

|                            |                                |
|----------------------------|--------------------------------|
| Súd:                       | Najvyšší súd SR                |
| Spisová značka:            | 6Sžf/19/2013                   |
| Identifikačné číslo spisu: | 1011201929                     |
| Dátum vydania rozhodnutia: | 29.01.2014                     |
| Meno a priezvisko:         | JUDr. Zdenka Reisenauerová     |
| Funkcia:                   | sudca                          |
| ECLI:                      | ECLI:SK:NSSR:2014:1011201929.1 |

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej, a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Aleny Adamcovej, v právnej veci žalobcu: WAAG HOLDING, a.s., IČO: 35 852 208, so sídlom ul. Svornosti 50, Bratislava, zastúpený advokátkou JUDr. Máriou Konrádovou, Advokátska kancelária so sídlom Farská 9, Nitra, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia Daňového riaditeľstva SR zo dňa 19. septembra 2011, č. I/222/15626-92025/2011/993415-r, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo dňa 6. decembra 2012, č. k. 1S /237/2011-49 , takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave zo dňa 6. decembra 2012, č. k. 1S /237/2011-49 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

Krajský súd v Bratislave napadnutým rozsudkom zo dňa 6. decembra 2012, č. k. 1S/237/2011-49 zamietol žalobou, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného správneho orgánu zo dňa 19. septembra 2011, č. I/222/15626-92025/2011/993415-r, ktorým žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Komárno zo dňa 9. júna 2011 č. 621/230/37278/11/Bes, a následne jeho zrušenie a vrátenie veci žalovanému na ďalšie konanie. Žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Z odôvodnenia uvedeného rozhodnutia vyplýva, že krajský súd po preskúmaní veci mal preukázané, že žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu - Daňového úradu Komárno zo dňa 9. júna 2011 č. 621/230/37278/11/Bes, ktorým správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2008 v sume 90.249,21 Eur.

Krajský súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že správca dane vykonal u daňového subjektu - žalobcu, daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie roku 2008, o výsledku ktorej vyhotovil protokol zo dňa

7. júna 2011 pod č. 621/320/30829/2011/Dá,Csj a jeho dodatok zo dňa 11. mája 2011, prerokované so žalobcom dňa 7. júna 2011 a na základe ktorých správca dane vydal dňa 9. júna 2011 dodatočný platobný výmer; proti dodatočnému platobnému výmeru správcu dane sa žalobca odvolal, o ktorom Daňové riaditeľstvo SR rozhodol tak, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil (rozhodnutie je predmetom súdneho prieskumu).

Ďalej krajský súd z administratívneho spisu zistil, že žalobca deklaroval dodanie tovaru - kryštálového cukru z tuzemska na územie Maďarskej republiky; za účelom preverenia skutočného dodania tovaru správca dane prostredníctvom medzinárodnej výmeny daňových informácií požiadal maďarskú daňovú správu o preverovanie reálnosti dodania tovaru (cukru) v prospech deklarovaných maďarských odberateľov - spoločnosti RIKOTTA 2003 Kft. a VERFOR-TRADE Kft, zároveň požiadal o preverenie prepravy deklarovaného tovaru spoločnosťou E+P Sped Kft., ktorá mala podľa žalobcom predložených dokladov zabezpečovať prepravu tovaru do Maďarskej republiky; z obsahu odpovedí na dožiadania vyplýva, že skutočné nadobudnutie a následný predaj cukru nemohol byť uskutočnený, pretože bola zistená len fakturácia deklarovaného tovaru, pričom spoločnosť VERFOR-TRADE Kft. podľa maďarskej daňovej správy nepriznála nadobudnutie tovaru od žalobcu; žalobcom deklarované dodanie tovaru v prospech maďarskej spoločnosti VERFOR-TRADE Kft., teda nebolo potvrdené maďarskou daňovou správou a jej zistenia sú v evidentnom rozpore s vyjadrením bývalého konateľa spoločnosti VERFOR-TRADE Kft. R. H., ktoré vyhlásenie správcu dane vyhodnotil ako nedôveryhodné; zo šetrenia maďarských daňových orgánov v súvislosti so spoločnosťou RIKOTTA 2003 Kft. vyplýva, že táto spoločnosť nevykonávala v roku 2008 žiadne podnikateľské aktivity, za uvedené obdobie nepodala žiadne daňové priznanie DPH, čím nedeclarovala žiaden nákup a predaj tovaru, v danej súvislosti poukazom na vyjadrenie I. Y. - výkonného riaditeľa prepravnej spoločnosti, ktorý sa vyjadril v tom zmysle, že prepravná spoločnosť E+P Sped Kft. prepravila cukor pre spoločnosť RIKOTTA 2003 Kft. len v mesiacoch november a december 2007 a nikdy pred tým alebo po tomto období; maďarská daňová správa tiež uviedla, že podľa výpisov z bankového účtu spoločnosti RIKOTTA 2003 Kft. neboli zistené žiadne úhrady v prospech spoločnosti žalobcu za dodaný tovar; podľa maďarskej daňovej správy teda deklarované dodanie tovaru v roku 2008 žalobcom spoločnosti RIKOTTA 2003 Kft. nebolo potvrdené; maďarská daňová správa na žiadosť správcu dane vykonala rozsiahle šetrenie aj v súvislosti s prepravou spoločnosťou E+P Sped Kft. a usúdila, že nemôžu byť vykonané štyri prepravy za deň s ohľadom na povinnú prestávku na ceste, pričom registračné čísla vozidiel neboli evidované vo väčšine faktúr na tankovanie a identifikované vozidlá mali byť evidované v objednávke na výpočet presných nákladov/výdavkov; daňoví úradníci maďarskej daňovej správy uviedli, že aj na základe rozsiahlych zistení nemôžu potvrdiť uskutočnenie prepravy deklarovaného tovaru na územie MR.

Krajský súd zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného preskúmal v intenciách ustanovení § 43 ods. 1, 5 zákona o DPH v spojení s § 29 ods. 2, 4 a s 2 ods. 3, 6 zákona č. 511/1992 Zb. a poukazom na čl. 53 a čl. 54 Aktu o podmienkach pristúpenia, ktorý je neoddeliteľnou súčasťou zmluvy o pristúpení (čl. 1 ods. 2 zmluvy) v spojení s čl. 249 Zmluvy o ES (teraz čl. 288 Zmluvy o fungovaní EÚ, ďalej aj len ZFEÚ) a čl. 161 Zmluvy o Euratom, ďalej poukazom na právnu úpravu smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 a judikatúru Súdneho dvora EÚ - rozsudky Adeneler, C-212/04, 4.7.2006, Zb. s. 1-6057, bod 111, 115 a 116; Connect Austria. C-462/99 22.5.2003, Zb. s. 1-5197, bod 40; Rieser Internationale Transporte, C-157/02, 5.2.2004, Zb. s. 1-1477, bod 67; rozsudok z 21.06.2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11; Halifax z 7. decembra 2010, R, C-285/09, zatiaľ neuverejnený v Zbierke, z 27. októbra 2011; Tanoarch, C-504/10, zatiaľ neuverejnený v Zbierke, bod 50; rozsudky Fini H, body 33 a 34; Kittel a Recolta Recycling, Recycling, Véleclair, C-414/10 z 29. marca 2012, zatiaľ neuverejnený v Zbierke, bod 32; rozsudky z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04 Zb. s. I-7797, body 65 a 68; Netto Supermarkt, bod 24, z 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, zatiaľ neuverejnený v Zbierke, bod 25, rozsudok z 26. januára 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, zatiaľ neuverejnený v Zbierke, bod 23; rozsudky Gabalfriša a.i., bod 52, Nidera Handelscompagnie, C-3 85/09, z 21. októbra 2010 zatiaľ neuverejnený v Zbierke, bod 49, Dankowski, bod 37.

Krajský súd poukázal na to, že z dikcie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov, čo znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov.

Krajský súd považoval za nesporné, že správca dane v rámci daňovej kontroly postupoval v súčinnosti

so žalobcom, čo preukazu zápisnice o ústnom pojednávaní, na ktorých sa zúčastňoval B. H. D., predseda predstavenstva žalobcu, tento bol oboznámený so všetkými výsledkami kontrolných zistení a zároveň bol požiadaný o predloženie dokladov, ktorými môže preukázať opak uvedených v kontrolných zisteniach; B. H. D. následne predložil správcovi dane čestné prehlásenie I. Y. - konateľa spoločnosti E+P Sped Kft. a čestné prehlásenie R. H. - bývalého konateľa spoločnosti VERFOR-TRADE Kft., ktoré však podľa správnych orgánov a taktiež aj podľa názoru súdu nepotvrdili realitu obchodných transakcií, t. j. dodanie tovaru spomínaným odberateľom v Maďarskej republike, tvrdiac, že obidve vyššie uvedené osoby mali možnosť sa k sporným obchodným transakciám vyjadriť už aj do zápisníc u miestne príslušného správcu dane maďarskej daňovej správy, keďže maďarská daňová správa vo veci vykonávala rozsiahle šetrenie a mohli preukázať svoje tvrdenia, ktoré až následne uviedli v čestných prehláseniach.

Podľa názoru súdu sa správne orgány vecou dôkladne zaoberali, pričom najmä správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie a nie je možné tvrdiť, že by vedenie daňového konania a spôsob vykonávania dokazovania boli v rozpore so zásadou spravodlivého procesu, správne rozhodnutia obsahujú dostatok relevantných dôvodov, a preto ich nemožno považovať za nepreskúmateľné, postupom správnych orgánov taktiež nebola odňatá žalobcovi ako účastníkovi daňového konania možnosť konať pred týmito orgánmi, pričom správca dane hodnotil dôkazy podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Krajský súd poukazuje na to, že predpokladom oslobodenia od dane je, aby nadobúdateľ a dodávateľ boli podnikateľmi a vlastníctvo tovaru bolo prevedené na nadobúdateľa a tovar bol skutočne fyzicky premiestnený do iného členského štátu, konštatoval, že v danom prípade z obsahu spisu vyplýva, že fyzické dodanie - premiestnenie tovaru na územie MR nebolo preukázané a podľa maďarskej daňovej správy odberateľa z MR nadobudnutie tovaru nedeclarovali ani v podaných daňových priznaniach a súhrnných výkazoch.

Podľa názoru krajského súdu správca dane ako aj žalovaný vo veci postupovali dôsledne v súlade so zákonom a pri skúmaní podmienok pre oslobodenie od dane správne zistili skutkový stav veci a vec aj správne právne posúdili, keď žalobcovi vyrubili rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie október 2008 v sume 90.249,21 Eur. Vzhľadom k tomu, že žalobca samotnú výšku dorubenej DPH nespochybňoval, sa s ňou krajský súd bližšie nezaoberal a rovnako sa nevyjadril ani k otázkam, ktoré neboli sporné, resp. ktoré žalobca v žalobe nerozporoval a ktoré uznali aj správne orgány vo svojich rozhodnutiach. Pokiaľ išlo o spoločnosť AQUITRADE s.r.o., uviedol, že za zdaňovacie obdobie október 2008 neboli vykonané žiadne dožiadania týkajúce sa tejto spoločnosti, pretože v tomto období nemal daňový subjekt vo svojom účtovníctve zaúčtované žiadne doklady od tejto spoločnosti, a preto neboli ani predmetom kontroly. Krajský súd dospel k záveru, že keďže žalobca nepreukázal dodanie tovaru do iného členského štátu a podľa záznamov v jeho účtovníctve bol tovar vyskladnený, vznikla mu daňová povinnosť dňom dodania tovaru v tuzemsku podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, a preto správne orgány postupovali v súlade s § 29 ods. 2,4, § 2 ods. 3, ods. 6 ZSDP.

K namietanému procesnému postupu správcu dane krajský súd uviedol, že podľa jeho názoru správca dane neporušil § 15 ods. 17 zákona o správe daní, keďže dodržal zákonom stanovenú šesťmesačnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly, ktorá trvala celkom 5 mesiacov a 29 dní. Poukazom na to, že treba vziať na zreteľ prerušenie daňovej kontroly od 19. novembra 2010 rozhodnutím č. 621/320/64342/10/Dá podľa § 25a zákona o správe daní, konštatoval, že z § 25a ods. 1 uvedeného zákona vyplýva, že konanie sa prerušuje najmä v prípadoch, ktoré zákon výslovne vymenúva, avšak slovné spojenie najmä nevylučuje konanie prerušiť aj z iných dôvodov. Ďalej uviedol, že v danom prípade neboli splnené podmienky pre prerušenie konania podľa § 25a ods. 2 uvedeného zákona, pretože prerušenie konania nenavrhli účastníci konania, ale išlo o prerušenie konania z dôvodu inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia a to zaslanie žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií zo dňa 18. októbra 2010 súvisiacimi s preverení obchodných transakcií v prospech maďarských spoločností. Súhlasil so žalobcom, že na dodržanie zákonnej lehoty nemôže mať vplyv podanie či nepodanie námietky daňového subjektu proti postupu zamestnanca správcu dane tak, ako to uviedol žalovaný, ale táto okolnosť nie je relevantná, nakoľko správca dane neprekročil zákonom stanovenú šesťmesačnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly, a preto ani nebol povinný požiadať nadriadený orgán o primerané predĺženie tejto lehoty.

Krajský súd konštatoval, že po preskúmaní veci neboli zistené žiadne porušenia zásad daňového konania,

pričom daňové orgány vykonali riadne dokazovanie a žalovaný prihládol na všetko, čo vyšlo v daňovom konaní najavo, z ktorých dôvodov dospel k záveru, že námietky uvedené v žalobe neodôvodňujú zrušenie napadnutého rozhodnutia. Považujúc postup žalovaného ako aj preskúmané rozhodnutie v súlade so zákonom, žalobu podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol.

Krajský súd o náhrade trov konania rozhodoval podľa § 250k ods. 1 O.s.p.. Žalobcovi nepriznal náhradu trov konania, v dôsledku jeho neúspechu v konaní.

Proti uvedenému rozsudku krajského súdu sa v zákonnej lehote odvolal žalobca. Žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu a napadnuté rozhodnutie správneho orgánu zrušil a vec vrátil žalovanému správnenému orgánu na ďalšie konanie.

Z dôvodov odvolania vyplýva, že žalobca považoval napadnutý rozsudok krajského súdu za nesprávny a v rozpore so zákonom. Ako dôvody nezákonnosti namietal nedostatočne zistený skutkový stav veci a nesprávne právne posúdenie procesného pochybenia daňových orgánov v daňovom konaní, keď nedodrжали zákonom stanovenú lehotu na vykonanie daňovej kontroly.

Žalobca namietal, že krajský súd vo svojom rozsudku sa vôbec nezaoberal žalobným dôvodom spočívajúcim v námietke dĺžky trvania daňovej kontroly. Nesúhlasil s argumentáciou daňového riaditeľstva ako aj krajského súdu ktorou, sa vysporiadali s touto jeho námietkou. Poukazom na znenie právnej úpravy ustanovenej v § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. a na vzťah § 15 k § 25a uvedeného zákona uviedol, že lehota, ktorá je ustanovená v § 15 ods. 7 (zrejme ods. 17) je lehotou zákonnou a je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Vyslovil názor, že uvedenú lehotu nemožno stotožňovať s lehotami na rozhodnutie, daňová kontrola je proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu), ktorý nie je procesom meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti daňového subjektu. Mal za to, že § 25a nie je možné aplikovať na daňovú kontrolu (špeciálna úprava v paragrafe 15 ods. 7), keďže v tomto prípade ide o získanie informácie v rámci medzinárodnej pomoci a spolupráce a nie o začatie iného konania, ktoré je ukončené rozhodnutím o predbežnej otázke alebo inej skutočnosti. Tvrdil, že v danom prípade správca dane nepostupoval pri výkone daňovej kontroly v zmysle § 15 ods. 17 (správca dane nepožiadaval orgán najbližšie nadriadený o predĺženie pred uplynutím šesťmesačnej lehoty a písomne s uvedením dôvodov neupovedomil o tom kontrolovaný daňový subjekt), čím porušil zákon a nedodrжал zákonnú lehotu na výkon daňovej kontroly, čím boli porušené práva a právom chránené záujmy daňovníka. Ďalej uviedol, že daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol tak nenadobudol povahu zákonne získaného dôkazného prostriedku, v dôsledku čoho je i samotné rozhodnutie nezákonné. V danej súvislosti poukázal na rozsudok Okresného súdu v Trnave č. k. 12 C /179/2009 - 161, podľa ktorého v spojení s rozsudkom Krajského súdu v Trnave v konaní o náhradu škody spôsobenej nesprávnym úradným postupom účastníkom konania - žalovaného proti Slovenskej republike - MF SR „za konanie nie je možné považovať medzinárodné dožiadanie“, uvádzajúc, že z rozsudku tiež vyplýva, že medzinárodné dožiadanie nie dôvodom na prerušenie konania a takýto postup správca dane spôsobil prietahy v konaní, ktoré mali za následok opodstatnenosť nároku na náhradu škody.

Ďalej namietal, že krajský súd nesprávne posúdil vykonané dokazovanie zo strany daňových orgánov, tvrdiac, že dokazovanie bolo jednostranné, správca dane nerešpektoval a nevykonával požiadavky daňového subjektu na vykonanie úplného dokazovania podľa § 29 zákona č. 511/1992 Zb. (napr. požiadavkami na vypočutie ako svedka I. Y., konateľa spoločnosti E+P Sped kft. a výkonného riaditeľa C. W., ktorými by sa preukázalo dodanie tovaru do iného členského štátu EÚ, nevyhodnotil objektívne svedecké výpovede a napriek tomu, že žalobca splnil všetky podmienky na oslobodenie dodania tovaru podľa § 43 zákona o DPH, rozhodol v neprospech žalobcu, čím správca dane porušil základné zásady daňového konania v zmysle § 2 citovaného zákona.

Poukazom na skutkové zistenia uvádzané správcou dane tvrdil, že správca dane pri svojich tvrdeniach vychádzal zo záverov kontrolných zistení, o.i. zo skutočnosti, že dodanie tovaru od maďarského dodávateľa MCM Kft. bolo uskutočnené, avšak preprava z územia MR na územie SR nemohla byť vykonaná, pri následnom predaji tovaru z územia SR na územie MR uskutočnenie prepráv a vo väzbe na to ani dodanie tovaru maďarským odberateľom VERFOR TRADE Kft. a RIKOTTA 2003 Kft. nebolo preukázané, a preto nemohlo ísť o dodanie tovaru do iného členského štátu s oslobodením; napriek tomu bol tovar vyskladnený a tak v zmysle § 19 ods.1 zákona o DPH platiteľovi dane vznikla daň. povinnosť.

Vyslovil názor, že správca dane ako aj odvolací orgán pri svojich tvrdeniach porušil ust. § 2 ods. 1, 3 a 6, najmä nehodnotil všetky získané dôkazy vo vzájomnej súvislosti a nebral do úvahy všetky skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie alebo vyrubenie dane a okrem uvedeného použil aj také prostriedky, ktoré daňový subjekt zaťažovali v značnej miere.

Namietal, že nadobudnutie tovaru od maďarského dodávateľa MCM bolo uznané, preprava z územia MR na územie SR však nie - pričom boli použité výlučne dôkazné prostriedky týkajúce sa prepravy z územia SR na územie MR, majú za to, že správca dane účelovo použil pri každom svojom posudzovaní skutkového stavu len určitý dôkazný prostriedok bez vzájomnej súvislosti. Tvrdil, že v opačnom prípade by musel dospieť k záveru, že buď nedošlo k nadobudnutiu tovaru z územia MR a ani k jeho následnému dodaniu na územie MR, alebo došlo k nadobudnutiu tovaru z iného členského štátu a následne aj k dodaniu do iného členského štátu, pretože nepotvrdenie prepravy nie je dôkazom, ktorý by potvrdzoval, že k dodaniu nemohlo prísť.

Nesúhlasil s názorom súdu prvého stupňa, že správne orgány sa vecou dôkladne zaoberali, pričom najmä správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie, a nie je možné tvrdiť, že by vedenie daňového konania a spôsob vykonávania dokazovania boli v rozpore so zásadou spravodlivého procesu. Poukazom na argumentáciu súdu prvého stupňa vo vzťahu k čestným vyhláseniam I. Y. a R. H., uviedol, že obaja na základe jeho výzvy potvrdili, že sú ochotní o tom vypovedať aj na súde, že nikdy neboli správcom dane maďarskej daňovej správy vyzvaní na to, aby sa vyjadrili alebo vypovedali vo veci obch. spoločnosti WAAG HOLDING a.s.. Poukázal na to, že u p. Y. bola v čase od marca 2011 do marca 2012 vykonaná daňová kontrola, ktorej výsledkom je potvrdenie všetkých údajov uvedených v daňovom priznaní daňovníka, vrátane obchodných transakcií so žalobcom.

Ďalej uviedol, že v žalobe navrhoval, že v prípade potreby budú predložené súdu zápisnice k vykonaným kontrolám na území MR u špeditéra + štvrťročné sumárne DPH (z ktorých vyplývajú obchody s AQUITRADE, s.r.o. a VERFOR TRADE, Kft.)

Namietal, že napriek jeho požiadavke správca dane, odvolací orgán ani krajský súd neprihliadali na všetky skutočnosti, ktoré v daňovom konaní vyšli najavo (napr. nevypočuli navrhovaných svedkov), čím bola porušená jedna zo základných zásad daňového konania.

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu vyjadril tak, že navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa potvrdil. V dôvodoch vyjadrenia nesúhlasil s dôvodmi žalobcu uvedenými v jeho odvolaní a zotrval na dôvodoch uvedených vo svojom vyjadrení k žalobe.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (ust. § 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 246c ods. 1 veta prvá v spojení s ust. § 212 ods. 1 O.s.p.) postupom podľa ust. § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p., keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 156 ods. 1 a 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2), a dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné.

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a vrátenia veci mu na ďalšie konanie. Preskúmvaným rozhodnutím žalovaný zmenil rozhodnutie - dodatočný platobný výmer, prvostupňového správneho orgánu - Daňového úradu Komárno, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2008 vo výške 90 249,21 eur, len čo do výšky vyrubenej dane na sumu 87 229,57 eur. Odvolací súd v rozsahu odvolacích dôvodov preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa a konanie im prechádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Predmetom preskúmvacieho konania v danej veci je rozhodnutie a postup žalovaného správneho orgánu, ktorým rozhodnutím žalovaný rozhodoval s konečnou platnosťou o povinnosti žalobcu zaplatiť rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2008.

Podľa § 246c ods. 1, veta prvá O.s.p. pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona.

Podľa § 219 ods. 1, 2 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne. 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.

Odvolací súd po vyhodnotení odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu v zmysle ustanovenia § 219 ods. 2 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov vo veci samej spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem uvedených v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Senát odvolacieho súdu považuje právne posúdenie preskúmvanej veci krajským súdom za správne a súladné so zákonom a aby v preskúmvanej veci nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe skutočnosti spolu s právnymi závermi krajského súdu, sa vo svojom odôvodnení obmedzil len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia.

Odvolací súd z predloženého spisu krajského súdu súčasť ktorého tvoril administratívny spis zistil, že správca dane vykonal u daňového subjektu - žalobcu, daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie roku 2008, o výsledku ktorej vyhotovil protokol pod č. 621/320/30829/2011/Dá,Csj a jeho dodatok zo dňa 11. mája 2011, prerokované so žalobcom dňa 7. júna 2011 a na základe ktorých správca dane vydal dňa 9. júna 2011 dodatočný platobný výmer; proti dodatočnému platobnému výmeru správcu dane sa žalobca odvolal, o ktorom Daňové riaditeľstvo SR rozhodol tak, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane zmenil do výšky vyrubeného rozdielu dane z pridanej hodnoty za predmetné zdaňovacie obdobie na sumu 87 229,57 eur. (rozhodnutie je predmetom súdneho prieskumu).

Zákonomdarca v právnej norme § 2 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (zákon o správe daní alebo zákon č. 511/1992 Zb.) ustanovuje základné zásady daňového konania tak, že 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 (ods. 1). Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň (ods. 2). 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 (ods. 3). Daňové konanie je neverejné okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje (ods. 4). Správca dane je povinný začať daňové konanie aj na vlastný podnet vždy, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj v prípade, že daňový subjekt v tomto smere nespĺnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti (ods. 5). 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 (ods. 6). Všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti (ods. 7). Právom i povinnosťou všetkých daňových subjektov je úzko spolupracovať so správcou dane v daňovom konaní (ods.8).

Podľa § 29 ods. 1, 2, 3, 4, 7, 8 zákona o správe daní dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie. Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Netreba dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. 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. Správca dane preukazuje doručenie vlastných písomností daňovému subjektu. Daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 43 ods. 1, 5 zákona 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, účinného pre rok 2008 (ďalej len zákon o DPH alebo zákon č. 222/2004 Z. z.) je oslobodené dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štát.

Platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa ods. 1 až 4 cit. zákonného ustanovenia. Platiteľ je povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiou faktúry a a ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ inou osobou, prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto doručenia, b/ ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, písomným potvrdením prijatia tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou, c/ak prepravu tovaru vykoná odberateľ, písomným vyhlásením odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu, d/ inými dokladmi, ako napr. zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar.

Podľa § 49 ods. 1, 2, písm. a/ zákona 222/2004 Z. z. právo odpočítat daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

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 § 51 ods. 1, písm. a/ zákona 222/2004 Z. z. právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

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.

Odvolací súd po preskúmaní veci v rozsahu odvolacích a žalobných dôvodov dospel k záveru, že správca dane v danom prípade postupoval v intenciách citovaných právnych noriem, vo veci si zadovážil dostatok skutkových podkladov relevantných pre vydanie rozhodnutia, v daňovom konaní postupoval v súčinnosti s daňovým subjektom - žalobcom a vo veci rozhodol vecne a právne správne, z ktorých dôvodov žalovaný správny orgán rozhodnutie správcu dane potvrdil v súlade so zákonom, a preto boli splnené zákonné podmienky pre zamietnutie žaloby súdom prvého stupňa.

Cieľom daňovej kontroly je zabezpečenie podkladov v súčinnosti s daňovým subjektom na zistenie, či si daňový subjekt splnil v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Z predloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány oboch stupňov sa náležite vecou zaoberali, vykonali vo veci rozsiahle dokazovanie v súčinnosti s daňovým subjektom - žalobcom. Z uvedeného dôvodu nie je možné súhlasiť s tvrdením žalobcu, že vo veci daňové orgány oboch stupňov zamerali dokazovanie jednostranne v jeho neprospech.

V preskúmvacom konaní mal odvolací súd preukázané, že žalovaný i správny orgán prvého stupňa pri vydaní rozhodnutí nevychádzali len z daňových dokladov predložených žalobcom, ale najmä z výsledkov rozsiahleho dokazovania, ktoré smerovalo k prevereniu a získaniu dôkazov o tom, či deklarované plnenia boli uskutočnené. Podľa názoru odvolacieho súdu zhodne s názorom súdu prvého stupňa z výsledkov

vykonaného dokazovania v daňovom konaní vypláva, že žalobca spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti nepreukázal, že obchodné transakcie, ktoré deklaroval za sledované zdaňovacie obdobie na základe faktúr predložených k daňovej kontrole, sa uskutočnili spôsobom tvrdeným žalobcom, pričom preukázanie týchto skutočností zaťažovalo dôkazným bremenom žalobcu v zmysle § 29 ods.8 zákona č. 511/1992 Zb., keď ako dôkazy predložil len faktúry a účtovnú evidenciu daňovníka.

Aj podľa názoru odvolacieho súdu z výsledkov vykonaného dokazovania nie je možné vyvodiť záver, že v danom prípade došlo k nákupu a k následnému predaju tovaru - cukru, spoločnosťou žalobcu spôsobom ním deklarovaným.

Vychádzajúc zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu z vykonaného šetrenia správcu dane prostredníctvom miestneho zisťovania, ako aj z predložených doplňujúcich dokladov sa nepreukázala skutočnosť, že zdaniteľné obchody - tovar, ktorý bol deklarovaný vo faktúrach predložených žalobcom spoločnosť AQUITRADE, s.r.o. spoločnosti WAAG HOLDING, a.s. - žalobcovi, dodala, keď z odpovedi miestne príslušného správcu dane spoločnosti AQUITRADE, s.r.o., na dožiadanie č. 644/320/9354/2010/Tru zo dňa 25. októbra 2010 vypláva, že správca dane dňa 21. októbra 2010 vykonal v sídle spoločnosti AQUITRADE, s.r.o., Štúrova 683, Stará Tura, miestne zisťovanie za účelom preverenia dodávateľsko-odberateľských vzťahov, ktoré mali byť uzatvorené v roku 2008 medzi uvedeným daňovým subjektom a spoločnosťou WAAG HOLDING, a.s. - žalobcom; v čase výkonu miestneho zisťovania sa na uvedenej adrese nikto nenachádzal, objekt, kde malo byť sídlo spoločnosti, bol opustený a uzamknutý a taktiež nikde nebolo vyznačené sídlo spoločnosti, z ktorých dôvodu správca dane nemohol preveriť predmetné dodávateľsko-odberateľské vzťahy; Daňový úrad Stará Tura potvrdil, že daňový subjekt AQUITRADE, s.r.o., posledné daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty podal za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2007. Ďalej bolo zistené, že registrácia daňového čísla pre DPH bola v prípade tejto obchodnej spoločnosti ukončená dňom 30.9.2008. Zo šetrenia vykonaného miestne príslušným správcu dane spoločnosti AQUITRADE, s.r.o. vyplynulo, že daň z pridanej hodnoty, ktorá bola deklarovaná vo faktúrach predložených žalobcom v celkovej sume 697.631,10 Sk, nebola spoločnosťou AQUITRADE, s.r.o. do SR prizná a odvedená.

Vzhľadom k tomu, že žalobca ako daňový subjekt napriek výzve správcu dane nepredložil v priebehu výkonu daňovej kontroly, žiadne relevantné dôkazy, ktoré by ovplyvnili kontrolné zistenia správcu dane, aj podľa názoru odvolacieho súdu nepreukázal nadobudnutie tovaru deklarovaného v predmetných faktúrach a tým splnenie zákonných podmienok uvedených v ustanovení § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., z ktorých dôvodov správca dane predmetné obchodné transakcie správne vyhodnotil, keď konštatoval, že nadobudnutie tovaru z dodávateľských faktúr od spoločnosti AQUITRADE, s.r.o. nebolo dostatočne preukázané, a preto uplatnením práva na odpočítanie dane vo vyčíslennej sume platiteľ dane porušil ustanovenie § 49 ods. 2, písm. a/ v spojení s § 51 ods. 1, písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z..

Vychádzajúc zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu nie je možné súhlasiť ani s tvrdením daňového subjektu o nedostatočne zistenom skutkovom stave o jeho dodávke tovaru maďarským odberateľom VERFOR - TRADE Kft, a RIKOTTA 2003 Kft. a jeho preprava spoločnosťou E+P SPED Kft..

Z rozsiahleho šetrenia, ktoré vykonala maďarská daňová správa sa nepreukázalo, že deklarovaný tovar bol z tuzemska na územie Maďarskej republiky prepravený. Z odpovedi maďarskej daňovej správy vo vzťahu k spoločnosti VERFOR - TRADE Kft vyplynulo, že skutočné nadobudnutie a následný predaj cukru nemohol byť uskutočnený, pretože bola zistená len fakturácia deklarovaného tovaru; maďarská daňová správa uviedla, že ich zdaniteľná osoba - spoločnosť VERFOR - TRADE Kft nepriznala nadobudnutie tovaru od spoločnosti WAAG HOLDING, a.s. - žalobcu a z vykonaných šetrení vyplynulo, že deklarované dodanie tovaru v prospech maďarskej spoločnosti VERFOR - TRADE Kft na územie Maďarskej republiky nebolo maďarskou daňovou správou potvrdené.

Pokiaľ išlo o spoločnosť RIKOTTA 2003 Kft. maďarská daňová správa v odpovedi na dožiadanie správcu dane oznámila, že spoločnosť RIKOTTA 2003 Kft. nevykonávala v roku 2008 žiadne podnikateľské aktivity, za uvedené obdobie nepodala žiadne daňové priznanie DPH, čím nedeclarovala žiaden nákup a predaj tovaru a podľa výpisov z bankového účtu spoločnosti RIKOTTA 2003 Kft., neboli zistené žiadne úhrady v prospech spoločnosti žalobcu za dodaný tovar.

Pokiaľ išlo o zabezpečenie prepravy tovaru dodaného žalobcom maďarským odberateľom maďarská daňová správa oznámila, že vychádzajúc z predložených CMR nie je možné potvrdiť uskutočnenie prepravy deklarovaného tovaru na územie Maďarskej republiky spoločnosťou E+P Sped Kft., vzhľadom na rozpory v evidovaných údajoch. I. Y., výkonný riaditeľ prepravnej spoločnosti vo svojom vyjadrení potvrdil, že prepravná spoločnosť E+P Sped Kft prepravila cukor pre spoločnosť RIKOTTA 2003 Kft, len v mesiacoch november a december 2007, nikdy predtým alebo po tomto období.

Teda skutkové zistenia v danom prípade preukázateľne svedčia o tom, že žalobca nesplnil podmienky v zmysle § 43 ods.1 zákona o DPH, keďže nepreukázal splnenie podmienok oslobodenia v zmysle § 43 ods. 5 tohto zákona, čím mu vznikla daňová povinnosť dňom dodania tovaru vo výške 1.930.217 Sk.

Odvolací súd dáva do pozornosti žalobcu, že za intrakomunitárnu dodávku v rámci ES sa považuje len taká, ktorá je spojená s prepravou. Vychádzajúc zo zákonnej úpravy ustanovenej v právnej norme § 43 zákona o DPH predpokladom oslobodenia od dane je, aby nadobúdateľ a dodávateľ boli podnikateľmi a vlastníctvo tovaru bolo prevedené na nadobúdateľa a tovar bol skutočne fyzicky premiestnený do iného členského štátu. Dodávateľ, ktorý dodá tovar do iného členského štátu, môže na dodanie tovaru uplatniť oslobodenie od dane, teda len v tom prípade, ak sú splnené základné podmienky pre oslobodenie dodania a to, že tovar je fyzický prepravený do iného členského štátu, ide o odplatný obchodný vzťah medzi dodávateľom a odberateľom, tovar prepraví dodávateľ alebo odberateľ, alebo tovar bude prepravený inou osobou. Aj podľa názoru najvyššieho súdu tieto podmienky pre oslobodenie od dane splnené neboli, keď v danom prípade nebolo preukázané, že žalobca dodal maďarským odberateľom tovar a že vôbec bola preprava fakturovaného tovaru spoločnosťou E+P SPED Kft. uskutočnená.

Odvolací súd vychádzajúc zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu dospel k záveru, že v danom prípade žalobca nesplnil podmienky uvedené v § 43 ods. 1 zákona o DPH, keďže nebolo preukázané, že tovar bol fyzicky prepravený do iného členského štátu.

Odvolací súd nesúhlasil ani s námietkou žalobcu, ktorou namietal, že sa od neho požadovalo preukázanie skutočností nad rámec jeho možnosti, nenesúc zodpovednosť za plnenie si daňových povinností iných obchodných spoločností. Zo skutkových zistení v danej veci vyplýva, že žalobca na preukázanie plnení deklarovaných v daňovom priznaní za príslušné zdaňovacie obdobie nepredložil dôkazy, z ktorých by spôsobom nevylučujúcim pochybnosti vyplynulo uskutočnenie obchodných transakcií ním deklarovaných.

Odvolací súd taktiež nesúhlasil s námietkou žalobcu, ktorou namietal, že súd prvého stupňa nevypočul navrhovaných svedkov.

V danej súvislosti senát odvolacieho súdu dáva žalobcovi do pozornosti, že pre súd je rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia. (§ 250i ods. 1 O.s.p.). Súd v rámci súdneho prieskumu v zmysle právnej úpravy ustanovenej v piatej časti Občianskeho súdneho poriadku nie je súdom skutkovým, v preskúmvacom konaní posudzuje zákonnosť rozhodnutia a postupu žalovaného správneho orgánu a dokazovanie vykonáva len výnimočne, ak je to nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia, pričom je viazaný rozsahom skutkového stavu zisteného v správnom (daňovom) konaní. Zákonodarca v § 15 zákona o správe daní ustanovuje daňovému subjektu celý rad zákonom zaručených práv, ale i povinností, a to najmä právo a povinnosť predkladať dôkazy k svojim tvrdeniam, právo nahliadať do spisového materiálu v súvislosti s daňovou kontrolou, klásť svedkom otázky pri ústnom pojednávaní, vyjadrovať sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, a pod.. Skutkové zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu preukazujú, že žalobca ako daňový subjekt mal možnosť využiť a aj využil všetky svoje práva počas daňovej kontroly, avšak pre nesplnenie povinnosti preukázanie skutočností ním deklarovaných, neunesol dôkazné bremeno v zmysle § 29 ods. 8 zákona o správe daní. Správca dane výsledky komplexného zisťovania skutkového stavu danej veci zhrnul v protokole o daňovej kontrole a jeho prerokovaním s daňovým subjektom daňová kontrola bola ukončená.

Odvolací súd sa nestotožnil ani s ďalšou odvolaciu námietku žalobcu, ktorou namietal nezákonnosť

rozhodnutia žalovaného z dôvodu porušenia § 25a zákona o správe daní.

Podľa § 25a ods. 1 až 5 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane môže konanie prerušiť, najmä ak sa začalo konanie o predbežnej otázke (§ 26) alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia.

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.

Proti rozhodnutiu o prerušení konania nie je prípustné odvolanie.

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.

Ak je konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

Podľa § 20 ods. 1, 2 zákona č. 511/1992 Zb. konanie je začaté dňom, keď sa podanie daňového subjektu doručilo orgánu príslušnému konať vo veci, alebo dňom, keď daňový subjekt na výzvu tohto príslušného orgánu doručil doplnené podanie. Ak sa konanie začína z podnetu orgánu príslušného konať vo veci, konanie sa začína dňom, keď tento orgán vykonal voči daňovému subjektu alebo inej osobe, voči ktorej je podľa tohto zákona oprávnený konať, prvý úkon v konaní.

Daňové subjekty podávajú príslušnému správcovi dane priznania alebo hlásenia spôsobom podľa § 38 a plnia registračnú a oznamovaciu povinnosť podľa § 31, ak tento zákon alebo osobitný zákon neustanovuje inak.

Podľa § 15 ods. 1, 4, 10, 13, 16, 17 zákona č. 511/1992 Zb. daňovou kontrolou sa zisťuje alebo preveruje základ dane alebo ine skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje; pri správe daní vykonávanej daňovým úradom alebo colným úradom daňovú kontrolu vykonáva zamestnanec správcu dane podľa § 1a písm. j/ prvého alebo druhého bodu na základe poverenia miestne príslušného správcu dane. 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.

Ak správca dane v priebehu daňovej kontroly zistí skutočnosti odôvodňujúce vykonanie daňovej kontroly aj iného zdaňovacieho obdobia alebo inej dane, ktoré neboli uvedené v oznámení o výkone daňovej kontroly podľa odseku 2, správca dane je oprávnený rozšíriť výkon daňovej kontroly aj o iné zdaňovacie obdobie alebo o inú daň; túto skutočnosť je správca dane povinný písomne oznámiť bez zbytočného odkladu kontrolovanému daňovému subjektu.

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

daňového subjektu k protokolu podľa druhej vety vrátane jeho vyhodnotenia správcom dane správca dane zaznamenaná v dodatku k protokolu. Dodatok k protokolu je súčasťou protokolu.

Daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane podľa pomôcok (§ 29 ods. 6) je ukončené dňom prerokovania protokolu s daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane dohodou je ukončené dňom spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5). 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); to neplatí, ak správca dane, ktorým je colný úrad, daňovou kontrolou zistí, že daňovému subjektu, ktorý nemá povinnosť podávať daňové priznanie podľa osobitných zákonov, 1b) za kontrolované zdaňovacie obdobie daňová povinnosť nevznikla. Doručenie protokolu podľa odseku 12 alebo spísanie zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa považuje za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2). Ak sa vykonáva daňová kontrola na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní (odsek 3), za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2) sa považuje spísanie zápisnice o začatí daňovej kontroly.

Ustanovenia prvej časti a § 32, 34 a 41 sa primerane použijú aj na daňovú kontrolu.

Správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov, a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčíslujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona, najviac o 12 mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa odseku 15, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

Vychádzajúc zo skutkových okolností daného prípadu a zákonnej úpravy citovanej vyššie odvolací súd zastáva zhodný názor ako súd prvého stupňa, že zákonná lehota na vykonanie daňovej kontroly pre vyrubenie dane za predmetné zdaňovacie obdobie zo strany správcu dane bola zachovaná. K argumentácii súdu prvého stupňa odvolací súd dodáva, že zákonodarca predpokladá 6-mesačnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly (§ 15 ods. 17) a v právnej norme § 15 ods. 16 zákonodarca ustanovuje, že ustanovenia prvej časti a § 32, 34 a 41 sa primerane použijú aj na daňovú kontrolu. Vzhľadom k uvedenému pokiaľ správca dane konanie prerušil z dôvodu konania o inej skutočnosti významnej pre vydanie rozhodnutia podľa § 25a ods. 1, ktoré je systematicky začlenené do prvej časti zákona č. 511/1992 Zb. postupoval v súlade so zákonom a keďže počas prerušenia konania lehoty neplynú, do zákonnej 6-mesačnej lehoty nie je možné započítať dobu prerušenia. Z uvedených dôvodov pokiaľ doba daňovej kontroly v danom prípade trvala 5-mesiacov a 29 dní, nebolo potrebné, aby správca dane požiadal o predĺženie lehoty svoj najbližšie nadriadený orgán a o tomto upovedomil daňový subjekt.

Odvolací súd neprihliadol na tvrdenie žalobcu, ktorý v danej súvislosti dal do pozornosti názor vyslovený v rozhodnutí Okresného súdu v Trnave v spojení s Krajským súdom v Trnave vo veci sp. zn. 12C/179/2009. Senát odvolacieho súdu dáva predovšetkým do pozornosti, že názor súdu v označenej veci bol vyslovený v občianskom súdnom konaní v sporovej veci, ktoré konanie je založené na úplne iných zásadách konania, ako konanie podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku upravujúcej správne súdnictvo, v zmysle ktorej súd v rámci súdneho prieskumu preskúmava zákonnosť rozhodnutia žalovaného správneho orgánu, zákonnosť ktorého je podmienená zákonnosťou jeho postupu. Pokiaľ teda zákonodarca priamo v právnej norme ustanovujúcej daňovú kontrolu (§ 15) predpokladá postup podľa ustanovení prvej časti zákona č. 511/1992 Zb. správca dane nepostupoval v daňovej kontrole v rozpore so zákonom, keď konanie prerušil podľa § 25a ods. 1 tohto zákona začleneného systematicky do jeho prvej časti.

Odvolací súd taktiež považoval za nedôvodnú aj ďalšiu odvolaciu námietku žalobcu, ktorou namietal nezákonnosť rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane z dôvodu porušenia § 2 v spojení s § 29 zákona č. 511/1992 Zb.. Vychádzajúc zo skutkových okolností zistených vykonaným dokazovaním správcu dane a vyplývajúcich z obsahu administratívneho spisu senát odvolacieho súdu konštatuje, že správca dane pri vykonávaní dôkazov a ich hodnotení aplikoval zásadu zákonnosti v zmysle § 2 ods. 1 zákona o správe daní ako aj zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 tohto zákona, rešpektujúc jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, pričom v konaní postupoval v súčinnosti s daňovým

subjektom- žalobcom, dbajúc na zachovávanie jeho práv a právom chránených záujmov postupom v zmysle § 29 ods. 2, 8 uvedeného zákona.

Vzhľadom k vyššie uvedenému odvolací súd nepovažoval odvolacie námietky žalobcu za relevantné k vyhovneniu jeho odvolacieho návrhu. Senát odvolacieho súdu dospel k zhodnému záveru ako súd prvého stupňa, že správca dane ako aj žalovaný vo veci vykonali dokazovanie v dostatočnom rozsahu, náležite zistili skutkový stav veci, v daňovom konaní postupovali v súčinnosti so žalobcom ako daňovým subjektom, skutkové zistenia správne vyhodnotili v súlade so zákonom, ktoré skutočnosti náležite aj odôvodnili v odôvodnení preskúmaných rozhodnutí.

Odvolací súd z uvedených dôvodov dospel k záveru, že súd prvého stupňa v preskúmanej veci postupom v súlade s právnou úpravou ustanovenou v druhej hlave piatej časti Občianskeho súdneho poriadku (§§ 247 a nasl.), náležite preskúmal zákonnosť rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a postup mu predchádzajúci a v rámci toho aj zákonnosť rozhodnutia a postupu správcu dane v rozsahu žalobných dôvodov a v odôvodnení napadnutého rozsudku sa vysporiadal so zásadnými žalobnými námietkami.

Z dôvodov uvedených vyššie odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 a s § 219 ods. 1, 2 Os.p..

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 a s § 250k ods. 1. Žalobcovi nepriznal náhradu trov tohto konania, pretože bol v tomto konaní neúspešný.

Vzhľadom k tomu, že zákonom č. 479/2009 Z. z. bolo s účinnosťou od 1. januára 2012 zrušené Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici, ktorého pôsobnosť a právomoci na úseku správy daní a poplatkov prešli na novozriadené Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Bratislave, bolo povinnosťou súdu podľa § 107 ods. 4 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 konať na strane žalovaného s vyššie uvedeným právnym nástupcom pôvodne uvádzaného žalovaného.

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 rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.