

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/67/2015
Identifikačné číslo spisu:	1013202040
Dátum vydania rozhodnutia:	19.10.2016
Meno a priezvisko:	JUDr. Ivan Rumana
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:1013202040.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a z členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Soni Langovej v právnej veci žalobcu: TANDEM No. 1, s.r.o., Čajakova 18, Bratislava, právne zastúpeného advokátom JUDr. Martinom Gajerom so sídlom Záhradnícka 7, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/423986/2013/857 zo dňa 05.09.2013, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/272/2013-253 zo dňa 26.02.2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/272/2013-253 zo dňa 26.02.2015 p o t v r d z u j e.

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

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/423986/2013/857 zo dňa 05.09.2013, ako i prvostupňového rozhodnutia Daňového úradu Bratislava č. 9102403/5/2055148/13/Nád zo dňa 21.05.2013, ktorým správca dane žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie október 2009 v sume 64.191,56 € a bola mu určená vlastná daňová povinnosť v sume 202,07 €.

Dôvodom dodatočného určenia daňovej povinnosti boli výsledky daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie október 2009, na základe ktorej nebol priznaný nárok na odpočítanie dane z faktúr: 026/2009, 027/2009, 028/2009, 029/2009, 0 30/2009, 0 31/2009, 0 32/2009, 0 33/2009, 0 34/2009, 0 35/2009, 0 36/2009, 0 37/2009, 0 38/2009, 0 39/2009, 0 40/2009, 0 41/2009, 0 42/2009, 0 43/2009 vystavených spoločnosťou ROLUINVEST, s.r.o., Banská Bystrica v celkovej sume DPH 64.393,63 €. Na základe

vykonaného dokazovania správca dane spochybnil reálne dodanie vyfakturovaného tovaru - hrozna v množstve 671.570 kg. Žalobca nepreukázal dodanie predmetného tovaru podľa § 8 zákona číslo 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), daňová povinnosť preto nevznikla a platiteľ nemal právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH.

Podľa § 250k ods. 1 OSP neúspešnému žalobcovi náhradu trov konania krajský súd nepriznal.

Krajský súd po vyhodnotení obsahu súdneho a administratívneho spisu konštatoval, že vyhotovené faktúry nie sú relevantným dôkazom o skutočnom dodaní tovaru, ktorý je na nich uvedený. Samotná existencia faktúry neznamena, že prijímateľ tovaru má právo na odpočítanie dane, je potrebné, aby boli splnené všetky podmienky na odpočítanie dane podľa zákona o DPH. Splnenie formálnej stránky je jednou z podmienok pre uznanie odpočtu DPH, doklady však musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Správca dane na základe informácii nadobudol závažné pochybnosti o hodnovernosti predložených dokladov, či vyjadrení a nemusel ich hodnovernosť uznať ak daňový subjekt ďalšími dôkazmi pochybnosti neodstránil. Právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, kedy pri tejto službe vznikla daňová povinnosť, t. j. dňom dodania. Ak daňový subjekt nepreukáže, že k dodaniu tovaru došlo a daňová povinnosť vznikla, nemôže vzniknúť ani nárok na odpočet DPH.

Krajský súd sa nestotožnil s námietkou žalobcu týkajúcou sa nedodržania zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly. Oznámenie o výkone kontroly bolo žalobcovi doručené dňa 11.12.2009. Vzhľadom na medzinárodné dožiadania ako aj intrakomunitárne dodanie tovaru, boli lehoty na vykonanie daňovej kontroly predĺžované, došlo k prerušeniu konania vzhľadom na riešenie predbežnej otázky.

Prvostupňový súd sa vysporiadal aj s námietkou žalobcu, že nebolo rozhodnuté o námietke zaujatosti voči kontrolórom, Ing. O. X. a Ing. P. A.. Poukázal na rozhodnutia zo dňa 15.03.2012, v ktorých príslušný orgán nevyhovел podnetu vo veci námietok voči kontrolórom vykonávajúcim kontrolu za zdaňovacie obdobie október 2009, v znení neskoršej opravy.

Súd skonštatoval, že počas kontroly neboli porušené procesné práva žalobcu, ktorý mal dostatok časového priestoru na oboznámenie sa so spisom, pričom toto svoje právo nevyužil. Žalobca nepredložil žiadne vyjadrenie k zisteným skutočnostiam a nepredložil žiadne dôkazy ani návrhy na vykonanie dôkazov. Správca dane spochybnil materiálnu existenciu tovaru - hrozna, ku ktorému nikdy nebolo predložené potvrdenie o jeho pôvode, teda výkupný list, kde je uvedené registračné číslo vinice a odrody hrozna, prípadne iné doklady o pôvode tovaru.

Súd sa v plnom rozsahu stotožnil s právnym posúdením veci správcom dane, ktorý rozsiahlym dokazovaním dostatočne a riadne zistil skutkový stav a zistil, že žalobca nespĺnil podmienky podľa § 49 zákona o DPH, a preto žalobu ako nedôvodnú zamietol a rozhodol aj o trovách konania.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie z dôvodov podľa § 221 ods. 1 písm. h) O.s.p., podľa § 205 ods. 2 písm. a), e), f) O.s.p. a domáhal sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného ako i prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Bratislava a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň žiadal priznať mu právo na náhradu trov konania.

V odvolaní žalobca poukázal na priebeh daňového konania a konštatoval, že bolo porušené jeho právo v zmysle ustanovenia § 15 ods. 5 písm. d) zákona o správe daní, keď mu správca dane neumožnil využiť právo nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného o u iného daňového subjektu, vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole a k spôsobu ich zistenia. Poukázal na ustanovenie §

15 ods. 10 zákona číslo 511/1992 Zb. o správe daní, v zmysle ktorého je daná 8 dňová lehota na podanie vyjadrenia k protokolu. O zistených skutočnostiach sa teda dozvedel až z protokolu a daná lehota bola pre neho zjavne krátka.

Poukázal na zápisnicu o ústnom pojednávaní zo dňa 22.11.2012, kedy konateľ žalobcu požiadal o nazretie do spisu, pričom zo zápisnice je zrejmé, že správca dane neumožnil žalobcovi nazrieť do úplného spisu ale oboznámil ho len s dokladmi o prerušení kontroly. Nikdy mu neboli sprístupnené odpovede na dožiadania, odpovede na medzinárodnú výmenu informácií z Českej republiky, o ktoré správca dane opiera svoje tvrdenia o neexistencii dodaného tovaru. Dňa 04.10.2013 žalobca požiadal o vyhotovenie fotokópií všetkých dožiadaní a zápisníc, na čo bol vyzvaný na zaplatenie poplatku za vyhotovenie fotokópií. Vyhotovil len 12 dokumentov, pričom z medzinárodnej výmeny informácií sprístupnil len niektoré. Správca dane mu nesprístupnil podania zo dňa 16.11.2011, 09.08.2011, 23.08.2010. Keďže správca dane zatajoval dôkazy, ktoré si sám zabezpečil, znemožnil žalobcovi účinne sa brániť, podávať vysvetlenia a porušil jeho právo na informácie a spravodlivý proces.

Vo veci vyrubovacieho konania, ako aj výkonu daňovej kontroly rozhodovali zamestnanci, ktorí neboli oprávnení vo veci konať a to v čase, kým nebude rozhodnuté o ich nezaujatosti. Žalobca podal námietku zaujatosti dňa 18.01.2012 a od tohto času mohli namietaní zamestnanci vykonať len nevyhnutné úkony. O jeho námietke voči dvom pracovníkom vykonávajúcich kontrolu bolo rozhodnuté dňa 15.03.2012, obe rozhodnutia boli obsahom totožné a žalobca nadobudol pochybnosť o zodpovednom prístupe a odbornej starostlivosti nadriadených, ktorí rozhodnutia vydali. Podľa jeho názoru, všetky úkony, ktoré vykonali menovaní kontrolóri po doručení námietky, sú vykonané v rozpore so zákonom.

Žalobca namietal aj nedodržanie zákonnej lehoty na výkon kontroly, ktorá trvala od 14.12.2009 do 07.11.2012. Podľa jeho názoru, v tom čase účinný zákon o správe daní neumožňoval prerušenie konania v prípadoch získavania informácií podľa osobitného predpisu. Podľa jeho názoru, žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií nie je prekážkou, pre ktorú by správca dane nemohol pokračovať v daňovej kontrole. Správca dane okrem prevzatia dokladov nepožadoval od žalobcu žiadnu súčinnosť ani ďalšie doklady až do 15.07.2011. Od 14.01.2011 prerušil výkon daňovej kontroly až 4 krát, pričom medzinárodná výmena informácií vykonávaná podľa článku 5 Nariadenia Rady číslo 1798/2003 o administratívnej spolupráci v oblasti DPH nie je konaním o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia. Až nový daňový poriadok určil možnosť prerušiť konanie za účelom získania medzinárodnej informácie. Ak žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií zo dňa 03.08.2012 nebola prekážkou na pokračovanie v daňovej kontrole, potom ani predchádzajúce žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií nemali charakter prekážky pre pokračovanie v daňovej kontrole. Poukázal na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29.06.2010 ohľadom dĺžky daňovej kontroly. V zmysle tohto rozhodnutia súd nesprávne právne posúdil inštitút prerušenia daňovej kontroly, a tým aj skutočnosť, že došlo k prekročeniu zákonnej lehoty.

Žalobca poukázal aj na okolnosť, že zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 19.05.2010, 08.06.2010 a 09.02.2010 nemôžu mať povahu dôkazu, pretože konatelia dotknutých spoločností neboli vypočutí ako svedkovia, pričom sa vyjadrovali k dôležitým okolnostiam týkajúcich sa iných osôb, a teda sa jednalo o výsluchy svedkov pri ktorých neboli vytvorené podmienky pre realizáciu práva žalobcu podľa § 15 ods. 5 písm. e) zákona o správe daní.

Nie je pravdou, že žalobca nepreukázal realizáciu zdaniteľných obchodov, pretože pri vykonanom miestnom zisťovaní u dodávateľa žalobcu, ROLUINVEST s.r.o., tento potvrdil realizáciu dodávky v plnom rozsahu. Žalobca usúdil, že predmetný dodávateľ riadne dane z uskutočnených zdaniteľných plnení priznal a odviedol. Správca dane svojim výkladom zavádza, konštruuje a vytvára nelogické závery o spochybnení dodávky. Ak správca dane popieral prepravu tovaru z dôvodu, že prepravníci nepredložili záznamy z tachografu, neuviedol v akom časovom horizonte tieto záznamy žiadal alebo dôvody, prečo záznamy prepravcu už nemá. Ostatné záznamy o preprave ako aj výpovede vodičov nebral do úvahy.

Žalobca poukázal aj na zistenia správcu dane ohľadom vyjadrenia spoločnosti B.J. VITIS s.r.o., ktorá buď omylom alebo zámerné uviedla iných odberateľov a zmenila výpoveď z dôvodu, že zamenila svojim odberateľom pôvod tovaru. Miesto určenia dodania tovaru bolo Břeží, Česká republika a kde tento subjekt ďalej tovar viezol je vecou odberateľa. Podľa jeho názoru, žiadna zo zainteresovaných osôb vystupujúca za posudzované spoločnosti sa nevedela vyjadriť k preverovaným plneniam a správca dane formuloval ich tvrdenie účelovo.

Správca dane ďalej žiadnym spôsobom neopísal skutočnosti zistené u dodávateľa žalobcu, ROLUINVEST s.r.o., nepopísal, čo bolo predmetom miestneho zisťovania, aké doklady boli predložené a aké vyjadrenia boli poskytnuté. Správca dane sa vyjadreniami žalobcu nezaoberal v dostatočnom rozsahu a predložené dôkazy nevyhodnotil.

Žalobca nemal možnosť urobiť si úsudok o informáciách z medzinárodnej výmeny v zmysle záznamu z ústneho pojednávania zo dňa 24.04.2013, pretože správca dane spochybnil vystavené CMR a dodanie do iného členského štátu, ktoré bolo potvrdené odberateľom. Je vecou odberateľa ako ďalej použil nakúpený tovar. Poukázal na okolnosti prepravy pri ktorej správca dane nezisťoval, kto prepravu fakturoval spoločnosti B.J. VITIS s.r.o. Tvrdenie správcu dane, že na CMR je uvedený nesprávny prepravca je nepreukázané a nesprávne.

Daňové orgány nevypočuli žalobcom navrhnutého svedka p. H., konajúceho za spoločnosť AWE group, s.r.o. a nevysvetlil svoj postup. Uvedeným spôsobom bolo porušené právo žalobcu podľa § 2 ods. 2, § 15, § 29 ods. 8 zákona o správe daní. Tvrdenie správcu dane, že žalobca si nesplnil dôkaznú povinnosť a nepreukázal hospodárske operácie, je len formálnym tvrdením správcu dane, pretože z predložených dokladov vyplýva realita dodávok tovarov.

V súvislosti s posudzovaním reality plnenia poukázal na rozsudky ESD č. C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ako aj rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky číslo 3Sžf/1/2010 ohľadom skutočností týkajúcich sa iného daňového subjektu ako žalobcu, za ktoré zodpovedá iný daňový subjekt. V danom prípade nebola spochybnená materiálna existencia tovaru, žalobca disponuje odovzdávacími aj preberacími protokolmi pričom správca dane a žalovaný nesprávne posúdili rozloženie dôkazného bremena, keď ho v celom rozsahu určili žalobcovi. Uviedol, že skutočnosť, či žalobca ako daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, je dôkazným bremenom správcu dane. Ak správcovi dane boli preukázané všetky doklady a skutočnosti súvisiace s nadobudnutím tovaru od dodávateľa a na predloženie iných dôkazov, ktorými by bol žalobca povinný disponovať nebol správcom dane vyzvaný, potom mu vznikol nárok na uplatnenie odpočítania dane z nakúpených tovarov a na nadmerný odpočet.

Žalobca tiež uviedol, že pred Okresným súdom v Brne prebieha súdny spor o dodávke tovaru - hrozna medzi spoločnosťami B.J. VITIS s.r.o. a Templářské sklepy, Čejkovice, Česká republika.

Z uvedených dôvodov žiadal odvolaniu vyhovieť.

III.

Žalovaný vo svojom vyjadrení k odvolaniu doručenom súdu dňa 14.05.2015 uviedol, že odvolanie je obsahom totožné s námietkami uvedenými v žalobe, pričom vo svojom odvolaní sa prioritne neodvoláva na rozsudok súdu ale na rozhodnutie správneho orgánu.

Na odvolacie námietky uviedol, že pri výkone daňovej kontroly postupoval správca dane v zmysle zákona o správe daní, pričom jeho námietky sú nedôvodné a nemajú oporu v spise. Nie je pravdou, že by odoprel žalobcovi právo nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania, mal možnosť nahliadnuť do spisu, do časti, s ktorou mal právo sa v zmysle zákona oboznámiť, pričom toto svoje právo nevyužil. Všetky doklady, ktoré žalobca žiadal sprístupniť k nahliadnutiu, mu boli sprístupnené. Text zápisnice o ústnom pojednávaní žalobca podpísal bez námietok a tým odsúhlasil jej obsah. Nemal žiadne návrhy ani námietky voči dokladom, ktoré mu boli predložené k nahliadnutiu a žiadnu inú požiadavku do zápisnice

neuviedol. Okolnosť, že žalobca svoje právo opakovanie nahliadať do spisu nevyužil, nemožno pripísať na ťarchu žalovanému. Všetky súhrnné zistenia správcu dane boli uvedené v protokole o kontrole a odo dňa jeho prevzatia žalobcom, tento nepredložil žiaden návrh, dôkaz, vyjadrenie, ktoré by správca dane mohol zohľadniť pri ďalšom dokazovaní.

Žalobca v odvolaní zamieňal samostatné a nesúvisiace konania, akými sú daňová kontrola a na ňu nadväzujúce vyrubovacie konanie. Údajné nesprávne vybavenie žiadosti žalobcu zo dňa 04.10.2013 sa neudialo v rozhodnom čase, kedy by toto mohlo znemožniť žalobcovi podávať vysvetlenia a účinne sa brániť či už počas daňovej kontroly alebo vyrubovacieho konania a nemohlo mať vplyv na spravodlivý proces. Žalobca formou sťažnosti nenamietal postup Daňového úradu Bratislava pri vybavovaní žiadosti o vyhotovenie fotokópií a zaplataenia správnych poplatkov. Fotokópie dokladov po skončení daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nevyhotovujú pracovníci daňovej kontroly, ktorí už spisom nedisponujú. Námietky žalovaného smerujú do obdobia po daňovej kontrole a v danom konaní sú bezpredmetné.

Čo sa týka námietok ohľadom rozhodnutí o zaujatosti kontrolórov, títo vykonávali u žalobcu len jednu kontrolu za zdaňovacie obdobie október 2009 a pri vyhotovení rozhodnutia došlo k zrejmej nesprávosti, chybe v písaní v uvádzanom roku (október 2010), táto chyba bola následne odstránená oznámením o nesprávne uvedenom roku výkonu kontroly. Obe rozhodnutia o nevyhovení námietky zaujatosti boli vydané v súlade so zákonom.

Prebiehajúci výkon kontroly bol prerušený z dôvodu začatia konania o predbežnej otázke alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia podľa § 25a ods. 1 a 5 v spojení s ustanovením § 15 ods. 16 zákona o správe daní. K prerušeniu konania došlo z dôvodu inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia - zaslanie žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií. Počas prerušenia daňovej kontroly lehoty neplynuli a v rámci prerušenia daňovej kontroly nemohli byť vykonané ďalšie úkony. Otázkou prerušenia kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií sa už Najvyšší súd Slovenskej republiky niekoľkokrát zaoberal s tým, že v takom prípade je medzinárodná výmena informácií dôvodom pre prerušenie kontroly podľa § 25a zákona o správe daní (rozsudky: 6Sžf/20/2013, 6Sžf/19/2013, 4 Sžf/32/2012, rozsudok Ústavného súdu Slovenskej republiky číslo IV. ÚS 160/2014-21 zo dňa 13.03.2014). Správca dane preto prerušil kontrolu v súlade so zákonom, a preto bola zákonná lehota na jej výkon dodržaná. Až po obdržaní odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií mohol správca dane pokračovať vo výkone daňovej kontroly, pričom nie je relevantný dátum, kedy zahraničný správca dane vypracoval odpoveď. Počas prerušenia neboli zo strany správcu dane vykonávané žiadne ďalšie úkony, zápisnice z ústneho pojednávania boli spísané miestne príslušnými správcami dane obchodných partnerov žalobcu. Skutočnosť, že správca dane zaslal subjektu výzvu na predloženie dokladov a v ten istý deň vydal aj rozhodnutie o prerušení konania nie je porušením zákona, pretože z evidenčného čísla dokumentov je zrejmé, že správca dane najskôr vydal výzvu a až následne kontrolu prerušil.

Dôkazné prostriedky boli získané v súlade so zákonom. Ohľadom námietok, že boli vypočutí ako svedkovia p. M. a p. D. žalovaný uviedol, že pri ústnom pojednávaní boli týmito svedkami poskytnuté doklady, pričom uvedené daňové subjekty neposkytli správcovi dane žiadne iné informácie. Jednalo sa o dôkazné prostriedky podľa § 14 ods. 5 zákona o správe daní.

Podľa názoru žalovaného, doslovné nespísanie otázok a odpovedí konateľa obchodného partnera žalobcu nie je zatajovaním skutočností ale dôkazom efektívneho zahrnutia podstatných zistení.

Vo svojom vyjadrení sa žalovaný ďalej zaoberal spôsobom dodania tovaru žalobcovi a rozporom o jeho realizácii vyplývajúcich z vyjadrení dodávateľa žalobcu ROLUINVEST s.r.o. a konateľa spoločnosti AWE group s.r.o. Poukázal na dôkazné prostriedky získané z medzinárodnej výmeny informácií, ktoré predstavovali súčasť podkladu pre rozhodnutie. V súvislosti s námietkami žalobcu o spôsobe zabezpečenia dôkazných prostriedkov poukázal žalovaný na zápisnicu o ústnom pojednávaní zo dňa 24.04.2013, v ktorej je uvedené, že konateľ žalobcu predložil na Daňový úrad Bratislava svoje vyjadrenie

k zisteným skutočnostiam do určenej lehoty, pričom žalobca žiadne vyjadrenie v stanovenej lehote nepredložil, nenavrhol vykonať žiadne nové dôkazy ani vypočutie svedkov. Ak chcel vypočúť ako svedka osobu konajúcu za spoločnosť AWE group s.r.o., mal zákonné právo vo vyrubovacom konaní takýto návrh správcovi dane podať. Svoju procesnú pasivitu pripisoval na vrub správcovi dane, pričom sám žiadne dôkazy nepredložil a žiadne šetrenia vykonať nenavrhol.

Žalovaný sa následne vysporiadal aj s judikatúrou ESD, na ktorú poukázal žalobca v odvolaní. Podľa jeho názoru, rozhodnutia, na ktoré poukázal žalobca sa netýkajú obdobnej veci, týkali sa skutočne realizovaných dodávok, v prípade žalobcu správca dane spochybnil samotnú materiálnu existenciu tovaru. Správca dane jasne vo svojom rozhodnutí uviedol, že spochybňuje samotnú materiálnu existenciu tovaru - 671.570 kg hrozna, z nákupu ktorého si kontrolovaný uplatnil nárok na odpočítanie dane. V rámci daňovej kontroly správca dane zistil objektívne skutočnosti, ktoré nasvedčujú zneužitiu práva v oblasti DPH. Preverovaním nebol zistený pôvod fakturovaného hrozna, nebolo preukázané dodanie hrozna a nebolo potvrdené, že dotknuté spoločnosti v októbri 2009 s hroznom obchodovali. K nákupu a k predaju došlo formou hotovostných platieb, pričom plnenia deklarované na faktúrach vyhodnotil správca dane ako plnenia z čisto umelým charakterom s cieľom získať odpočítanie dane. V tejto súvislosti poukázal na právny názor prezentovaný Najvyšším súdom Slovenskej republiky v rozhodnutí číslo 5Sžf/97/2009, 2Sžf/ 4/2009. Skutočnosť, že platiteľ dane má faktúry alebo dodacie listy ešte nemusia byť relevantným dôkazom o tom, že k dodaniu deklarovaného tovaru aj reálne došlo. Žalovaný dospel k záveru, že judikáty ESD, na ktoré poukázal vo svojom odvolaní, nie sú aplikovateľné na posudzovaný prípad.

Na danú vec nemá vplyv ani prebiehajúci súdny spor pred Okresným súdom v Brne. Jedná sa o konanie, v ktorom má byť preukázaná pravdivosť tvrdení českého odberateľa o pôvode hrozna dodávaného českým obchodným partnerom. Zámerné zavádzanie slovenského aj českého správcu dane českými odberateľmi podávaním protichodných nepravdivých informácií, nie je dôkazom o poctivom obchodnom styku v celom reťazci spoločností, v ktorom k deklarovanému dodaniu tovaru malo dôjsť.

Žiadal rozsudok Krajského súdu v Bratislave potvrdiť.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní postupoval v zmysle ust. § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. (Správny súdny poriadok), účinného od 01.07.2016, podľa ktorého sa odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku, začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona dokončia podľa doterajších predpisov, t.j. podľa zákona č. 99/1963 Zb., Občiansky súdny poriadok (O.s.p.).

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 napadnuté rozhodnutie krajského súdu, napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a konania, ktoré predchádzali ich vydaniu, v rozsahu a 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.), keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a jednomyseľne dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné, a to z nasledovných dôvodov:

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, 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 (§ 247 ods. 1 O.s.p.).

Podľa § 250i ods. 3 O.s.p. na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

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

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

Podľa § 165 ods. 2 Daňového poriadku, účinného od 01.01.2012, daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov; sankcia sa uloží podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom do 31. decembra 2011, ak skutočnosť rozhodujúca pre uloženie sankcie nastala do 31. decembra 2011 a ak je to pre daňový subjekt priaznivejšie.

Podľa § 165b ods. 1 Daňového poriadku, účinného od 30.12.2012, daňové konanie začaté podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov sa dokončí podľa zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

Podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku, správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

Podľa § 74 ods. 2 Daňového poriadku, odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

Podľa § 74 ods. 4 vety prvej Daňového poriadku, odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí.

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

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

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

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

Podľa § 15 ods. 5 zákona o správe daní, daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo a) na predloženie služobného preukazu zamestnancom správcu dane a písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly, b) byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami, c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety, d) nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu, e) klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní, f) vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim, g) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

Podľa § 15 ods. 6 zákona o správe daní, kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti: a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu, b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly, c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou, d) predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia, e) predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety, f) umožňovať vstup do sídla kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom, g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu alebo poskytnúť výpisy, prípadne kópie (§ 14 ods. 3).

Podľa § 15 ods. 8 zákona o správe daní, kontrolovaný daňový subjekt môže do dňa doručenia výzvy podľa odseku 10 uplatniť u správcu dane námietku proti postupu zamestnanca správcu dane pri výkone daňovej kontroly. Námietky vybavuje zamestnanec správcu dane najbližšie nadriadený tomu zamestnancovi, voči ktorému smerujú. Tento nadriadený zamestnanec námietke vyhovie a zabezpečí nápravu alebo kontrolovanému daňovému subjektu oznámi písomne dôvody, pre ktoré nemožno námietke vyhovieť. Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustné odvolanie.

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

Podľa § 15 ods. 13, vety štvrtej pred bodkočiarkou zákona o správe daní, dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu alebo dňom nasledujúcim po dni spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa začína vyrubovacie konanie (§ 44).

Podľa § 15 ods. 16 zákona o správe daní, ustanovenia prvej časti a § 32, 34 a 41 sa primerane použijú aj

na daňovú kontrolu.

Podľa ust. § 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní, 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 ust. § 25a ods. 1 až 5 zákona o správe daní v znení účinnom v čase výkonu daňovej kontroly (do 30.12.2012),

- (1) Správca dane môže konanie prerušiť, najmä ak sa začalo konanie o predbežnej otázke (§ 26) alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia.
- (2) Správca dane môže konanie prerušiť najdlhšie na dobu 30 dní, ak to z dôležitých dôvodov zhodne navrhnú účastníci konania. Ak nie je ukončené konanie o predbežnej otázke alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, môže správca dane túto lehotu primerane predĺžiť, najdlhšie však na čas, kým sa rozhodne o predbežnej otázke alebo o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia.
- (3) Proti rozhodnutiu o prerušení konania nie je prípustné odvolanie.
- (4) Správca dane pokračuje v konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka konania, len čo pominuli prekážky, pre ktoré sa konanie prerušilo, prípadne len čo uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania.
- (5) Ak je konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní, 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 o správe daní daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 41 ods. 1 zákona o správe daní, ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti podaného priznania alebo hlásenia alebo súhrnného výkazu a dokladov predložených daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH účinného do 30.11.2011 predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

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

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

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítat od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítat daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len

„zákon o účtovníctve“) účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

Odvolačí súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu, posúdiac argumentáciu odvolacích dôvodov žalobcu, konštatuje, že vo vzťahu k posúdeniu dôvodov neuznania predmetného nároku na odpočet DPH, sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a na zdôraznenie jeho správnosti dopĺňa len nasledujúce dôvody (§ 219 ods. 2 OSP):

Predmetom odvolacieho konania je preveriť zákonnosť žalobcom namietaného procesného postupu správcu dane pri preverovaní oprávnenosti uplatneného nároku na nadmerný odpočet DPH, resp. určenie daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie október 2009.

Z obsahu dodatočného platobného výmeru č. 9102403/5/2055148/13/Nád zo dňa 21.05.2013 odvolací súd zistil, že správca dane nepriznal platiteľovi dane z pridanej hodnoty nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie október 2009 v sume 46.191,56 € a určil mu vlastnú daňovú povinnosť v sume 202,07 €, podľa § 68 ods. 6 v nadväznosti na § 165b ods. 1 Daňového poriadku. Jednalo sa o v poradí druhé, prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Prvý vo veci vydaný dodatočný platobný výmer č. 9102403/5/3275720/12/Nád zo dňa 08.11.2012 bol žalovaným v odvolacom konaní zrušený a vrátený na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu dôkladnejšieho vyhodnotenia dôkazov, najmä vyplývajúcich z medzinárodnej výmeny informácií. Žalovaný napadnutým rozhodnutím odvolanie žalobcu zamietol a dodatočný platobný výmer č. 9102403/5/2055148/13/Nád zo dňa 21.05.2013 potvrdil.

Správca dane aj žalovaný použili v čase vydania svojich napadnutých rozhodnutí účinný právny predpis, na základe ktorého postupovali a rozhodli. Do 30.12.2012 postupovali podľa zákona č. 511/1992 Z.z. o správe daní a od 30.12.2012 podľa zákona č. 563/2009 Z.z (Daňový poriadok).

Odvolačí súd sa stotožňuje s názorom žalovaného, že v predmetnom konaní bola lehota na vykonanie daňovej kontroly dodržaná, pretože bola v súlade s § 15 ods. 16 v spojení s § 25a zákona o správe daní prerušená. Počas doby prerušenia výkonu daňovej kontroly, lehoty na jej vykonanie neplynuli a pokračovali v plynutí až po ukončení prerušenia. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že táto bola ukončená v zákonom určenej lehote, bez jej prekročenia. Daňová kontrola trvala od 14.12.2009 do 03.10.2012, spolu 1023 dní. Prerušená bola po dobu 766 dní z dôvodu konania o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, pričom počas 766 dní lehota na výkon kontroly neplynula. Podľa názoru odvolacieho súdu, medzinárodnú výmenu informácií možno považovať za dôvod na prerušenie daňovej kontroly, pretože výsledky z takto získaných údajov možno považovať za skutočnosť rozhodujúcu pre vydanie rozhodnutia. Správca dane týmto spôsobom preveroval reálne plnenie, neobmedzujúc sa len na doklady predložené daňovým subjektom. Uvedeným konaním nezaťažil žalobcu neprímerane pri získavaní dôkazných prostriedkov, ale v rámci vlastnej kompetencie vykonával dôkazy za účelom získania podkladov pre správne určenie dane, t.j. postupoval v súlade s účelom zákona.

Zákon v účinnom znení kogentne neurčoval, akú skutočnosť rozhodujúcu pre vydanie rozhodnutia možno považovať za zákonný dôvod na prerušenie konania, a preto nemožno medzinárodnú výmenu informácií, vyžadujúcu si značné časové obdobie, vylúčiť z tejto definície, keďže slúžila záujmu získať podklady pre správne určenie dane, ktoré sú rozhodujúcou skutočnosťou pre rozhodnutie.

Vnútroštátnu právnu úpravu dane z pridanej hodnoty je potrebné vykladať s právom Európskej únie, Smerniou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty s jej právnou úpravou pre túto nepriamu daň. Z ustálenej judikatúry Európskeho súdneho dvora vyplýva právo členských štátov vnútroštátnym právom zabezpečiť v záujme ochrany oprávnených nárokov

štátov na inkaso DPH podmienky na zamedzenie zneužívania jednotného systému DPH, avšak s prihliadnutím na zásadu proporcionality so zamedzením neprimeraného zásahu do práv platiteľov DPH na vrátenie DPH nimi zaplatenej v súvislosti so zabezpečovaním ich zdaniteľných plnení na vstupe. V tomto ohľade je úprava DPH vnímaná ako právo každého platcu DPH na odpočet DPH zaplatenej ním na vstupe vzťahujúce sa na všetky operácie výroby a distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu, pričom otázka, či DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe. Uvedený výklad zásady neutrality DPH vyplýva z judikatúry Európskeho súdneho dvora, napr. rozsudky ESD v spojených veciach Kittel (C-439/04) a obchodná spoločnosť Recolta Recycling (C-440/04) a v spojených veciach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems (C-484/03).

Súdny dvor vo svojej judikatúre taktiež konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH; a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Taktiež Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, rozsudky ESD vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10).

Možno preto určiť opatrenia, 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.

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 klientami, prípadne odberateľmi sa nijako neodlišuje od 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. Vzhľadom na spochybnenie existencie prevádzkaného 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.

Nie je nič neobvyklé, ba je potrebné, aby pri tovare so špecifickými vlastnosťami ako je v tomto prípade kvalita, druh a odroda hrozna, bol riadne preverovaný tento tovar z hľadiska druhu, odrody, kvality v každej etape, stupni obchodovania. Zodpovedá obvyklému postupu zodpovedného podnikateľa, keď pri investícii do kúpy tovaru so zámerom jeho ďalšieho predaja, s potrebnou zodpovednosťou za kvalitu voči odberateľom, takýto tovar aspoň minimálnym spôsobom skontroluje. Minimálne touto bežnou obchodnou aktivitou sa dá vylúčiť situácia, že nakúpi tovar, ktorého existencia je vážnym spôsobom spochybnená.

Vzhľadom na okolnosti tohto prípadu, neobstojí žalobcovo jednoduché spoliehanie sa na zásadu neutrality dane z pridanej hodnoty a tvrdenie o nemožnosti ovplyvniť dodržiavanie administratívnych

povinností a zákonných postupov zo strany daňových subjektov zúčastnených v obchodnom reťazci zdaniteľných plnení predchádzajúcich alebo nasledujúcich po kontrolovanom zdaniteľnom obchode.

Žiadna spoločnosť v celom obchodnom reťazci (AGRO TEAM s.r.o., AWE Group. s.r.o., ROLUINVEST s.r.o., Tandem No. 1, s.r.o., B.J. VITIS s.r.o.) nevedeli preukázať pôvod obchodovaného hrozna.

K pochybnostiam o reálnej existencii tovaru fakturovaného dodávateľom žalobcu spoločnosťou ROLUINVEST s.r.o. došlo už v etape zisťovania pôvodu dodaného tovaru - hrozna. Výpočutí konatelia spoločností AGRO TEAM s.r.o. a AWE Group. s.r.o., ktorí boli štatutárnymi orgánmi v čase realizácie dodávok hrozna pre spoločnosť ROLUINVEST s.r.o., si na žiadne podrobnosti ohľadom dodávky nespomínali a o dodávkach za mesiac október 2009 nič nevedeli.

Konateľ spoločnosti AWE Group s.r.o., ktorá mala hrozno dodať spoločnosti ROLUINVEST s.r.o., Ing. Peter Viskupič (konateľ spoločnosti v októbri 2009) uviedol, že v danom období spoločnosť nevykonávala žiadnu činnosť, nič nenakupovala ani nepredávala a uvádzaného odberateľa nepozná. Na ústne pojednávanie za účelom vypočutia ako svedkov konateľov predmetných spoločností sa žalobca nedostavil napriek tomu, že bol oboznámený s termínom pojednávania a nevyužil možnosť klásť uvedeným svedkom otázky a konfrontovať sa s nimi. Pochybnosť o reálnosti dodávky, vnesená výpoveďami týchto svedkov, nebola zo strany žalobcu žiadnym spôsobom odstránená, nepredložil žiaden relevantný dôkaz vyvracajúci uvedené tvrdenia. Návrh žalobcu na vypočutie p. H., ktorý mal konať za spoločnosť AWE Group s.r.o., bol vznesený až po ukončení vyrubovacieho konania (zo strany žalobcu ani spol. ROLUINVEST s.r.o. nebola predložená plná moc, ktorá by túto osobu na zastupovanie oprávňovala). Takýto dôkazný prostriedok by však podľa súdu, dostatočným spôsobom nedokázal bez pochybností vyvrátiť tvrdenie konateľa danej spoločnosti.

Rozporné bolo aj vyjadrenie zástupcu spoločnosti BJ.VITIS s.r.o., Brno pred dožiadaným správcom dane v rámci medzinárodnej výmeny informácií (odberateľ žalobcu), ktorý popieral údaje vyplývajúce z účtovnej evidencie. Podľa dokladov, bolo dodané hrozno od žalobcu poslané ďalej, spoločnosti Templárske sklepy, Čejkovice (táto dodanie hrozna zo Slovenska popierala), zástupca BJ.VITIS s.r.o., Brno tvrdil, že hrozno spracoval na víno. Z výpisu z obchodného registra tejto spoločnosti však nevyplýva, že by mala oprávnenie na výrobu vína.

K námietke ohľadom porušenia procesných práv žalobcu tým, že nebol informovaný o vypočutí svedkov dňa 08.06.2010, 19.05.2010, 09.02.2010 odvolací súd zistil, že sa jednalo o miestne zisťovania dožiadaných daňových orgánov (DÚ Galanta a DÚ Banská Bystrica), v rámci ktorých boli poskytnuté účtovné doklady spoločnosťami Bea Trans, s.r.o. Galanta a ROLUINVEST s.r.o., boli podané vyjadrenia k vlastnej podnikateľskej činnosti vypočúvaných subjektov a z ich strany nebolo podávané žiadne vyjadrenie k činnosti žalobcu. V danom prípade teda nebolo súdom zistené porušenie zákona vyplývajúce z postupu prvostupňového daňového orgánu vo vzťahu k procesným právam žalobcu.

Z obsahu spisu takisto nevyplývalo, že by správca dane odmietol poskytnúť žalobcovi k nahliadnutiu spis, prípadne vyhotoviť kópie zo spisu. V spise sa nachádza zápisnica zo dňa 22.11.2012, podľa ktorej žalobca ústne požiadal o nahliadnutie do dokladov týkajúcich sa prerušenia výkonu daňovej kontroly, tieto mu boli sprístupnené. Žalobca zápisnicu aj úradný záznam podpísal, žiadnu námietku o tom, že by mu neboli sprístupnené doklady, do ktorých chcel nahliadnuť, uvedené záznamy neobsahujú.

K namietanému porušeniu zásady súčinnosti pri výkone daňovej kontroly odvolací súd na základe obsahu administratívneho spisu zistil, že správca dane postupoval vo vzťahu k žalobcovi v intenciách ustanovení § 15 zákona o správe daní. Žalobcovi bola správcom dane poskytnutá osem dňová lehota v oznámení o vykonaných dôkazoch a zisteniach získaných v rámci výkonu daňovej kontroly zo dňa 28.09.2012, v rámci ktorej si mohol žalobca uplatniť práva podľa § 15 ods. 5 písm. f) zákona o správe daní. Vzhľadom k tomu, že išlo o určenie lehoty zo strany správcu dane, ktorý ju zrejme určil per analogiam k ustanoveniu § 15 ods. 10 citovaného zákona, určujúcemu osem dňovú prekluzívnu zákonnú

lehotu na vyjadrenie sa k protokolu o výsledku daňovej kontroly, lehotu na uplatnenie si práv žalobcu v súvislosti so zaslaným oznámením bolo možné podľa § 13a ods. 1 zákona o správe daní predĺžiť, prípadne bolo možné požiadať v súlade s § 13b ods. 1 citovaného zákona o odpustenie jej zmeškania. Žalobca tieto procesné inštitúty nevyužil, naopak, bol pasívny a na oznámenie nereagoval.

Dňa 07.11.2012 boli so žalobcom prerokované výsledky kontroly. Vyjadril v ňom nesúhlas s obsahom protokolu, ale nenavrhol vykonať žiadne dôkazy, ktoré by odstránili pochybnosti správcu dane o realizácii zdaniteľného plnenia. Zo zápisnice z ústneho pojednávania zo dňa 24.04.2013, t.j. ešte pred vydaním prvostupňového rozhodnutia vo veci vyplýva, že konateľ žalobcu bol oboznámený z dôkaznými prostriedkami, ktoré budú tvoriť podklad pre rozhodnutie a bol vyzvaný aby na Daňový úrad Bratislava predložil svoje vyjadrenie k zisteným skutočnostiam do 15 dní, pričom žalobca žiadne vyjadrenie v stanovenej lehote nepredložil, nenavrhol vykonať žiadne nové dôkazy ani vypočutie svedkov.

Úkony správcu dane pred vydaním dodatočného platobného výmeru zo dňa 08.11.2012, ktorý bol neskôr zrušený odvolacím orgánom, súd neposudzuje.

K námietkam žalobcu ohľadom vykonávania úkonov v čase prerušenia kontroly súd uvádza, že ide o formálnu vadu procesu zabezpečovania dôkazov, ktorej odstránenie v prípade zrušenia prvostupňového správneho rozhodnutia by nemohlo privodiť vecne iné alebo výhodnejšie rozhodnutie pre žalobcu (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 SŽ/98-102/2002 zo dňa 17.12.2002 „Rozhodnutie sa nezrušuje preto, aby sa zopakoval proces a odstránili formálne vady, ktoré nemôžu privodiť vecne iné, či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka.“).

Odvolací súd z obsahu spisu nezistil, že by dôkazy zabezpečené zo strany správcu dane boli získané v rozpore so zákonom, že by pracovníci správcu dane v období do vydania rozhodnutia o ich nevyhlásení z konania akýkoľvek úkon vykonali, alebo v danom čase vydali pokyn na vykonanie úkonu. Správca dane svoje rozhodnutie vo veci žalobcom podanej námietky o zaujatosti konajúcich kontrolórov riadne odôvodnil v príslušných rozhodnutiach.

Vo vzťahu k namietanému vyhodnoteniu zisteného skutkového stavu a k námietke neprimeraného prenosu dôkazného bremena na žalobcu odvolací súd uvádza, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, keďže to zákon neustanovuje, ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarcu z dôvodu zabránenia ľahkej zneužívateľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar reálne dodaný (§ 8 zákona o DPH).

Odvolací súd s poukazom na § 29 ods. 8 zákona o správe daní pripomína, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02, Zb. s- I-5337, bod 76, ako aj z 21. februára 2006, Halifax, a i., C-255/02, Zb. s. I. 1609, bod 71).

V tomto smere dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočíva na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH i preukázal, (nielen formálnymi dokladmi) čo žalobca neurobil.

Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane aplikujúci zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, vykonal rozsiahle dokazovanie.

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. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom, predovšetkým vo svetle kontrolných zistení v rámci obchodného reťazca u obchodných dodávateľov a odberateľov žalobcu, absentuje bez pochybností preukázaný reálny základ, čo oprávnene vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení, na základe ktorých si žalobca uplatnil právo na nadmerný odpočet, ako i o vierohodnosti účtovnej evidencie žalobcu (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní). Odôvodnenie napadnutého rozhodnutia žalovaného je dostatočné, vysporiadal sa v ňom s podstatnými okolnosťami zistenými v priebehu kontroly. Nebolo jeho povinnosťou doslova citovať všetky vyjadrenia vypočutých osôb a obsah získaných dôkazov, tak ako to požadoval žalobca.

Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov, bude spochybnené.

Rozhodnutia žalovaného a správcu dane obsahujú podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, všetky zákonom požadované náležitosti. Z týchto podstatných dôvodov napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1, ods. 2 O.s.p. potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, keďže v odvolacom konaní nebol úspešný.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.