

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/54/2015
Identifikačné číslo spisu:	5014201210
Dátum vydania rozhodnutia:	25.05.2016
Meno a priezvisko:	JUDr. Jozef Milučký
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:5014201210.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a zo sudcov JUDr. Ivana Rumanu a JUDr. Aleny Adamcovej v právnej veci žalobcu: Z. M., nar. XX.XX.XXXX, bytom P., právne zastúpený: Advokátska kancelária JUDr. Kuric, JUDr. Vladárová, s.r.o., so sídlom Dolný val 11, Žilina, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/314051/2014 zo dňa 10.07.2014, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/129/2014-30 zo dňa 3. marca 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/129/2014-30 zo dňa 3. marca 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 Žiline (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol ako nedôvodnú žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia vyššie uvedeného rozhodnutia žalovaného ako i rozhodnutia Daňového úradu Žilina (ďalej len „správca dane“) č. 9501401/5/1487359/2014 zo dňa 14.04.2014, ktorým správca dane žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie október 2007 v sume 326 684,22 Eur. Dôvodom vyrubenia DPH bolo neuznanie žalobcom uplatneného oslobodenia od dane podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) a správcom dane konštatované porušenie § 51 ods. 1 v nadväznosti na § 49 ods. 2 citovaného zákona. Žalobca ako daňový subjekt nespôlupracoval so správcom dane, k výkonu daňovej kontroly nepredložil žiadne doklady, preto správca dane určil daňovú povinnosť podľa § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších

predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) v nadväznosti na ustanovenie § 165 ods. 4 daňového poriadku na základe pomôcok bez súčinnosti s daňovým subjektom. Žalovaný postupom podľa § 74 ods. 5 daňového poriadku v rámci odvolacieho daňového konania rozhodnutie správcu dane potvrdil.

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

Rozsah súdneho prieskumu krajský súd vymedzil v intenciách žalobných dôvodov na preverenie namietaného procesného postupu spočívajúceho v prekročení lehoty na výkon daňovej kontroly, odňatie možnosti byť oboznámený s obsahom protokolu o určení dane podľa pomôcok a s výsledkami vykonaného dokazovania, ako i preverenie namietaného porušenia hmotnoprávných ustanovení nesprávnou aplikáciou § 43 ods. 5 zákona o DPH na zistený skutkový stav s dôsledkom nepriznania žalobcom uplatneného oslobodenia od dane podľa § 43 zákona o DPH za deklarované intrakomunitárne dodanie tovaru do Českej republiky.

Krajský súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že správca dane vydal poverenie na výkon daňovej kontroly dňa 08.09.2011 a listom pod č. 655/320/19900/2011-Kriv z 08.09.2011, ktoré doručil žalobcovi 19.09.2011, žalobcovi oznámil výkon daňovej kontroly na DPH za október - december 2007, ktorej začiatok bol stanovený na deň 06.10.2011 o 09:00 hod. v priestoroch Daňového úradu Kysucké Nové Mesto. Skutočnosť, že po doručení oznámenia o výkone daňovej kontroly žalobca oznámil správcovi dane, že podnikateľskú činnosť dňom 24.09.2011 ukončil, podľa krajského súdu nemala vplyv na zákonnosť postupu daňových orgánov, keďže predmetom začatej daňovej kontroly bolo obdobie október - december 2007, v ktorom žalobca vykonával živnosť na základe živnostenského oprávnenia a bol zapísaný v Živnostenskom registri s obchodným menom Vladimír Marčíš - MARLEX, s miestom podnikania Rudina č. 90, IČO: 34 765 255.

Ďalej mal krajský súd z obsahu administratívneho spisu preukázané, že správca dane vyzýval žalobcu výzvou zo dňa 07.10.2011 a 03.11.2011 na predloženie všetkých účtovných dokladov, ktoré boli predmetom daňových priznaní na DPH za zdaňovacie obdobie október, november a december 2007, ako aj evidenciu DPH za uvedené zdaňovacie obdobia. Tieto výzvy boli doručované na adresu žalobcu P., t.j. na adresu, z ktorej žalobca komunikoval, tak ako to vyplýva z podania žalobcu zo dňa 23.09.2011, ktorým oznamuje správcovi dane, že zdravotný stav mu nedovoľuje podnikat' a ukončil dňa 24.09.2011 podnikateľskú činnosť. Tieto výzvy boli doručené žalobcovi uložením na pošte tak, ako vyplýva z obsahu administratívneho spisu a zásielky boli vrátené správcovi dane s označením pošty „zásielka neprevzatá v odbernej lehote.“

Krajský súd vyhodnotil ďalší postup správcu dane, keď tento z dôvodu nedostatku súčinnosti žalobcu v súlade s ustanovením § 29 ods. 6 zákona o správe daní prešiel počas výkonu daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie október, november, december 2007, začatej dňa 06.10.2011, do procesu určenia dane podľa pomôcok. Uvedené správca dane oznámil žalobcovi podaním z 29.02.2012, dorúčením na adresu, z ktorej žalobca komunikoval a ktorú uvádzal v opravných prostriedkoch proti skorším prvostupňovým správny rozhodnutiam a na ktorej fyzicky preberal listové zásielky, nielen uložením na pošte tak, ako vyplýva z obsahu administratívneho spisu.

Vo vzťahu k namietanému postupu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia prvého stupňa krajský súd zistil, že žalobca sa osobne, spolu so svojím právnym zástupcom, ktorému udelil plnú moc dňa 03.09.2013, doručení správcovi dane dňa 04.09.2013, zúčastnil aj ústneho pojednávania dňa 13.09.2013 - zápisnica pred Daňovým úradom Žilina č. 9501401/5/4199191/2013. Z jej obsahu vyplýva, že na tomto pojednávaní neboli podané žiadne návrhy alebo námietky, ani neboli predložené alebo označené žiadne dôkazy. Zároveň pred vydaním napadnutého rozhodnutia a prvostupňového rozhodnutia bol právnomu zástupcovi žalobcu zasielaný protokol o určení dane podľa pomôcok, ktorý prevzal dňa 05.03.2014 a výzva na vyjadrenie k nemu z 13.03.2014, ktorú zástupca žalobcu prevzal dňa 17.03.2014 a v stanovenej lehote 15 dní pracovných dní odo dňa jej doručenia, ani po jej uplynutí, sa splnomocnený zástupca žalobcu, ani žalobca, k predmetnému protokolu nevyjadrili a nespochybnili závery v ňom uvedené.

Námietku žalobcu o nezákonnom doručení oznámenia zo dňa 08.09.2011 o výkone daňovej kontroly, s poukazom na závery odvolacieho orgánu v skoršom rozhodnutí žalovaného č. 1100301/1/159642/2013/5098 zo dňa 04.04.2013, krajský súd označil za bezpredmetnú. V nadväznosti na uvedené konštatoval, že oznámenie o výkone daňovej kontroly z 08.09.2011 žalobca riadne obdržal a vzhľadom na uvedené skutočnosti daňová kontrola začala v súlade so zákonom. Podľa názoru krajského súdu, došlo k začatiu daňovej kontroly a už nebolo možné po 14.10.2011 (kedy bolo správcovi dane doručené vypovedanie plných mocí udelených na zastupovanie žalobcu v daňovom konaní - poznámka odvolacieho súdu) doručovať toto oznámenie zástupcom žalobcu, ktorých zastúpenie jednostranným úkonom žalobcu zaniklo.

Krajský súd uviedol, že podkladom napadnutého rozhodnutia nie je protokol o výkone daňovej kontroly, ale protokol o určení dane podľa pomôcok. Z uvedeného dôvodu je žalobná námietka, spochybňujúca začatie daňovej kontroly, pre posúdenie veci irelevantná.

V tejto súvislosti krajský súd zdôraznil, že pre prípad, kedy daňový subjekt v rámci výkonu daňovej kontroly neposkytne správcovi dane potrebnú súčinnosť, vyplývajú preňho dôsledky podľa § 15 ods. 2 v spojení s § 29 ods. 6 zákona o správe daní, ktorú skutočnosť si žalobca pravdepodobne neuvedomil, keď správcovi dane neumožnil vykonať daňovú kontrolu.

Na základe vyššie uvedených zákonných ustanovení krajský súd dôvodil, že „pri výkone daňovej kontroly je predovšetkým povinnosťou daňového subjektu spolupracovať so správcom dane, navrhovať a predkladať dôkazy svedčiace o splnení si daňových povinností a umožniť správcovi dane vykonať daňovú kontrolu. Až po nesplnení týchto povinností zo strany daňového subjektu je správca dane oprávnený, za účelom splnenia povinností, ktoré mu ukladá zákon, pristúpiť k náhradnému spôsobu výpočtu dane s použitím pomôcok, ktoré má k dispozícii, alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom. V danom prípade došlo práve k tejto situácii, keď žalobca ako platiteľ DPH neumožnil správcovi dane vykonanie daňovej kontroly za príslušné zdaňovacie obdobie.

Krajský zdôrazňuje, že ak je daňový subjekt zákonným spôsobom správcom dane vyzvaný výzvou k preukázaniu konkrétnych skutočností a z výzvy je zjavné, o akých skutočnostiach má správca dane pochybnosti, je potom na daňovom subjekte, aby v rámci svojej dôkaznej povinnosti preukázal správnosť svojich tvrdení. Ak takto daňový subjekt neurobí, potom dôkazné bremeno nesplnil a tým sú pre správcu dane zároveň i dané zákonné podmienky pre určenie dane podľa pomôcok, a to postupom podľa ustanovenia § 29 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov. Pre takýto postup správcu dane potom zo zákona nevyplýva ani ďalšia povinnosť opakovane vyzývať daňový subjekt k tomu, aby doplňoval a preukazoval skutočnosti, k čomu bol už predtým vyzvaný a takúto povinnosť si nesplnil a teda neuniesol príslušné dôkazné bremeno. Na daňovom subjekte spočíva dôkazné bremeno a pokiaľ nepreukáže, čo je podľa zákona povinný, je potom správca dane oprávnený určiť daň podľa pomôcok, ktoré obstaráva správca dane bez súčinnosti s daňovým subjektom. Takýto postup je i prelomom do základnej zásady vyjadrenej v § 2 ods. 2 zákona o správe daní a poplatkov (§ 3 ods. 2 a 8 zákona č. 563/2009 Z.z.), ktorá zaručuje daňovému subjektu právo spolupracovať so správcom dane pri správnom určení dane. Dôsledkom toho potom je, že odvolací orgán, ak je základ dane a daň stanovená podľa pomôcok, môže skúmať iba dodržanie zákonných procesných podmienok pre použitie tohto spôsobu určenia dane podľa pomôcok a pokiaľ sú zákonné podmienky dodržané, odvolací orgán pre nedôvodnosť odvolanie daňového subjektu zamietne.

Zo systematiky zaradenia jednotlivých spôsobov stanovenia daňovej povinnosti v rámci zákona o správe daní a poplatkov je evidentné, že zákonodarcu za základnú metódu považuje dokazovanie, pretože daňový základ a daň sú týmto postupom stanovené najpresnejšie. Ďalšie dve metódy, to je stanovenie daňovej povinnosti za použitia pomôcok a dohodou, sú metódami náhradnými, ktoré prichádzajú do úvahy až pri vylúčení možnosti stanoviť daň dokazovaním. Pre použitie pomôcok vyžaduje zákon splnenie jedinej podmienky, že totiž daňovú povinnosť nemožno určiť dokazovaním. K predpokladom pre dohodnutie základu dane je popri splnení tejto podmienky (t.j. nemožno stanoviť daňovú povinnosť

dokazovaním) nevyhnutné splniť i ďalšiu zákonnú požiadavku, že totiž základ a výšku dane nemožno dostatočne spoľahlivo určiť ani podľa pomôcok, ktoré má k dispozícii správca dane. Zákon teda predpokladá, že ku stanoveniu daňovej povinnosti dôjde na základe dokazovania, prípadne za použitia pomôcok, či na základe dohody, pričom použitie každej ďalšej metódy je možné iba pri vylúčení predchádzajúcej metódy. Preto pokiaľ správca dane určí daň podľa pomôcok v súlade so zákonom, nemôže potom správca dane už prihliadať k ďalším okolnostiam, na ktoré poukazuje daňový subjekt a to obzvlášť, keď správcovi dane neumožnil vykonať daňovú kontrolu (§ 15 ods. 2), ktorá skutočnosť následne nepredpokladá dohodovať daň podľa § 29 ods. 5 zákona o správe daní a poplatkov.

Žalobca si totiž musí ako daňový subjekt uvedomiť, že práve on neumožnil správcovi dane riadne vykonať daňovú kontrolu a so správcom dane vôbec nespolicoval a neposkytol mu žiadnu súčinnosť. V posudzovanom prípade ide o právny stav, ktorý nepredpokladá, aby správca dane dohodoval daň s daňovým subjektom podľa § 29 ods. 5 zákona o správe daní a poplatkov.“

Vzhľadom na krajským súdom konštatovanú nečinnosť a nesúčinnosť žalobcu so správcom dane, tento v rámci súdneho prieskumu konštatoval splnenie zákonných podmienok pre určenie dane podľa pomôcok. Taktiež protokol o určení dane podľa pomôcok zo dňa 23.03.2012 je súladný s ustanoveniami § 15 zákona o správe daní a bol zákonným podkladom pre vydanie napadnutého rozhodnutia žalovaného v spojení s prvostupňovým správnym rozhodnutím.

K poukazu žalobcu na skoršie rozhodnutia správcu dane a žalovaného v konaní a procesné pochybenia jednotlivých správnych orgánov, pre daný prípad krajský súd uviedol, že preskúmajúc postup a rozhodnutie žalovaného, ktoré je predmetom prieskumu v konaní č. 20S/129/2014 (krajský súd omylom uviedol konanie v žalobcovej veci vedenej pod sp. zn. 20S/130/2014 - poznámka odvolacieho súdu).

V súvislosti s preskúmaním správnosti vyhodnotenia skutkového stavu potrebného na vydanie napadnutých rozhodnutí oboch stupňov krajský súd uviedol, že obsahom protokolu o určení dane podľa pomôcok bolo preukázané, že žalobcom deklarované oslobodenie dodávky tovaru - mäsa a mäsových výrobkov do Českej republiky pre odberateľa LEDIC, a.s., podľa jednotlivých posudzovaných faktúr, nebolo uplatnené v súlade so zákonom o DPH. Žalobca v daňovom konaní žiadnymi dôkazmi a dokladmi v súlade s § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH nepreukázal, že v preverovanom zdaňovacom období dodal faktúrami a súhrnným výkazom za IV. štvrtrok 2007 deklarovaný tovar do iného členského štátu - Českej republiky, obchodnej spoločnosti LEDIC, a.s., Praha. Správca dane v protokole, ako aj napadnutom rozhodnutí žalovaný konštatovali, že v konaní nebola preukázaná ani existencia záväzkového vzťahu medzi žalobcom a obchodnou spoločnosťou LEDIC, a.s., Praha, keď na základe vykonanej medzinárodnej výmeny informácií štatutárny zástupca LEDIC, a.s. poprel akýkoľvek obchodno-záväzkový vzťah so žalobcom a akékoľvek záväzkové vzťahy deklarované posudzovanými faktúrami. Navyše bolo preukázané, že nesplnomocnil inú osobu - A. M., na zastupovanie LEDIC, a.s. a že overená plná moc, ktorú mal podpísať štatutárny zástupca LEDIC, a.s. pre A. M., je sfaľovaná.

Rovnako žalobca podľa krajského súdu nepreukázal plnenie pre odberateľa Tešínske jatky, s.r.o., ktoré deklaroval v súhrnnom výkaze za IV. štvrtrok 2007 ako oslobodené dodávky tovarov do Českej republiky, podľa faktúr vystavených v celkovej sume 11 783,50 Sk.

V súvislosti so splnením zákonných podmienok na uplatnenie oslobodenia od DPH podľa § 43 zákona o DPH za intrakomunitárne dodanie tovaru do iného členského štátu krajský súd zdôraznil, že „zákonodarca v § 43 Zákona o DPH v znení účinnom k 31.12.2007 upravil podmienky oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu. Podmienkou oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu je, že tovar je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identickou pre daň v inom členskom štáte. V § 43 ods. 5 zákonodarca priamo ukladá platiteľovi, teda žalobcovi, povinnosť preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia podľa § 43 ods. 1, a to najmä preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu okrem kópie faktúry aj preukázať v prípade, že dopravu tovaru nevykonával žalobca ako dodávateľ, písomným potvrdením prijatia tovaru odberateľom alebo poverenou osobou. V prípade, že prepravu zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ inou

osobou, prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia. V prípade, že prepravu realizoval odberateľ, bolo potrebné predložiť písomné vyhlásenie odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu, resp. inými dokladmi ako zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar.

V konaní nebolo preukázané, že by obchodná spoločnosť LEDIC, a.s., vystavila potvrdenia o prijatí tovaru, potvrdenia o preprave tovaru, dodacie listy a pod., keď uvedená obchodná spoločnosť poprela akékoľvek obchodno-zväzkové vzťahy so žalobcom a nebolo preukázané dodanie žalobcom deklarovaného tovaru do Českej republiky, rovnako aj pre odberateľa žalobcu v Českej republike - Tešínske jatky, s. r. o. Ani z výpisu z obchodného registra spoločnosti LEDIC, a.s., nevyplyva, že by v predmete podnikateľskej činnosti tejto obchodnej spoločnosti bol nákup a obchodovanie s mäsom, resp. spracovanie mäsa a mäsových výrobkov, ktorých dodanie žalobca deklaroval v posudzovaných faktúrach.

Krajský súd dospel k záveru, že postup žalovaného, ktorý pristúpil po nedostatočnej súčinnosti žalobcu so správcom dane k určeniu dane podľa pomôcok, bol v súlade so zákonom a záver, ktorý je vyjadrený vo výrokovej časti prvostupňového správneho rozhodnutia v spojení s rozhodnutím žalovaného, ktorým bol žalobca zaviazaný na zaplatenie rozdielu DPH za zdaňovacie obdobie október 2007 vychádza z porušenia § 43 ods. 1 a 5 Zákona o DPH zo strany žalobcu. Žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na oslobodenie od DPH, i keď posudzované obchody s LEDIC, a. s. a Tešínske jatky, s. r. o., týkajúce sa dodania tovaru oslobodeného od DPH deklaroval v daňovom priznaní.

Pre posúdenie veci je irelevantné tvrdenie, že daňový subjekt disponoval s predmetným tovarom, vykonával hospodársku činnosť. Táto skutočnosť nepreukazuje a ani nemôže preukázať naplnenie ustanovenia § 43 ods. 1 a 5 Zákona o DPH, v ktorých zákonodarca explicitne stanovil povinnosti, ktoré musí každý platiteľ dane splniť, pokiaľ si chce oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu uplatniť a splnenie tejto podmienky je povinný aj preukázať. Splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na oslobodenie od DPH žalobca nepreukázal.“

Námietku napádajúcu nedodržanie zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú. Vychádzal zo skutočnosti, že podkladom na vydanie daňového rozhodnutia nebol protokol o výkone daňovej kontroly, ale protokol o určení dane podľa pomôcok. Z uvedeného dôvodu sa lehoty upravujúce dĺžku daňovej kontroly podľa § 15 ods. 17 a 18 zákona o správe daní, nemôžu vzťahovať na postup správu dane pre určenie dane podľa pomôcok. Krajský súd má za to, že zákonodarca nestanovil lehoty, v ktorých je správca dane povinný vyhotoviť protokol o určení dane podľa pomôcok, ani časovo neupravil postup po prechode z daňovej kontroly, ktorú neumožnil daňový subjekt vykonať, na postup určenia dane správcom dane podľa pomôcok.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca včas odvolanie z dôvodu podľa § 221 ods. 2 písm. h) OSP a domáhal sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil súdu prvého stupňa na nové konanie a rozhodnutie.

Žalobca napáda nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom predovšetkým vo vzťahu k namietaným procesným pochybeniam správcu dane a k nedodržaniu lehoty na vykonanie daňovej kontroly.

V dôvodoch odvolania poukázal na daňové zásady podľa § 2 zákona o správe daní, citoval ustanovenia § 29 ods. 1, 2, 4 a ods. 8 citovaného zákona. Ďalej citoval z odôvodnenia napadnutého rozsudku a skoršieho rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/40323/2014 zo dňa 21.01.2014, ktorým bolo v rámci odvolacieho daňového konania zrušené skoršie rozhodnutie správcu dane, ako i žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného. V nadväznosti na obsah preskúmaného rozhodnutia žalovaného žalobca uviedol, že sa nestotožňuje so skutkovými a právnymi závermi žalovaného, ktoré nevychádzajú z reálneho stavu veci, ktorý nebol náležitým spôsobom zistený. Podľa žalobcu je nepochybné, že

nezákonnosť preskúmaného rozhodnutia spočíva v nesprávnom právnom posúdení veci a vo vadách konania. Taktiež žalobca vyjadril nesúhlas s právnou a skutkovou argumentáciou súdu a s poukazom na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29.06.2010 naďalej namieta dĺžku daňovej kontroly. Na základe právneho záveru uvedeného nálezu žalobca protokol z daňovej kontroly, ktorá prekročila maximálnu dobu trvania, považuje za nezákonne získaný dôkazný prostriedok, ktorý v daňovom konaní nemôže byť použitý.

Žalovaný vo vyjadrení k podanému odvolaniu navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil a žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu, napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a konania, ktoré predchádzali ich vydaniu, v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP). Odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

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

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

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

Podľa § 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 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. 2 zákona o správe daní správca dane doručí daňovému subjektu písomné oznámenie o výkone daňovej kontroly. Toto oznámenie musí obsahovať miesto a deň začatia daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie. Ak z dôvodov na strane daňového subjektu nemožno začať daňovú kontrolu v deň uvedený v oznámení o výkone daňovej kontroly, daňový subjekt je povinný túto skutočnosť do 8 dní od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly oznámiť správcovi dane a dohodnúť so správcom dane iný deň začatia daňovej kontroly, pričom daňová kontrola sa nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly. Ak nedôjde k dohode medzi daňovým subjektom a správcom dane o začatí daňovej kontroly, považuje sa štyridsiaty deň za deň začatia daňovej kontroly. Ak daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu, správca dane je oprávnený zistiť základ dane a určiť daň podľa § 29 ods. 6; o tomto postupe je správca dane povinný vyhotoviť protokol o určení dane podľa pomôcok, pričom sa postupuje podľa odsekov 10, 12 a 13 a primerane podľa odseku 11; v takom prípade správca dane uvedie pomôcky, ktoré použil. Ak daňový subjekt v priebehu určenia dane správcom dane podľa pomôcok predloží účtovné doklady a iné doklady, správca dane ich môže využiť ako pomôcky. Tieto doklady daňový subjekt môže predkladať len do doručenia protokolu o určení dane podľa pomôcok (§ 15 ods. 10).

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. 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. 12 zákona o správe daní po prerokovaní protokolu protokol podpisuje kontrolovaný daňový subjekt alebo jeho zástupca a zamestnanec správcu dane. Odmietnutie podpisu kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom zamestnanec správcu dane v protokole zaznamená spolu s dôvodom odmietnutia, ak je mu známy. Jedno vyhotovenie protokolu odovzdá zamestnanec správcu dane kontrolovanému daňovému subjektu alebo jeho zástupcovi. Deň prerokovania protokolu sa považuje za deň jeho doručenia. Ak kontrolovaný daňový subjekt alebo jeho zástupca odmietne protokol podpísať alebo prevziať, alebo sa sám alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní protokolu v deň určený vo výzve, považuje sa za deň prerokovania a doručenia protokolu deň, ktorý je určený vo výzve na prerokovanie tohto protokolu.

Podľa § 15 ods. 13 vety druhej zákona o správe daní určenie dane podľa pomôcok (§ 29 ods. 6) je ukončené dňom prerokovania protokolu s daňovým subjektom alebo jeho zástupcom.

Podľa § 17 ods. 5 zákona o správe daní, ak má adresát zástupcu s plnomocenstvom pre celé daňové konanie, doručuje sa písomnosť len tomuto zástupcovi. Ak má však adresát osobne v daňovom konaní niečo vykonať, doručuje sa písomnosť jemu i jeho zástupcovi.

Podľa § 22 ods. 1 zákona o správe daní daňový subjekt je oprávnený nazeráť do spisov týkajúcich sa jeho daňových povinností, s výnimkou spisov uvedených v odseku 2. Správca dane je povinný o každom nazretí do spisu vyhotoviť úradný záznam.

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. 6 zákona o správe daní, ak nesplní daňový subjekt pri dokazovaní ním uvádzaných

skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daňovú povinnosť správne určiť a daň sa neurčí ani podľa odseku 5, alebo ak daňový subjekt vykonal úkony, ktoré svojím obsahom alebo účelom odporovali osobitnému predpisu alebo ho obchádzali a ktorých dôsledkom je zníženie základu dane, alebo v prípadoch podľa § 15 ods. 2, je správca dane pri určovaní daňovej povinnosti oprávnený použiť pomôcky, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom. Takýmito pomôckami môžu byť najmä listiny, výpisy z verejných záznamov, daňové spisy iných daňových subjektov, znalecké posudky a výpovede svedkov v iných daňových veciach, správy a vyjadrenia iných správcov dane, štátnych orgánov a obcí, záujmových združení a vlastné poznatky správcu dane zo zdaňovania dotknutého daňového subjektu, ako aj jemu podobných daňových subjektov.

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 § 165b ods. 1 daňového poriadku 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 § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočností, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočností, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočností, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Podľa § 74 ods. 5 daňového poriadku, ak odvolanie smeruje proti rozhodnutiu o dani určenej podľa pomôcok, skúma odvolací orgán dodržanie zákonných podmienok na použite § 48. Ak odvolací orgán zistí, že tieto zákonné podmienky boli dodržané, odvolaniu nevyhovie a napadnuté rozhodnutie potvrdí.

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

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

Podľa § 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.

Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu, posúdiac argumentáciu odvolacích dôvodov žalobcu, konštatuje, že vo vzťahu k dôvodom neuznania oslobodenia od dane za žalobcom deklarované intrakomunitárne dodávky predmetného tovaru odberateľom do Českej republiky, sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a na zdôraznenie jeho správnosti dopĺňa len nasledujúce dôvody (§ 219 ods. 2 OSP).

Žalobca v odvolaní, okrem citácie vyššie uvedených rozhodnutí žalovaného a odvolaním napadnutého rozsudku (čo je odvolaciemu súdu známe z obsahu administratívneho a súdneho spisu), len všeobecne vyjadril nesúhlas s právnou a skutkovou argumentáciou krajského súdu a opätovne namietal nedodržanie zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly.

Dodržanie zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly nemožno skúmať, keďže táto nebola vykonaná a predmetná daňová povinnosť bola určená podľa pomôcok. Na žalobcu sa nevzťahovali práva a povinnosti podľa § 15 ods. 5 a 6 zákona o správe daní, nebol preverovaním ním priznanej dane nijako zo strany správcu dane obmedzovaný, pričom mal všetky práva daňového subjektu, ktorými mohol prispieť k zisteniu skutkového stavu predložením potrebných daňových dokladov, dôkazov a vysvetlení, ktoré mohli byť súčasťou protokolu o určení dane podľa pomôcok a prispieť tak k preukázaniu jeho tvrdení vyplývajúcich z daňového priznania za preverované zdaňovacie obdobie a z relevantného súhrnného výkazu pre účely DPH.

Nedostatok, resp. nespĺnenie zákonných podmienok na postup podľa § 29 ods. 6 zákona o správe daní v danom prípade žalobca nenapáda, ani neuvádza, akým spôsobom sa mali daňové orgány oboch stupňov dopustiť porušenia zákona. Naopak, z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že sám žalobca nevyužil svoje procesné práva, ani si neplnil povinnosti úzko spolupracovať so správcom dane v priebehu daňového konania (§ 2 ods. 8 zákona o správe daní, resp. § 3 ods. 8 daňového poriadku). Do mesiaca od doručenia mu oznámenia o výkone daňovej kontroly (dňa 19.09.2011) odvolal plnomocenstvá udelené na jeho zastupovanie v daňovom konaní (dňa 20.09.2011, doručené správcovi dane dňa 14.10.2011) a na adrese, kde bežne preberal poštové zásielky, neprebral výzvy správcu dane na predloženie potrebných daňových dokladov na vykonanie daňovej kontroly, ani výzvy na prerokovanie protokolu o určení dane podľa pomôcok, so správcom dane nekomunikoval. Z uvedeného pasívneho postoja žalobcu, v kontexte s obsahom jeho odpovede na oznámenie správcu dane o výkone daňovej kontroly, je zrejмый zámer žalobcu vyhnúť sa daňovej kontrole. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že v rámci dvoch odvolacích daňových konaní boli zrušené dve skoršie rozhodnutia správcu dane o vyrubení dane za predmetné zdaňovacie obdobie a vec bola vrátená správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie. Týmito postupmi boli odstránené žalovaným konštatované procesné pochybenia, čím konanie o riadnom opravnom prostriedku splnilo svoj účel a zaručilo žalobcovi ochranu a možnosť realizácie jeho procesných práv, ktoré však žalobca, ani jeho novozvolený zástupca pre daňové konanie nevyužili, ani na výzvu na vyjadrenie sa k protokolu o určení dane podľa pomôcok nereagovali.

Z uvedeného dôvodu nemožno prisvedčiť žalobcovi tvrdeniu o porušení jeho procesných práv v rámci konania predchádzajúceho vydaniu preskúmaných rozhodnutí.

Krajský súd sa v napadnutom rozsudku dôsledne vysporiadal s procesnými i hmotnoprávnymi

námietkami žalobcu a správne vyhodnotil zistený skutkový stav, čo do absencie dôkazov potrebných na preukázanie dodávok predmetného tovaru odberateľom v inom členskom štáte. V danej veci nebola daňovými orgánmi oboch stupňov konštatovaná neexistencia predmetu intrakomunitárneho dodania, ale závažným spôsobom bolo spochybnené samotné dodanie tovaru do iného členského štátu. Žalobca teda neunesol dôkazné bremeno na preukázanie splnenia podmienok oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH v spojení s § 29 ods. 8 zákona o správe daní, resp. § 24 ods. 1 daňového poriadku.

S prihliadnutím na uvedené, ako i na všeobecne znejúce, nekonkrétne odvolacie námietky žalobcu, Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správny postupom 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.