

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžf/12/2016
Identifikačné číslo spisu: 2014200758
Dátum vydania rozhodnutia: 29.01.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Příbelská
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:2014200758.1

UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: Alojz Horváth, s miestom podnikania Hlavná 992/45, Galanta, IČO: 30 347 963, právne zastúpeného JUDr. Ľubicou Masárovou, advokátkou so sídlom Púchovská 12, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/348388/2014/4779 z 31. júla 2014, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/84/2014-112 z 24. novembra 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/84/2014-112 z 24. novembra 2015 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

Odôvodnenie

Krajský súd v Trnave (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 20S/84/2014-112 z 24. novembra 2015 podľa § 250j ods. 1 O.s.p. žalobu žalobcu zamietol. O trovách konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal.

Daňový úrad Trnava ako správca dane rozhodnutím č. 9211401/5/541308/2014 z 10. februára 2014 žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z.z.“) vyrubil rozdiel v sume 7 643,20 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie jún 2010. Z odôvodnenia rozhodnutia správcu dane vyplýva, že žalobca si za uvedené zdaňovacie obdobie odpočítal DPH z dodávateľských faktúr č. 1010418 z 23.06.2010, č. 10100411 z 21.06.2010, č. 10100399 z 16.06.2010, č. 10100390 z 14.06.2010, č. 10100381 z 09.06.2010, č. 10100374 z 09.06.2010, č. 10100362 z 02.06.2010, č. 10100354 z 01.06.2010, č. 10100438 z 30.06.2010 a č. 10100428 z 30.06.2010.

Žalovaný rozhodnutím č. 1100306/1/348388/2014/4779 z 31. júla 2014 podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. uvedené rozhodnutie správcu dane potvrdil.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že správca dane od začatia daňovej kontroly postupoval v súčinnosti so žalobcom, oznámil mu dôvod a predmet daňovej kontroly, vyzval ho na predloženie

dokladov a na dodatočné vyjadrenie sa k nim, žalobcu vypočul, oboznámil ho s výsledkami daňovej kontroly a umožnil mu vyjadriť sa k zisteniam uvedeným v protokole, ktoré právo žalobca nevyužil, keď vyjadrenie nepodal spôsobom určeným zákonom. Žalobca je daňovým subjektom, ktorý je platiteľom DPH a preto sa naňho vzťahuje § 14 ods. 1 písm. a/ a c/ v spojení s § 13 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. a nebolo možné v jeho prípade aplikovať § 13 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z., vzťahujúci sa na daňové subjekty, ktoré nie sú platiteľmi DPH. Správca dane nemohol postupovať podľa § 13 ods. 8 zákona č. 563/2009 Z.z., keď podanie žalobcu nebolo podané zákonom stanoveným spôsobom a v tom čase účinnom zákone č. 563/2009 Z.z. takáto povinnosť správcovi dane uložená nebola. Žalobca je osobou vykonávajúcou podnikateľskú činnosť s viac ako 20-ročnou praxou, čo už samo o sebe by malo zakladať vyššiu mieru jeho právneho vedomia a praktickej zručnosti. Ak by zákonodarca vyčlenil z § 14 zákona č. 563/2009 Z.z. určité kategórie osôb, na ktoré by sa predmetné zákonné ustanovenie nevzťahovalo, práve to by nieslo znaky diskriminácie voči tým, ktorým by povinnosť doručovať podania elektronickými prostriedkami zostala. Ide o zákonné ustanovenie, ktoré platí pre všetky do danej kategórie zaradené subjekty, čím je zaručená zásada podľa § 3 ods. 7 zákona č. 563/2009 Z.z. K nálezu I. ÚS 238/06-39 z 16.12.2008 krajský súd uviedol, že ho na daný prípad nemožno aplikovať, keď v čase jeho vydania zákon č. 511/1992 Zb. neupravoval povinnosť doručovať podania elektronickými prostriedkami. K námietke žalobcu o nedodržaní dvojestupňového konania krajský súd uviedol, že vyrubovacie konanie začalo nasledujúci deň po doručení protokolu s výzvou na vyjadrenie, ktoré nebolo zo strany žalobcu správcovi dane doručené zákonom stanoveným spôsobom a tak skončilo dňom vydania rozhodnutia správcom dane.

K námietke žalobcu o zaujatosti plk. Ing. J. K., generálneho riaditeľa daňovej a colnej sekcie žalovaného, pre jeho výroky publikované v denníku Plus JEDEN DEŇ krajský súd uviedol, že za pomer k veci nemožno považovať stanovisko vedúceho pracovníka správneho orgánu, ktorý z doposiaľ vykonaných dôkazov dôvodil, že došlo k okolnosti majúcej znaky porušenia predpisov na úseku DPH. Vyjadrenia sa pohybujú v abstraktnej, neosobnej a pravdepodobnej rovine, žalobcu nekonkretizujú a nemajú emotívne zafarbenie. Nevyplýva z nich, že by plk. Ing. J. K. mal akýkoľvek záujem na výsledku konania. Pokiaľ osoba majúca vedúce postavenie vo svojom mediálnom komentári informuje o prvostupňovom konaní, nemôže to bez ďalšieho znamenať, že sa stáva zároveň nespôsobilou meritórneho rozhodnutia o podanom odvolaní.

K žalobcom namietanej dĺžke trvania daňovej kontroly krajský súd uviedol, že táto bola začatá dňa 23.05.2012, rozhodnutiami z 12.04.2013 a 20.08.2013 bola prerušená, pričom dňa 05.11.2013 pominuli dôvody jej prerušenia a ukončená bola dňa 09.12.2013, teda v zákonnej lehote jeden rok. Krajský súd nepovažoval za dôvodnú ani námietku žalobcu, že správca dane dňa 19.04.2013, po prerušení daňovej kontroly, zapríčinil pokračovanie v jej výkone, nakoľko zákon č. 563/2009 Z.z. v § 61 ods. 4 stanovuje, že pokračovanie v daňovom konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania, pričom v tomto prípade bolo oznámenie o pokračovaní vo výkone dňovej kontroly doručené žalobcovi dňa 20.08.2013. Predvolanie pred správcu dane dňa 19.04.2013 podľa krajského súdu aj tak zapríčinil sám žalobca, keď vo výpovedi pred dvoma odlišnými orgánmi odpovedal na rovnakú otázku rozdielne.

K námietke žalobcu, že žalovaný predložil súdu nekompletný spis krajský súd uviedol, že pokiaľ v ňom chýbajú úradné záznamy o telefonických hovoroch a zápisnice o nahliadnutí do spisu, nejde o také porušenie práva žalobcu, ktoré by mohlo mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Krajský súd sa stotožnil so záverom správcu dane, že žalobcom predložené doklady na preukázanie zdaniteľného plnenia medzi ním a EUROCOOP spotrebné družstvo nespĺňajú zákonné kritériá na uplatnenie nároku na odpočítanie DPH podľa zákona č. 222/2004 Z.z., keď tovar dodali žalobcovi priamo české spoločnosti a len fakturačne prechádzal cez EUROCOOP spotrebné družstvo ako formálneho dodávateľa. K námietke žalobcu, že všetky závery, na ktorých daňové orgány v tomto prípade založili nepriznanie práva na odpočítanie DPH žalobcovi vychádzajú zo zistení Daňového úradu Bratislava, ktorý v predmetnej veci nekonal, krajský súd s poukazom na § 24 ods. 3 a 4 zákona č. 563/2009 Z.z. uviedol, že správcovi dane nič nebránilo, aby vychádzal aj zo záverov zistených Daňovým úradom Bratislava v súvislosti s daňovou kontrolou u EUROCOOP spotrebné družstvo. Námietku, že sa

žalobca nezúčastnil konania, vedeného Daňovým úradom Bratislava, vyhodnotil krajský súd ako bezpredmetnú, keďže predmetom konania je preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trnava o vyrubení rozdielu DPH žalobcovi a navyše bol žalobca v súvislosti s daňovou kontrolou u EUROCOOP spotrebné družstvo Daňovým úradom Bratislava predvolaný na výsluch, ktorého sa zúčastnil.

Vo vzťahu k obchodom medzi žalobcom a LK IMPOEXPO, s.r.o. krajský súd uviedol, že žalobca nepreukázal, že práve LK IMPOEXPO, s.r.o. dodala žalobcovi faktúrami deklarovaný tovar. Záver, že tomu tak nebolo podľa krajského súdu potvrdzuje výpoveď žalobcu, I. W., bývalého konateľa LK IMPOEXPO, s.r.o., ktorý navyše správcovi dane účtovné doklady tejto spoločnosti nepredložil, ako aj skutočnosť, že od 29.03.2013 je jedinou spoločníčkou a konateľkou LK IMPOEXPO, s.r.o. bulharská štátna občianka, ktorá nemá vedomosť o spoločnosti a ani o tom, že je jej konateľkou a nedisponuje ani dokladmi ohľadne spoločnosti. Na základe uvedeného vyhodnotil krajský súd konanie I. W. ako špekulatívne, vyvolávajúce pochybnosť o jeho dobromyseľnosti, pričom poukázal aj na výpoveď L. P., splnomocneného zástupcu LK IMPOEXPO, s.r.o., ktorý uviedol, že účtovníctvo spoločnosti sa nachádza v jej sídle a tak predloženie účtovnej evidencie správcovi dane nemalo byť pre I. W. problémovým.

K rozsudkom Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „SD EÚ“) C-272/13 (Equoland Soc. coop. arl), C-284/11 (EMS-Bälgarija Transport OOD) C-25/07 (Alicja Sosnowska) krajský súd uviedol, že ich v prejednávanej veci nemožno aplikovať, keďže ide o skutkovo odlišné prípady. Ani rozsudky SD EÚ C-80/11 a C-142/11 (Mahagében Kft a Peter Dávid), C-324/11 (Gábor Tóth) a C-18/13 (Maks Pen) nie sú podľa krajského súdu spôsobilé spochybníť správnosť postupu a rozhodnutí daňových orgánov, nakoľko zo strany správcu dane bolo preukázané, že žalobca nesplnil podmienky na vznik nároku na odpočítanie DPH podľa zákona č. 222/2004 Z.z., keď nebolo preukázané, že by v jednotlivých faktúrach deklarovaní dodávateľa príslušný tovar žalobcovi reálne dodali.

Podľa krajského súdu správca dane preukázal, že žalobca vedel o tom, že dodávky tovaru v oboch prípadoch plynú od dodávateľov z Českej republiky, čo žalobca ani nepopieral. To malo u neho vyvolať dôvodné pochybnosti a zvýšenú mieru opatrnosti, aby jeho konanie nebolo možné vyhodnotiť ako zneužívanie práva na odpočet DPH. Z nadobudnutých poznatkov mohol žalobca vedieť, že takouto formou uskutočňované plnenie (vstupom ďalšieho článku do obchodného reťazca, ktorý vytvorili EUROCOOP spotrebné družstvo a LK IMPOEXPO, s.r.o.) vykazuje znaky podvodného konania.

Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca. Poukázal na to, že v jeho prípade sa neuskutočnilo riadne prvostupňové správne konanie. Podľa žalobcu krajský súd síce konštatuje, že v jeho prípade nebolo možné aplikovať § 13 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z., avšak bez riadneho odôvodnenia, prečo je tento postup relevantný len pre subjekty, ktoré nie sú platiteľmi DPH, keď zákon č. 563/2009 Z.z. jeho aplikáciu v prípade platiteľov DPH výslovne nevylúčil. Záver krajského súdu, že správca dane nemohol postupovať podľa § 13 ods. 8 zákona č. 563/2009 Z.z. z dôvodu, že žalobca nepodal vyjadrenie k protokolu zákonom stanoveným spôsobom je podľa žalobcu ústavne nekonformný. Zákon č. 563/2009 Z.z. v § 14 uložil žalobcovi povinnosť doručovať podania elektronicky, avšak s porušením tejto povinnosti nespojil právny následok, že podanie doručené inak sa považuje za nedoručené. Nedodržanie elektronickej formy podania bolo preto možné považovať maximálne za odstrániteľný nedostatok podania pre nedodržanie formy a bolo potrebné postupovať podľa § 13 ods. 8 zákona č. 563/2009 Z.z. Zákon č. 563/2009 Z.z. navyše iba v § 13 ods. 6 vymedzuje, kedy sa podanie daňového subjektu považuje za nedoručené, čo nie je prípad žalobcu. Kedy sa podanie považuje za nepodané upravuje § 13 ods. 9 zákona č. 563/2009 Z.z., čo taktiež nie je žalobcov prípad. Postup daňových orgánov, rozširujúci uvedený výpočet by bol v rozpore s čl. 2 ods. 2 a 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky.

Odôvodnenie krajského súdu o nemožnosti prihladiť na nález I. ÚS 238/06-39 z 16.12.2008 z dôvodu, že v danom čase účinný zákon č. 511/1992 Zb. neupravoval povinnosť doručovať podania

elektronickými prostriedkami považuje žalobca za arbitrárne. V uvedenom náleze sa Ústavný súd Slovenskej republiky vyjadroval k ústavným dôsledkom postupu správcu dane v prípade, ak neprebehlo riadne prvostupňové správne konanie. Nález je pre prejednanú vec relevantný, keďže vo vyrubovacom konaní sa v dôsledku nesprávneho postupu správcu dane, keď neprihliadol na vyjadrenie žalobcu k protokolu a na námietky v ňom uvedené, neuskutočnilo ústne pojednávanie tak, ako to vyžaduje § 68 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. a prvostupňové konanie spočívalo len v jednom úkone správcu dane, a to vo vydaní rozhodnutia.

Žalobca v konaní pred krajským súdom poukázal na to, že s účinnosťou od 01.01.2016 bol zákon č. 563/2009 Z.z. doplnený o § 13 ods. 10, podľa ktorého na podanie osoby podľa § 14 ods. 1, ktoré nebolo doručené finančnej správe elektronickými prostriedkami sa odseky 8 a 9 vzťahujú primerane. Doplnený bol tiež o § 14 ods. 3, podľa ktorého sa na podanie, ktoré má predpísanú štruktúrovanú formu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu a ktoré osoba podľa odseku 1 doručila inak ako elektronickými prostriedkami neprihliada. Uvedené podľa žalobcu preukazuje správnosť jeho argumentácie, že podanie platiteľa DPH, ktorý toto nevykonal výlučne elektronicky, nebolo možné podľa právnej úpravy účinnej do 31.12.2015 považovať za nepodané, ak právna úprava takýto následok explicitne neustanovovala a že v žalobcovom prípade bolo potrebné postupovať podľa § 13 ods. 8 zákona č. 563/2009 Z.z.

Žalobca už v žalobe uviedol, že je počítačovo úplne negramotný a zo zdravotných dôvodov sa ani nie je schopný prácu s počítačom naučiť. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok britského súdu, ktorý práve argument o počítačovej negramotnosti starších osôb považoval za kľúčový pri odôvodnení rozporu zákonného príkazu doručovania podaní platiteľmi DPH výlučne elektronicky s Európskym dohovorom o ochrane ľudských práv a základných slobôd. Žalobcovi nie je zrejmé ako jeho 20-ročná prax živnostníka - mäsiara a jeho zručnosti a opatrnosť, ktoré možno podľa neho skúmať len vzhľadom k výkonu jeho povolania, má súvisieť s tým, že je osobou staršou so zdravotnými problémami, ktorá je počítačovo negramotná, nevlastní počítač a nie je schopná sa naučiť ovládať jeho funkcie. Riadny výkon živnosti mäsiara si predsa nevyžaduje ovládať prácu s počítačom. Záver, že diskriminujúce by bolo len, ak by sa § 14 zákona č. 563/2009 Z.z. na niektoré osoby nevzťahoval krajský súd nedostatočne odôvodnil, keď žalobca nenamietal porušenie zákazu diskriminácie ako také, ale v spojení s právom na spravodlivý proces, právom vlastníť majetok a právom na súkromie. S uvedeným sa krajský súd nevysporiadal.

Krajský súd podľa žalobcu nesprávne posúdil jeho námietku o zaujatosti plk. Ing. J. K., keď tento poskytol médiám namietané vyjadrenia v čase neukončenej daňovej kontroly, ktoré vyjadrenia vytvárali náznak o jeho presvedčení, že zo strany osôb, u ktorých sa vykonáva daňová kontrola došlo k spáchaniu daňového podvodu, čo mohlo vážnym spôsobom ovplyvniť postup správcu dane pri výkone daňovej kontroly u žalobcu, ako aj vo vyrubovacom konaní.

Čo sa týka odôvodnenia rozsudku krajského súdu ohľadne žalobcom namietanej dĺžky daňovej kontroly, nie je zrejmé, na základe akých dôkazov krajský súd vyhodnotil účel pojednávania, keď zápisnice z nich sa v administratívnom spise nenachádzajú. Z § 61 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. navyše vyplýva, že k pokračovaniu v konaní dochádza prvým faktickým úkonom správcu dane, ktorý po prerušení konania vykonaná, pričom odpadnutie prekážky správcu dane len oznamuje daňovému subjektu, avšak deň tohto oznámenia je pre plynutie zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly irelevantný. Žalobca namietal aj to, že neboli splnené podmienky na prerušenie daňovej kontroly dňa 12.04.2013, t.j. že by správca dane nemohol pokračovať v kontrole aj bez požadovaných informácií, keď správca dane z odpovede českej daňovej správy získal len informáciu, že požadovaný výsluch osoby nemôže uskutočniť a následne nevykonal žiadne ďalšie úkony, ktoré by potrebu tohto výsluchu preukázali. V protokole z daňovej kontroly absentuje akákoľvek zmienka o tom, prečo správca dane ďalej nepovažoval za potrebné výsluch dotknutej osoby vykonať. Tým došlo podľa žalobcu zo strany správcu dane k zneužitiu právomoci podľa § 61 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. a rozhodnutie o prerušení konania bolo vydané za účelom dosiahnuť neplynutie lehoty na vykonanie kontroly. S uvedenou námietkou žalobcu sa krajský súd nevysporiadal.

Žalobca v konaní namietal aj to, že mu v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nebol sprístupnený kompletný žurnalizovaný administratívny spis vrátane chronologického súpisu dokladov, ktoré obsahuje. Poukázal, že ani krajskému súdu nebol zo strany žalovaného predložený kompletný žurnalizovaný administratívny spis tak, ako to vyžaduje § 250d ods. 1 O.s.p. Na ústnom pojednávaní pred krajským súdom žalobca nenamietal len absenciu zápisnice z nahliadnutia do spisu, ale aj to, že je z nej zrejmé, že súdu bola predložená len časť administratívneho spisu podľa úvahy žalovaného. Súčasťou administratívneho spisu nie sú ani zápisnice o ústnych pojednaniach, ktoré krajský súd hodnotil. Žalobca poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 1Sžp 1/2010, podľa ktorého je súčasťou práva na spravodlivé konanie právo účastníka byť informovaný a povinnosť správneho orgánu poskytnúť mu kompletný a časovo úplný spis, ktorý musí obsahovať chronologicky a číselne usporiadaný zoznam nadväzujúci na zažurnalizované súčasti spisu, na základe ktorého si môže účastník preveriť jeho úplnosť. Krajský súd skonštatoval, že ak v spise nie sú úradné záznamy o telefonických rozhovoroch, nemôže to mať za následok nezákonnosť žalobou napadnutého rozhodnutia, avšak práve týmito úradnými záznamami ospravedlňuje správca dane zákonnosť výsluchu kľúčového svedka I. W.. Predloženie iba listín relevantných podľa názoru žalovaného pre konanie pred krajským súdom a rozhodnutie vo veci a akceptácia takéhoto postupu zo strany krajského súdu spochybňuje podľa žalobcu možnosť krajského súdu relevantne posúdiť žalobné dôvody uvádzané žalobcom.

Z rozhodnutia daňových orgánov a z rozsudku krajského súdu vyplýva, že jedným z kľúčových dôkazov pri posudzovaní splnenia hmotnoprávných podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie DPH z faktúr od spoločnosti LK IMPOEXPO, s.r.o. je výpoveď svedka I. W.. Krajský súd sa napriek tomu nevysporiadal s námietkou nezákonnosti výsluchu tohto svedka, keď žalobca nebol zákonným spôsobom na tento výsluch predvolaný, čím mu bolo odopreté právo klásť svedkovi otázky a tým preukázať, že medzi ním a dodávateľom LK IMPOEXPO, s.r.o. prebiehala reálna ekonomická činnosť. Krajský súd navyše účelovo vytrhol z kontextu výpovede tohto svedka len jednu vetu, pritom tento popísal začiatok spolupráce so žalobcom, označil, kto mu spoluprácu s dodávateľom a jeho odberateľmi pomohol zabezpečiť, potvrdil že LK IMPOEXPO, s.r.o. dodávala žalobcovi tovar, čím jej vznikla daňová povinnosť, ktorá bola uplatnená a tiež uviedol, že prepravu tovaru síce zabezpečoval jeho český dodávateľ až k žalobcovi, ale on vždy u posledného odberateľa dodanie tovaru svojmu českému dodávateľovi potvrdil a uhradil.

Žalobca poukázal na rozhodnutia SD EÚ (C-430/09 Euro Tyre, C-245/04 EMAG, C-277/14 PPUH), z ktorých podľa neho vyplýva, že SD EÚ považuje dodávky, v rámci ktorých dochádza k premiestneniu tovaru od dodávateľovho subdodávateľa priamo k jeho odberateľovi za transakcie bežné v obchodnom styku a takáto preprava priamo od subdodávateľa k odberateľovi dodávateľa nie je SD EÚ vôbec spochybňovaná ako umelá transakcia bez ekonomického opodstatnenia. Aj v žalobcovom prípade sa jeho dodávateľ LK IMPOEXO, s.r.o. mohol obmedziť na to, že svojmu českému dodávateľovi dal pokyn prepraviť tovar priamo svojmu odberateľovi, žalobcovi.

Krajský súd odmietol aplikáciu rozsudkov SD EÚ (C-80/11 a C-142/11, C-324/11 a C-18/13), na ktoré sa žalobca odvolával s odôvodnením, že tieto nie sú spôsobilé spochybniť zákonnosť rozhodnutia žalovaného, nakoľko žalobca nespĺnil podmienky na odpočítanie DPH podľa zákona č. 222/2004 Z.z., keď v daňovom konaní nepreukázal, že v jednotlivých faktúrach deklarovaní dodávateľa mu príslušný tovar dodali. Žalobca poukázal na to, že správcovi dane predložil všetky zákonom stanovené listiny a uskutočnenie dodávky tovaru medzi ním a LK IMPOEXPO, s.r.o., vrátane úhrady za dodaný tovar, potvrdil aj konateľ tejto spoločnosti, čím žalobca vyčerpal svoje dôkazné bremeno. Z citovanej judikatúry SD EÚ je podľa žalobcu zrejmé, že každá transakcia musí byť posudzovaná sama osebe, charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami a nepreukázanie určitých skutočností zo strany dodávateľa daňového subjektu môže byť dôvodom na odopretie práva na odpočítanie DPH len ak daňové orgány preukážu na základe objektívnych dôkazov, že došlo k spáchaniu daňového podvodu a že daňový subjekt o ňom vedel alebo mohol vedieť. Objektívnym dôkazom podľa žalobcu nie sú skutočnosti, na ktorých založili svoje rozhodnutie žalovaný a krajský súd, a to, že bývalý konateľ LK IMPOEXPO, s.r.o. nepredložil správcovi dane účtovné doklady spoločnosti hoci to prisľúbil a nová konateľka LK IMPOEXPO, s.r.o.,

ktorá sa ňou stala niekoľko rokov potom, čo žalobca ukončil spoluprácu s touto spoločnosťou, nemá o spoločnosti žiadnu vedomosť a nemá ani doklady od nej. Uvedené podľa žalobcu v zmysle citovanej judikatúry SD EÚ nepreukazuje, že dodávateľ žalobcu bol nefunkčný a nevykonával činnosť v čase uskutočňovania dodávok tovaru.

Žalobca poukázal na to, že krajský súd sa nezaoberal námietkou, že žalobcovi boli v daňovom konaní zatajené informácie z databázy VIES o tom, či a ktoré spoločnosti dodali tovar jeho dodávateľom, pričom nevyhodnotenie týchto dôkazov zo strany daňových orgánov je porušením povinnosti podľa § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z.

Podľa žalobcu žalovaný svoje rozhodnutie odôvodnil s poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/1/2013, ktorý v danom prípade nebol relevantný, nakoľko podstatou tohto rozsudku, týkajúceho sa prenosu dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a daňovými orgánmi, bolo spochybnenie samotnej existencie plnenia, čo nebol žalobcov prípad.

K nepriznaniu práva na odpočítanie DPH z faktúr vystavených dodávateľom EUROCOOP spotrebné družstvo žalobca namietal, že rozhodnutie daňových orgánov je založené na jednom dôkaze, ktorým je protokol Daňového úradu Bratislava z daňovej kontroly u tohto dodávateľa žalobcu, pričom daňové orgány len prevzali hodnotenie dôkazov a závery Daňového úradu Bratislava v protokole obsiahnuté. Vo vzťahu k tomuto dodávateľovi správca dane sám nevykonával žiaden priamy dôkaz. Žalobca nemal možnosť oboznámiť sa s dôkazmi, z ktorých Daňový úrad Bratislava vychádzal. Aj krajský súd svoje rozhodnutie odôvodnil závermi uvedenými v protokole Daňového úradu Bratislava bez toho, aby mal možnosť overiť si, že tieto závery Daňového úradu Bratislava sú pravdivé a správne, že vychádzajú zo zákonných dôkazov, ktoré skutočne existujú a či neboli tieto závery Daňového úradu Bratislava v následnom daňovom konaní spochybnené a vyvrátené. Vo vzťahu k tvrdeniam krajského súdu, že nebolo preukázané, že skutočným dodávateľom tovaru deklarovaného na faktúrach bol EUROCOOP spotrebné družstvo sa žalobca odvolal na svoju argumentáciu uvedenú pri dodávateľovi LK IMPOEXPO, s.r.o. a poukázal na svoje námietky uvedené v žalobe, že predmetný obchod s ním dohodol štatutárny zástupca dodávateľa N. P., dodávateľ bol fungujúcim subjektom na trhu, dodávky tovaru uskutočnil vždy riadne a včas, pričom žalobcovi neboli známe žiadne okolnosti nasvedčujúce tomu, že predmetná transakcia môže byť dotknutá akoukoľvek nezákonnosťou. Žalobca nepredpokladal, že by ho N. P., ktorého pozná už 15 rokov a je otcom jeho vnučky, mohol podviesť.

Krajský súd sa podľa žalobcu vôbec nevysporiadal s jeho námietkou, že rozhodnutie daňových orgánov sa opiera o skutočnosť, že žalobcovi bolo vznesené obvinenie, a teda rozhodnutie daňových orgánov vychádza z prezumpcie viny žalobcu v proti nemu vedenej trestnej veci, čím daňové orgány konali v priamom rozpore s § 22 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z., podľa ktorého si nemôžu ako o predbežnej otázke vytvoriť úsudok o tom, či a kým bol spáchaný trestný čin, čím zároveň porušili aj čl. 50 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky.

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu nevyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo z dôvodov a v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.) a dospel k záveru, že napadnutý rozsudok krajského súdu je potrebné zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

Podľa § 491 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“), ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti O.s.p. pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

Podľa § 492 ods. 2 S.s.p. odvolacie konania podľa piatej časti O.s.p. začaté pred dňom nadobudnutia

účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov. Predmetom odvolacieho konania bol rozsudok krajského súdu, ktorým bola žaloba žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietnutá. Preto primárne v medziach odvolania Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací, preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal dôvodnosť odvolacích námietok žalobcu a dospel k záveru, že rozsudok krajského súdu je založený na nedostatočnom zistení skutkového stavu veci potrebnom pre posúdenie zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného.

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

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 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 postup, sa postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti O.s.p. (§ 247 ods. 1 O.s.p.).

Podľa § 250d ods. 1 O.s.p. žalovaný je povinný v súdom určenej lehote predložiť súdu svoje spisy spolu so spismi orgánu prvého stupňa.

Podľa § 250j ods. 1 O.s.p. ak súd po preskúmaní rozhodnutia a postupu správneho orgánu v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe (ďalej len „v medziach žaloby“) dospel k záveru, že rozhodnutie a postup správneho orgánu v medziach žaloby sú v súlade so zákonom, vysloví rozsudkom, že sa žaloba zamietá.

V zmysle citovaného ustanovenia § 250j ods. 1 O.s.p. príslušný súd rozhodne vo veci samej tak, že žalobu zamietne, ak zistí, že rozhodnutie a postup správneho orgánu v medziach žaloby sú v súlade so zákonom. Záver o súlade postupu a rozhodnutia správneho orgánu so zákonom sa týka rozsahu a dôvodov, pre ktoré bola žaloba podaná.

Podľa ustálenej súdnej praxe je povinnosťou žalovaného predložiť správne súdu kompletný, žurnalizovaný administratívny spis spolu s kompletným, žurnalizovaným administratívnym spisom správneho orgánu prvého stupňa, na základe ktorých môže správny súd posúdiť postup správneho orgánu a všetky podklady rozhodujúce pre vydanie rozhodnutia (uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4Sžf/10/2010 z 15. februára 2011, uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžr/25/2014 z 1. apríla 2015, uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sži/44/2014 z 19. januára 2016).

Žalobca v podanej žalobe, ako aj v odvolaní proti rozsudku krajského súdu namietal dĺžku trvania daňovej kontroly a nesplnenie zákonných podmienok na prerušenie daňového konania rozhodnutím správcu dane č. 9211401/5/1488990/2013 z 12. apríla 2013. Odvolací súd zistil, že v tomto prípade je potrebné preskúmať dĺžku trvania daňovej kontroly a podmienky jej prerušenia, keď z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že daňová kontrola začala u žalobcu dňa 23. mája 2012 a skončila dňa 9. decembra 2013, teda po viac ako jednom roku od jej začatia (§ 46 ods. 10 veta prvá zákona č. 563/2009 Z.z.).

Odvolací súd v tejto súvislosti poukazuje na to, že podľa ustálenej judikatúry lehota na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 veta prvá zákona č. 563/2009 Z.z. je lehotou zákonnou a je pre správcu dane, vykonávajúceho daňovú kontrolu, záväzným limitom, determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn.

3Sžf/107/2009 z 08. októbra 2009, rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 6Sžf 37/2010 z 30. marca 2011, nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III. ÚS 24/2010-57 z 29. júna 2010).

Podľa § 61 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z.z. správca dane daňové konanie môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

Podľa § 61 ods. 3 veta prvá a druhá zákona č. 563/2009 Z.z. konanie je prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania. Tento deň nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu alebo odoslané elektronickými prostriedkami, v prípade doručovania rozhodnutia zamestnancami správcu dane tento deň nemôže byť skorší ako deň jeho doručenia.

Podľa § 61 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v daňovom konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania.

Podľa § 61 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z., ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

Z administratívneho spisu, predloženého žalovaným krajskému súdu vyplýva, že správca dane pod č. 9211401/5/1488990/2013 dňa 12. apríla 2013 rozhodol o prerušení daňovej kontroly u žalobcu podľa § 61 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. z dôvodu, že začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia s tým, že daňová kontrola sa prerušuje odo dňa doručenia tohto rozhodnutia žalobcovi do dňa, kedy bude správcovi dane doručená konečná odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 9211401/5/1394948/2013/Sme o vypočutie svedka T. J., konateľa spoločnosti GEWEX, s.r.o., Kožia 17, Bratislava. Uvedenú žiadosť správca dane adresoval českej finančnej správe, nakoľko menovaný svedok sa v tom čase dlhodobo zdržiaval na území Českej republiky. Správca dane listom č. 9211401/5/3838994/2013 z 19. augusta 2013 podľa § 61 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. oznámil žalobcovi, že dňa 16. augusta 2013 bola správcovi dane doručená odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií vo veci vypočutia svedka T. J., konateľa spoločnosti GEWEX, s.r.o.

Odvolací súd zistil, že v administratívnom spise sa nenachádza doklad (doručenka) o tom, kedy bolo rozhodnutie správcu dane č. 9211401/5/1488990/2013 z 12. apríla 2013 o prerušení daňovej kontroly doručené žalobcovi, z ktorého dôvodu nebolo možné zistiť, kedy reálne došlo k prerušeniu daňovej kontroly u žalobcu na základe tohto rozhodnutia (§ 61 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z.). V administratívnom spise sa tiež nenachádza žiadosť správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií č. 9211401/5/1394948/2013/Sme a ani odpoveď na túto žiadosť, a preto nebolo možné posúdiť, či v tomto prípade boli splnené zákonné podmienky na prerušenie daňovej kontroly podľa § 61 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z.z. a kedy pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená (§ 61 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z.).

Z administratívneho spisu ďalej vyplýva, že správca dane pod č. 9211401/5/3860745/2013 dňa 20. augusta 2013 rozhodol o prerušení daňovej kontroly u žalobcu podľa § 61 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z.z. s tým, že daňová kontrola sa prerušuje od 21. augusta 2013 do dňa doručenia odpovedí na žiadosti správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií. Z odôvodnenia tohto rozhodnutia vyplýva, že správca dane žiadosťou č. 9211401/5/2837376/2012/Mod požiadal českú finančnú správu o doplnenie informácií o spoločnosti MAKOVEC a.s., Nám. T. G. Masaryka 201/23, Prostějov a žiadosťou č. 9211401/5/3826913/2013/Mod požiadal bulharskú finančnú správu o výsluch osoby L. X. O., bytom U., konateľky LK IMPOEXPO, s.r.o. Uvedené rozhodnutie správcu dane bolo žalobcovi doručené dňa 21. augusta 2013. Správca dane listom č. 9211401/5/4949345/2013 z 5. novembra 2013 podľa § 61 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. oznámil žalobcovi, že dňa 5. novembra 2013 pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola u žalobcu prerušená rozhodnutím správcu dane č.

9211401/5/3860745/2013 z 20. augusta 2013.

V administratívnom spise sa však nenachádzajú žiadosti správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií č. 9211401/5/2837376/2012/Mod a č. 9211401/5/3826913/2013/Mod a ani odpovede na tieto žiadosti, a preto nebolo možné posúdiť, či v tomto prípade boli splnené zákonné podmienky na prerušenie daňovej kontroly podľa § 61 ods. 1 písm. b/ zákona č. 563/2009 Z.z. a kedy pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola rozhodnutím správcu dane č. 9211401/5/3860745/2013 dňa 20. augusta 2013 prerušená (§ 61 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z.).

Odvolací súd po preskúmaní rozsudku krajského súdu ďalej zistil, že tento sa nezaoberal námietkou žalobcu o zneužití inštitútu prerušenia daňovej kontroly správcom dane, keď podľa žalobcu neboli splnené podmienky na prerušenie daňovej kontroly rozhodnutím správcu dane č. 9211401/5/1488990/2013 z 12. apríla 2013. Odvolací súd v tejto súvislosti poukazuje na to, že prerušenie daňovej kontroly musí byť v súlade so zákonom, t.j. účelné a nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré správcovi dane nie sú známe a za účelom ktorých je daňová kontrola vykonávaná. Právny inštitút prerušenia daňovej kontroly nemôže slúžiť ako nástroj správcu dane na umelé a neúčelné predlžovanie zákonnej dĺžky trvania daňovej kontroly, preto je potrebné posudzovať účelnosť postupu správcu dane pri vyžiadaní informácií zo zahraničia a prerušenia daňovej kontroly.

Odvolací súd považuje za nezrozumiteľné odôvodnenie krajského súdu ohľadne neopodstatnenosti námietky žalobcu, že správca dane tým, že dňa 19.04.2013, teda po prerušení daňovej kontroly, uskutočnil tri ústne pojednávania, zapríčinil pokračovanie vo výkone daňovej kontroly. Z § 61 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. vyplýva, že správca dane pokračuje vo výkone daňovej kontroly, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo a nie odo dňa doručenia oznámenia o pokračovaní v daňovej kontrole účastníkovi konania. Navyše odvolaciemu súdu nie je zrejmé, na základe čoho hodnotil krajský súd účel pojednávania z 19.04.2013, keď zápisnice z týchto pojednávania v administratívnom spise absentujú.

Odvolaciemu súdu na základe uvedeného nie je zrejmé, na základe akých skutočností dospel krajský súd k záveru, že daňová kontrola bola správcom dane v tomto prípade vykonaná v zákonom stanovenej lehote jeden rok, keďže uvedené vzhľadom na neúplnosť administratívneho spisu nebolo možné posúdiť.

Žalobca už v žalobe namietal, že v jeho prípade sa neuskutočnilo riadne prvostupňové konanie, pretože správca dane listom č. 9211401/5/214830/2013/Sme z 20. januára 2014 oznámil žalobcovi, že považuje za bezpredmetné jeho písomné vyjadrenie k protokolu z daňovej kontroly č. 9211401/5/5397928/2013 zo 4. decembra 2013, nakoľko v zmysle § 14 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. má daňový subjekt, ktorý je platiteľom DPH resp. jeho zástupca povinnosť doručovať podania elektronickými prostriedkami podľa § 13 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z., pričom správca dane z uvedeného dôvodu nepostupoval podľa § 68 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. a vyrubovacie konanie spočívalo len vo vydaní rozhodnutia č. 9211401/5/541503/2014 z 10. februára 2014.

Odvolací súd v súvislosti s touto námietkou žalobcu zistil, že krajský súd posudzoval zákonnosť žalobcom namietaného postupu správcu dane bez toho, aby oznámenie správcu dane č. 9211401/5/214830/2013/Sme z 20. januára 2014 vzhliadol, keďže toto sa taktiež v administratívnom spise nenachádza. V administratívnom spise sa nenachádza ani vyjadrenie žalobcu k protokolu z daňovej kontroly. Bez uvedeného nie je možné posúdiť vecnú (skutkovú a právnu) stránku žalobcom namietaného postupu správcu dane.

Skutočnosť, že krajskému súdu nebol predložený kompletný administratívny spis žalovaného a správcu dane vyplýva aj zo samotného vyjadrenia žalovaného k žalobe z 8. decembra 2014, kde žalovaný v súvislosti s odôvodnením jeho postupu pri výsluchu svedka Ladislava Kižnanského bez prítomnosti žalobcu odkázal na úradný záznam správcu dane č. 9211401/5/184378/2013 z 15. januára 2013, ktorý taktiež v predložennom administratívnom spise absentuje.

Z uvedeného vyplýva, že krajský súd sa nedostatočne vysporiadal s námietkou žalobcu ohľadne neúplnosti spisov žalovaného a správcu dane, keď skonštatoval, že v nich chýbajú len úradné záznamy o telefonických hovoroch a zápisnice o nahliadnutí do spisu. Krajský súd sa nijakým spôsobom nevysporiadal so zápisnicou správcu dane o ústnom pojednávaní č. 9211401/5/4191933/2014 z 18. septembra 2014, ktorú žalobca na podporu svojich tvrdení o neúplnosti administratívneho spisu krajskému súdu predložil na pojednávaní dňa 10. novembra 2015.

Krajský súd teda rozhodol bez toho, aby mal k dispozícii a oboznámil so všetkými podkladmi, na základe ktorých bolo vydané žalobou napadnuté a súdom preskúmané rozhodnutie v tejto veci a na základe ktorých by bolo možné posúdiť zákonnosť postupu daňových orgánov v tejto veci. Bez úplnej spisovej dokumentácie nie je možné posúdiť vecnú stránku rozhodnutia (skutkovú a právnu) a preto sa odvolací súd v tomto štádiu konania vecnou stránkou sporu ani nezaoberal.

Z uvedených dôvodov Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 250ja ods. 3 veta druhá a § 221 ods. 1 písm. h/ O.s.p. rozsudok Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/81/2014-103 z 10. novembra 2015 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie (§ 221 ods. 2/ O.s.p.).

Odvolací súd k uvedenému dodáva, že primárne preskúmava zákonnosť napadnutého rozhodnutia správneho orgánu krajský súd ako súd prvého stupňa. Úlohou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky ako súdu odvolacieho je preskúmať vecnú správnosť prvostupňových rozhodnutí a nie nahrádzať prieskumnú činnosť súdu prvého stupňa.

V novom rozhodnutí rozhodne krajský súd aj o náhrade trov odvolacieho konania (§ 224 ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.).

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto uzneseniu n i e j e prípustný opravný prostriedok.