

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/16/2014
Identifikačné číslo spisu:	8012200628
Dátum vydania rozhodnutia:	01.07.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Jozef Milučký
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:8012200628.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a z členov senátu JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Ivana Rumanu v právnej veci žalobcu: M.G.Energy, s.r.o. so sídlom 082 03 Ličartovce č. 333, právne zastúpeného JUDr. Matúšom Hríbom, advokátom so sídlom Werferova 1 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1020505/1/1047949/2012 zo dňa 25.06.2012, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 3S/69/2012-43 zo dňa 8. novembra 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 3S/69/2012-43 zo dňa 8. novembra 2013 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

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia vyššie uvedeného rozhodnutia žalovaného ako i dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Prešov (ďalej len „správca dane“) č. 9700303/1/278227/2012/Poll zo dňa 28.02.2012, ktorým tento podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v systave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon o správe daní“) nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2010 v sume 14 710,75 Eur. Žalovaný v rámci odvolacieho konania uvedené prvostupňové rozhodnutie správcu dane podľa § 48 ods. 5 zákona o správe daní v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) potvrdil.

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

Krajský súd v rámci súdneho prieskumu zrekapituloval procesné úkony a výsledky vykonaného dokazovania realizované pri výkone daňovej kontroly predmetnej dane a oprávnenosti nároku na nadmerný odpočet DPH ako i konanie predchádzajúce vydaniu napadnutých rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov. V rozsudku dôvodil poukazom na zásady daňového konania, postupy výkonu daňovej kontroly podľa ustanovení § 15 zákona o správe daní, poukazom na hmotnoprávnu úpravu nároku na nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty podľa § 19 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) v spojení s § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH.

Vo vzťahu k namietaným procesným pochybeniam správcu dane krajský súd poukázal na zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 9700401/1/54147/2012 zo dňa 08.02.2012, z ktorej vyplýva, že žalobca bol podrobne oboznámený so všetkými zisteniami pri výkone kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie november 2010, vrátane ich číselného dopadu na výsledok daňovej kontroly. S obsahom zápisnice žalobca súhlasil, čo potvrdil svojím podpisom.

Z obsahu administratívneho spisu krajský súd konštatoval, že dňa 09.02.2012 žalobca osobne prevzal výzvu na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie (č. 9700401/1/56606/2012 zo dňa 08.02.2012), ktorej súčasťou bol protokol o výsledku daňovej kontroly č. 9700401/1/56389/2012. Termín na písomné vyjadrenie k protokolu bol v zmysle § 15 ods. 10 zákona o správe daní stanovený v lehote do ôsmich pracovných dní odo dňa jeho doručenia, prerokovanie protokolu bolo určené na deň 22.12.2012 o 13.00 hod. s tým, že žalobca bol poučený o tom (§ 15 ods. 10 zákona o správe daní), že v prípade, ak sa v deň určený vo výzve nemôže zúčastniť prerokovania protokolu, je povinný si na tento termín určiť zástupcu a ak sa v stanovený deň nezúčastní na prerokovaní protokolu, resp. prerokovania protokolu sa nezúčastní ani ním zvolený zástupca, bude sa deň určený vo výzve (22.02.2012) považovať podľa § 15 ods. 12 zákona o správe daní za deň prerokovania a doručenia protokolu.

Ak žalobca tvrdí, že mu protokol ani výzva neboli doručené, jeho tvrdenie je v rozpore s výzvou správcu dane č. 9700401/1/56606/2012 zo dňa 08.02.2012, ktorú spolu s prílohou (s protokolom) prevzal osobne dňa 09.02.2012, čo potvrdil pečiatkou a podpisom. Preto túto námietku krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú.

Krajský súd vzal do úvahy obsah úradného záznamu č. 9700401/1/238115/2012 zo dňa 23.02.2012, z ktorého vyplýva, že žalobca sa dňa 22.02.2012 na prerokovanie protokolu nedostavil, na prerokovanie protokolu sa nedostavil ani ním zvolený zástupca, preto s poukazom na § 15 ods. 12 posledná veta zákona o správe daní bol protokol č. 9700401/1/56389/2012 prerokovaný dňa 22.02.2012.

Podľa krajského súdu skutočnosť, že sa žalobca ani ním zvolený zástupca fyzicky prerokovania protokolu nezúčastnili, nič nemení na tom, že k prerokovaniu protokolu došlo zákonným spôsobom dňa 22.02.2012 (v súlade s § 15 ods. 12 zákona o správe daní) a aj túto námietku označil za nedôvodnú.

Krajský súd nesúhlasil ani s námietkou žalobcu, že správca dane pochybil, ak neprihliadal na jeho písomné vyjadrenie k protokolu podané v lehote právny zástupcom a následne nevypracoval dodatok k protokolu. Vyjadrenie k výsledkom kontroly mal žalobca predložiť do 21.02.2012 (od 09.02.2012, kedy prevzal výzvu + 8 pracovných dní = 21.2.2012). Vyjadrenie k protokolu podľa odtlačku pečiatky pošty bolo síce podané včas dňa 20.02.2012, ale podané bolo advokátom JUDr. Matúšom Hríbom bez toho, aby k vyjadreniu pripojil plnomocenstvo, a teda ako na podané neoprávnenou osobou naň správca dane nemohol prihliadať. Plnomocenstvo bolo správcovi dane doručené až 24.02.2012 (ev. č. 1/233427), kedy už bola daňová kontrola ukončená. Sám zástupca žalobcu v sprievodnom liste zo dňa 20.02.2012 uviedol, že plnomocenstvo nedopatrením nepripojil k vyjadreniu k protokolu.

Správca dane podľa názoru krajského súdu nepochybil ani čo sa týka dĺžky daňovej kontroly. Daňová kontrola začala dňa 23.02.2011 (upovedomenie o vykonaní daňovej kontroly č. 724/320/8932/2011/Rusn zo dňa 14.02.2011), jej lehota bola Daňovým riaditeľstvom Slovenskej republiky v súlade s § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. predĺžená do 23.02.2012 (predĺženie lehoty č.

VII/325/27-3632/11 zo dňa 08.08.2011), o predĺžení daňovej kontroly do 23.02.2012 bol žalobca upovedomený listom č. 724/320/51249/2011/Rusn zo dňa 12.08.2011, (osobne ho prevzal dňa 16.08.2011) a daňová kontrola bola ukončená dňa 22.02.2012.

Krajský súd sa nestotožnil ani s námietkami, že správca dane nedostatočne zistil skutkový stav a vec nesprávne právne posúdil. Rozsiahlym šetrením, podrobne uvedeným v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia, správca dane zistil nezrovnalosti ohľadom dodania oplatenia, vonkajšej brány, dvoch kusov bráničiek, stráženia počas výstavby za november 2010, prístupovej komunikácie podľa faktúry č. FV30112010 zo dňa 30.11.2010 vystavenej dodávateľom M.S.Profi, s.r.o., ktoré žalobca v priebehu vyrubovacieho ani odvolacieho konania neodstránil.

Za potrebné považoval krajský súd zdôrazniť, že na preukázanie oprávnenosti nadmerného odpočtu nepostačuje predložiť faktúru, a teda nestačí splniť formálne podmienky, ale z dokladov, ktoré je za tým účelom povinný predložiť (keďže dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt), musí jednoznačne vyplývať, že zdaniteľný obchod skutočne poskytol deklarovaný dodávateľ. Poukázal na to, že predmetom daňovej kontroly nebolo spochybnenie dodania zdaniteľných obchodov, ale ich dodanie dodávateľom uvedeným vo faktúre č. FV30112010 zo dňa 30.11.2010.

V danom prípade dodávateľ M.S.Profi, s.r.o. nemal vykonať vyfakturovaný zdaniteľný obchod vo vlastnej rézii, ale prostredníctvom spoločnosti MIMOKOV, s.r.o. a SALTIMA, s.r.o. Kontrolnými zisteniami bolo preukázané, že uvedené daňové subjekty tento zdaniteľný obchod nemohli uskutočniť v rozsahu a za podmienok, ako to deklarovali vo svojich faktúrach, čím správca dane oprávnene spochybnil celú realizáciu zdaniteľného obchodu na základe faktúry č. FV30112010 a následne aj odpočítanie dane považoval za uplatnené v rozpore so zákonom.

Krajský súd poukázal na to, že o kontrolných zisteniach bol žalobca priebežne informovaný, mal právo sa k nim vyjadriť, navrhovať dôkazy, pričom ani v odvolaní ani v žalobe nekonkretizoval, ktoré dôkazy na preukázanie oprávnenosti nadmerného odpočtu vykonané neboli, hoci mohli a mali byť vykonané.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie z dôvodov podľa § 205 ods. 2 písm. d) a f) OSP a domáhal sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a vráti vec na ďalšie konanie. Zároveň navrhol, aby mu odvolací súd priznal právo na náhradu trov konania.

Žalobca namieta porušenie jeho procesných práv spočívajúci v absencii prejednania protokolu o výsledku daňovej kontroly a v nadväznosti na uvedený nedostatok i prekročenie zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, keďže neprerokovaním protokolu o jej výsledku nebola táto riadne ukončená v zákonom stanovenej lehote.

Zákonná lehota stanovená na vyjadrenie k protokolu k daňovej kontrole je lehotou procesnou, a nie hmotnoprávnou. Preto nie je podľa žalobcu možné akceptovať odôvodnenie rozsudku, ktoré je v príkrom rozpore s právom žalobcu využiť celú lehotu na vykonanie procesného úkonu a vykonať procesný úkon zákonom predpísaným spôsobom, teda aj podaním vyjadrenia v stanovenej lehote na poštovú prepravu. Žalobca poukázal na skutočnosť, že splnomocnenie na jeho zastupovanie bolo podané na doručenie ešte v lehote na vyjadrenie sa k protokolu o výsledku daňovej kontroly, pričom keby bolo plnomocnenstvo doručené neskôr, správny orgán bol povinný za účelom zistenia oprávnenosti zastupovať daňový subjekt pri daňovej kontrole, vyzvať ho na predloženie plnomocnenstva.

Nedostatok v podobe chýbajúceho dodatku k protokolu, v ktorom sa mal správca dane vysporiadať s uplatnenými námietkami bez ohľadu na prítomnosť žalobcu na prejednaní protokolu, je podľa žalobcu závažným procesným pochybením, ktoré súd vôbec nezohľadnil, ani sa k tejto námietke nevyjadril.

V danom prípade podľa žalobcu daňový orgán, napriek súčinnosti kontrolovaného daňového subjektu, neukončil daňovú kontrolu ani v predĺženej 12 mesačnej lehote, nakoľko neumožnil žalobcovi využiť procesnú lehotu na vyjadrenie sa k protokolu k daňovej kontrole.

Žalobca poukázal na to, že samotné prejednanie protokolu určil správca dane na deň bezprostredne nadväzujúci na koniec procesnej lehoty, čím fakticky vylúčil možnosť žalobcu využiť svoje procesné práva, keďže je nepochybné, že poštové podanie učinené v posledný deň lehoty nemusí byť vždy doručené nasledujúci deň, čo však nemožno pripísať na úkor žalobcu, ako to vykonal prvostupňový súd.

Z vyššie uvedených dôvodov je podľa žalobcu zrejmé, že daňová kontrola bola vykonaná v rozpore so zákonom, preto sú jej zistenia nepoužiteľné pre rozhodnutie vo vyrubovacom konaní a platobný výmer vydaný na základe takto zistených skutočností sa teda zakladá na nezákonne získaných dôkazoch.

Vo vzťahu k neuznaniu zdaniteľných plnení deklarovaných faktúrami č. 110120110 zo dňa 30.11.2010 a č. FV 30112010 zo dňa 01.11.2010 žalobca namietal, že daňové orgány nevzali do úvahy zhotovenie diela, za ktoré boli tieto vystavené dodávateľmi. Poukázal na to, že správca dane overil existenciu diela, je v danej veci rozhodujúce, že plot, brána, bráničky, ako aj prístupová komunikácia sú preukázateľne zhotovené, čo je v rozpore s celkovým zistením správcu dane, že k dodaniu fakturovaných služieb nedošlo. Preto sa pri fakturácii bezpochyby nejednalo o fiktívne úkony.

Podľa žalobcu možno konštatovať, že nezrovnalosti (účtovné, daňové, personálne a iné) na strane subdodávateľov MIMOKOV, s.r.o. a SALTIMA, s.r.o. nemajú vo vzťahu k nároku uplatnenému žalobcom právny význam, nakoľko tento ako daňový subjekt zodpovedá sám za seba, a nie za iné subjekty, ktoré majú vlastnú zodpovednosť vo všetkých spomínaných oblastiach.

Správca dane zistenia vedúce k záveru o neoprávnenosti uplatneného nadmerného odpočtu DPH vyvodil z nezrovnalostí, ako je zmena výpovede konateľa spoločností MIMOKOV, s.r.o. a SALTIMA, s.r.o., ktoré nemožno pripísať na úkor kontrolovaného žalobcu, ktorý tak splnil všetky zákonom stanovené podmienky na vznik nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH. Navyše uvedené sa týka tretích subjektov, subdodávateľov dodávateľa, za ktorých žalobca nezodpovedá. Žalobca má za to, že vyvolanie formálnych pochybností, na ktoré poukazuje prvostupňový súd, nepostačuje pre vydanie žalobou napadnutých rozhodnutí.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

K namietanému neakceptovaniu vyjadrenia k protokolu žalovaný uviedol, že vyjadrenie k protokolu podal splnomocnený zástupca žalobcu poštovému doručiteľovi v stanovenej lehote, avšak bez predloženia splnomocnenia na zastupovanie. Správca dane toto vyjadrenie nemohol akceptovať, pretože podľa § 9 ods. 4 daňového poriadku plnomocenstvo je voči správcovi dane účinné odo dňa jeho doručenia správcovi dane alebo odo dňa jeho udelenia do zápisnice správcu dane. Plnomocenstvo na zastupovanie žalobcu bolo správcovi dane doručené až po lehote na prejednanie protokolu.

Žalovaný uviedol, že žalobca sa v dostatočnom predstihu dozvedel o čase a mieste prerokovania protokolu o daňovej kontrole, lehota na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie bola stanovená v súlade so zákonom, pričom žalobca ani jeho splnomocnený zástupca sa prerokovania protokolu bez ospravedlnenia nezúčastnili. Daňová kontrola bola ukončená dňom, ktorý bol stanovený na prerokovanie protokolu, a podľa daňových orgánov i podľa prvostupňového súdu bola ukončená zákonným spôsobom.

S poukazom na dôkaznú povinnosť žalobcu uplatňujúceho nárok na vrátenie nadmerného odpočtu žalovaný k namietanému nesprávnemu vyhodnoteniu skutkového stavu uviedol, že daňové orgány nespochybnili realizáciu diela, ale na základe nedostatkov zistených pri daňovej kontrole konštatovali, že jeho realizácia neprebiehala tak, ako bolo žalobcom preukazované. Sám žalobca pripúšťa, že sa vyskytli nezrovnalosti v účtovných, daňových, personálnych a iných dokladoch, no podľa neho ide o formálne pochybnosti a navyše sa týkajú tretích osôb.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), 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 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP); odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), 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 dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

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 OSP).

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

Podľa § 219 ods. 1 OSP 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. 4 Daňového poriadku v znení účinnom do 29.02.2012 daňová kontrola začatá a neukončená pred účinnosťou tohto zákona sa dokončí podľa doterajších predpisov.

Podľa § 1a písm. c) zákona o správe daní správou daní evidencia a registrácia daňových subjektov a ich vyhľadávanie, overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, daňové konanie, daňová kontrola, evidovanie daní a preddavkov vrátane vysporiadania daňových preplatiek a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov.

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. 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 správcou dane správca dane zaznamenaná v dodatku k protokolu. Dodatok k protokolu je súčasťou protokolu.

Podľa § 15 ods. in fine 12 zákona o správe daní, ak kontrolovaný daňový subjekt alebo jeho zástupca odmietne protokol podpísať alebo prevziať, alebo sa sám alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní protokolu v deň určený vo výzve, považuje sa za deň prerokovania a doručenia protokolu deň, ktorý je určený vo výzve na prerokovanie tohto 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).

Z ustanovení § 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní vyplýva, že dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 zákona 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 § 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH v znení účinnom do 31.12.2010 predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

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.

Predmetom odvolacieho konania je preveriť zákonnosť žalobcom namietaného procesného postupu správcu dane predchádzajúceho ukončeniu daňovej kontroly za predmetné zdaňovacie obdobie ako i vyhodnotenie skutkových zistení s dopadom na rozhodnutie o priznaní, resp. nepriznaní uplatneného nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za kontrolované zdaňovacie obdobie november 2010.

Vzhľadom na argumentáciu žalovaného opierajúcu sa o ustanovenie § 9 ods. 4 daňového poriadku, pokiaľ ide o účinok udelení plnej moci voči správcovi dane, odvolací súd predovšetkým koriguje, že s prihliadnutím na dátum začatia daňovej kontroly a prechodné ustanovenie § 165 ods. 2 daňového poriadku účinného v čase ukončenia daňovej kontroly, sa táto dokončila podľa zákona účinného v čase jej začatia, t.j. podľa zákona o správe daní (zákon č. 511/1992 Zb.).

Preto bolo možné zo strany správcu dane využiť súčinnosť so žalobcom (§ 2 ods. 2 zákona o správe daní) a v nadväznosti na obsah podaného vyjadrenia overiť uňho správnosť tvrdenia o udelení plnej moci zástupcovi na zastupovanie v priebehu daňovej kontroly a v následnom daňovom konaní.

Je pravdou, že ustanovenie § 15 ods. 10 pomerne rigorózne upravuje právo kontrolovaného daňového subjektu vyjadriť sa v lehote ôsmich pracovných dní k protokolu o výsledku daňovej kontroly, pričom zmeškanie tejto lehoty zákon nepripúšťa. V kontexte s rigoróznou úpravou ukončenia daňovej kontroly, i keď sa kontrolovaný daňový subjekt ani jeho zvolený zástupca na prerokovanie protokolu z daňovej kontroly nedostavia (§ 15 ods. in fine 12 zákona o správe daní), zákon jednoznačne veľký priestor daňovým subjektom na lavírovanie za účelom umelého predlžovania daňovej kontroly nedáva a v podstate vytvára podmienky na svižnú súčinnosť kontrolovaných daňových subjektov so správcom dane. Hoci je lehota na vyjadrenie sa k protokolu svojím charakterom procesnou lehotou, je na daňovom subjekte, aby svoje práva vyplývajúce mu zo zákonnej úpravy ukončenia daňovej kontroly využíval účinne tak, aby bolo objektívne možné zo strany správcu dane na jeho podnety reagovať.

V prejednávacom prípade je pre odvolací súd podstatná okolnosť, že žalobca ani jeho právny zástupca sa na prejednanie protokolu nedostavili, hoci žalobca, keďže v tom štádiu konania ešte nemal zvoleného zástupcu na konanie, bol včas informovaný o čase a mieste jeho prerokovania, ako aj následkoch nedostavenia sa na jeho prerokovanie.

Skutočnosť, že správca dane nepripravil dodatok k protokolu z daňovej kontroly na základe vyjadrenia žalobcu, nie je dôvodom, aby žalobca ako kontrolovaný daňový subjekt nevyužil svoje právo účasti na prerokovaní protokolu. I tam mohol ovplyvniť procesné dianie a schváliť úkon zvoleného zástupcu, ktorého plná moc v tom čase (22.02.2012) ešte nebola v dispozícii správcu dane. Za daných okolností je namieste potvrdiť včasnosť ukončenia daňovej kontroly, ako aj správnosť postupu jej ukončenia v deň stanovený správcom dane, hoci sa na prerokovanie protokolu žalobca ani ním zvolený zástupca nedostavili (§ 15 ods. 12 in fine zákona o správe daní).

Odvolací súd z obsahu administratívneho spisu berie do úvahy, že žalobca bol o výsledku kontrolných zistení a o ich dopade na rozhodnutie o jeho uplatnenom nároku na nadmerný odpočet DPH informovaný dňa 08.02.2012 a pritom žiadne nové dôkazy ani doplnenie dokazovania nenavrhol. Obsahom predmetného vyjadrenia k protokolu neboli žiadne podstatné argumenty, ani konkrétne

doplnené dôkazy, ani návrhy na doplnenie dokazovania, pričom na uvedenú argumentáciu dávajú podrobne odpoveď odôvodnenia napádaných daňových rozhodnutí oboch stupňov. Vzhľadom na uvedené odvolací súd prihladnuc aj na okolnosti prípadu spočívajúce v zistenom skutkovom stave a v liknavom prístupe žalobcu k uplatňovaniu jeho práv pred ukončením daňovej kontroly (§ 15 ods. 10 a ods. 12 zákona o správe daní), s použitím § 250i ods. 3 OSP konštatuje, že nevyhotovenie dodatku k protokolu nie je procesným porušením takého charakteru, ktoré by bolo spôsobilé v konečnom dôsledku ukrátiť žalobcu na jeho právach. Z kontrolných zistení a obrany žalobcu vyplýva, že v prípade zrušenia preskúmaných rozhodnutí by zopakovanie napádaného procesu neprivedilo pre žalobcu čo do merita veci priaznivejšie rozhodnutie.

V tejto súvislosti odvolací súd podotýka, 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.“).

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, zákonodarca 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, príp. služba reálne dodané (§ 8, § 9 zákona o DPH), a to práve osobou ako platiteľom DPH uvedenou na faktúre, ktorá si zároveň voči odberateľovi uplatňuje DPH.

Nemožno prisvedčiť obrane žalobcu spočívajúcej len v poukaze na skutočné vykonanie predmetných diel, keďže toto správca dane nespochybnil. V danom prípade je spochybnený dodávateľ deklarovaný na neuznaných daňových dokladoch ako jedna z podstatných podmienok uznania nároku na vyplatenie nadmerného odpočtu.

Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní s prihladnutím 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 žalobcu, absentuje 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 vedenej žalobcom (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní).

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správny a v súlade so zákonom potvrdil. Rozhodnutia žalovaného a správcu dane obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti. Z týchto podstatných dôvodov napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 vety druhej OSP v spojení s § 219 ods. 1, ods. 2 OSP potvrdil.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP 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.