

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/46/2015
Identifikačné číslo spisu:	2013200675
Dátum vydania rozhodnutia:	27.07.2016
Meno a priezvisko:	JUDr. Jozef Milučký
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:2013200675.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a sudcov JUDr. Ivana Rumanu a JUDr. Aleny Adamcovej v právnej veci žalobcu: MARIOL KN s.r.o., so sídlom P. Pázmaňa 51, Šaľa, právne zastúpeného Máriou Kuttnerovou, advokátkou so sídlom Kozačeka 2003/40, Zvolen, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/372277/2013 zo dňa 02.08.2013, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/104/2013-104 zo dňa 18. decembra 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/104/2013-104 zo dňa 18. decembra 2014 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 Trnave (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) ako nedôvodnú zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia vyššie uvedeného rozhodnutia žalovaného ako i dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Nitra, pobočka Komárno (ďalej len „správca dane“) č. 9410402/5/1655542/13/Rig zo dňa 30.04.2013. Týmto rozhodnutím správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon o správe daní“) na základe výsledku daňovej kontroly, zameranej na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), znížil žalobcovi nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie august 2011 zo sumy 87 277,26 Eur na sumu 57 534,69 Eur. Žalovaný napadnutým rozhodnutím v rámci odvolacieho konania postupom podľa § 74 ods. 4 v spojení s § 165b ods. 1 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“) predmetný dodatočný platobný výmer potvrdil.

Dôvodom zníženia žalobcom uplatneného nadmerného odpočtu bolo daňovými orgánmi konštatované porušenie § 43 ods. 1 až ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 30.11.2011 (ďalej len „zákon o DPH“) žalobcom, keď tento nepreukázal splnenie podmienok oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 citovaného zákona. V danom prípade išlo o dodanie tovaru do Maďarskej republiky, ktoré žalobca preukazoval predložením faktúr č. 20110229, č. 20110263, č. 20110241, č. 20110243, č. 20110251, č. 20110260 a k nim prislúchajúcich dokladov o prijatí platby a prepravných dokladov CMR, deklarujúcich realizáciu prepravy tovaru prostredníctvom maďarského prepravcu JOTÓ-TRANS Kft.

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

V rámci súdneho prieskumu napadnutých správnych rozhodnutí krajský súd vyhodnotil námietky napádajúce nezákonný postup v rámci daňovej kontroly, nedodržanie zákonnej lehoty na jej vykonanie, nedostatočne zistený skutkový stav, porušenie práva na prerokovanie veci v primeranej lehote a nezákonný postup v daňovom konaní podľa neúčinného právneho predpisu a pred nepríslušným daňovým orgánom.

Namietaný postup správcu dane v súvislosti so spracovaním výsledkov daňovej kontroly do protokolu a následným vypracovávaním jeho dodatku na základe vyjadrenia žalobcu krajský súd vyhodnotil ako súladný s právnou úpravou podľa § 15 ods. 10 zákona o správe daní. Správca dane sa vysporiadal s námietkami žalobcu k protokolu tým, že uviedol vyhodnotenie predmetných námietok v dodatku k protokolu, s ktorým oboznámil žalobcu pri prerokovaní protokolu. Podľa krajského súdu zákon o správe daní pre vyhodnotenie námietok k protokolu z daňovej kontroly nestanovuje rovnaký režim ako pre vypracovanie protokolu.

K prekročeniu lehoty na vykonanie daňovej kontroly a z toho plynúcej námietky nezákonne získaných dôkazov potrebných pre rozhodnutie, krajský súd z administratívneho spisu rekapituloval, že predmetná daňová kontrola bola začatá na základe oznámenia zo dňa 04.11.2011 dňom 22.11.2011, pričom v období 02.03.2012 - 13.09.2012 bola v súlade s ustanovením § 25a zákona o správe daní prerušená a pokračovala až dňa 29.04.2013, kedy bola ukončená prerokovaním protokolu. Na základe uvedených skutočností lehota na vykonanie daňovej kontroly v dobe počínajúc oznámením prerušenia konania a končiac oznámením odpadnutia dôvodov jeho prerušenia neplynuli, a teda daňová kontrola bola skončená v lehote dvanástich mesiacov, predĺženej zákonným spôsobom. V súvislosti s namietanou nemožnosťou prerušenia daňovej kontroly z dôvodu podania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií krajský súd uviedol, že získavanie predmetných informácií nepochybne predstavovalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia. Zároveň konštatoval zásadnosť záverov vyslovených v náleze ÚS SR 24/2010 vo veci maximálnej doby trvania daňovej kontroly v nadväznosti na úpravu § 15 ods. 17 zákona o správe daní, ale na druhej strane, s poukazom na čiastočne odlišné okolnosti trvania daňovej kontroly, ako aj zásadu primeranosti a účelu daňového konania, mal za to, že dobu prerušenia daňovej kontroly na základe platného zákonného zmocnenia podľa § 25a zákona o správe daní nie je možné zahrnúť do doby trvania daňovej kontroly a z tohto dôvodu skonštatovať jej nezákonnosť. V tejto súvislosti krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú i námietku porušenia práva žalobcu na prerokovanie jeho veci bez zbytočných prieťahov, vyplývajúceho z ustanovenia čl. 48 Ústavy SR.

Ďalej krajský súd z obsahu administratívneho spisu vyhodnotil, že s prihliadnutím na prebiehajúce zmeny v štruktúre daňových orgánov v zmysle zákona č. 332/2011 Z. z. vo veci konali príslušné daňové orgány.

Namietanú nesprávnu aplikáciu procesného právneho predpisu krajský súd v rámci súdneho prieskumu nezistil a uviedol, že daňové konanie začaté dňa 21.06.2011 sa do 31.12.2011 riadilo právnou úpravou zákona č. 511/1992 Z. z. ako všeobecného predpisu upravujúceho daňové konanie. Po nadobudnutí účinnosti čl. I. daňového poriadku, dňom 01.01.2012, do nadobudnutia účinnosti § 165b daňového poriadku dňom 30.12.2012 sa daňové konanie právoplatne neukončené pred účinnosťou daňového poriadku, s výnimkou ukladania sankcií podľa priaznivejšej neskoršej právnej úpravy (§ 165 ods. 1),

daňová kontrola (§ 165 ods. 2) aj vyrubovacie konanie (§ 165 ods. 3) riadili právnou úpravou zákona o správe daní.

V tejto súvislosti ďalej dôvodil, že „Dňa 30.12.2012 nadobudlo platnosť a účinnosť ustanovenie § 165b Daňového poriadku, v zmysle ods. 1, ktorého došlo k zmene právneho predpisu upravujúceho vedenie (celého) daňového konania pozostávajúceho z daňovej kontroly a vyrubovacieho konania na daňový poriadok. Ustanovenie ods.2 výslovne vylučuje použitie "doterajších predpisov" (s odkazom na §165 ods. 1) na celé daňové konanie začaté a neukončené právoplatne pred nadobudnutím účinnosti daňového poriadku. Na druhej strane ust. § 165b) daňového poriadku na rozdiel od § 165 neobsahuje duplicitnú úpravu procesného predpisu pre jednotlivé štádiá daňového konania (vyrubovacie konanie a daňová kontrola), ani nevylučuje aplikáciu ust. § 165 ods. 4 a 5 daňového poriadku, čo môže viesť k záveru, že aj po nadobudnutí účinnosti zák. č. 440/2012 Z.z., ktorým bolo do daňového poriadku zakomponované ust. § 165b daňového poriadku, sa výkon daňovej kontroly a vyrubovacie konanie v daňových konaniach začatých podľa zák. č. 511/1992 Z.z. riadi vzhľadom na platnú právnú úpravu § 165 ods. 4 a 5, zákonom č. 511/1992 Z.z.

Takýto výklad však podľa názoru súdu nekorešponduje s logikou vylúčenia aplikácie zák. č. 511/1992 Z.z. v zmysle § 165b ods. 1 daňového poriadku zo všetkých prípadov konania a rozhodovania, s výnimkou ukladania sankcií v stanovených prípadoch. Je zrejmé, v rozpore s účelom novely zák. č. 440/2012 Z.z. zákonodarca pre prípady rozhodovania po 30.12.2012 opomenul vylúčiť aplikovateľnosť úpravy § 165 ods. 4 a 5 daňového poriadku. Je teda dôvodné po 30.12.2012 vyžadovať od daňových orgánov aplikáciu právnej úpravy daňového poriadku aj na neskončené konania začaté za účinnosti zák. č. 511/1992 Zb. Na druhej strane treba význam tohto záveru skúmať v nadväznosti na obsah žalobného návrhu podaného v zmysle § 247 O.s.p. obsahovou náležitosťou, ktorého je aj tvrdenie, že v dôsledku tvrdeného nezákonného postupu (nesprávna aplikácia daňového procesného predpisu) došlo k ukráteniu žalobcu na jeho právach, pričom nepostačuje všeobecné tvrdenie, že uvedeným postupom bol porušený zákon. V žalobných dôvodoch, str. 8 absentuje akékoľvek konkretizovanie tvrdenej ujmy, žalobca iba konštatuje, že ak súd považuje daňovú kontrolu za zákonne ukončenú dňom prerokovania Protokolu, mal žalovaný v odvolacom konaní postupovať v zmysle Daňového poriadku. S prihliadnutím na vyššie uvedený nedostatok obsahových náležitostí žalobného návrhu, ako aj ust. § 250i ods. 3 O.s.p. súd nepovažuje vyššie uvedenú skutočnosť za dôvod na zrušenie napadnutého rozhodnutia.“

Námietky žalobcu ohľadne rozsahu vykonaného dokazovania a nesprávneho vyhodnotenia získaných dôkazov krajský súd vyhodnotil ako nedôvodné a s poukazom na prejednanú zásadu daňového konania uviedol, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí a správca dane v dodatku k protokolu sa dostatočne vyjadrili k žalobcovým návrhom a námietkam. Žalobca bol v danom prípade v situácii, keď výsledky vykonaného dokazovania za zdaňovacie obdobie august 2011 nepotvrdili dôvodnosť uplatneného nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH vzniknutého uplatnením práva na odpočítanie dane z tovarov a služieb kúpených v tuzemsku a dodaním z tuzemska do iného členského štátu EÚ.

Za rozhodujúcu skutočnosť v jednotlivých prípadoch krajský súd považoval nesplnenie podmienok pre oslobodenie od dane v zmysle § 43 zákona o DPH v spornom rozsahu 29 742,57 Eur, nakoľko v konaní predkladané doklady boli vyhodnotené ako nedostačujúce a nepreukazné. Predložené prepravné doklady neobsahovali zákonom požadované náležitosti. Nie je možné zohľadniť tvrdenie, že podľa dodacích listov dodávky zo spoločnosti SLOVAK PETROLEUM, s.r.o., tvrdenému odberateľovi žalobcu sú spôsobilé preukázať plnenie zo strany žalobcu. Za dostačujúci dôkaz nie je možné považovať ani finančné transakcie od tvrdeného odberateľa v prospech účtu žalobcu, ktoré sú bez dostatočnej identifikácie. Tvrdené sporné dodania tovaru sa nepodarili dokázať ani prostredníctvom medzinárodného zisťovania informácií, pričom nemožno podľa krajského súdu opomenúť, že toto dokazovanie, ktoré bolo dôvodom prerušenia konania a podľa žalobcu aj prekročenia najvyššej prípustnej doby trvania daňovej kontroly, bolo vedené v záujme a v prospech žalobcu. K žalobcom navrhovanému vykonaniu dôkazov krajský súd konštatoval, že nie je žiaden logický dôvod predpokladať, že výsluch osôb navrhovaných žalobcom, ani dokazovanie obsahom tachografových kotúčov predmetných prepravcov, by boli spôsobilé zvrátiť vyslovené právne závery.

Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce v zákonné lhůtě odvolání z důvodů podle § 205 ods. 2 písm. a), c), d) a f) OSP, § 221 ods. 1 písm. h) a f) OSP a eventuálním petitom navrhol, aby odvolací soud napadnutý rozsudek změnil tak, že rozhodnutí žalovaného zruší a věc mu vrátí na další konání, alebo aby zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil na další konání. Zároveň si uplatnil právo na náhradu trov konání.

Žalobce napáda nesprávné posouzení namítaného nedodržání zákonné lhůty na výkon daňové kontroly krajským soudem, vycházející z nepravdivého skutkového stavu podle obsahu administrativního spisu a nesprávné posouzení aplikace ustanovení § 25a zákona o správě daní. Prvostupňový soud nesprávně určil začátek a konec prerušení daňové kontroly, a to na den vydání rozhodnutí o prerušení kontroly, 02.03.2012, namísto na den právoplatnosti tohoto rozhodnutí, přičemž ve vztahu k datu ukončení krajský soud uvedl datum vydání oznámení o pominutí překážek prerušení daňové kontroly, t. j. den 13.09.2012, hoci v tomto oznámení správce daně uvedl, že překážky prerušení daňové kontroly pominuli dne 15.08.2012. Taktéž krajský soud nesprávně v rozporu s obsahem administrativního spisu uvedl, že lhůta na vykonání předmětné daňové kontroly byla nadřazeným daňovým orgánem prodloužena o dvanáct měsíců, přičemž v skutečnosti byla tato prodloužena o šest měsíců.

S poukazem na znenie zákonnej úpravy nadmerného odpočtu podľa § 79 zákona o DPH žalobca napáda nezákonný postup daňovej kontroly oprávnenosti ním uplatneného nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie august 2011, spočívajúci v jej oneskorenom začatí. Podľa žalobcu mal správca dane vrátiť nadmerný odpočet do 30 dní od uplynutia lhůty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom nadmerný odpočet vznikol, alebo v tejto lhůte začať u žalobcu daňovú kontrolu. Správca dane však začal predmetnú daňovú kontrolu až dňa 21.11.2011, teda konal v rozpore s ustanovením § 79 zákona o DPH, keďže zjavne začal s výkonom daňovej kontroly až po uplynutí stanovenej lhůty na vrátenie nadmerného odpočtu, pričom zároveň ani uplatnený nadmerný odpočet v zákonom stanovenej lhůte žalobcovi nevrátil. Nedodržanie lhůty na vrátenie nadmerného odpočtu, nedodržanie správneho úradného postupu v súvislosti so začiatkom výkonu daňovej kontroly a neúmerne predlžovanie celého konania, žalobca považuje za dôvod nezákonnosti daňovej kontroly a protokolu o jej výsledku, čím tento nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. Podľa názoru žalobcu, týmto je celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti. Žalobca napáda nedostatočné odôvodnenie rozsudku krajským súdom, pretože tento sa uvedenou námietkou porušenia lhůty na vykonanie daňovej kontroly a na vrátenie nadmerného odpočtu nezaoberal.

Vo vztahu k nedodržaniu zákonnej lhůty na vykonanie daňovej kontroly žalobca zároveň namieta nesprávny postup pri jej prerušení, nakoľko podľa jeho názoru nebolo možné na predĺženie daňovej kontroly aplikovať ustanovenie § 25a zákona o správě daní. Argumentačne vychádza z premisy, že nie je možné stotožňovať daňovú kontrolu s daňovým konaním, na ktorého prerušenie sa ustanovenie § 25a citovaného zákona vzťahuje. V tejto súvislosti poukázal na zamieňanie si pojmov daňová kontrola s daňovým konaním samotným krajským súdom, čo okrem vyššie uvedených skutkovo procesných nepresností považuje za dôvod nesprávneho vyhodnotenia zákonnosti napádaného postupu súdom. Prerušenie výkonu daňovej kontroly z dôvodu realizácie medzinárodnej výmeny informácií žalobca považuje za nenáležitú a nezákonnú. O žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií sa nevedie žiadne konanie, preto nie je možné podľa § 25a ods. 1 zákona o správě daní prerušiť daňové konanie, príp. daňovú kontrolu z dôvodu, že sa začalo konanie o inej rozhodujúcej skutočnosti. V tejto súvislosti poukázal na účel zákona č. 76/2007 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správě daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov (§ 2 písm. a/), v zmysle ktorého výsledkom medzinárodnej spolupráce je iba poskytnutie informácie (alebo odmietnutie poskytnutia informácie), nie však vydanie rozhodnutia, keďže podaním žiadosti o poskytnutie informácie sa nezačína žiadne správne konanie.

Zároveň žalobca napáda, že krajský soud sa v rámci súdneho prieskumu nezákonne prekročnou lhůtou na vykonanie daňovej kontroly nezaoberal ani žalobcom namietanou skutočnosťou, že žalovaný upovedomením č. 9410401/5/3143318/2012/Cs0 zo dňa 29.10.2012 lhůtu na vykonanie daňovej

kontroly predĺžil o šesť mesiacov v čase, keď už správca dane vzhľadom na vyššie namietané postupy, prekročil zákonom prípustnú celkovú dobu trvania daňovej kontroly. Vzhľadom k tomu, že žalobca nedal súhlas na pokračovanie vo výkone predmetnej daňovej kontroly po uplynutí zákonnej lehoty na jej vykonanie, považuje protokol o výsledku daňovej kontroly vrátane jeho dodatku za nezákonný dôkaz a celé daňové konanie za zaťažené vadou nezákonnosti. V uvedenej súvislosti poukázal na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 24/2010 z 29. júna 2010 a predchádzajúce rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) napr. sp. zn. 3Sžf/107/2009, 3Sžf/72/2009, 3Sžf/1/2009, 2Sžf/35/2010, zaoberajúce sa okrem iného aj inštitútom daňovej kontroly.

Ďalej žalobca namieta, že konajúci súd sa v rozsudku vôbec nevyjadril k námietke žalobcu uvedenej na str. 2 žaloby o tom, že správca dane nemá preukázané doručenie Dodatku č. 1 k protokolu z daňovej kontroly, pričom dátum doručenia Dodatku č. 1 neuvádza správca dane ani v dodatočnom platobnom výmere č. 9410402//5/1655542/13/Rig zo dňa 30.04.2013. Žalovaný sa absenciou dátumu doručenia predmetného dodatku k protokolu nezaoberal a v odvolacom konaní neskúmal jeho doručenie žalobcovi. Zároveň sa súd prvého stupňa nezaoberal ani námietkou žalobcu o tom, že protokol o daňovej kontrole nemal náležitosti v zmysle znenia ustanovenia § 15 ods. 11 písm. k) zákona o správe daní, teda že nebol opatrený vlastnoručným podpisom zamestnanca správcu dane, ktorý vykonáva daňovú kontrolu, pričom podľa názoru žalobcu ide o kogentné ustanovenie uvedeného predpisu.

Žalobca opätovne poukázal na dôvody žaloby, ktorými namietal nepreukázanie príslušnosti správcu dane v súvislosti so zmenou sídla jeho obchodnej spoločnosti (dňa 07.08.2012) a tiež použitia nepríslušného procesného predpisu správcu dane a v tejto nadväznosti aj na konkrétne citované porušenia práv žalobcu, ktorými došlo k ujme na jeho právach, v rámci postupu prvostupňového daňového orgánu. Podľa žalobcu bol do doručenia dodatočného platobného výmeru podľa § 3 ods. 12 zákona o správe daní miestne príslušný na konanie Daňový úrad Nitra, avšak po zmene sídla žalobcu bol už miestne príslušný na vykonávanie všetkých úkonov a úzku spoluprácu s daňovým subjektom nový správca dane, taktiež i na postup podľa § 73 ods. 2 daňového poriadku. K tejto námietke sa krajský súd nevyjadril, namiesto toho zmätočne, s prihliadnutím na prebiehajúcu zmenu v štruktúre daňových orgánov, konštatoval príslušnosť správcu dane.

Rozsudok krajského súdu možno podľa žalobcu považovať za arbitrárny, pretože vo vzťahu k jeho námietke o nesprávnom použití procesného predpisu súd prvého stupňa v rámci svojich zákonných kompetencií namietané porušenie zákona neskúmal s odôvodnením nezodpovedajúcim skutkovému stavu a s konštatovaním, že žalobca v žalobe neuviedol konkrétnu ujmu na svojich právach. V tejto súvislosti poukázal na zmätočné tvrdenie krajského súdu o začiatku daňového konania a uviedol: „Uvedené konštatovanie konajúceho súdu o začiatku daňového konania dňa 21.06.2011 je zmätočné a vychádza z nedostatočne zisteného skutkového stavu vo veci, nakoľko je preukázané administratívnym spisom, že daňová kontrola začala dňa 22.11.2011. Z uvedeného je zrejmé, že konajúci súd nie len nedostatočne zistil skutkový stav vo veci, ale ani správne nerozlišuje medzi pojmami daňová kontrola a daňové konanie, pričom sa nejedná o totožné inštitúty. Aplikujúc rozširujúci výklad citovaných ustanovení, konajúci súd nesprávne právne vec posúdil. Vôbec sa nemožno stotožniť s použitým výkladom v tom zmysle, že § 165b Daňového poriadku sa vzťahuje na „celé daňové konanie pozostávajúce z daňovej kontroly a vyrubovacieho konania“, nakoľko ak by sme aj odhliadli od skutočnosti, že súd neustále nerozlišuje medzi pojmami daňová kontrola a daňové konanie, v čase vydania žalobou napadnutého rozhodnutia aj v čase posudzovania veci konajúcim súdom a dokonca aj v súčasnosti je prechodné ustanovenie § 165 ods.4 týkajúce sa daňovej kontroly stále platné a účinné v znení, ako bolo publikované v Zbierke zákonov SR, a teda je záväzná tak pre žalovaného ako ja pre konajúci súd.“

Podľa žalobcu súd prvého stupňa absolútne neprípustným a nezákonným spôsobom aplikoval rozširujúci výklad ustanovení § 165, § 165a, § 165b Daňového poriadku, keď založil iba na domnienke tvrdenie, že zákonodarcu zrejme zabudol upraviť zákonné ustanovenie § 165 ods. 4 a 5 citovaného zákona a na základe toho je oprávnené od správcu dane očakávať, že túto skutočnosť bude v daňovom procese konvalidovať svojím postupom. Uvedené podľa žalobcu možno posúdiť ako porušenie základných

princípov právneho štátu aj porušenie zásady legality v zmysle § 2 ods. 1 zákona o správe daní, ako aj § 3 ods. 1 Daňového poriadku. Podľa jeho názoru je neprípustné, aby súd nabádal daňový orgán svojím nesprávnym a rozširujúcim výkladom v rozhodnutí na nezákonné konanie, ktoré možno posúdiť ako konanie nad rámec zákona. Tento rozširujúci výklad opomína základné princípy daňového práva hmotného, kedy súd nerozlišuje medzi základnými pojmami daňová kontrola a daňové konanie a subsumuje oba tieto samostatné inštitúty do jedného pojmu daňové konanie, čo žalobca považuje za neprípustné.

Ďalej žalobca súdu prvého stupňa vytýka, že sa bez riadneho zákonného odôvodnenia nezaoberal a nevyjadril k žalobcom namietaným skutočnostiam zo strany 7 žalobného návrhu o tom, že daňové orgány oboch stupňov vo svojich rozhodnutiach nehodnotili správne, úplne, zrozumiteľne a určito všetky dôkazy, ktoré boli podkladom pre vydanie preskúmaných rozhodnutí. Tieto neuviedli spôsob, akým boli vykonané dôkazy, neuviedli všetky úkony, ktoré vykonali za účelom zistenia skutkového stavu a ani úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov a viedli k aplikácii konkrétneho právneho predpisu na prejednávajúcu vec a na základe, ktorých rozhodovali. Žalovaný ani prvostupňový daňový orgán nekonali v súlade s platným právnym poriadkom, keď sa nevyporiadali s rozpormi v jednotlivých dôkazoch a neuviedli jasne, zrozumiteľne, presne a určito, ktoré skutočnosti považujú za nepochybne zistené s posúdením ich právneho významu. Z uvedených dôvodov považuje žalobca napadnuté rozhodnutia za nepreskúmateľné, čím sa krajský súd nezaoberal. Uvádzané námietky v rámci súdneho prieskumu nevyhodnotil a napadnutý rozsudok náležite, s prihliadnutím na podstatné skutkové a právne skutočnosti, v rozpore s ustanovením § 157 ods. 2 OSP neodôvodnil, čím bolo porušené právo žalobcu na súdnu ochranu, prislúchajúce mu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky.

Vo vzťahu k namietanému nedostatočne zistenému skutkovému stavu žalobca uviedol, že daňové orgány mu neumožnili realizovať jeho zákonné procesné práva ohľadom dokazovania a neprimerane ho zaťažili dôkazným bremenom. Postupom správcu dane mu bola odopretá možnosť navrhnúť na preukázanie svojich tvrdení vykonanie konkrétnych dôkazov, žiaden zo žalobcom navrhnutých dôkazov správca dane nevykonával, ani neodstránil rozpory s dôkazoch a prípade vykonania dôkazov výsluchom svedkov, mu neumožnil byť prítomný pri ich výsluchu a klásť svedkom otázky. Prejednávacia zásada nebola vo vzťahu k žalobcovi dodržaná a správca dane neprihliadal na skutočnosti svedčiace v prospech žalobcu. Okrem toho v súvislosti s preukázaním dodania tovaru daňové orgány oboch stupňov, ale aj krajský súd, trvali na splnení takých náležitostí prepravných dokladov - napr. vyžadovanie potvrdenia odberateľa o prevzatí tovaru, ktoré v čase uskutočnenia dodania tovaru zákon na prepravných dokladoch nevyžadoval. Podľa žalobcu tu išlo zjavne o extenzívny výklad v tejto časti dôkazného bremena zo strany správcu dane aj žalovaného, s ktorým sa krajský súd stotožnil. V súvislosti s preukazovaním podmienok na odpočet DPH žalobca namieta nesprávny výklad ustanovenia § 29 ods. 8 zákona o správe daní a uviedol, že bolo naň zo strany správcu dane neprimerane prenášané dôkazné bremeno, keďže bolo jeho povinnosťou preukázať také súvislosti s obstarávacími procesmi jeho dodávateľov, na ktoré mu zákon, ako daňovému subjektu, nedáva právne prostriedky. Naopak, správca dane zistené rozpory, ktoré žalobca navrhoval odstrániť vykonaním ním navrhnutých dôkazov, neodstránil a zistené rozpory v dodávke tovaru subdodávateľov žalobcu daňové orgány dostatočne nepreverili. Zistený skutkový stav veci zo strany správnych orgánov nemožno považovať za postačujúci pre konečné a zákonné rozhodnutie o určení dane. Napadnuté rozhodnutia oboch stupňov nevychádzajú z objektívne zisteného skutkového stavu. Správca dane bol povinný vykonať dokazovanie smerujúce k správne určeniu dane a pri tomto zisťovaní zohľadniť všetky dôkazy svedčiace v prospech, ako aj v neprospech žalobcu.

Rozsudok krajského súdu žalobca považuje za arbitrárny, bez riadneho odôvodnenia zodpovedajúceho požiadavkám ustanovenia § 157 ods. 2 OSP, pretože súd prvého stupňa ignoroval protichodné tvrdenia a údaje strán o rovnakej skutočnosti, v pochybnostiach nenariadil doplnenie dokazovania a bez bližšieho odôvodnenia a úvahy sa priklonil len k dôkazom predložených žalovaným. Konajúci súd sa bez riadneho odôvodnenia stotožnil s postupom žalovaného, pričom žalobcovi bolo takýmto postojom konajúceho súdu odňaté právo na spravodlivý proces, nakoľko dôkazy svedčiace v prospech žalobcu tento neakceptoval.

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 § 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 § 3 ods. 12 zákona o správe daní, ak dôjde u daňového subjektu k zmene miestnej príslušnosti, dovtedy príslušný správca dane vykoná len neodkladné úkony a odstúpi spisový materiál daňového subjektu za dobu, za ktorú dosiaľ nezaniklo právo vyrubiť daň alebo rozdiel dane alebo právo vybrať a vymáhať daňový nedoplatok tomu správcovi dane, ktorý sa stal miestne príslušným. Za rovnaké obdobie sa pripojí k spisovému materiálu i výpis z osobného účtu daňového subjektu. Ak sa u daňového subjektu vykonáva daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, dokončí daňovú kontrolu alebo opakovanú daňovú kontrolu ten správca dane, ktorý ju začal. Tento správca dane je miestne príslušným správcom dane až do doručenia rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní. Správca dane odstúpi spisový materiál podľa prvej a druhej vety po doručení rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní. Ak sa vykonáva proti daňovému subjektu daňová exekúcia, doterajší správca dane oznámi osobám, u ktorých je vykonávaná, zmenu správcu dane s uvedením príslušného čísla účtu správcu dane v banke. Už zaplatená daň, zaplatené preddavky na daň a zaplatené splátky dane sa novému správcovi dane neprevádzajú.

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 otázku 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. 11 zákona o správe daní protokol musí obsahovať

- a) názov a sídlo správcu dane,
- b) číslo konania,
- c) meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu kontrolovaného daňového subjektu alebo obchodné meno a sídlo kontrolovaného daňového subjektu, identifikačné číslo organizácie a daňové identifikačné číslo kontrolovaného daňového subjektu (§ 31 ods. 11), ak mu bolo pridelené,
- d) predmet daňovej kontroly a kontrolované zdaňovacie obdobie,
- e) meno a priezvisko zamestnanca správcu dane, ktorý vykonáva daňovú kontrolu,
- f) miesto vykonávania daňovej kontroly a dátum začatia daňovej kontroly,
- g) súpis kontrolovaných dokladov,
- h) preukázané kontrolné zistenia,
- i) dátum vypracovania protokolu,
- j) dátum prerokovania protokolu,

- k) vlastnoručný podpis zamestnanca správcu dane, ktorý vykonáva daňovú kontrolu,
- l) vlastnoručný podpis kontrolovaného daňového subjektu alebo ním povereného zástupcu.

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 zaznamená 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 zákona o správe daní 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, 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.

Podľa § 15 ods. 14 vety piatej až ôsmej zákona o správe daní, ak sa daňovou kontrolou vykonáva kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, daňová kontrola je začatá v deň uvedený v upovedomení o vykonaní daňovej kontroly alebo v deň spísania zápisnice o začatí daňovej kontroly. Správca dane v upovedomení o vykonaní daňovej kontroly uvedie aj miesto výkonu daňovej kontroly a kontrolované zdaňovacie obdobie a určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Na vykonanie tejto daňovej kontroly sa nevzťahujú ustanovenia odsekov 2 a 7. O výsledku tejto daňovej kontroly vydá správca dane platobný výmer alebo dodatočný platobný výmer podľa § 44 ods. 6 v lehote do desiatich dní odo dňa ukončenia daňovej kontroly; lehota ustanovená v § 44 ods. 6 sa nepoužije.

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

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 správcom dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 165 ods. 1 daňového poriadku právne úkony a ich účinky pri správe daní, ktoré nastali do účinnosti tohto zákona, zostávajú zachované.

Podľa § 165 ods. 2 vety prvej pred bodkočiarkou daňového poriadku daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

Podľa § 165 ods. 4 daňového poriadku daňová kontrola začatá a neukončená pred účinnosťou tohto zákona sa dokončí podľa doterajších predpisov.

Podľa § 165 ods. 5 daňového poriadku vyrubovacie konanie po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred účinnosťou tohto zákona sa vykoná podľa doterajších predpisov.

Podľa § 165b ods. 1 daňového poriadku (Prechodné ustanovenia účinné od 30. decembra 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 § 165b ods. 2 daňového poriadku § 165 ods. 2 znenie pred bodkočiarkou a § 165a sa od 30. decembra 2012 nepoužijú.

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

Podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4. Platiteľ je povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu 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 určenia,
- 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 napríklad zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar.

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 v súvislosti s výkonom daňovej kontroly oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu na DPH a v súvislosti s vyrubovacím konaním, ako i posúdiť mieru prenosu dôkazného bremena na žalobcu vzhľadom na zistený skutkový stav pri preverovaní oprávnenosti uplatneného nároku na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 zákona o DPH, resp. pri určení daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie august 2011.

V súvislosti s odvolacou námietkou žalobcu napádajúcou nedodržanie lehoty na začatie daňovej kontroly oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH a jeho nevrátenie žalobcovi v zákonom stanovenej lehote podľa ustanovení § 79 zákona o DPH, odvolací súd poukazuje na medze žaloby, ktorými je, s výnimkou prípadov podľa § 250j ods. 3 OSP, správny súd viazaný. Z dispozičnej zásady, ktorou sa súd v správnom súdnictve riadi, vyplýva žalobcovi z ustanovenia § 249 ods. 2 OSP zákonná povinnosť uviesť okrem všeobecných náležitostí žaloby (§ 42 ods. 3 a § 79 ods. 1 OSP) aj označenie rozsahu, v ktorom je administratívne rozhodnutie napadnuté, v čom žalobca vidí nezákonnosť rozhodnutia a aký konečný návrh robí. V správnom súdnictve sa dôsledne uplatňuje koncentračná zásada, v zmysle ktorej žalobca môže žalobné dôvody síce meniť, ale rozširovať ich môže len do konca lehoty na podanie žaloby (§ 250h ods. 1 v spojení s § 250b OSP). Po uplynutí tejto lehoty už nie je možné v priebehu konania vznášať ďalšie námietky a výhrady proti žalobou napadnutému rozhodnutiu, a to ani v replike na vyjadrenie žalovaného, ani na pojednávaní. K žalobným bodom uplatneným po uplynutí lehoty na podanie žaloby správny súd nemôže prihliadať.

Vzhľadom k tomu, že žalobca namietal nedodržanie postupu podľa § 79 zákona o DPH až v podanom odvolaní, odvolací súd sa s prihliadnutím na koncentračnú zásadu ovládajúcu súdny prieskum zákonnosti správnych rozhodnutí s touto odvolacou námietkou nezaoberal.

Pokiaľ ide o argumentáciu žalobcu vzťahujúcu sa k nesprávnemu procesnému postupu správcu dane v priebehu daňovej kontroly v súvislosti s prerokovaním protokolu o jej výsledku spolu s jej dodatkom, vrátane prekročenia lehoty na jej vykonanie z dôvodu plynutia lehoty počas prerušenia jej výkonu z dôvodu realizácie medzinárodnej výmeny informácií, tak s tou sa odvolací súd nestotožňuje.

Námietka ohľadne chýbajúceho podpisu zamestnanca správcu dane podľa § 15 ods. 11 písm. k) zákona o správe daní na protokole o výsledku daňovej kontroly, ktorý mu bol žalobcovi správcom dane zaslaný s výzvou na predloženie pripomienok k protokolu a na jeho prerokovanie (§ 15 ods. 10 zákona o správe daní), nie je vzhľadom na samotnú podstatu a zákonnú úpravu prerokovania protokolu relevantná. Protokol spolu s jeho prípadným dodatkom obe strany tohto administratívneho úkonu podpisujú pri prerokovaní protokolu. Preto zaslanie protokolu, obsahujúceho zosumarizovanie kontrolných zistení, kontrolovanému subjektu podľa § 15 ods. 10 zákona o správe daní bez podpisov správcu dane, nespôsobuje jeho nezákonnosť.

V kontexte zákonnej úpravy inštitútu prerokovania protokolu o výsledku daňovej kontroly sa námietka napádajúca nedoručenie dodatku protokolu žalobcovi javí ako zavádzajúca obrana pod ťarchou kontrolných zistení spochybňujúcich žalobcom deklarované intrakomunitárne dodanie tovaru odberateľovi do Maďarskej republiky. Zákonodarca doručovanie dodatku k protokolu osobitne neupravil, zo zákona nevyplýva potreba analogického postupu na jeho doručenia, ako pri doručovaní protokolu podľa § 15 ods. 10 zákona o správe daní. Práve naopak, dodatok k protokolu je vysporiadanie sa správcu dane s vyjadrením daňového subjektu k výsledkom daňovej kontroly uvedeným v protokole ešte pred jeho prerokovaním, pričom tento dodatok je súčasťou protokolu, ktorý je predmetom osobného

prerokovania oboma zúčastnenými stranami - daňovým orgánom a kontrolovaným daňovým subjektom. V preskúvanom administratívnom procese sa tak udialo dňa 29.04.2013, čo vyplýva z obsahu zápisnice o ústnom pojednávaní, ktorého predmetom bolo záverečné prerokovanie protokolu č. 9410401/5/1308452/2013/Csó zo dňa 08.04.2013 a jeho dodatku č. 1 zo dňa 25.04.2013. V tejto súvislosti odvolací súd prihliada na skutočnosť, že žalobca pri tomto procesnom úkone nevzniesol žiadne námietky na postup správcu dane a predmetnú zápisnicu a protokol spolu s jeho dodatkom č. 1 bez výhrad podpísal.

Repliku na dodatok k protokolu zákon o správe daní už nepripúšťa, čo korešponduje i so striktnou úpravou práva daňového subjektu na vyjadrenie sa k jeho obsahu v presne stanovenej lehote, pri ktorej odpustenie jej zmeškania zákon nepripúšťa (§ 15 ods. 10 zákona o správe daní).

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, a to bez možnosti odpustiť zmeškanie tejto lehoty. V kontexte s rigoróznou úpravou ukončenia daňovej kontroly, a to aj 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 prislúchajúce mu v priebehu daňovej kontroly (§ 15 ods. 5, ods. 8 zákona o správe daní), ako i zo zákonnej úpravy ukončenia daňovej kontroly využíval účinne tak, aby bolo objektívne možné zo strany správcu dane na jeho podnety reagovať.

V súvislosti s námietkou žalobcu napádajúcou prerušenie výkonu daňovej kontroly správcom dane, v nadväznosti na prekročenie zákonnej lehoty na jej vykonanie, odvolací súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že správca dane prerušil výkon daňovej kontroly v súlade s § 25a zákona o správe daní v spojení s § 15 ods. 16 citovaného zákona, podľa ktorého sa na výkon daňovej kontroly primerane použijú ustanovenia prvej časti zákona o správe daní, do ktorej možno zaradiť aj inštitút prerušenia konania. Primeranosť použitia tohto inštitútu neznamena, že správca dane nemôže vykonávať v súvislosti s naplnením účelu správy daní úkony, ktoré sú pre správu daní potrebné a nevyhnutné (§ 1a zákona o správe daní).

V tejto súvislosti nemožno prisvedčiť názoru žalobcu, že realizáciou medzinárodnej výmeny informácií správca dane pokračoval vo výkone predmetnej daňovej kontroly, následkom čoho lehota na jej vykonanie ďalej plynula. Prerúšením daňovej kontroly správca dane nevstupoval do súkromnej autonómie žalobcu, neuplatňoval voči nemu svoje práva, ani nepožadoval od neho plnenie povinností vyplývajúce mu zo zákona pre účel výkonu daňovej kontroly. Naopak, vzhľadom na dôvodné podozrenie o fiktívnosti žalobcom deklarovaného intrakomunitárneho dodania tovaru do iného členského štátu EÚ podľa § 43 zákona o DPH, správca dane plnil svoje úlohy vyplývajúce mu zo zákona pre naplnenie účelu správy daní, t. j. využitím medzinárodnej výmeny informácií overoval podklady potrebné na správne a úplné určenie dane. Bola to legítimná činnosť správcu dane, prostredníctvom ktorej sa mu do dispozície dostali informácie o odberateľovi žalobcu a prepravcovi tovaru. Išlo o spontánnu výmenu informácií, uskutočnenú podľa článku 19 Nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 zo 7. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty (č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 prepracované znenie, ďalej len „Nariadenie Rady“).

Medzinárodná výmena daňových informácií v súvislosti s preverovaním intrakomunitárnych obchodov bola realizovaná medzi daňovými orgánmi maďarskej daňovej správy a daňovými orgánmi slovenskej daňovej správy spolupracujúcimi na základe vyššie uvedeného Nariadenia Rady, ktoré je záväzné v celom rozsahu a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch. Toto svojím obsahom naplňa účel stanoviť pravidlá a postupy umožňujúce príslušným daňovým orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si vymieňali akékoľvek informácie, ktoré môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho výmeru DPH, kontrole riadneho uplatňovania DPH, najmä pri transakciách v rámci

Spoločenstva, a boji proti podvodom súvisiacim s DPH (článok 1 Nariadenia Rady).

Na základe obsahu administratívneho spisu je možné vyhodnotiť, že jednotlivé procesné úkony zo strany správcu dane v rámci vykonávaného dokazovania prebiehali v časovom slede bez zbytočných prieťahov, taktiež po ukončení prerušenia výkonu daňovej kontroly. Zároveň je potrebné prihliadnuť na nevyhnutnosť preverenia skutočného dodania tovaru registrovanému platiteľovi na DPH v inom členskom štáte EÚ.

Z vyššie uvedených dôvodov nemožno ako dôvodnú akceptovať námietku žalobcu o nedodržaní zákonom stanovenej lehoty na vykonanie predmetnej daňovej kontroly, ktorá je postavená na argumentácii nemožnosti prerušenia výkonu daňovej kontroly s účinkom spočívania lehoty na jej vykonanie.

Spochybňovanie správnosti použitého procesného predpisu v priebehu výkonu daňovej kontroly a v priebehu na ňu nadväzujúcim vyrubovacím konaním (§ 15 ods. 13 zákona o správe daní) neobstojí, nakoľko z intertemporálnych ustanovení § 165 ods. 2, ods. 4 a ods. 5 daňového poriadku v spojení s ustanoveniami § 165b ods. 1 a ods. 2 daňového poriadku jednoznačne vyplýva, že zákonodarca dôrazne rozlíšil časovú pôsobnosť daňového poriadku a zákona o správe daní pre účely daňového konania ako takého, nemusí ísť len o vyrubovacie konanie, a z toho osobitne pre účely procesu pri výkone daňovej kontroly začatej a neukončenej pred účinnosťou daňového poriadku a osobitne pre účely vyrubovacieho konania po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred účinnosťou daňového poriadku, na ktoré sa vzťahuje zákon o správe daní až do ukončenia týchto konaní, resp. daňovej kontroly.

Uvedenú časovú pôsobnosť zákona o správe daní (č. 511/1992 Zb.

v platnom znení), konkrétne pre účely procesu pri výkone daňovej kontroly začatej a neukončenej pred účinnosťou daňového poriadku a pre účely vyrubovacieho konania po daňovej kontrole (§ 15 ods. 13 zákona o správe daní) začatej a neukončenej pred účinnosťou daňového poriadku, zákonodarca ponechal, keďže zákonom č. 440/2012 Z. z., ktorým sa menil a doplňal daňový poriadok, prechodným ustanovením § 165b ods. 1 a 2 s účinnosťou od 30. decembra 2012 pre daňovú kontrolu a vyrubovacie konanie upravené v § 165 ods. 4 a 5 daňového poriadku osobitne časovú pôsobnosť daňového poriadku odlišne neriešil.

Ak predmetná daňová kontrola začala dňa 22.11.2011 a bola ukončená prerokovaním protokolu o jej výsledku dňa 29.04.2013 a nasledujúci deň začalo vyrubovacie konanie podľa § 44 zákona o správe daní (§ 15 ods. 13 a ods. 14 in fine zákona o správe daní), a teda išlo o vyrubovacie konanie na základe daňovej kontroly začatej a neukončenej pred účinnosťou daňového poriadku, možno konštatovať, že správca dane na daňovú kontrolu a zákonodarcom vymienený úsek daňového konania - vyrubovacie konanie (§ 165 ods. 5 daňového poriadku) aplikoval správny procesný predpis - zákon č. 511/1992 Zb.

Keďže na odvolacie konanie, výsledkom ktorého je žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného zo dňa 02.08.2010, sa osobitná úprava prechodných ustanovení § 165 ods. 4 a 5 daňového poriadku nevzťahuje, žalovaný správne toto daňové konanie druhého stupňa viedol podľa ustanovení daňového poriadku, ktorý sa na toto konanie v zmysle prechodného ustanovenia § 165b ods. 1 daňového poriadku aplikoval.

Vzhľadom k tomu, že na vyrubovacie konanie, ako prvostupňové štádium daňového konania, nasledujúce po prerokovaní protokolu a jeho dodatku o výsledku kontroly oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu na DPH (§ 15 ods. 13 a ods. 14 in fine v spojení s § 44 ods. 6 zákona o správe daní) sa správne aplikoval zákon o správe daní, taktiež bolo potrebné postupovať po zmene sídla žalobcu k určeniu miestnej príslušnosti správcu dane podľa § 3 ods. 12 zákona o správe daní, v zmysle ktorého správca dane odstúpi spisový materiál novému správcovi dane po zmene miestnej príslušnosti daňového subjektu po doručení rozhodnutia vydaného vo vyrubovacím konaní.

Predmetnú daňovú kontrolu (od 22.11.2011) u žalobcu, ktorý v jej priebehu zmenil sídlo z Komárna do Šale (v auguste 2012), vykonal Daňový úrad Nitra (do 31.12.2011, pred uskutočnením zmeny štruktúry

finančných orgánov, Daňový úrad Komárno, teraz pobočka Daňového úradu Nitra), a tento bol v danom prípade podľa § 3 ods. 12 zákona o správe daní príslušný vo vyrubovacom konaní za kontrolované zdaňovacie obdobie. Navyše, s prihliadnutím na skutočnosť, že po doručení napadnutého dodatočného platobného výmeru u žalobcu ešte prebiehala aj ďalšia daňová kontrola na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2011 (od 17.10.2011 do 21.10.2013), bol tento správca dane príslušný aj na ďalšie konanie vo veci.

Preto neobstoí námietka žalobcu o postúpení jeho odvolania odvolaciemu orgánu miestne nepríslušným správcom dane. Zároveň je potrebné konštatovať, že zákon, pre prípad nevyužitia autoremedúry daňovým orgánom prvého stupňa, ukladá správcovi dane povinnosť zaslať odvolávajúcemu sa daňovému subjektu len upovedomenie o predložení podaného odvolania spolu s administratívnym spisom a výsledkami doplneného daňového konania, ak bolo doplnené, odvolaciemu orgánu. Pod túto informačnú povinnosť nespádajú výsledky doplneného daňového konania.

K žalobcom namietanému nedostatočne zistenému skutkovému stavu odvolací súd uvádza, že zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, keďže v rámci správy daní (§ 1a písm. c/ zákona o správe daní) a prostredníctvom inštitútu daňovej kontroly správca dane preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane (§ 15 ods. 1 zákona o správe daní), v danom prípade nároku na vrátenie nadmerného odpočtu. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní v spojení s § 29 ods. 1 a 2 citovaného zákona). Z obsahu odôvodnenia preskúmaných rozhodnutí vyplýva, že daňové orgány oboch stupňov sa s návrhom žalobcu na doplnenie dokazovania vysporiadali a uviedli dôvod, pre ktorý by ďalšie výsledky dokazovania vo svetle už získaných zistení nemali vplyv na priaznivejšie vyhodnotenie skutkového stavu.

Ak v danom prípade rozhodujúcou skutočnosťou ovplyvňujúcou určenie žalobcom priznanej dane bolo ním uvedené oslobodenie od DPH z dôvodu deklarovaného uskutočnenia intrakomunitárneho obchodu dodaním tovaru dodávateľovi registrovanému na DPH v Maďarskej republike, bolo v rámci preukazovania oprávnenosti jeho nároku podstatnou skutočnosťou preveriť základné atribúty určujúce podmienky oslobodenia od dane, ktorým je jednoznačne uskutočnenie prepravy deklarovaného tovaru do iného členského štátu (§ 43 ods. 1, ods. 5 písm. a/, ods. 8 zákona o DPH). Túto je podľa zákona o DPH povinný preukázať platiteľ dodávajúci tovar do iného členského štátu, a to bez ohľadu na jeho dobromyseľnosť alebo prípadnú neobozretnosť pri výbere spoľahlivých obchodných partnerov čo do osoby odberateľa v členskom štáte alebo prepravcu tovaru.

Z napádaných rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov vyplýva, že tieto za rozhodujúcu skutočnosť v súvislosti s overením oprávnenosti uplatnenia oslobodenia od dane v danom prípade považovali preverenie reálneho základu deklarovanej prepravy predmetného tovaru, vyplývajúceho zo sporných faktúr vystavených žalobcom pre odberateľa BAU-OIL Kft, Nyíregyháza, Maďarsko, do iného členského štátu Európskej únie. Správca dane ako podstatný dôkaz preveroval žalobcom predložené a obsahovo neúplné prepravné doklady - nákladné listy, ktoré mali preukázať, že tovar bol prepravený inou osobou, JOTÓ-TRANS Kft., zo Slovenskej republiky do Maďarskej republiky.

Tento postup s prihliadnutím na dôkaznú povinnosť žalobcu vyplývajúcu mu z ustanovenia § 43 ods. 5 zákona o DPH v spojení s § 29 ods. 8 zákona o správe daní, ako podmienku oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu, sa javí ako správny.

Zároveň možno na základe obsahu administratívneho spisu a odôvodnenia preskúmaných rozhodnutí

konštatovať, že výsledky dokazovania zamerané na potvrdenie reálneho základu medzinárodného náložného listu, dodacích listov preverených u deklarovaného prepravcu tovaru, spochybnil vieročnosť žalobcom predkladaných listinných dokladov, požadovaných § 43 ods. 5 písm. a) a písm. d) zákona o DPH na preukázanie uskutočnenia intrakomunitárneho obchodu oslobodeného od dane, nakoľko ani na jednom nie je potvrdený príjem dodávaného tovaru kupujúcim.

Vzhľadom na okolnosti prípadu, ako i výsledky vykonaného dokazovania vyplývajúce z obsahu administratívneho spisu, nemožno prisvedčiť obrane žalobcu spočívajúcej len v poukaze na neprimeraný prenos dôkazného bremena na jeho osobu, či v dodatočne uplatňovaných námietkach proti procesným pochybeniam. V danom prípade je spochybnené predovšetkým samotné dodanie tovaru do členského štátu EÚ, ako podstatného atribútu intrakomunitárneho obchodu oslobodeného od dane podľa § 43 zákona o DPH a v nadväznosti naň, aj právo na žalobcom uplatnený nadmerný odpočet za kontrolované zdaňovacie obdobie.

K námietke napádajúcej nedoplnenie dokazovania v konaní pred súdom prvého stupňa odvolací súd uvádza, že v správnom súdnictve súdy preskúmajú zákonnosť žalobou napadnutých správnych rozhodnutí ako i postupov predchádzajúcich ich vydaniu, kedy je už skutkový stav známy a vyplýva z obsahu administratívneho spisu a dokazovanie sa vykonáva len výnimočne. Pre súd je v rámci správneho prieskumu zákonnosti napádaných rozhodnutí orgánov verejnej správy rozhodujúci skutkový stav, ktorý bol zistený v správnom konaní, a teda bol tu v čase vydania správneho rozhodnutia (§ 250i ods. 1 a 2 OSP). Vo svetle výsledkov vykonaného dokazovania odvolací súd hodnotí postup krajského súdu ako zákonný a uvedenú námietku žalobcu ako nedôvodnú.

Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane aplikujúc 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 týkajúcich sa prepravy predmetného tovaru na územie Maďarskej republiky 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 žalobcovmu predloženému daňovému dokladu vo svetle kontrolných zistení, absentuje reálny základ, čo oprávnene vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdanielných plnení do členského štátu, na základe ktorých žalobca v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie august 2011 uviedol dodanie tovaru oslobodené od dane podľa § 43 zákona o DPH, ako i pochybnosti o vieročnosti účtovnej evidencie vedenej žalobcom (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní).

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave ako súladný so zákonom podľa § 219 ods. 1, 2 O.s.p. 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.