá následne tovar predala spoločnosti UAB EMITRA, Vilnius, Litva. Spoločnosť SAXUM CAMIN, s.r.o., ktorá bola dňa 10.08.2010 ex offio vymazaná z obchodného registra, podľa vyjadrenia jej bývalého konateľa, nevie preukázať, či obchody na predmetný tovar boli uskutočnené, disponuje len faktúrami. Potvrdil však to, že peniaze z predmetných obchodov nedostal. Nevedel uviesť s kým uzatváral zmluvu na dodávku predmetných strojov, ani od koho stroje kúpil, ani kto ich prepravoval a ani to, či mala spoločnosť SAXUM CAMIN, s.r.o., sklady.

Spoločnosť IMPLICIT, s.r.o., ktorá bola dňa 25.10.2011 ex offio vymazaná z obchodného registra, mala mať predmetný tovar uskladnený v areáli spoločnosti Mäsokombinát Fatra, s.r.o., Vrútky, avšak bývalý konateľ spoločnosti Mäsokombinát Fatra, s.r.o., Ladislav Rjabec, ktorý mal v tejto spoločnosti pôsobiť ako „biely kôň“ uviedol, že nepodpisoval žiadne listiny, ani zmluvy, nevedel, že by bol v priestoroch areálu niekto v prenájme a nepozná ani vyššie uvedené štyri spoločnosti (SAXUM CAMIN, s.r.o., - IMPLICIT, s.r.o., - SYS-NET, s.r.o., - M.I.M. Prešov, s.r.o.). Ján Mádel, konateľ spoločnosti P E G A S, s.r.o., ktorý sa zúčastnil miestneho zisťovania, ktorého predmetom bolo overenie prenájmu priestorov areálu Mäsokombinátu Fatra, s.r.o., uviedol, že vyššie uvedené štyri spoločnosti nepozná a do areálu Mäsokombinátu Fatra, s.r.o., mala prístup jedine spoločnosť, ktorá tam v danom čase bola ešte v prenájme a ktorá tam mala tiež svoje sídlo - spoločnosť Carbontrade Slovakia, s.r.o.,.

Bývalý konateľ spoločnosti SYS-NET, s.r.o., Marián Sekerák uviedol, že obchod na predmetný tovar on len sprostredkoval, pričom jeho provízia bola cca 400.000,-Sk. Predmetný tovar nikdy nevidel a na celom obchode sa dohodli Ing. X. H. a Ing. K.. Uviedol tiež, že sa uskutočnilo niekoľko platieb, úhrady boli vykonané v hotovosti a on si z nich odpočítal len svoju províziu za obchod.

Ing. Martin Krokavec, rovnako bývalý konateľ spoločnosti SYS-NET, s.r.o., uviedol, že celý obchod dohodol K. I., on len súhlasil, aby technológiu kúpili a predali, pomohol vystaviť faktúry a pokladničné doklady, ale tovar nevidel, nebol pri jeho preberaní a ani pri finančnom vysporiadaní. Ing. Igor Holub, bývalý konateľ spoločnosti IMPLICIT, s.r.o., na jednej strane potvrdil pravosť podpisov a faktúr (zmluva č. 1-060106/IM-SYS zo dňa 06.01.2006, faktúry 15/03/2006 IM - SYS a 21/02/2006 IM - SYS a preberacích protokolov) pre spoločnosť SYS - NET, s.r.o., avšak uviedol, že predmetnú spoločnosť nepozná, nevedel ani popísať predmetnú obchodnú transakciu, nevedel, či bolo uskutočnené plnenie, nevedel sa vyjadriť k úhradám a nevedel ani uviesť či k plneniu skutočne došlo.

Na základe všetkých uvedených skutočností vo vzájomnej súvislosti sa možno stotožniť s názorom žalovaného o tom, že nebolo dostatočne preukázané dodanie tovaru nadobudnutého od spoločnosti SYS-NET, s.r.o.. V prejednávanej veci tak bola spochybnená samotná existencia tovaru. Správca dane preveruje pôvod tovaru a prostredníctvom dokazovania odstraňuje vzniknuté pochybnosti. Žalobca mal predložiť také doklady, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu by bola preukázaná, mal teda povinnosť preukázať pravdivosť svojich tvrdení, že so sporným tovarom skutočne obchodoval. Predmetný tovar v rámci obchodných transakcií pri nákupe od spoločnosti IMPLICIT, s.r.o., ďalej spoločnosti SYS-NET, s.r.o., a nakoniec spoločnosti M.I.M. Prešov, s.r.o., ani nezmenil miesto uskladnenia, pričom mal byť predmetný tovar skladovaný v priestoroch Mäsokombinátu Fatra, s.r.o., ktoré nemala žiadna zo spoločností prenajaté a nikto ani predmetné spoločnosti nepoznal. Výsledky dokazovania tak spochybnili reálny základ deklarovateľných zdaniteľných obchodov. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení zneužívajúcim právo poskytované zásadou neutrality DPH. Správca dane vykonaným dokazovaním postupne zisťoval existenciu nejasností pri prevode predmetného tovaru, pričom žalobca neposkytol taký relevantný dôkaz, ktorý by dokázal zistené nejasnosti odstrániť.

Rovnako aj u strojov, ktoré mala dodať spoločnosť BRAVIS, a.s., bola spochybnená existencia tovaru. Pôvodne mali predmetné stroje pochádzať zo spoločnosti KASCOM, s.r.o.. Táto spoločnosť však od roku 2004 nevykonávala žiadnu činnosť, vtedajší konateľ spoločnosti (Róbert Vencelík) bol v čase od 23.03.2004 do 16.03.2005 vo výkone väzby a potom mal hlásený pobyt bezdomovca v Nitre. Predmetné stroje mali byť predané spoločnosti IMPLICIT, s.r.o., ktorú však vtedajší konateľ spoločnosti KASCOM, s.r.o., nepozná a nevie preukázať nákup a predaj predmetných strojov. Následne mali byť tieto stroje predané spoločnosti BRAVIS, s.r.o., ktorá ich dodala žalobcovi. Pri miestnom zisťovaní však nebolo možné fyzicky obhliadnuť a identifikovať predmetné stroje, nakoľko podľa rozporuplných vyjadrení konateľa žalobcu, predmetné stroje neboli prepravené do spoločnosti M.I.M. Prešov, s.r.o., ale ostali u dodávateľov, na druhej strane podľa vyjadrení predsedníčky predstavenstva spoločnosti BRAVIS, a.s., boli predmetné stroje odvezené spoločnosťou M.I.M. Prešov, s.r.o., ešte v

marci 2006, ihneď po kúpe. Z uvedených dôvodov správca dane nemohol v rámci vykonaných fyzických obhliadok uskutočnených v apríli 2006 preveriť a identifikovať predmetný tovar. Už v tomto štádiu, keď sa ešte tovar nachádzal na území Slovenskej republiky, mohol žalobca odstrániť pochybnosti ohľadom obchodovaného tovaru a umožniť správcovi dane jeho identifikáciu. Žiadna zo spoločností nepreukázala reálne dodanie a nadobudnutie predmetného tovaru a poskytla len vystavené faktúry.

Najvyšší súd primárne poukazuje na to, že úpravu postupu pri preukazovaní oprávnenosti nároku na odpočet DPH podľa ustanovenia § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. je potrebné považovať za špeciálnu úpravu vo vzťahu k spôsobu dokazovania podľa zákona o správe daní. Zákon č. 222/2004 Z.z. z dôvodov náročnosti a zložitosti pri kontrole dane z pridanej hodnoty stanovil pre dokazovanie nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty prísnejšie podmienky ako pri nárokoch z iných daní. Na splnenie podmienok na odpočet dane z pridanej hodnoty nestačí preukázať zdaniteľné plnenie len po formálnej stránke, ale je nevyhnutné preukázať aj reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia.

Podľa ustanovenia § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorý má preukázať skutočnosti majúce vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a výúčtovaní, 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. Ak daňový subjekt nesplní svoju dôkaznú povinnosť pri určení výšky dane, nastupuje možnosť dohodnúť daň s daňovým subjektom, prípadne určenie dane podľa pomôcok (§ 29 ods. 5, ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.). Predloženie dokladov je len jednou z hmotnoprávných podmienok na uznanie odpočítania dane. Doklady, ktoré predložil žalobca, samé o sebe ešte nie sú preukázaním realizácie obchodnej transakcie, nakoľko tieto doklady nie sú bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia dôkazom o tom, že určité plnenie bolo aj reálne uskutočnené, pretože technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne realizované bolo alebo nie.

V daňovom konaní o odpočte dane z pridanej hodnoty sú na preukázanie nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty kladené prísnejšie podmienky ako u iných druhov daní. Pre uplatnenie nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty musí žalobca splniť zákonné podmienky (§ 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z.), ale je nutné aj preukázanie ich splnenia. Splnenie uvedených zákonných podmienok žalobca po vzniknutých pochybnostiach na základe preverovania zdaniteľných obchodov u jeho dodávateľov nepreukázal.

Správa daní s prihliadnutím na jej účel vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, samozrejme za zachovania procesných práv daňových subjektov, zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane, vznik daňovej povinnosti, prípadne nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa zákona č. 222/2004 Z.z. (§ 1a písm. c/ v spojení s § 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.). Z uvedeného dôvodu sa pri tejto činnosti správcu dane predchádzajúcej vyrubeniu daňovej povinnosti autoritatívnym spôsobom formou rozhodnutia uplatňuje dôsledná aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov správcom dane spolu so zásadou objektívnej pravdy vo vzťahu k potrebným zisteniam. Aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.), pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení.

Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane

viest' dokazovanie dovtedy, pokým sa bez pochyb nepreukázu a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

V záujme predchádzania právnej neistote a v záujme uzatvárania jasných a korektných záväzkových vzťahov, je povinnosťou každej zmluvnej strany dbať o to, aby sa pri úprave zmlúv odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov (§ 43 Občianskeho zákonníka), to zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne svojho obchodného partnera. Inak sa napr. aj v podnikateľskej sfére, následky nedostatočnej pozornosti pri vstupe do právnych vzťahov s inými právnymi subjektmi prejavia vo forme znášania väčšieho podnikateľského rizika, ktoré samozrejme zahŕňa aj následky vyplývajúce zo správnych konaní vedených v súvislosti s podnikateľskou činnosťou tej ktorej zmluvnej strany (pozri napríklad uznesenie Ústavného súdu SR č. k. IV. ÚS 104/2012-89 z 1. marca 2012, rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/25/2011 z 27. októbra 2011 a sp. zn. 4Sžf/25/2011 z 13. septembra 2011).

V prejednávacom prípade prišli do stretu dva záujmy spoločnosti, jeden predstavuje verejný záujem na riadnom plnení daňovej povinnosti, samotný účel daňového konania (§ 1a písm. c/ zákona č. 511/1992 Zb.) a druhý záujem chrániaci daňový subjekt pri výkone daňovej kontroly.

Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že daňová kontrola začala dňa 06.06.2006 a bola ukončená prerokovaním protokolu o výsledku kontroly č. 724/320/50707/2008/Fed dňa 31.10.2008. Medzitým Daňový úrad Prešov I vydal protokol č. 724/320/876-46807/2007/Fed zo dňa 11.09.2007, ktorý mal byť prerokovaný dňa 28.09.2007. Správca dane však žalobcovi, vzhľadom na novovzniknuté skutočnosti, oznámil, že nebude možné tento protokol prerokovať a v oznámení zo dňa 26.09.2007 uviedol, že sa bude pokračovať vo výkone kontroly na zistenie oprávnenosti nadmerného odpočtu DPH za obdobie marec 2006.

V tejto súvislosti odkazuje odvolací súd na svoje rozhodnutie sp. zn. 4Sžf/10/2011 zo dňa 31.05.2011, v ktorom uviedol, že dĺžka daňovej kontroly môže po uplynutí zákonnej lehoty ďalej pokračovať iba so súhlasom dotknutého daňového subjektu. Žalobca mohol dĺžku daňovej kontroly namietat' už v jej priebehu, alebo po jej ukončení, čo neurobil a svojím postupom konkludentne súhlasil s jej realizáciou. Aj v prípade daňovej kontroly trvajúcej dlhšie ako jeden rok, môže mať daňový subjekt záujem na jej ukončení a riadnom zistení daňovej povinnosti. V prípade nesúhlasu s daňovou kontrolou vykonávanou dlhšie ako jeden rok, môže daňový subjekt využiť prostriedky nápravy u nadriadenej osoby správcu dane, alebo môže podať návrh na ochranu pred nezákonným zásahom orgánu verejnej správy podľa piatej hlavy piatej časti O.s.p.

Z obsahu administratívneho spisu odvolací súd zistil, že správca dane vykonával dôkazy bez zbytočných prieskumov. Vykonával rozsiahle množstvo dôkazov prostredníctvom dožiadaní, ako aj pomocou miestnych obhliadok a pomocou medzinárodnej výmeny informácií. Senát odvolacieho súdu nepopiera dôležitosť stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly a rovnako ako Ústavný súd Slovenskej republiky vo svojom náleze sp. zn. III. ÚS 24/2010-57 zo dňa 29.06.2010 zdôrazňuje, že lehota na výkon daňovej kontroly je lehotou zákonnou a je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Daňová kontrola je procesom smerujúcim k obstaraniu dôkazného prostriedku - protokolu a nemožno ju vykonávať dlhšie, než ustanovuje zákon. Aj v rámci výkonu daňovej kontroly je potrebné rešpektovať zásadu zákonnosti a primeranosti. Ak daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom, protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku.

Daňová kontrola nemôže u daňového subjektu prebiehať po neobmedzenú dobu a predstavuje tlak na správcu dane, aby vykonával jednotlivé úkony v rámci daňovej kontroly bez zbytočných prieskumov.

Avšak ak je z obsahu spisu zrejmé, že správca dane nevytváral zbytočné prietahy, prostredníctvom ďalších úkonov musel odstraňovať jednotlivé nejasnosti, ktoré v rámci kontroly vyšli najavo a daňový subjekt neposkytol také relevantné dôkazy, ktoré by pochybnosti odstránili, nie je možné lehote na výkon daňovej kontroly priznať takú váhu, ktorá by následne znamenala zmarenie účelu daňovej kontroly, ktorý spočíva v riadnom zistení daňovej povinnosti. Ak sa pripustí, že by mal protokol z daňovej kontroly trvajúcej dlhšie ako jeden rok povahu nezákonne použitého dôkazného prostriedku, existujú jednotlivé dôkazy, ktoré keď boli vykonané v zákonom stanovenej lehote, nemožno považovať za nezákonne získané. Opačný prípad by bol, ak by bol správca dane pri výkone daňovej kontroly nečinný, nevykonával by jednotlivé úkony súvisle a bez zbytočných prietahov.

Vzhľadom na uvedené, s prihliadnutím na skutočnosť, že nebola dodržaná zákonom stanovená lehota na výkon daňovej kontroly, Najvyšší súd Slovenskej republiky vyhodnotil námietky žalovaného uvedené v podanom odvolaní ako nedôvodné a také, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenie danej veci, preto rozsudok Krajského súdu v Prešove potvrdil (§ 219 ods. 1 a 2 O.s.p.).

O náhrade trov konania rozhodol súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s ustanovením § 224 ods. 1 a 2 v spojení s § 246c veta prvá O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý mal v odvolacom konaní úspech, priznal právo na ich náhradu.

Právny zástupca predložil spolu s vyjadrením k odvolaniu žalovaného vyčíslenie trov odvolacieho konania. Trovy odvolacieho konania pozostávajú z trov právneho zastúpenia za jeden úkon právnej služby podľa predloženej špecifikácie a to za podanie vyjadrenia k odvolaniu žalovaného doručené súdu dňa 02.05.2013 vo výške 130,16 € podľa § 11 ods. 4 vyhlášky č. 655/2004 Z.z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších v platnom znení (ďalej len vyhláška č. 655/2004 Z.z.) v spojení s § 14 ods. 1 písm. b/ vyhlášky č. 655/2004 Z.z. vo výške 1/6 výpočtového základu, ktorý je v roku 2013 vo výške 781 €, režijný paušál 7,81 €. Právny zástupca žalobcu je platiteľom DPH, preto mu bola priznaná uplatnená DPH zo základu 137,97 € vo výške 20%, v sume 27,59 €.

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

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.