

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/48/2015
Identifikačné číslo spisu:	2014200220
Dátum vydania rozhodnutia:	27.07.2016
Meno a priezvisko:	JUDr. Jozef Milučký
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:2014200220.1

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. 1100305/1/49983/2014/5057 zo dňa 27.01.2014, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/18/2014-45 zo dňa 27. januára 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/18/2014-45 zo dňa 27. januára 2015 p o t v r d z u j e.

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

Odôvodnenie

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. 9410402/5/4746509/13/Rig zo dňa 22.10.2013. 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“), nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie júl 2011 v sume 24 700,20 Eur a vyrubil mu vlastnú daňovú povinnosť v sume 10 683,90 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 nepriznania nadmerného odpočtu za predmetné zdaňovacie obdobie a dodatočného určenia daňovej povinnosti 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 odberateľovi BAU-OIL Kft., Maďarsko na základe odberateľských faktúr VF 20110197 zo dňa 08.07.2011, VF 20110209 zo dňa 14.07.2011, VF 20110213 zo dňa 15.07.2011, VF 20110218 zo dňa 20.07.2011, VF 20110222 zo dňa 22.07.2011, VF 20110224 zo dňa 28.07.2011 a VF 20110226 zo dňa 29.07.2011, ktoré žalobca preukazoval predložením uvedených faktúr, prehláseniami odberateľov, že tovar bol prepravený do iného členského štátu v EÚ, a prepravnými dokladmi CMR, deklarujúcich realizáciu prepravy tovaru prostredníctvom maďarského prepravcu PEBOR 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.

Za účelom prieskumu zákonnosti napádaného procesu daňovej kontroly za predmetné zdaňovacie obdobie krajský súd na základe obsahu administratívneho spisu sumarizoval podstatné skutkové procesné okolnosti a konštatoval, že v súlade s § 15 ods. 10 zákona o správe daní bol o výsledku zistenia oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu vyhotovený Protokol č. 9410402/54030555/13/Krá zo dňa 05.09.2013. Tento bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa a jeho prerokovanie, č. 9410402/5/4030348/13/Krá zo dňa 05.09.2013, zaslaný žalobcovi, ktorý ho dňa 13.09.2013 prevzal. Vo výzve správca dane určil prerokovanie protokolu na deň 21.10.2013. Na výzvu správcu dane žalobca odpovedal podaním zo dňa 18.09.2013, v ktorom uviedol, že doručený mu písomný materiál označený ako „protokol“ nemá náležitosti vyžadované podľa § 15 ods. 1 písm. k) zákona o správe daní, preto sa k nemu vyjadri až po doručení úplného protokolu. Dňa 21.10.2013, ktorý deň bol určený ako deň prerokovania protokolu sa dostavil k správcovi dane konateľ žalobcu. Po prerokovaní bol dokument podpísaný zamestnancami správcu dane a kontrolovaným žalobcom. Správca dane o priebehu prerokovania protokolu spísal zápisnicu č. 9410402/5/4721136/13/Krá zo dňa 21.10.2013, ktorú ale žalobca odmietol podpísať s poukazom na to, že protokol, ktorý mu bol doručený spolu s výzvou zo dňa 05.09.2013 neobsahoval podpis zamestnanca správcu dane, preto ho nepovažoval za protokol spĺňajúci náležitosti uvedené v § 15 ods. 11 zákona o správe daní. Protokol už opatrený podpismi zamestnancov vidí prvýkrát, a preto žiadal, aby mu bola poskytnutá zákonná lehota na jeho preštudovanie a oboznámenie sa s jeho obsahom, a to osem pracovných dní. Dňa 30.09.2013 bolo doručené správcovi dane vyjadrenie k protokolu zo dňa 28.10.2013, ku ktorému správca dane zaujal stanovisko v úradnom zázname č. 9410402/5/4954004/13/Krá zo dňa 04.11.2013. Správca dane konštatoval, že žalobca ako daňový subjekt bol oboznámený so zisteniami správcu dane, protokol mu bol predložený na oboznámenie sa, vyhotovený v súlade s náležitosťami vyžadovanými zákonom, pričom správca dane oboznámil žalobcu v zápisnici o prerokovaní protokolu o jeho nesprávnom právnom názore k náležitostiam protokolu a k jeho práve vyjadriť sa k nemu najneskôr do 8 pracovných dní od doručenia. Ku kontrolným zisteniam sa daňový subjekt nevyjadril, ani nepredložil žiadne iné dôkazy, daňová kontrola k oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2011 tak bola ukončená dňa 21.10.2013, t. j. v deň, kedy bol prerokovaný a doručený žalobcovi i protokol č. 9410401/5/4030555/13/Krá zo dňa 05.09.2013.

Namietaný postup správcu dane v súvislosti so spracovaním výsledkov daňovej kontroly do protokolu a jeho následným prerokovaním na základe žalobcovi zaslanej výzvy, s poskytnutím mu zákonnej lehoty ôsmich pracovných dní na vyjadrenie sa k jeho obsahu, krajský súd vyhodnotil ako súladný s právnou úpravou podľa § 15 ods. 10 zákona o správe daní. Krajský súd bral do úvahy, že s dôvodom založeným na námietke o neposkytnutí lehoty na vyjadrenie sa k protokolu sa žalovaný podrobne vysporiadal v

rozhodnutí napadnutom žalobou a zaoberal sa ňou i správca dane v odôvodnení dodatočného platobného výmeru, z ktorého vyplýva, že tento žalobcu poučil o procese vyhotovenia protokolu, s jeho právom a lehotou na vyjadrenie sa k nemu, ako i o náležitostiach a spôsobe jeho podpisovania, vyplývajúcich z ustanovení § 15 ods. 10 a ods. 12 zákona o správe daní.

Podľa krajského súdu protokol o výsledku daňovej kontroly zaslaný daňovému subjektu na vyjadrenie sa môže ešte meniť resp. opraviť a ak žalobca doručený mu protokol ignoroval s tým, že nemá náležitosti uvedené podľa § 15 ods. 11 písm. k) zákona o správe daní (podpis zamestnancov správcu dane vykonávajúcich daňovú kontrolu), sám sa zbavil možnosti vyjadriť sa k protokolu v lehote podľa § 15 ods. 10 citovaného zákona. Krajský súd vychádzal zo skutočnosti, že žalobcovi bolo umožnené k predmetnému protokolu sa v lehote ôsmich pracovných dní vyjadriť, pretože mu bol spolu s výzvou na vyjadrenie doručený dňa 13.9.2013. Prerokovaný bol dňa 21.10.2013, pričom podľa § 15 ods. 12 zákona o správe daní protokol po prerokovaní podpisuje zamestnanec správcu dane. Z uvedeného dôvodu krajský súd uzavrel, že protokol doručený spolu s výzvou žalobcovi spĺňal pre toto štádium vyžadované náležitosti a po podpísaní prerokovaného protokolu zamestnancom správcu dane ako i daňovým subjektom už nevzniká daňovému subjektu právo na poskytnutie ďalšej lehoty na vyjadrenie sa. Protokol bol prerokovaný zákonným spôsobom, krajský súd nezistil, že by došlo k porušeniu práv žalobcu a preto predmetný protokol vyhodnotil ako zákonným spôsobom získaný dôkazný prostriedok.

Námietku žalobcu o porušení ustanovenia § 79 zákona o DPH správcu dane v súvislosti s oneskoreným začiatkom výkonu daňovej kontroly oprávnenosti uplatneného nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za júl 2011 (až 17.10.2011) a s úmyselným a neoprávneným zadržiavaním nadmerného odpočtu správcu dane, krajský súd, s poukazom na obsah daňového priznania žalobcu za predmetné zdaňovacie obdobie, obsah administratívneho spisu a ustanovenie § 79 ods. 3 zákona o DPH, vyhodnotil ako nedôvodnú. Krajský súd vychádzal zo skutočnosti, že žalobca ako platiteľ v predmetnom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie júl 2011, v ktorom nadmerný odpočet vznikol (§ 79 ods. 3 citovaného zákona) nevyznačil, že spĺňa podmienky vyžadované podľa § 79 ods. 2 zákona o DPH, preto správca dane postupoval podľa § 79 ods. 1 a 4 zákona o DPH. Tento postup správcu dane krajský súd vyhodnotil ako správny a v súlade so zákonom. Dôvodil, že daňové priznanie za nasledujúce zdaňovacie obdobie, august 2011, bolo žalobcom ako daňovým subjektom podané dňa 23.09.2011 a tak odo dňa 24.09.2011 začala plynúť 30-dňová lehota na vrátenie nadmerného odpočtu, ak nezačne daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu. Správca dane začal daňovú kontrolu dňa 17.10.2011, teda v zákonom stanovenej lehote.

Krajský súd sa stotožnil so stanoviskom žalovaného, podľa ktorého správca dane nemá zákonnú povinnosť informovať daňový subjekt o dôvodoch vykonania daňovej kontroly. Táto bola vykonaná v súlade s § 15 ods. 1 zákona o správe daní na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za júl 2011. O dôvode výkonu predmetnej daňovej kontroly bol žalobca informovaný upovedomením o vykonaní daňovej kontroly č. 621/320/62105/2011/Krá zo dňa 04.10.2011, ktoré žalobca prevzal dňa 06.10.2011. K žalobcom poukazovaným záverom nálezu ÚS ČR sp. zn. 1835/07 zo dňa 18.11.2008, boli už prekonané rozhodnutím I. ÚS ČR 378/2010, ktorým súd konštatoval, že typické a obvyklé skutočnosti, ktoré sú v kontrolnej činnosti daňových úradov predmetom daňovej kontroly, ich bežné overenie nepredstavuje neobvyklú či snáď dokonca šikanóznou formu výkonu daňovej správy. Na základe uvedeného krajský súd tento žalobný dôvod vyhodnotil ako nepreukázaný.

Pri súdnom prieskume dodržania zákonnej lehoty na vykonanie predmetnej daňovej kontroly, v spojení s namietaným prerušením jej výkonu, krajský súd oboznámil obsah administratívneho spisu, podľa ktorého daňová kontrola bola prerušená rozhodnutím č. 621/320/67934/2011-Krá zo dňa 28.10.2011 od 2.11.2011 do 27.2.2012 a rozhodnutím č. 9410401/5/2370703/2012 zo dňa 31.08.2012 od 14.9.2012 do 21.6.2013. Podaním zo dňa 16.08.2013 označeným ako oznámenie č. 9410402/5/3019470/13/Krá zo dňa 25.06.2013 oznámil žalobcovi, že dňa 21.06.2013 pominuli prekážky, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila. Na základe žiadosti správcu dane č. 9410402/5/699071/2012/Krá zo dňa 04.06.2012 Finančné riaditeľstvo SR predĺžilo oznámením č. 20201/1/541571-1050464/2012 zo dňa 25.06.2012 lehotu na

vykonanie daňovej kontroly u žalobcu za zdaňovacie obdobie júl 2011 o 6 mesiacov, t.j. do 04.01.2013.

S poukazom na znenie ustanovenia § 15 ods. 16 zákona o správe daní krajský súd uviedol, že § 25a citovaného zákona umožňuje prerušenie daňovej kontroly, nakoľko sa jedná o konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, ktoré bolo vzhľadom na podanie žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií dôvodné. Prerušenie daňovej kontroly nebolo, vzhľadom na potrebu správca dane na základe medzinárodnej výmeny informácií zistiť čo najdôslednejšie všetky pre vydanie rozhodnutia rozhodujúce skutočnosti, účelovo vedené snahou oddialiť vrátenie nadmerného odpočtu. Krajský súd vyhodnotil, že prerušenie, ako ani predĺženie daňovej kontroly, nebolo v rozpore so zákonom a nedošlo týmito postupmi k prekročeniu zákonom stanovenej maximálnej doby trvania dĺžky daňovej kontroly, ako sa žalobca nesprávne domnieva.

Námietanú nesprávnu aplikáciu procesného právneho predpisu krajský súd v rámci súdneho prieskumu nezistil a uviedol, že daňové konanie začaté dňa 17.10.2011 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 dodatočnom platobnom výmere sa dostatočne vyjadrili k žalobcovým návrhom a námietkam. Žalobca bol v danom prípade v situácii, keď

výsledky vykonaného dokazovania za zdaňovacie obdobie júl 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, nakoľko v konaní predkladané doklady boli vyhodnotené ako nedostačujúce a nepreukazné. Podľa krajského súdu žalobcom predložené daňové doklady nespĺňajú náležitosti dôkazného dokumentu a nekorešpondujú s tovarom, ktorý je na odberateľských faktúrach, dodacích listoch uvedený, teda nedokazujú, že tovar bol prepravený z tuzemska do iného členského štátu. Prepravný doklad CMR nebol vyplnený v súlade s vyhl. č. 11/1975 Zb. o Dohovore o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave. Podľa prepravných dokumentov CMR je prepravcom iná osoba, preto je žalobca ako platiteľ dane povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu prepravným dokladom, a nie iba písomným vyhlásením odberateľa, alebo ním poverenej osoby. Prehlásenie o dodaní tovaru do členského štátu Európskej únie nie je v tomto prípade relevantným dôkazom o odoslaní alebo prepravení tovaru z tuzemska do iného členského štátu, na predložených neúplných CMR chýbajú údaje, ktoré by vierohodne preukázali, že na základe príslušnej prepravy bol prepravený a dodaný práve tovar, ktorý je na odberateľskej faktúre. To bol dôvod, pre ktorý tieto nemohli mať silu dôkazu a nemôžu byť nahradené iba potvrdeniami podľa § 43 ods. 5 písm. c) zákona o DPH. Dokazovanie preukázalo, že tovar ktorého sa oslobodenie od dane týka, bol vyskladnený spoločnosťou SLOVAK PETROLEUM s.r.o., predtým HBL s.r.o. v Senici, kde bol naložený na vozidlá, ktoré si podľa žalobcu zabezpečili jeho odberatelia, ale na dodacích listoch nie je potvrdené prevzatie tovaru, pričom ako odberateľ tovaru je na dodacích listoch uvedená iná spoločnosť členského štátu BAU-OIL Kft., teda na uvedených dodacích listoch vôbec nefiguruje ako odberateľ žalobca a ani z nich nevyplýva, že by bol žalobca vôbec účastníkom predmetných dodávateľsko-odberateľských vzťahov. Daňové subjekty SLOVAK PETROLEUM s.r.o. a žalobca - MARIOL KN s.r.o. sú personálne prepojené cez osobu konateľa Mária Csenteho, preto nie je zjavné, či vôbec došlo k zmene vlastníckeho práva k tovaru zo spoločnosti SLOVAK PETROLEUM s.r.o. na spoločnosť MARIOL KN s.r.o., ktorá má byť dodávateľom tovaru do iného členského štátu.

V súvislosti so skutkovými zisteniami krajský súd bral taktiež do úvahy, že vozidlá uvedené na CMR, ako prepravujúce predmetný tovar, boli zaevidované v elektronickom mýtnom systéme, ale z týchto zistení je zjavné iba to, že sa ako ťahače pohybovali po území Slovenskej republiky, ale nie je preukázané, že by prepravovaný tovar v návesoch - cisternách s EČ R. a R. základový olej previezol, pretože v elektronickom systéme sa neevidujú návesy.

Ohľadom námietky žalobcu o nevypočutí vodičov krajský súd poukázal na konštatovanie žalovaného, že deklarovaný prepravca, spoločnosť PEBOR Kft., nevedel uviesť mená konkrétnych vodičov, preto ich nebolo možné vypočuť.

V tejto súvislosti krajský súd poukázal na to, že daňové konanie sa riadi zásadou prejednávacou, a nie vyšetrovacou, kedy správny orgán zvažuje, ktoré z dôkazov vykoná a ktoré nie je potrebné vykonať. Žalobcom predložené doklady neobsahovali zákonom vyžadované náležitosti, ktoré konkretizoval žalovaný v rozhodnutí napadnutom žalobou a nepreukázali vznik nároku žalobcu na nadmerný odpočet DPH. Krajský súd konštatoval, že daňové orgány oboch stupňov postupovali v záujme žalobcu a vedení snahou na základe príslušných dokladov ustáliť, že žalobca splnil podmienky oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH a že predmetný tovar bol prepravený z tuzemska do iného členského štátu žalobcom a nadobúdateľ tovaru je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte - konkrétne spoločnosť BAU-OIL Kft. v Maďarsku. Avšak tento odberateľ je podľa informácií maďarskej daňovej správy nekontaktnou osobou, s fiktívnou adresou sídla, pričom ani nebolo potvrdené, že by tovar od žalobcu v júli 2011 nadobudla. Relevantné doklady, ktoré by jednoznačne potvrdili oprávnenosť tohto nároku, neboli predložené, nákladné listy CMR boli zmätočné, neboli vyplnené tak, aby jasne identifikovali nadobúdateľa tovaru a mohli splniť podmienku dôkazného prepravného dokladu vyžadovaného podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH. Krajský súd vyhodnotil, že správca dane, ako i žalovaný, sa v odôvodnení napadnutých rozhodnutí podrobne venovali dokladom predložených

žalobcom a získaným na základe žiadostí v rámci medzinárodnej výmeny informácií. Bolo preukázané, že na CMR predložených žalobcom bol v časti 1. uvedený ako dodávateľ SLOVAK PETROLEUM s.r.o. Senica - Čáčov, oproti čomu niektoré CMR predložené žalobcom boli v časti 1 prečiarknuté a opravené na MARIOL KN s.r.o., na iných chýbalo potvrdenie prevzatia tovaru od odberateľa. V rozpore boli i sprievodné dokumenty, keď podľa záznamu o prevádzke vozidla bol tovar vyskladaný v Maďarsku, ale na CMR je uvedený údaj „Austria“. Žalobca v postavení daňového subjektu jednoznačne nepreukázal, že nadobudol k predmetnému, následne intrakomunitárne dodávanému tovaru vlastníctvo od spoločnosti SLOVAK PETROLEUM s.r.o., keďže na dodacích listoch nie je ako odberateľ uvedený žalobca. Ďalej nebolo preukázané, že došlo k preprave tovaru z tuzemska do iného členského štátu, nebolo rovnako preukázané, že nadobúdateľom tovaru mala byť spoločnosť BAU-OIL Kft. a práve nedostatky v identifikácii konkrétnych údajoch v predkladaných dokumentoch spôsobili, že daňové orgány nepovažovali tieto za doklady spôsobilé preukázať vznik práva žalobcu na deklarovaný odpočet DPH.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie z dôvodov podľa § 205 ods. 2 písm. a), d) a f) OSP, § 221 ods. 1 písm. h) a f) OSP a eventúalnym petitom navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie, alebo aby zrušil rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil právo na náhradu trov konania.

S poukazom 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 júl 2011, spočívajúci v jej oneskorenom začatí. Podľa žalobcu mal správca dane vrátiť nadmerný odpočet do 30 dní od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom nadmerný odpočet vznikol, alebo v tejto lehote začať u žalobcu daňovú kontrolu. Správca dane však začal predmetnú daňovú kontrolu až dňa 17.10.2011, teda konal v rozpore s ustanovením § 79 zákona o DPH, keďže zjavne začal s výkonom daňovej kontroly až po uplynutí stanovenej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu, pričom zároveň ani uplatnený nadmerný odpočet v zákonom stanovenej lehote žalobcovi nevrátil. Nedodržanie lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu, nedodržanie správneho úradného postupu v súvislosti so začiatkom výkonu daňovej kontroly a neúmerne predlžovanie celého konania, považoval žalobca za dôvod nezákonnosti celého daňového konania, ktorým je toto zaťaženie. Týmto došlo k nesprávnemu úradnému postupu správcu dane a takýmto nezákonným postupom bola jednoznačne žalobcovi spôsobená ujma na jeho právach. Správca dane pri svojej činnosti nemôže konať svojvoľne, ale svoju právomoc môže uplatňovať len na účely a v rozsahu, ku ktorým mu bola táto právomoc zverená. Žalobca poukázal na to, že vo svojom žalobnom návrhu nespochybnil právo správcu dane vykonávať daňovú kontrolu (ako to nesprávne uvádza krajský súd na str. 2 napadnutého rozsudku), ale namietal nezákonný postup žalovaného pri jej výkone, v súvislosti s porušením príslušných právnych predpisov a tento postup žiadal preskúmať.

V nadväznosti na uvedené žalobca napadnutému rozsudku vytýka, že krajský súd iba doslovne odcitoval z vyjadrenia žalovaného a stotožnil sa s jeho opisom skutkového stavu aj s výkladom žalovaného ohľadom uplatnenia postupu podľa § 79 zákona o DPH. Ich konštatovanie, že žalobca podal daňové priznanie za nasledujúce zdaňovacie obdobie august 2011 dňa 23.09.2011, nijako s prejednávanou vecou nesúvisí a rovnako ani nemá žiaden vplyv na počítanie lehôt v tomto konaní, v súvislosti so začiatkom plynutia lehoty na začiatok výkonu daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie júl 2011.

V súvislosti s prieskumom zákonnosti postupu podľa § 79 zákona o DPH žalobca vyjadril nesúhlas s tvrdením krajského súdu, že žalobca v daňovom priznaní za kontrolované zdaňovacie obdobie nevyznačil splnenie podmienok podľa § 79 ods. 2 zákona o DPH, nakoľko toto sa jednak nezakladá na pravdivom skutkovom základe, keďže daňové priznanie žalobcu za zdaňovacie obdobie júl 2011 krajský súd ani nemal k dispozícii a jednak skutočnosť, že žalobca nevyznačil splnenie podmienok podľa § 79 ods. 2 zákona o DPH, daňové orgány oboch stupňov neuvádzali v žiadnom z preskúmaných rozhodnutí. Podľa žalobcu, túto skutočnosť uviedol žalovaný vo vyjadrení k žalobnému návrhu žalobcu, pričom ju zákonným spôsobom nepreukázal, ani nenavrhol ako dôkaz v tomto konaní a krajský súd sa bez

riadneho odôvodnenia iba stotožnil s tvrdením žalovaného.

Žalobca napáda nedostatočné odôvodnenie rozsudku krajským súdom, pretože tento sa uvedenou námietkou porušenia lehoty na vykonanie daňovej kontroly a na vrátenie nadmerného odpočtu dostatočne nezaoberal.

Vo vzťahu k namietanému nedodržaniu zákonnej lehoty 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 správe 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 nenáležité a nezákonné. O žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií sa nevedie žiadne konanie, preto nie je možné podľa § 25a ods. 1 zákona o správe 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 správe 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 súd sa v rámci súdneho prieskumu nezákonne prekročenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly nezaoberal ani žalobcom namietanou skutočnosťou, že žalovaný lehotu 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 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/V/2009, 2Sžf/35/2010, zaoberajúce sa okrem iného aj inštitútom daňovej kontroly.

Ďalej žalobca napáda nesprávne právne posúdenie namietaného nedostatku protokolu, ktorý mu bol doručený bez zákonnej náležitosti podľa ustanovenia § 15 ods. 11 písm. k) zákona o správe daní, t. j. nebol opatrený vlastnoručnými podpismi zamestnancov správcu dane, ktorí vykonávali daňovú kontrolu, pričom podľa názoru žalobcu ide o kogentné ustanovenie uvedeného predpisu.

S poukazom na obsah administratívneho spisu v časti konania predchádzajúceho ukončenie výkonu daňovej kontroly a prerokovaniu protokolu o jej výsledku žalobca uviedol, že predmetný protokol neignoroval, dožadoval sa u správcu dane dokumentu s predpísanými zákonnými náležitosťami, čo správca dane odmietol a odmietol o tejto skutočnosti spísať zápisnicu, bez zákonného dôvodu. Teda správca dane ignoroval písomné aj ústne podanie žalobcu, ktoré bolo jeho vyjadrením k protokolu. Správca dane nespísal o tomto písomnom ani ústnom podaní zápisnicu, pričom vyjadrenie žalobcu, hoc i k náležitostiam protokolu, malo tvoriť dodatok k tomuto protokolu. Je pravdivé tvrdenie krajského súdu v tej časti, že zaslaný protokol sa ešte môže meniť aj dopĺňať. Podľa žalobcu, však správca dane to môže vykonať už iba formou dodatku k zaslanému protokolu. Opísaným konaním prvostupňový daňový orgán porušil ustanovenie § 11 zákona o správe daní.

Žalobca má za preukázané, že mu nebola poskytnutá zákonná lehota na preštudovanie a oboznámenie sa s protokolom a ani s vyporiadaním sa konajúceho správcu dane s námietkami, ktoré žalobca uvádzal vo svojom vyjadrení k prílohe Výzvy na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie č. 9410402/5/4030348/13/Krá zo dňa 05.09.2013, pričom krajský súd túto skutočnosť nesprávne právne posúdil a zákonným spôsobom v rozhodnutí neodôvodnil.

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, pričom je zrejmé, že krajský súd nerozlišuje správne medzi pojmami daňová kontrola a daňové konanie, pričom sa nejedná o totožné inštitúty. Aplikoval rozširujúci výklad citovaných ustanovení § 165 a § 165b daňového poriadku a tým vec nesprávne právne posúdil. Žalobca dôvodil, že „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 nepochybné, že je toto znenie právneho predpisu záväzné pre daňové orgány a rovnako tak aj 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 zákonodarca 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 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 prejednávanú 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 v dôkazoch a v prípade vykonania dôkazov výsluchom svedkov, mu neumožnil byť prítomný pri ich výsluchu a klásť svedkom otázky. Prejednávacía 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 správneému 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, neakceptoval.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil. Vzhľadom na zhodnosť odvolacích dôvodov so žalobnými námietkami, odkázal v podrobnostiach na svoje vyjadrenie k žalobe.

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 preplatkov a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov.

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

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

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

Podľa § 15 ods. 1 zákona o správe daní daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo ine 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 dokazné 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 § 78 ods. 1 zákona o DPH platiteľ je povinný do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia podať daňové priznanie a v tej istej lehote zaplatiť vlastnú daňovú povinnosť. Platiteľ registrovaný podľa § 5 a 6 nie je povinný podať daňové priznanie, ak mu nevznikla v zdaňovacom období daňová povinnosť alebo právo na odpočítanie dane, s výnimkou platiteľa, ktorý je povinný platiť preddavok na daň podľa § 78a, a s výnimkou platiteľa, ktorý v zdaňovacom období dodal tovar oslobodený od dane podľa § 43 alebo podľa § 47 alebo dodal tovar podľa § 45.

Podľa § 79 ods. 1 zákona o DPH, ak v zdaňovacom období vznikne platiteľovi nadmerný odpočet, odpočíta platiteľ nadmerný odpočet od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcom zdaňovacom období s výnimkou podľa odseku 2. Ak platiteľ nemôže odpočítať nadmerný odpočet od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcom zdaňovacom období, daňový úrad vráti neodpočítaný nadmerný odpočet alebo jeho neodpočítanú časť do 30 dní od podania daňového priznania za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol alebo do 30 dní od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania, ak platiteľ nebol povinný podať daňové priznanie (§ 78 ods. 1) za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol. Na účely tohto zákona sa nadmerným odpočtom rozumie prevýšenie celkovej výšky odpočítateľnej dane za príslušné zdaňovacie obdobie nad celkovou výškou dane za príslušné zdaňovacie obdobie okrem dane pri dovoze tovaru.

Podľa § 79 ods. 2 zákona o DPH daňový úrad vráti nadmerný odpočet do 30 dní od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom nadmerný odpočet vznikol, ak

a) zdaňovacím obdobím platiteľa je kalendárny mesiac,

b) platiteľ bol platiteľom najmenej 12 kalendárnych mesiacov pred skončením kalendárneho mesiaca, v ktorom nadmerný odpočet vznikol, a

c) platiteľ nemal v období 12 kalendárnych mesiacov pred skončením kalendárneho mesiaca, v ktorom nadmerný odpočet vznikol, daňové nedoplatky a colné nedoplatky voči daňovému úradu a colnému úradu a nedoplatky na povinných odvodoch poisťného podľa osobitných predpisov. 29b)

Podľa § 79 ods. 3 zákona o DPH platiteľ, ktorý spĺňa podmienky podľa odseku 2, vyznačí túto skutočnosť v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom nadmerný odpočet vznikol.

Podľa § 79 ods. 4 veta prvej zákona o DPH, ak daňový úrad v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa odseku 1 alebo odseku 2 začne daňovú kontrolu, vráti nadmerný odpočet do desiatich dní od skončenia daňovej kontroly, a to vo výške zistenej daňovým úradom.

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 júl 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 skutočnosť, že postup a napadnuté rozhodnutia daňových orgánov vo vzťahu k tejto námietke nie je možné v tomto konaní preskúmať. Žalobca uvedené nedodržanie lehoty na začatie predmetnej daňovej kontroly a na vrátenie uplatneného nadmerného odpočtu v priebehu výkonu daňovej kontroly nenamietal postupom podľa § 15 ods. 8 zákona o správe daní, ani nevyužil možnosť súdnej ochrany podaním návrhu podľa § 250v ods. 1 OSP na konanie o ochrane pred nezákonným zásahom orgánu verejnej správy podľa piatej hlavy piatej časti OSP.

Napriek uvedenému odvolací súd považuje za potrebné uviesť, že sa nestotožňuje s argumentáciou žalobcu k uvedenej námietke a ustanovenie § 79 ods. 1 druhej vety zákona o DPH v spojení s ustanovením § 78 ods. 1 citovaného zákona si žalobca nesprávne vykladá.

Žalobca, pre účely určenia podmienok na zadržanie nadmerného odpočtu za kontrolované zdaňovacie obdobie (§ 79 ods. 1 zákona o DPH), bol povinný podať daňové priznanie, keďže v kontrolovanom zdaňovacom období dodal tovar oslobodený od dane podľa § 43 zákona o DPH (výnimka z oprávnenia nepodať daňové priznanie uvedená v § 78 ods. 1 v druhej vete in fine zákona o DPH). Z uvedeného dôvodu sa naň vzťahuje, pre účely vrátenia uplatneného nadmerného odpočtu, lehota podľa prvej časti druhej vety ustanovenia § 79 ods. 1 zákona o DPH, a nie druhá časť uvedenej vety, ako sa mylne žalobca domnieva. Teda na prípad žalobcu v kontrolovanom zdaňovacom období sa doslova vzťahuje znenie: „Ak platiteľ nemôže odpočítať nadmerný odpočet od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcom zdaňovacom období, daňový úrad vráti neodpočítaný nadmerný odpočet alebo jeho neodpočítanú časť do 30 dní od podania daňového priznania za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol...“.

Okolnosti potrebné pre posúdenie lehoty na vrátenie predmetného nadmerného odpočtu vyplývajú z obsahu administratívneho spisu a z informácií správcu dane získaných pri správe daní žalobcu (ohľadne dátumu podania daňového priznania za nasledujúce zdaňovacie obdobie august 2011). Nie je možné prisvedčiť tvrdeniu žalobcu, že krajský súd nemohol uvedené skutočnosti preveriť, keďže daňové priznanie žalobcu je súčasťou administratívneho spisu. Z neho taktiež jasne vyplýva, že žalobca v ňom na strane 2 (kolónka naľavo od riadkov 30 a 31 príslušného tlačiva) podľa § 79 ods. 3 zákona o DPH nevyznačil, že spĺňa podmienky podľa odseku 2 citovaného zákona. Splnenie podmienok podľa odseku 2 § 79 zákona o DPH má taktiež vplyv na určenie lehoty na vrátenie uplatneného nadmerného odpočtu: „daňový úrad vráti nadmerný odpočet do 30 dní od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom nadmerný odpočet vznikol, ak...“.

Na základe vyššie uvedeného a s prihliadnutím na dátum podania daňového priznania žalobcom za nasledujúce zdaňovacie obdobie august 2011, t. j. 23.09.2011, pričom 30-dňová lehota by uplynula dňom 24.10.2011, možno konštatovať, že správca dane zadržiaval nadmerný odpočet do začatia daňovej kontroly (do dňa 17.10.2011) v súlade so zákonom, pričom jeho zadržiavanie v priebehu výkonu daňovej kontroly korešpondovalo s oprávnením správcu dane vyplývajúcim mu z ustanovenia § 79 ods. 4 vety prvej zákona o DPH.

Taktiež sa odvolací súd nestotožňuje s argumentáciou žalobcu vzťahujúcou sa k nesprávnemu procesnému postupu správcu dane v priebehu výkonu daňovej kontroly a k prerokovaniu protokolu o jej výsledku.

Námietka daňového subjektu 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 správcom

dane zaslaný spolu v výzvu 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 príslušných zamestnancov správcu dane, nespôsobuje jeho nezákonnosť.

Zákonodarca doručovanie dodatku k protokolu osobitne neupravil a zo zákona nevyplýva potreba analogického postupu na jeho doručenie, ako pri doručovaní protokolu podľa § 15 ods. 10 zákona o správe daní. Naopak, dodatok k protokolu je vysporiadaním 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 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 doručenie, 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 21.10.2013, čo vyplýva z obsahu protokolu č. 9410402/5/4030555/13/Krá zo dňa 05.09.2013, podpísaného žalobcom i zamestnancami správcu dane (č. prílohy 62 administratívneho spisu), ako i zo zápisnice o ústnom pojednávaní, ktorého predmetom bolo záverečné prerokovanie protokolu č. 9410402/5/4721136/13/Krá zo dňa 21.10.2013, ktorú žalobca odmietol podpísať.

V tejto súvislosti odvolací súd prihliada na skutočnosť, že žalobcovi bol doručený predmetný protokol v dostatočnom časovom predstihu a bola mu zachovaná zákonná lehota na vyjadrenie sa k nemu, ktorej predĺženie ust. § 15 ods. 10 zákona o správe daní nepripúšťa, len jej skrátenie, a to len so súhlasom kontrolovaného daňového subjektu.

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 správcou 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 správcou 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 legitímna 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 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“), 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 nadväzujúcom vyrubovacím konaní (§ 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 dopĺňal 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.

Vzhľadom k tomu, že predmetná daňová kontrola začala dňa 17.10.2011 a ukončená bola prerokovaním protokolu o jej výsledku dňa 21.10.2013 a nasledujúci deň začalo vyrubovacie konanie podľa § 44 zákona o správe daní (§ 15 ods. 13 a ods. 14 in fine zákona o správe daní), 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 27.01.2014, 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.

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.

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. Preto v rámci preukazovania oprávnenosti jeho nároku bolo 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/ 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, PEBOR 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, spochybnili vierohodnosť 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, ak 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 žalobcu na 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 žalobcom predloženým daňovým dokladom vo svetle kontrolných zistení, absentuje reálny základ, čo oprávnene vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných 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 vierohodnosti účtovnej evidencie vedenej žalobcom (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní).

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

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

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.