

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 2Sžf/81/2015  
Identifikačné číslo spisu: 1014200867  
Dátum vydania rozhodnutia: 31.01.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Kováčová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:1014200867.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Kataríny Benczovej, v právnej veci žalobcu PL PROMOTION, s.r.o., so sídlom Čajakova 9, Bratislava, zastúpeného advokátom JUDr. Martinom Gajerom, so sídlom Záhradnícka 7, Bratislava, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu č. 1100302/1/143523/2014/5060 zo dňa 20. marca 2014, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/109/2014-53 zo dňa 02. júna 2015, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/109/2014-53 zo dňa 02. júna 2015 p o t v r d z u j e .

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

### Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bratislava č. 9104405/5/5398280/2013/Ďat zo dňa 04.12.2013. Predmetným platobným výmerom správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len „daňový poriadok“) nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet DPH za zdaňovacie obdobie júl 2011 v sume 11 773,42 Eur a určil mu vlastnú daňovú povinnosť v sume 240 Eur.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že Daňový úrad Bratislava ako miestne príslušný správca dane vykonal u žalobcu ako platiteľa DPH daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2011, o výsledku ktorej

vyhotovil protokol č. 9104405/5/4979287/2013/Hami zo dňa 07.11. 2013. Správca dane zaslal žalobcovi výzvu zo dňa 07.11.2013 na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie, ktorú žalobca prevzal dňa 11.11.2013. Daňový subjekt doručil správcovi dane vyjadrenie k protokolu, ktoré správca dane zapracoval do Dodatku č. 1 k protokolu č. 9104405/5/4979287/2013/Hami. Protokol a Dodatok č. 1 k Protokolu bol prerokovaný a doručený dňa 03.12.2013, o čom bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9104405/5/5378609/2013/Ďat zo dňa 03.12.2013. Na základe týchto skutočností správca dane vydal vyššie uvedený dodatočný platobný výmer č. 9104405/5/5398280/2013/Ďat zo dňa 04.12.2013. Proti tomuto prvostupňovému rozhodnutiu sa žalobca odvolal s tým, že žalovaný rozhodnutím č. 1100302/1/143523/2014/5060 zo dňa 20.03.2014 prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

Ďalej krajský súd uviedol, že správca dane zaslal upovedomenie o výkone kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu č. 601/321/126012/2011/Van zo dňa 29.09.2011 za zdaňovacie obdobie júl 2011, ktoré žalobca prevzal dňa 05.10.2011. V tomto podaní bol daňový subjekt upovedomený o dni začatia daňovej kontroly, mieste výkonu daňovej kontroly a zároveň bol vyzvaný na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly za toto zdaňovacie obdobie na deň 17.10.2011 v zmysle § 15 ods. 14 zákona č. 511/1992 Zb. Správca dane dňa 17.10.2011 spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní s konateľkou žalobcu, ktorá predložila doklady za kontrolované zdaňovacie obdobie. Do zápisnice o. i. uviedla, že sídlo spoločnosti „Klincová 37B je virtuálne sídlo, činnosť sa vykonáva na adrese Záhradnícka 18 a spoločnosť nemá žiadnych zamestnancov“. Daňový subjekt uplatnil nárok na odpočítanie dane z faktúr č. F2011/070, č. F2011/073 a č. F2011/2076 v celkovej sume 12 014,15 eur v zmysle ust. § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) vystavených spoločnosťou L&S Invest, s.r.o. IČO: 452 873 25. Daňový úrad Bratislava zaslal dožiadanie zo dňa 18.10.2011 na miestne príslušný daňový úrad dodávateľa ohľadne preverenia uskutočnenia zdaniteľného obchodu deklarovaného na uvedených faktúrach. Do zápisnice pred správcom dane konateľka dodávateľskej spoločnosti uviedla, že tovar bol žalobcom prevzatý zo skladov v Sládkovičove, kde prebehli aj úhrady v hotovosti, ale kde bol tovar odvezený a vyložený, k tomu sa konateľka vyjadriť nevedela. V nadväznosti na uvedené správca dane začal preverovať celý obchodný reťazec, na ktorom sa mali podieľať dodávateľské spoločnosti. Šetrením bolo zistené, že spoločnosť L&S Invest, s.r.o. tovar nakúpila od spoločnosti NOWET, s.r.o., IČO: 364 923 29 (zmena mena na TEXMAR, s.r.o.) a od spoločnosti AFITA, s.r.o. Bratislava, IČO: 460 292 81. V odpovedi na dožiadanie z Daňového úradu Banská Bystrica bolo uvedené, že bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 651/320/71517/2011/Dan s bývalým konateľom spoločnosti NOWET, s.r.o. Marcelom Sliackym, ktorý slovné potvrdil uskutočnenie zdaniteľných obchodov. Podľa vyjadrenia konateľa spoločnosť NOWET, s.r.o. tovar nakúpila od spoločnosti AFITA, s.r.o., doklady o týchto tvrdeniach však nepredložil, doložil preberací protokol zo dňa 25.11.2011 o odovzdaní celej účtovnej agendy spoločnosti novému konateľovi p. Zdenkovi Hoghovi, ktorý do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 651/320/72056/2011/Dan zo dňa 12.10.2011 uviedol, že nevie, kde sa nachádzajú doklady spoločnosti TEXMAR, s.r.o., nikdy ich nemal, a to, že je konateľom tejto spoločnosti, sa dozvedel až na základe listu z daňového úradu. Od bývalého konateľa p. Sliackeho neprevzal žiadne doklady spoločnosti TEXMAR, s.r.o., nevie, kde má uvedená spoločnosť sídlo. Spoločnosť TEXMAR, s.r.o. bola ex offo vymazaná z Obchodného registra Okresného súdu Banská Bystrica dňa 09.11.2013. Šetrením správca dane ďalej zistil, že spoločnosť TEXMAR, s.r.o. podala za zdaňovacie obdobie júl 2011 nulové daňové priznanie, z čoho vyplýva, že neuskutočnila ani neprijala v tomto zdaňovacom období žiadne zdaniteľné obchody.

Krajský súd poukázal na zistenia správcu dane o tom, že spoločnosť AFITA, s.r.o., IČO 460 292 81 sa na adrese Zámocká 30, 811 01 Bratislava podľa výpisu z Obchodného registra Okresného súdu Bratislava I nenachádza, o čom bol spísaný úradný záznam. Správca dane zaslal dňa 07.12.2012 daňovému subjektu AFITA, s.r.o., žiadosť o zapožičanie dokladov s termínom ústneho pojednávania, ktorá sa vrátila späť správcovi dane s poznámkou pošty „adresát neznámy“. Správca dane ďalej zistil, že na Daňový úrad Bratislava bolo dňa 27.12.2011 doručené písomné vyjadrenie p. Kubicu, konateľa spoločnosti AFITA, s.r.o., v ktorom tento uviedol, že nevlastní žiadne doklady spoločnosti AFITA, s.r.o., a že konateľom spoločnosti sa stal, keď bol pod vplyvom alkoholu. V predmetnej veci podal p. Kubica trestné oznámenie na Okresnú prokuratúru Banská Bystrica.

Správca dane požiadal nadriadený orgán listom zo dňa 10.06.2013 o predĺženie lehoty na výkon kontroly za zdaňovacie obdobie júl 2011 o 6 mesiacov a nadriadený orgán tejto žiadosti vyhovel a predĺžil výkon kontroly za toto zdaňovacie obdobie o 6 mesiacov oznámením zo dňa 10.06.2013, čiže pred uplynutím 6 mesačnej zákonnej lehoty na výkon kontroly. Správca dane zaslal žalobcovi dňa 12.06.2013 upovedomenie, že kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2011 nemôže ukončiť do 6 mesiacov odo dňa jej začatia, nakoľko preveruje skutočnosti, ktoré vyplynuli z odpovede maďarskej daňovej správy a zároveň oznamuje daňovému subjektu, že lehota na vykonanie kontroly za zdaňovacie obdobie júl 2011 bola nadriadeným orgánom predĺžená o 6 mesiacov. Z obsahu administratívneho spisu tiež vyplynulo, že správca dane doručil splnomocnenému zástupcovi daňového subjektu dňa 07.12.2011 rozhodnutie č. 601/321/153986/2011/Ván zo dňa 29.11.2011 o prerušení kontroly z titulu medzinárodnej výmeny informácií, ďalej žalobca prevzal dňa 14.02.2013 oznámenie zo dňa 07.02.2013, v ktorom mu správca dane oznamuje, že dňom 04.02.2013 pominuli dôvody, pre ktoré bola kontrola za zdaňovacie obdobie júl 2011 prerušená od 07.12.2011 a pokračuje vo výkone daňovej kontroly. Kontrola trvala celkom 364 dní.

Podľa názoru krajského súdu sa správne orgány vecou dôkladne zaoberali, vykonali dostatočne rozsiahle dokazovanie, a nie je možné ani tvrdiť, že by vedenie daňového konania a spôsob vykonávania dokazovania boli v rozpore so zásadou spravodlivého procesu. Správne rozhodnutia obsahujú dostatok relevantných dôvodov a preto ich nemožno považovať za nepreskúmateľné. Postupom správnych orgánov taktiež nebola odňatá žalobcovi ako účastníkovi daňového konania možnosť konať pred týmito orgánmi, pričom správca dane hodnotil dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane dôsledne postupoval podľa zákona o správe daní, ktorý je takou procesnou právnou normou, prostredníctvom ktorej správca dane a daňové subjekty vykonávajú úkony na dosiahnutie relatívne spoločného cieľa - správne určiť a vybrať daň v súlade s hmotnoprávnymi predpismi (daňovými zákonmi), určuje pravidlá postupu správcu dane v daňovom konaní na jednej strane a na strane druhej určuje povinnosti a priznáva práva daňovému subjektu. Je teda v tomto zmysle zárukou zákonného postupu správcu dane a ochrany práv a právom chránených záujmov daňových subjektov.

V uvedených prípadoch správca dane správne vyhodnotil obchodné prípady vo veciach vrátenia nadmerných odpočtov DPH v tom smere, že sa nepreukázala skutočnosť, že dodávateľ, ktorý je uvedený v predmetných faktúrach (L&S Invest, s.r.o.), aj fakturované zdaniteľné obchody (tovar - odevy) skutočne dodal žalobcovi a zároveň nebolo preukázané, že žalobca deklarované zdaniteľné obchody reálne prijal a následne použil na účely svojej podnikateľskej činnosti (deklaroval intrakomunitárne dodanie do MR).

Dôležitou právnou otázkou v tomto konaní podľa názoru krajského súdu bolo posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z § ust. 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., keď z vykonaného dokazovania v rámci celého obchodného reťazca tuzemských ako aj zahraničných spoločností vyplynula nepreukázateľnosť pôvodu obchodovaného tovaru a jeho samotná existencia, pričom všetky okolnosti celkom jednoznačne nasvedčujú tomu, že prostredníctvom žalobcu prebiehala fakturácia tovaru - šatstvo v reťazci obchodných spoločností v tuzemsku a v rámci EÚ, avšak bez reálneho dodania, čiže ide o tzv. karusel.

Podľa názoru krajského súdu správca dane ako aj žalovaný vo veci postupovali v súlade so zákonom a pri skúmaní podmienok pre žalobcom uplatnené odpočítanie DPH správne zistili skutkový stav veci a vec aj správne právne posúdili, keď žalobcovi znížili podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. nadmerné odpočty uvedené v daňových priznaniach dane z pridanej hodnoty za príslušné zdaňovacie obdobie. Správne orgány pritom postupovali v súlade s § 29 ods. 1, 2, 4 a § 2 ods. 3, 6 zákona č. 511/1992 Zb.

Krajský súd sa stotožnil so záverom žalovaného, že prostredníctvom žalobcu prebiehala fakturácia tovaru - šatstva v reťazci obchodných spoločností v tuzemsku a v rámci EÚ, avšak bez reálneho dodania. Žalobca je v reťazci daňových subjektov konečným daňovým subjektom na území SR, kde si uplatňuje a aj odpočítava nadmernú DPH z nadobudnutého tovaru. Tovar žalobca deklaroval ako dodanie

tovaru do iného členského štátu EÚ - Maďarska, avšak dodanie Maďarská daňová správa nepotvrdila. Samotné preukázanie dodávok tovaru len listinnými dokladmi nemožno považovať za dôkaz, na základe ktorého si môže daňový subjekt uplatniť odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Skutočnosť, že žalobca má doklady od svojho dodávateľa, ešte nedokazuje, že dodávky boli aj skutočne realizované. Reálne plnenie predmetu zmluvy totiž nebolo preukázané, keďže zo všetkých dôkazov objektívne vyplýva, že žiaden tovar neexistoval, takže nebolo s čím obchodovať. Faktúra je relevantným dokladom len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. Zaúčtovanie faktúr v účtovníctve ešte nie je dôkazom reálneho dodania tovaru dodávateľom, ktorý ich vystavil, ale len tvrdením o takejto skutočnosti. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu. Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii, predložení dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané. V daňovom konaní je dôkazné bremeno na platiteľovi, ktorý 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.

Krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 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 ktorých vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania DPH) 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 DPH uznaný ako oprávnený“.

Krajský súd dôvodil, že správca dane na základe šetrení v reťazci dodávateľov a odberateľov v tuzemsku a na základe získaných informácií z medzinárodných dožiadaní vyhodnotil obchodné prípady dôvodne tak, že k prijatiu a následnému dodaniu tovaru v skutočnosti nedošlo. Právo na odpočítanie dane si pritom môže daňový subjekt uplatniť len v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ, čo nebolo preukázané. Žalobca tým, že predložil ku kontrole faktúry ešte nepreukázal, že mu vzniklo právo na odpočítanie dane, pričom správca dane nevychádzal len z dokladov predložených daňovým subjektom, ale vykonal dokazovanie formou dožiadaní a medzinárodných žiadostí smerujúcich k prevereniu a získaniu dôkazov o existencii fakturovaného tovaru, pretože samotná existencia faktúry vyhotovenej platiteľom dane, na ktorej je uvedená DPH, nezakladá právo na odpočítanie dane uvedenej na faktúre. Technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne poskytnuté bolo. Splnenie formálnej stránky je jednou z podmienok, aby bolo na základe týchto dokladov uznané odpočítanie dane, ale tieto doklady musia byť odrazom reálneho plnenia. Pri dôkaznej povinnosti platiteľa to znamená, že ak správca dane na základe určitých informácií nadobudol závažné pochybnosti o pravdivosti predložených dokladov, či vyjadrení, nemusí tieto uznať ako relevantné, ak daňový subjekt ich hodnovernosť nepreukázal, resp. neodstránil pochybnosti zistené správcom dane. Nárok na odpočítanie dane je podmienený nevyhnutnosťou priameho a bezprostredného vzťahu medzi príslušným tovarom alebo službami a zdaniteľnými plneniami, ktoré platiteľ vykonáva v rámci svojej podnikateľskej činnosti. Platiteľ dane má nárok na odpočítanie dane iba vtedy, ak splnenie všetkých podmienok stanovených v zákone o DPH preukáže. Žalobca bol povinný správcovi dane preukázať, že zdaniteľné obchody tak, ako sú deklarované, v tuzemsku prijal a následne tovar dodal na územie Maďarska, čo v uvedenom prípade nebolo preukázané. Všetko nasvedčuje tomu, že skutočným účelom v tomto prípade bolo iba profitovať na nadmerných odpočtoch DPH.

Krajský súd zdôraznil, že správca dane preveroval intrakomunitárne dodanie tovaru - dámskeho oblečenia do Maďarska odberateľovi Bobimpex Élelmiszer Kis és Nagy Kft, pričom maďarská daňová správa uviedla, že niekoľkokrát kontaktovala konateľa spoločnosti Bobimpex Élelmiszer Kis és Nagy Kft. a na žiadny dohodnutý termín výsluchu svedka sa tento nedostavil. Podľa výpovede konateľky dodávateľa žalobcu - spoločnosti L&S Invest, s.r.o., tovar, ktorý je deklarovaný na faktúrach pre žalobcu, bol nakúpený od spoločnosti NOWET, s.r.o. a od spoločnosti AFITA, s.r.o. Prepravu tovaru vždy zabezpečovali dodávatelia do skladu v Malej Mači, ktorý bol v tom období vo vlastníctve konateľky spoločnosti L&S Invest, s.r.o., alebo do skladu v Sládkovičove, ktorý je v prenájme od mesta Sládkovičovo. Tento skladový priestor je o rozlohe 7 m<sup>2</sup> a sklad v Malej Rači sa nachádzal v rodinnom dome konateľky a v r. 2012 bol predaný. Konateľ spoločnosti TEXMAR, s.r.o. (predtým NOWET, s.r.o.) uviedol, že nevie, kde sa nachádzajú doklady spoločnosti TEXMAR, s.r.o., nikdy ich nemal a to, že je konateľom tejto spoločnosti sa dozvedel až na základe listu z daňového úradu. Od p. Marcela Sliackeho - predchádzajúceho konateľa neprevzal žiadne doklady a nevie, kde má spoločnosť sídlo. Uviedol, že podpisoval nejaké papiere, ale nevie, čo to bolo. Zamestnanci správcu dane na adrese uvedenej vo výpise z Obchodného registra nenašli žiaden priestor ani poštovú schránku označené obchodným menom AFITA, s.r.o. Správca dane ďalej zistil, že na Daňový úrad Bratislava I bolo dňa 27.12.2011 doručené písomné vyjadrenie p. Milana Kubicu, konateľa tejto spoločnosti, ktorý uviedol, že nevlastní žiadne doklady spoločnosti AFITA, s.r.o. a konateľom spoločnosti sa stal, keď bol pod vplyvom alkoholu. V predmetnej veci podal trestné oznámenie na Okresnú prokuratúru Banská Bystrica. Na základe týchto zistení krajský súd zopakoval, že sa dôvodne javí, že žalobca bol jedným z článkov v reťazci obchodov s oblečením, pričom nebolo možné zistiť pôvod tovaru, kým, odkiaľ a ako bol na územie Slovenska dovezený a taktiež nie je možné preveriť, na čo bol tovar použitý a kde skutočne skončil.

K námietkam ohľadne dĺžky kontroly krajský súd uviedol, že z administratívneho spisu vyplynulo, že žalovaný predĺžil lehotu v zákonnej lehote, a to dňa 10.06.2013, pričom túto skutočnosť oznámil prvostupňovému správnenému orgánu nasledujúci deň e-mailom a následne tiež poštou. Správca dane si tiež splnil povinnosť oznámiť danú skutočnosť žalobcovi. Pokiaľ žalobca namieta neúčelnosť predĺženia lehoty, tunajší súd uvádza, že posúdenie nevyhnutnosti predĺžiť lehotu na výkon daňovej kontroly je oprávnením nadriadeného orgánu, v tomto prípade Finančného riaditeľstva SR a teda takéto predĺženie závisí výlučne od jeho úvahy, pričom zákon nestanovuje špecifické kritériá okrem skutočnosti, že má ísť o „zložitý prípad“.

Krajský súd mal zároveň za to, že nedošlo ani k porušeniu zásady súčinnosti s daňovým subjektom, keď tento bol riadne oboznámený o výsledku zistenia z daňovej kontroly, bol mu doručený protokol, ku ktorému mal možnosť vyjadriť sa a toto svoje právo aj využil. Nemožno teda hovoriť o postupe odporujúcom zásade súčinnosti zo strany správcu dane. Čo sa týka skutočnosti, že žalobca nebol upovedomený o výsluchu svedka Sliackeho, súhlasil krajský súd s argumentáciou žalovaného, a síce, že došlo k porušeniu § 15 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb., nie však do takej miery, že by táto vada mala vplyv na zákonnosť napadnutého, resp. prvostupňového rozhodnutia. Takúto intenzitu uvedená vada v konaní nemohla nadobudnúť minimálne dovtedy, pokiaľ žalobca okrem samotnej skutočnosti, že nebol upovedomený o výsluchu svedka, nenamietal aj ďalšie s tým spojené skutočnosti, t. j. pokiaľ túto výpoveď nejakým spôsobom nevyvrátil, resp. nespochybnil konkrétnymi skutočnosťami. Žalobca však nijakým spôsobom nenamietal zistený skutkový stav, preto takúto vadu tunajší súd nepovažuje za takú, ktorá by mohla mať vplyv na zákonnosť rozhodnutia.

Na zamedzenie rozdielneho výkladu ustanovení DPH každého členského štátu EÚ slúžia rozsudky SD, pričom krajský súd a rovnako tak žalovaný poukázal na rozsudok vo veci C-409/04 T, podľa ktorého boj proti daňovým podvodom odôvodňuje v niektorých prípadoch vysoké nároky na povinnosti dodávateľa. Od dodávateľa môžu byť požadované všetky únosné opatrenia, ktorými sám zabezpečí, aby sa nemohol dopustiť daňového podvodu. Pri zdaňovaní dodávateľa je okrem iného rozhodujúce, či urobil všetky dostupné a primerané opatrenia. Potvrdenie o nadobudnutí od dodávateľa nie je dôkazom o intrakomunitárnom dodaní tovaru. Žalovaný poukázal aj na rozsudok SD vo veci C-73/06 P., podľa

ktorého ak vyplynie zo žiadosti zaslanej v rámci medzinárodnej administratívnej spolupráce, že adresa uvedená v osvedčení o dani pre zdaniteľnú osobu nezodpovedá sídlu ekonomickej činnosti, je daňová správa oprávnená považovať podnik za fiktívny a vyvodit' z toho náležité daňové dôsledky.

S poukazom na § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH a čl. 28c A písm. a/ prvý odsek šiestej smernice Rady 77/388/EHS z 17.05.1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (ďalej len „šiesta smernica“) krajský súd d C-409/04 T. plc a i., kde v bode 1 judikoval, že článok 28a ods. 3 prvý pododsek a článok 28c A písm. a/ prvý odsek šiestej smernice sa majú vzhľadom na pojem „odoslaný“ uvedený v týchto dvoch ustanoveniach vykladať v tom zmysle, že k nadobudnutiu tovaru v rámci Spoločenstva a k uplatneniu oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva od dane dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku tohto vývozu alebo tejto prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania. Z uvedeného podľa krajského súdu vyplýva, že ak sa jedná o odoslanie tovaru pri oslobodení od DPH, je nevyhnutné v daňovom konaní preskúmať naplnenie dvoch podmienok, a to prechod práva nakladať s tovarom ako vlastník na nadobúdateľa a zároveň fyzický pohyb tovaru.

V ustanovení § 43 ods. 5 zákona o DPH sa príkladom uvádza zoznam dokladov, ktorými možno dodanie tovaru do iného členského štátu preukázať. Zároveň však je potrebné poukázať na skutočnosť, že pre toto preukázanie nestačí iba jeho formálne, deklaratórne zdokladovanie, ale daňový subjekt preukazuje, že tovar skutočne fyzicky opustil územie SR a bol dodaný nadobúdateľovi, na ktorého prešlo právo nakladať s tovarom ako vlastník, čo žalobca ani v jednom prípade nepreukázal, lebo ani jeden z ním označených nadobúdateľov v Maďarsku nedeclaroval, že sa stal vlastníkom dodaného tovaru, a už vôbec nebol určený čas, kedy a na koho v Maďarskej republike prešlo právo nakladať s deklarovaným tovarom ako vlastník. Bolo na žalobcovi, aké dôkazné prostriedky na preukázanie týchto skutočností zvolí (§ 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb.), napríklad možno uviesť daňové priznanie, ktoré nadobúdateľ podal v členskom štáte určenia, teda v MR, skladové listy nadobúdateľa a i. Vzhľadom k skutočnosti, že pri intrakomunitárnom obchode prechod tovarov cez hranice jednotlivých štátov nie je monitorovaný, nie je možné vylúčiť riziko daňových podvodov, preto nie je v rozpore s právom Spoločenstva požadovať, aby dodávateľ prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutočňuje, nebude viesť k jeho účasti na obchode, vykazujúcom znaky podvodu. Z vyjadrení maďarskej daňovej správy je celkom zrejmé, že ani jedna zo spoločností, ktorým mal byť tovar žalobcom dodaný, nebola zastihnutá, nepodala ani raz daňové priznanie, s daňovou správou nekomunikovala a všetky tri spoločnosti vykazujú spoločné znaky charakterizujúce ich zapojenie v karuselovom podvode.

Podľa názoru krajského súdu nie je sporné, že zákon o DPH bol prijímaný práve v súvislosti so vstupom Slovenskej republiky do EÚ a za účelom riadnej a včasnej transpozície relevantnej sekundárnej legislatívy EÚ (v zásade smerníc ES, najmä šiestej smernice Rady 77/388/EHS), na ktorú odkazuje § 86 v spojení s prílohou č. 6 (zoznam preberaných právnych aktov Európskych spoločenstiev a Európskej únie). Aplikácia právnych predpisov Slovenskej republiky musí brať na zreteľ členstvo SR v Európskej únii s tým, že od 1. mája 2004 je každý orgán verejnej moci povinný aplikovať právo EÚ prednostne pred slovenským právom vtedy, ak je slovenský zákon v rozpore s právom EÚ (pozri rozsudok Súdneho dvora EÚ 6/64, Costa v. ENEL, Zb.s. 585) a konštantnou judikatúrou Súdneho dvora EÚ. Vnútroštátne orgány aplikácie práva, teda aj súdy, majú v rámci svojich právomocí vždy usilovať o eurokonformný výklad vnútroštátneho práva, aby sa zabezpečila úplná účinnosť smernice a dosiahnutie jej cieľa (rozsudok Súdneho dvora EÚ Adeneler, C-212/04, 4.7.2006, Zb. s. I-6057, bod 111) bez ohľadu na to, či ustanovenia použité pri výklade majú alebo nemajú priamy účinok. Vnútroštátne ustanovenia je potrebné vykladať eurokonformným spôsobom v súlade so smernicou v zásade až po uplynutí transpozičnej lehoty smernice (Adeneler, C-212/04, 4.7.2006, Zb. s. I-6057, body 115 a 116). Aj v rozsudku Súdneho dvora EÚ z 21.06.2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 Súdny dvor EÚ uviedol, že je potrebné pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112 (pozri najmä rozsudky Halifax zo 7. decembra 2010, R, C-285/09, bod 36, ako aj z 27. októbra 2011 Tanoarch, C-504/10, bod 50). V tejto súvislosti Súdny

dvor EÚ už rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoliť práva Únie (pozri najmä rozsudok z 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, Zb. s. I-1599, bod 32; Halifax a i., ako aj Kittel a Recolta Recycling, bod 54). Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne (pozri v tomto zmysle rozsudky Fini H, body 33 a 34; Kittel a Recolta Recycling, ako aj z 29. marca 2012, Véleclair, C-414/10, bod 32).

Podľa judikatúry Súdneho dvora subjekty, ktoré prijímajú všetky opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia neboli poznačené podvodom, bez ohľadu na to, či ide o podvod vo vzťahu k DPH alebo iné podvody, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení bez toho, aby riskovali, že stratia svoje právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe (pozri rozsudok Kittel a Recolta Recycling, už citovaný, bod 51). Naopak, nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (pozri v tomto zmysle rozsudky z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04 Zb. s. I-7797, body 65 a 68; Netto Supermarkt, bod 24, ako aj z 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, bod 25).

V zmysle uvedeného je tak podľa krajského súdu 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 udržania neutrality DPH. Z ustálenej judikatúry 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 zabezpečením ich zdaniteľných plnení na vstupe. Súdny dvor EÚ 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. Taktiež Súdny dvor EÚ 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. Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok SD EÚ v spojených veciach Mahagében kft a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11).

Žalobca namietal nezákonnosť dokazovania a nesprávnosť vyhodnotenia výsledkov dokazovania, pričom mal za to, že správca dane nad rámec zákona prenášal na žalobcu neprimerané dôkazné bremeno. Žalobca má za to, že vyčerpal svoje dôkazné bremeno tým, že predložil zákonom požadované daňové doklady. Krajský súd v tejto súvislosti poukázal na to, že z obsahu rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 1/2010 z 19. augusta 2010 napríklad vyplýva, že v konaní bolo zásadnou právnou otázkou posúdenie rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt ako platiteľa DPH a správcu dane, ak prijaté zdaniteľné plnenie materiálne existuje, ale sú pochybnosti o osobe dodávateľa (taktiež platiteľa), keď práve dodávateľ v rámci miestneho zisťovania nevie preukázať, že dodaný tovar vyrobil, respektíve ako ho obstaral a následne reálne dodal platiteľovi. Z rozsudkov SD EÚ 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 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 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.

Avšak v tomto prípade týkajúcom sa žalobcu bola podľa krajského súdu spochybnená samotná existencia tovaru, ktorý mal byť predmetom obchodovania, a tu je namieste otázka, s akou odbornou starostlivosťou žalobca pristupoval k realizácii zdaniteľného obchodu, keď obchodoval s niečím, čo neexistovalo. Takýto obchod, o ktorom svedčí len existencia formálnych dokladov (ktoré žalobca skutočne má), nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania. V takom prípade by sa dalo hovoriť o podieľaní sa na zneužití práva vyplývajúceho zo zásady neutrality dane z pridanej hodnoty všetkými vyššie uvádzanými zúčastnenými článkami obchodného reťazca. Z obsahu napádaných rozhodnutí nevyplýva, že by orgány daňovej správy od žalobcu požadovali doklady, ktoré by mal on zabezpečiť od ktoréhokoľvek daňového subjektu v kontrolovanom obchodnom reťazci. Samotná skutočnosť, že tieto doklady boli v rámci dožiadaní preverované, ako i iné súvisiace daňové doklady preukazujúce realizáciu zdaniteľných plnení obchodovaním so sporným tovarom medzi jednotlivými článkami obchodného reťazca neznamená, že bolo povinnosťou žalobcu v daňovom konaní vo veci preverenia jeho nároku na nadmerný odpočet takéto daňové doklady týkajúce sa iných subjektov predkladať. Správca dane mal právo preveriť pôvod tovaru ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti, avšak nemal povinnosť žalobcovi napovedať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov rozsiahleho dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení, že so sporným tovarom skutočne obchodoval. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy potvrdzujúce, že predmet obchodu skutočne existoval. Mohol predložiť dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia ako i komunikácia s klientmi, prípadne odberateľmi, sa nijako neodlišuje od iných ním vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru alebo jeho obchodných zvyklostí, spôsob komunikácie s potenciálnymi zákazníkmi alebo záujemcami o predmetný tovar, spôsob preverovania množstva a kvality tovaru. Podľa výsledkov zistení správcu dane žalobca však v skutočnosti reálne neobchodoval.

Vo svetle výsledkov vykonaného dokazovania, kedy správca dane aplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, krajský súd konštatoval, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Vzhľadom na skutočnosť spochybnenia existencie prevádzaného tovaru, a teda reálnosti na všetkých stupňoch obchodného reťazca deklarovaných zdaniteľných plnení, sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov, ako nedostatočné. 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 zneužívajúcom právo poskytované zásadou neutrality DPH. Po preskúmaní veci krajský súd potom konštatoval, že neboli zistené žiadne také porušenia zásad daňového konania, ktoré by spôsobili nezákonnosť napadnutých rozhodnutí, pričom daňové orgány vykonali riadne dokazovanie a žalovaný prihliadol na všetko, čo vyšlo v daňovom konaní najavo. Z uvedených dôvodov Krajský súd v Bratislave dospel k záveru, že námietky uvedené v žalobe neodôvodňujú zrušenie napadnutých rozhodnutí. Postup žalovaného ako aj preskúmané rozhodnutia boli zásadne v súlade so zákonom a preto súd žalobu podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol ako nedôvodnú.

O náhrade trov konania krajský súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p. a v konaní neúspešnému žalobcovi právo na ich náhradu nepriznal, rovnako ani žalovanému, ktorý podľa ustálenej judikatúry nemá v takomto prípade právo na náhradu trov konania. O poplatkovej povinnosti bolo rozhodnuté podľa § 5 ods. 1 písm. a/, § 8 ods. 1 a 4 a § 9 ods. 4 zákona č. 71/1992 Zb.

Proti tomuto rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a žiadal, aby najvyšší súd zrušil rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Dôvodil, že krajský súd sa nezaoberal preskúmaním skutočnosti, kedy bola žiadosť o predĺženie lehoty na výkon daňovej kontroly expedovaná z daňového úradu. V tejto súvislosti okrem totožných dôvodov ako v žalobe žalobca poukázal na to, že povolenie na predĺženie lehoty bolo správcovi dane doručené až dňa 17.06.2013, správca dane už dňa 12.06.2013 napísal upovedomenie o predĺžení lehoty. Žalobca mal za to, že správca dane účelovo požiadal o predĺženie lehoty, pretože výsledky dožiadaní mohol vyhodnotiť aj do 10.06.2013. Žalobca zastával názor, že povolenie pre predĺženie lehoty na výkon daňovej kontroly bolo vydané v rozpore so zákonom, pretože bolo vydané až po uplynutí 6 - mesačnej zákonnej lehoty a dôvod, ktorý uvádza správca dane, žalobca považoval za bezpredmetný. Na tomto mieste namietal nedostatočné odôvodnenie napadnutého rozsudku krajského súdu.

Nesúhlasil so záverom krajského súdu, že jeho námietka ohľadom porušenia zásady úzkej súčinnosti s daňovým subjektom je irelevantná. Zdôraznil, že uvedená zásada sa má uplatňovať v celom daňovom konaní a nielen v jeho závere, keď po doručení protokolu daňovému subjektu zákon umožňuje predkladať vyjadrenia a dôkazy len v lehote 8 pracovných dní od doručenia výzvy spolu s protokolom. Podľa žalobcu sa krajský súd nezaoberal nepreskúmateľnosťou napadnutých rozhodnutí daňových orgánov a z nich vyplývajúcimi nelogickými závermi.

Nestotožňoval sa s názorom krajského súdu v tom, že na jeho prípad nemožno aplikovať závery vyjadrené v rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 1/2011 a s poukazom na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 1 Afs 131/2004 zo dňa 25.03.2005 dôvodil, že dôkazné bremeno nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých, resp. akýchkoľvek skutočností, teda i tých, ohľadne ktorých takáto povinnosť stíha úplne iný subjekt. Stotožnením sa so závermi správcu dane podľa názoru žalobcu krajský súd porušil ústavné princípy súdnej moci a princíp materiálnej pravdy.

Žalobca tiež dôvodil neobjektívnym hodnotením dôkazov správcom dane a následne nesprávnym názorom krajského súdu ohľadom preukázania materiálnej existencie tovaru. V tejto súvislosti poukázal na odpovede poskytnuté k preprave tovaru ako aj na doklady o úhrade zaň. Záverom zdôraznil, že daňové orgány neuviedli dôkazy jednoznačne svedčiacie v prospech žalobcu (miestne zisťovanie v L&S Invest, s.r.o., čestné prehlásenie Istvána Bobáka), tieto dôkazy nevyhodnotili dostatočným spôsobom a nezohľadnili.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu súhlasil s napadnutým rozsudkom Krajského súdu v Bratislave a s vysloveným právnym záverom sa stotožňoval.

Dňom 1. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok upravujúci v zmysle § 1 písm. a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho a rozhodujúceho v správnom súdnictve, a v zmysle § 1 písm. b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnictve.

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 OSP preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP, bez nariadenia pojednávania, podľa § 250ja ods. 2 a § 214 OSP v spojení s § 246c ods.1 veta prvá OSP s tým, že deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné vyhovieť. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 31. januára 2018 podľa § 156 ods.1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP.

Podstatou správneho súdnictva je ochrana práv občanov a právnických osôb, o ktorých sa rozhodovalo v správnom konaní; ide o právny inštitút, ktorý umožňuje, aby sa každá osoba, ktorá sa cíti byť

rozhodnutím či postupom orgánu verejnej správy poškodená, dovolala súdu, ako nezávislého orgánu a vyvolala tak konanie, v ktorom správny orgán už nebude mať autoritatívne postavenie, ale bude účastníkom konania s rovnakými právami, ako ten, o koho práva v konaní ide.

V správnom súdnictve preskúmavajú súdy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 OSP).

V prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti OSP (§ 247 ods. 1 OSP).

Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s obsahom a dôvodmi odvolania proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Bratislave, po preskúmaní odvolaním napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu, vychádzajúc z ustanovenia § 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP považuje napadnutý rozsudok krajského súdu za vecne správny a odvolanie žalobcu za nedôvodné.

Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Podľa § 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. 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.

Podľa § 2 ods. 3 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.

Podľa § 2 ods. 6 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.

Podľa § 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

Podľa § 15 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb. o výsledku zistenia z daňovej kontroly alebo o určení dane podľa pomôcok vyhotoví zamestnanec správcu dane protokol, ktorý doručí podľa § 17 alebo § 17a kontrolovanému daňovému subjektu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie; vo výzve určí dátum prerokovania protokolu, pričom prerokovanie protokolu sa môže uskutočniť až po uplynutí lehoty na vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k tomuto protokolu. Kontrolovaný daňový subjekt je oprávnený písomne sa vyjadriť k protokolu najneskôr do ôsmich pracovných dní odo dňa jeho doručenia. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt písomne vzdá práva na vyjadrenie k protokolu alebo požiada správcu dane o prerokovanie protokolu v lehote kratšej, ako je určená vo výzve na prerokovanie protokolu, môže zamestnanec správcu dane na požiadanie kontrolovaného daňového subjektu prerokovať protokol aj v

kratšej lehote. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt v deň určený vo výzve nemôže zúčastniť na prerokovaní protokolu, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane je oprávnený na základe písomného vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu alebo z vlastného podnetu v protokole opraviť chyby a iné nesprávnosti najneskôr v deň jeho prerokovania s kontrolovaným daňovým subjektom alebo s jeho zástupcom. Vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k protokolu podľa druhej vety vrátane jeho vyhodnotenia správcom dane správca dane zaznamená v dodatku k protokolu. Dodatok k protokolu je súčasťou protokolu.

Podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane ukončí daňovú kontrolu 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 12 mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa odseku 15, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

Podľa § 15 ods. 18 zákona č. 511/1992 Zb., ak správca dane alebo orgán podľa odseku 15 nemôže daňovú kontrolu ukončiť do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia, a ak bola lehota predĺžená podľa odseku 17, je povinný o tom s uvedením dôvodov písomne upovedomiť kontrolovaný daňový subjekt.

Podľa § 29 ods. 1 a 2 zákona č. 511/1992 Zb. vyplýva, že dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

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 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.

Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH dodaním tovaru je dodanie hmotného majetku, pri ktorom dochádza k zmene vlastníckeho práva, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na slovenskú menu podľa kurzu vyhlasovaného Národnou bankou Slovenska.

Podľa § 19 ods. 1 veta prvá a druhá zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

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

Podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4. Platiteľ je povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu.

Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo na odpočítanie dane z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť, pričom daňová povinnosť vzniká

dňom dodania tovaru alebo služby. To znamená, že právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ.

Podľa § 51 ods. 2 zákona o DPH platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a), c) alebo písm. d) najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, ak do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplatňuje právo na odpočítanie dane, má doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d). Ak platiteľ nemá doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d) do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, vykoná odpočítanie dane v tom zdaňovacom období, v ktorom dostane doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d). Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo.

Podľa čl. 28c A písm. a/ prvý odsek šiestej smernice bez toho, aby boli dotknuté iné ustanovenia Spoločenstva a za podmienok, ktoré samy stanovujú na tento účel pre zabezpečenie správnej a jednoduchšej aplikácie výnimiek, uvedených ďalej v texte ako aj na zabránenie akémukoľvek úniku, vyhýbaniu sa či zneužitiu, členské štáty oslobodia dodávky tovaru, ako sú definované v článku 5 a 28a (5) a), expedovaného a transportovaného prostredníctvom alebo v mene dodávateľa alebo osoby nadobúdajúcej tovar mimo územia, referovaného v článku 3, ale v rámci Spoločenstva, ktorý je dodaný pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu, pôsobiacu ako osoba v členskom štáte inom ako je ten, ktorý je odchodovým štátom pre expedovanie alebo transport tovaru.

Úlohou krajského súdu bolo preskúmať zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného a posúdiť, či tento vo vzťahu k žalobcovi postupoval v súlade so zákonom, keď potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu (Daňového úradu Bratislava), ktorým nebol žalobcovi priznaný nadmerný odpočet DPH za zdaňovacie obdobie júl 2011 v sume 11 773,42 Eur a bola mu určená vlastná daňová povinnosť v sume 240 Eur.

S ohľadom na odvolacie dôvody, ktoré sú vo svojej podstate totožné so žalobnými dôvodmi, najvyšší súd ustálil, že krajský súd vo svojom rozhodnutí presvedčivo, logicky a v dostatočnom rozsahu vysvetlil, čo ho viedlo k prijatému záveru, z ktorých dôkazov vychádzal a akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov riadil. Krajský súd jasným a zrozumiteľným spôsobom vysvetlil okolnosti predĺženia lehoty na výkon predmetnej daňovej kontroly, ako aj dostatočne zdôvodnil svoj záver o zákonnosti tohto predĺženia. Po nahliadnutí do priloženého administratívneho spisu odvolací súd tiež súhlasí s názorom krajského súdu, že zo strany správnych orgánov nedošlo k porušeniu zásady úzkej súčinnosti s daňovým subjektom (žalobcom) vyjadrenej v § 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., a to nielen v priebehu daňovej kontroly ukončenej doručením protokolu z nej, ale aj počas vyrubovacieho konania ukončeného vydaním napadnutých rozhodnutí, t. j. počas celého priebehu daňového konania.

Krajský súd sa náležite a správne vysporiadal aj s podstatnou právnou otázkou v tomto prípade, a to s posúdením miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. Nielen v napadnutom rozsudku krajského súdu, ale aj v rozhodnutiach správnych orgánov bol dostatočným spôsobom opísaný skutkový stav vyplývajúci z vykonaného dokazovania správcou dane, podľa ktorého nebola zistená reálnosť obchodných transakcií, na ktorých sa žalobca aktívne podieľal. Okrem toho bola zo strany správcu dane správne aplikovaná zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.) predkladaných nielen žalobcom ako daňovým subjektom, ale aj obstarávaných správcou dane vlastnou činnosťou v priebehu daňového konania. Preto aj odvolací súd zastáva názor, že rozhodnutia správnych orgánov spĺňajú všetky atribúty zákonnosti.

Najvyšší súd konštatuje, že žalobca v odvolaní neuviedol také skutočnosti, ktoré by spochybňovali vecnú správnosť výroku rozsudku krajského súdu, ani také právne relevantné námietky, s ktorými by sa

krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia nebol dostatočne vysporiadal. Najvyšší súd tiež nezistil procesné vady, ktoré by samy o sebe boli dôvodom pre zrušenie rozhodnutia Krajského súdu v Bratislave. Rozsudok krajského súdu sa dostatočne podrobne zaoberá skutkovými zisteniami správneho orgánu a námietkami žalobcu. Odvolací súd sa preto v plnom rozsahu stotožňuje s dôvodmi prvostupňového rozsudku, ktoré zodpovedajú obsahu spisu a tieto dôvody si odvolací súd osvojuje ako svoje vlastné.

Keďže podľa názoru najvyššieho súdu krajský súd o otázkach, ktoré boli dôvodom podaného odvolania, nerozhodol svojvoľne a nezákonne a keďže najvyšší súd nezistil dôvod na zmenenie alebo zrušenie napadnutého rozsudku, považujúc jeho odôvodnenie za logické, jasné a zrozumiteľné a nezistil v tomto rozhodnutí žiaden rozpor so zákonom, rozsudok krajského súdu podľa § 219 ods. 1 a 2 OSP potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 a § 250k ods. 1 v spojení s § 250l ods. 2 OSP tak, že neúspešnému žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, žalovanému náhrada trov konania neprináleží zo zákona.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok **n i e j e** prípustný.