

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/11/2015
Identifikačné číslo spisu:	2013200805
Dátum vydania rozhodnutia:	27.07.2016
Meno a priezvisko:	JUDr. Ivan Rumana
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:2013200805.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a sudcov JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Soni Langovej 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. 1100305/1/458513/2013/5057 zo dňa 24.09.2013, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/150/2013-56 zo dňa 18. septembra 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/150/2013-56 zo dňa 18.09.2014 p o t v r d z u j e.

Žalobcovi právo na 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. 9410401/5/3361275/13/2012 zo dňa 15.11.2012. 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 marec 2011 v sume 324 024,15 € a určil mu vlastnú daňovú povinnosť na daň z pridanej hodnoty v sume 23 511,90 €. 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.

Krajský súd zistil, že dodatočným platobným výmerom č. 9410401/5/3361275/2012 zo dňa 15.11.2012 Daňový úrad Nitra, pobočka Komárno v zmysle záverov protokolu č. 9410401/5/3361275/2012/Kel zo dňa 12.10.2012 na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie marec 2011 v sume 324.024,15 eur a určil mu vlastnú daňovú povinnosť v sume 23.511,90 eur. Vo všetkých prípadoch sporných prepráv tovaru, z titulu ktorých si žalobca uplatňoval nárok na oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH, správca dane po preverovaní intrakomunitárneho nadobudnutia tovaru príslušným odberateľom zistil, že nie sú splnené zákonné podmienky oslobodenia od dane, nakoľko chýbajú doklady potvrdzujúce prevzatie tovaru. Tvrdení prepravcovia nepredložili prepravné doklady CMR osvedčujúce riadne vyvezenie tovaru z územia SR a odovzdanie odberateľovi, resp. ďalšie sprievodné dokumenty. Odôvodnenie rozhodnutia sa vysporiadalo aj s námietkami k Protokolu, ktoré vyhodnotilo ako nespôsobilé spochybniť závery o nedôvodnosti uplatneného nadmerného odpočtu. Tvrdený tuzemský prepravca Lady, spol. s r.o. v danom období nebol zaregistrovaný na dani z motorových vozidiel, ani nevykázal žiadne výnosy za rok 2011, Autospol, s.r.o., Rožňava poprel uskutočnenie medzinárodnej prepravy pre žalobcu, Tex3, s.r.o., nevedel nijakým spôsobom preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia. Pokiaľ žalobca tvrdil dodanie tovaru zahraničnými prepravcami správca dane uviedol, že ohľadne spoločnosti Seend-Fe Max Kft. Budapest nebolo pripojené písomné vyhlásenie odberateľa o preprave tovaru do iného členského štátu, prevzatie tovaru maďarským odberateľom BAU-OIL Kit. Nyíregyháza nebolo uznané vzhľadom na zistenie, že tento subjekt má fiktívne sídlo, jeho predmet činnosti nezahŕňa predmetný tovar, subjekt nikdy neplatil daň ani nepriznal obchodovanie v predmetnom období. Preprava a prevzatie tovaru spoločnosťou HASLINGER TRANSPORT, s.r.o. nebolo uznané vzhľadom na popierajúce vyjadrenie jej konateľa. Tvrdený odberateľ a prepravca "DORAN COMERCE" EOOD v predmetnom období ani nemala zodpovedajúce kapacity, ani nepriznala žiadne obchody so žalobcom. V konaní predložené CMR boli vyhodnotené ako nepreukazujúce dodanie a prevzatie tovaru kupujúcim v zahraničí, nakoľko prevzatie tovaru nebolo ani v jednom prípade potvrdené. Predložené dodacie listy boli vyhodnotené ako nedôveryhodné, nakoľko Daňové subjekty HBL, s.r.o., (SLOVAK PETROLEUM s.r.o.) a žalobca sú prepojené v osobe konateľa, pričom ale žalobca nikdy nedokladoval prevzatie tovaru od dodávateľa HBL, s.r.o.

Krajský súd k trvaniu daňovej kontroly a nadväzujúcej námietke nezákonnosti ňou získaných dôkazov poukazuje na skutočnosť, že predmetná daňová kontrola bola začatá na základe oznámenia zo dňa 21.06.2011, v období 14.07.2011 - 23.01.2012 bola v súlade s ust. § 25a zák. č. 511/1992 Zb. prerušená a pokračovala až do 13.11.2012, kedy bola ukončená prerokovaním Protokolu. Lehoty v dobe počínajúcej oznámením prerušenia konania a končiacej oznámením odpadnutia dôvodov neplynuli, daňová kontrola teda bola skončená v zákonným spôsobom predĺženej lehote 12 mesiacov. Je bezpredmetný poukaz na nemožnosť prerušenia daňovej kontroly z dôvodu žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií s poukazom na to, že postup správcu dane vo vecí žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií nie je možné v zmysle výkladu použitého žalobcom považovať za konanie v zmysle § 25a ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb. Získavanie predmetných informácií nepochybne predstavovalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia. Súd si je vedomý zásadnosti záverov vyslovených v náleze US SR 24/2010 vo veci maximálnej doby trvania daňovej kontroly v nadväznosti na úpravu § 15 ods. 17 zák. č. 511/1992 Zb. na druhej strane s prihliadnutím na čiastočne odlišné okolnosti trvania daňovej kontroly, ako aj zásadu primeranosti a účelu daňového konania má za to, že dobu prerušenia daňovej kontroly na základe platného zákonného zmocnenia § 25a zák. č. 511/1992 Zb. nie je možné zahrnúť do doby trvania daňovej kontroly a z tohto dôvodu skonštatovať jej nezákonnosť vzhľadom na prekročenie lehoty jej trvania v zmysle § 15 ods. 17 a 18 zák. č. 511/1992 Zb.

Z obsahu predloženého administratívneho spisu vyplýva, že vo veci konali príslušné daňové orgány, s prihliadnutím na prebiehajúce zmeny v štruktúre daňových orgánov v zmysle zák. č. 332/2011 Z.z.

K námietke nesprávnej aplikácie procesného právneho predpisu súd uvádza, že daňové konanie začaté dňa 21.06.2011 sa do 31.12.2011 riadilo právnou úpravou zák. 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 zák. č. 511/1992 Z.z. 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 zák. č. 511/1992 Z.z.

Dňa 30.12.2012 nadobudlo platnosť a účinnosť ust. § 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.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zastúpení advokátkou v zákonnej lehote odvolanie z dôvodov podľa § 205 ods. 2 písm. a), c), d) a f) OSP, § 221 ods. 1 písm. h) a f) OSP a 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.

Namietal, že krajský súd sa v tejto súvislosti predovšetkým vôbec nezaoberal námietkou žalobcu, vyslovenou ohľadom začiatku daňovej kontroly (str. 6 žaloby), v súlade s § 15 zákona o správe daní a poplatkov v nadväznosti na § 2 ods. 1 zákona o správe daní.

Podľa v tom čase platného a účinného znenia ustanovenia § 79 zákona č. 222/2004 Z. z. 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. Deň začatia kontroly, podľa § 15 ods. 14 zákona č. 511/92 Zb. o správe daní v znení neskorších predpisov, je deň uvedený v upovedomení o vykonaní daňovej kontroly alebo v deň spísania zápisnice o začatí daňovej kontroly.

Prvostupňový daňový orgán však začal daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu, za zdaňovacie obdobie marec 2011, až dňa 21.06.2011. Teda konal v rozpore s ustanovením v tom čase platného a účinného znenia § 79 zákona č. 222/2004 Z. z., keďže zjavne začal s výkonom daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie marec 2011, až po uplynutí stanovenej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu, pričom však ani uplatnený nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie marec 2011, v stanovenej lehote žalobcovi nevrátil. Z uvedeného jednoznačne vyplýva, že dôvodný nárok žalobcu na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie marec 2011, vyplývajúci mu ex lége, bol žalobcovi, opísaným nezákonným konaním prvostupňového daňového orgánu, účelovo odopretý. Konajúci správca dane od začiatku výkonu predmetnej daňovej kontroly, bez zákonného dôvodu, nedodržiaval stanovené lehoty a ani správny úradný postup, čím neúmerne predlžoval celé konanie. Podľa nášho názoru je možné, už aj z tohto dôvodu konštatovať, že daňová kontrola je nezákonná a Protokol z nej nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť, a teda celé daňové konanie je zaťažené vadou nezákonnosti.

Ďalej namietal, že daňová kontrola nie je totožná s pojmom daňové konanie, ani netvorí časť daňového konania v zmysle teórie daňového práva, teda správca dane nebol oprávnený v súvislosti s prerušením daňovej kontroly uplatniť znenie § 25a ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov s odôvodnením na primeranosť použitia vzhľadom na znenie § 15 ods. 16 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov.

Konajúci súd opätovne, podľa názoru žalobcu, nesprávne právne posúdil vec v tom, že tento s poukazom na znenie § 25a zák. č. 511/1992 Zb. pripúšťa možnosť aplikovať na daňovú kontrolu ustanovenie zákona č. 511/1992 Zb., vzťahujúce sa výlučne na daňové konanie. Daňová kontrola nie je a nemôže byť etapou daňového konania, pretože s jej výsledkom nie je spojené vydanie rozhodnutia. Daňová kontrola teda nebola vykonaná v súlade so zákonom a Protokol spolu s Dodatkom z nej nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní použiť nemožno.

V poradí ďalšou odvolacou námietkou bolo, že konajúci súd sa v rozsudku vôbec nevenoval ani sa nevyjadril k námietke žalobcu uvedenej na str. 2 žaloby o tom, že doručený Protokol, v rozpore s platným právnym predpisom, nemal náležitosti v zmysle znenia ustanovenia § 15 ods. 11 < písm. k) zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, teda že nebol opatrený vlastnoručným podpisom zamestnanca správcu dane, ktorý vykonáva daňovú kontrolu, pričom ide o kogentné ustanovenie uvedeného predpisu. Rovnako sa konajúci súd nezaoberal ani námietkou žalobcu, že mu nebolo umožnené preštudovať obsahovú zhodnosť tohto materiálu s protokolom z vykonanej daňovej kontroly, ktorý bol žalobcovi odovzdaný, pričom zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9410402/5/3322641/2012/Kel zo dňa 13.11.2012 neobsahuje údaj o doručení Protokolu a Dodatku k Protokolu, teda doručenie Protokolu a Dodatku k Protokolu, ktorý mal byť podľa správcu dane doručený a prerokovaný dňa 13.11.2012, nie je preukázané. Konajúci súd sa bez riadneho odôvodnenia nevenoval ani námietke žalobcu o tom, že správca dane nepreukázal, že umožnil žalobcovi vyjadriť sa k Dodatku k Protokolu a že žalovaný v odvolacom konaní neskúmal, že takýmto protiprávnym postupom správcu dane bol urobený zásah do práv a právom chránených záujmov žalobcu, ktoré práva kodifikuje čl. 46 ods. 1 Ústavy SR (Nález Ústavného súdu SR č. I. ÚS 269/05-34).

Žalobca vzniesol námietky aj v súvislosti s rozsahom vykonávaného dokazovania a vyhodnotením získaných dôkazov. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí a správca dane v Dodatku k protokolu sa dostatočne vyjadrili k žalobcovým návrhom a námietkam. V tejto súvislosti nemožno opomenúť, že daňové konanie sa riadi zásadou prejednávacou, nie vyšetrovacou, správny orgán zvažuje, ktoré z navrhovaných dôkazov vykoná a ktoré vzhľadom na ich predpokladaný vplyv, či nedostatočný význam na rozhodovanie vo veci nie je dôvodné vykonávať. Žalobca bol v danom prípade v situácii, keď výsledky vykonaného dokazovania za zdaňovacie obdobie marec 2011 nepotvrdili dôvodnosť uplatneného 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.

Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 18.12.2014 k odvolaniu žalobcu uviedol, že problematikou uvedenou v odôvodnení odvolania sa už zaoberal v rámci vyjadrenia sa k žalobe a preto zotrváva na svojom stanovisku. Nepovažuje za potrebné písomne sa vyjadriť, ale zastáva názor, že prvostupňový súd dospel k správny skutkovým zisteniam a vec správne posúdil.

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.

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

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

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

V kontexte zákonnej úpravy inštitútu prerokovania protokolu o výsledku daňovej kontroly sa námietka napádajúca nedoručenie dodatku protokolu žalobcovi javí ako zavádzajúca obrana pod ťarchou kontrolných zistení spochybňujúcich žalobcom deklarované intrakomunitárne dodanie tovaru odberateľovi do Maďarskej republiky. Zákonodarca doručovanie dodatku k protokolu osobitne neupravil, zo zákona nevyplýva potreba analogického postupu na jeho doručenia, ako pri doručovaní protokolu podľa § 15 ods. 10 zákona o správe daní. Práve naopak, dodatok k protokolu je vysporiadanie sa správcu dane s vyjadrením daňového subjektu k výsledkom daňovej kontroly uvedeným v protokole ešte pred jeho prerokovaním, pričom tento dodatok je súčasťou protokolu zo dňa 12.10.2012, ktorý je predmetom osobného prerokovania oboma zúčastnenými stranami - daňovým orgánom a kontrolovaným daňovým subjektom. V tejto súvislosti odvolací súd prihliada na skutočnosť, že žalobca pri tomto procesnom úkone nevzniesol žiadne námietky na postup správcu dane a predmetnú zápisnicu a protokol spolu s jeho dodatkom zo dňa 08.11.2012 k Protokolu č. 9410402/5/2926710/212/Kel 12.10.2012 bez výhrad podpísal.

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

V súvislosti s námietkou žalobcu napádajúcou prerušenie výkonu daňovej kontroly správcom dane, v nadväznosti na prekročenie zákonnej lehoty na jej vykonanie, odvolací súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že správca dane prerušil výkon daňovej kontroly v súlade s § 25a zákona o správe daní v

spojení s § 15 ods. 16 citovaného zákona, podľa ktorého sa na výkon daňovej kontroly primerane použijú ustanovenia prvej časti zákona o správe daní, do ktorej možno zaradiť aj inštitút prerušenia konania. Primeranosť použitia tohto inštitútu neznamená, 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 vyššie uvedeného Nariadenia Rady, ktoré je záväzné v celom rozsahu a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch. Toto svojím obsahom naplňa účel stanoviť pravidlá a postupy umožňujúce príslušným daňovým orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si vymieňali akékoľvek informácie, ktoré môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho výmeru DPH, kontrole riadneho uplatňovania DPH, najmä pri transakciách v rámci Spoločenstva, a boji proti podvodom súvisiacim s DPH (článok 1 Nariadenia Rady).

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

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

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

Uvedenú časovú pôsobnosť zákona o správe daní (č. 511/1992 Zb. v platnom znení), konkrétne pre účely procesu pri výkone daňovej kontroly začatej a neukončenej pred účinnosťou daňového poriadku a pre účely vyrubovacieho konania po daňovej kontrole (§ 15 ods. 13

zákona o správe daní) začatej a neukončenej pred účinnosťou daňového poriadku, zákonodarca ponechal, keďže zákonom č. 440/2012 Z. z., ktorým sa menil a doplňal daňový poriadok, prechodným ustanovením § 165b ods. 1 a 2 s účinnosťou od 30. decembra 2012 pre daňovú kontrolu a vyrubovacie konanie upravené v § 165 ods. 4 a 5 daňového poriadku osobitne časovú pôsobnosť daňového poriadku odlišne neriešil.

Ak predmetná daňová kontrola začala dňa 21.06.2011 a bola ukončená prerokovaním protokolu s jeho dodatkom dňa 13.11.2013 a nasledujúci deň začalo vyrubovacie konanie podľa § 44 zákona o správe daní (§ 15 ods. 13 a ods. 14 in fine zákona o správe daní), a teda išlo o vyrubovacie konanie na základe daňovej kontroly začatej a neukončenej pred účinnosťou daňového poriadku, možno konštatovať, že správca dane na daňovú kontrolu a zákonodarcom vymienený úsek daňového konania - vyrubovacie konanie (§ 165 ods. 5 daňového poriadku) aplikoval správny procesný predpis - zákon č. 511/1992 Zb.

Keďže na odvolacie konanie, výsledkom ktorého je žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného zo dňa 24.09.2010, sa osobitná úprava prechodných ustanovení § 165 ods. 4 a 5 daňového poriadku nevzťahuje, žalovaný správne toto daňové konanie druhého stupňa viedol podľa ustanovení daňového poriadku, ktorý sa na toto konanie v zmysle prechodného ustanovenia § 165b ods. 1 daňového poriadku aplikoval.

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

Predmetnú daňovú kontrolu u žalobcu, ktorý v jej priebehu zmenil sídlo z Komárna do Šale (6. augusta 2012), vykonal Daňový úrad Nitra (do 31.12.2011, pred uskutočnením zmeny štruktúry finančných orgánov, Daňový úrad Komárno, teraz pobočka Daňového úradu Nitra), a tento bol v danom prípade podľa § 3 ods. 12 zákona o správe daní príslušný vo vyrubovacom konaní za kontrolované zdaňovacie obdobie. Preto neobstojí námietka žalobcu o postúpení jeho odvolania odvolaciemu orgánu miestne nepríslušným správcovi dane. Zároveň je potrebné konštatovať, že zákon, pre prípad nevyužitia autoremedúry daňovým orgánom prvého stupňa, ukladá správcovi dane povinnosť zaslať odvolávajúcemu sa daňovému subjektu len upovedomenie o predložení podaného odvolania spolu s administratívnym spisom a výsledkami doplneného daňového konania, ak bolo doplnené, odvolaciemu orgánu. Pod túto informačnú povinnosť nespádajú výsledky doplneného daňového konania.

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

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

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

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

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

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

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

Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, vykonal rozsiahle dokazovanie. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností týkajúcich sa prepravy predmetného tovaru na územie Maďarskej republiky urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcovmu predloženému daňovému dokladu vo svetle kontrolných zistení, absentuje reálny základ, čo oprávnene vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení

deklarovaných 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 v Trnave ako súladný so zákonom podľa § 219 ods. 1, 2 O.s.p. potvrdil.

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

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.