

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžf/34/2015
Identifikačné číslo spisu: 3011200786
Dátum vydania rozhodnutia: 26.07.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Kováčová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:3011200786.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členiek senátu JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Jaroslavy Fúrovej v právnej veci žalobcu: Zlatá huta spol. s r.o., so sídlom Bernolákova 11/3040, Trenčín, IČO: 31 426 964 zastúpeného advokátom JUDr. Bohumilom Novákom, Horná 27, Banská Bystrica proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí právneho predchodcu žalovaného Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/226/1149-91565/2011/994159-r z 13. septembra 2011 a č. I/226/1149-91566/2011/994159-r z 13. septembra 2011 o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/90/2011-142 zo dňa 13. januára 2015 p o t v r d z u j e.

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

Odôvodnenie

Krajský súd v Trenčíne rozsudkom č. k. 11S/90/2011-142 z 13. januára 2015 podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žaloby, ktorými sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí právneho predchodcu žalovaného Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len žalovaný) č. I/226/1149-91565/2011/994159-r z 13. septembra 2011 a č. I/226/1149-91566/2011/994159-r z 13. septembra 2011.

Rozhodnutím č. I/226/1149-91565/2011/994159-r z 13. septembra 2011 žalovaný rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 645/230/91032/10/Feč z 12. októbra 2010, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2008 v sume 355 406,95 eura, zmenil tak, že žalobcovi vyrubil sumu dane 345 871 eur. Suma vyrubenej dane bola žalobcovi znížená z dôvodu, že predmetom dodávky na základe faktúry č. 10/2008 zo 6. júna 2008 od spoločnosti A.J. Secret

Consulting s.r.o. bol granulát striebra, ktorého dodávka nebola spochybnená a tým ani právo žalobcu na odpočítanie dane z uvedenej faktúry.

Rozhodnutím č. I/226/1149-91566/2011/994159-r z 13. septembra 2011 žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 645/230/91042/10/Feč z 12. októbra 2010, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2008 v sume 353 175,06 eura.

V oboch preskúmaných rozhodnutiach žalovaný (rovnako ako správca dane v dodatočných platobných výmeroch) dospel k záveru, že žalobca si v rozpore s § 49 ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1 a § 67 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“) uplatnil nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou A Energie s.r.o. a spoločnosťou A. J. Secret Consulting s.r.o., a to z dôvodu, že uvedené spoločnosti dodali žalobcovi investičné zlato, ktorého nadobudnutie je oslobodené od dane. Dodávateľom žalobcu nevznikla daňová povinnosť, preto ani žalobcovi nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane.

Krajský súd v Trenčíne rozsudkom č. k. 11S/90/2011-142 z 13. januára 2015 vo veci rozhodol opätovne potom, ako bol predchádzajúci rozsudok krajského súdu č. k. 11S/90/2011-85 zo 17. apríla 2012 zrušený uznesením Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/39-40/2012 z 19. júna 2013 a vec bola vrátená krajskému súdu na ďalšie konanie. Najvyšší súd rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/90/2011-85 zo 17. apríla 2012 zrušil z dôvodu, že súd prvého stupňa svoje rozhodnutie náležite neodôvodnil, nakoľko z neho nevyplýva, v akom rozsahu súd prvého stupňa preskúmal napadnuté rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a postup im predchádzajúci, keďže krajský súd náležite nevyhodnotil, z akých dôvodov považoval za nedôvodné námietky žalobcu uvedené v žalobe, keď v odôvodnení svojho rozhodnutia len uviedol, že jednotlivé žalobné dôvody považuje za nedôvodné bez ďalšieho zdôvodnenia.

Krajský súd opätovne preskúmal zákonnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného a dospel k záveru, že skutkový stav bol správnymi orgánmi oboch stupňov dostatočne zistený, získané dôkazy správne vyhodnotené a správne orgány na ich základe dospeli k správne právnemu záveru. V odôvodnení rozsudku č. k. 11S/90/2011-142 z 13. januára 2015 krajský súd podrobne vyhodnotil žalobné námietky žalobcu a nepovažoval ich za dôvodné.

Námietku, ktorou žalobca namietal, že postupom správcu dane došlo k závažnému procesnému pochybeniu, keď vo veci vôbec neprebehlo prvostupňové daňové konanie, krajský súd posudzoval v zmysle § 15 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 č. 511/1992 Zb.“). Poukázal na to, že v zmysle uvedeného ustanovenia úlohou daňovej kontroly je zaobstaranie skutočností rozhodujúcich pre zistenie vzniku daňovej povinnosti a jej výšky, daňová kontrola nespadá pod procesy rozhodovacie, ale iba zisťovacie (15 ods. 1), výstup z daňovej kontroly, ktorým sa táto ukončuje (protokol) je jedným z podkladov na začatie daňového konania (§ 15 ods. 13) a súčasne predstavuje zákonom označený dôkazný prostriedok (§ 29 ods. 4). Krajský súd sa nestotožnil s tvrdením žalobcu, že správca dane postupoval tak, že samotná daňová kontrola nahradila daňové konanie, ktoré podľa jeho tvrdenia vôbec neprebehlo. Poukázal na to, že daňová kontrola bola ukončená protokolom č. XXX/XXX/XXXXX/XXXX/Vask zo dňa 9. septembra 2010, ku ktorému žalobca podal vyjadrenie, s ktorým sa správca dane vysporiadal v dodatku č. 1 prejednanom spolu s protokolom so žalobcom dňa 8. októbra 2010. Konštatoval, že dodatok k protokolu je súčasťou protokolu, nenahrádza už doručený protokol, a preto sa naň ani nevzťahujú procesné úkony, ktoré platia pre protokol, keď navyše v dodatku č. 1 správca dane len vyhodnotil námietky žalobcu k protokolu, pričom samotný obsah protokolu zostal nezmenený a následne začalo vyrubovacie konanie, v ktorom správca dane rozhodol o daňovej povinnosti žalobcu za kontrolované zdaňovacie obdobia dodatočnými platobnými výmery z 12. októbra 2010. Podľa názoru krajského súdu správca dane dôvodne nevypočul navrhnutých svedkov (Ing. N., A. S.), pretože nebol predpoklad, že zmenia svoje predchádzajúce vysvetlenia k nadobudnutiu zlata, ktoré podali pred miestne príslušnými správcami dane pri daňovej kontrole, ktoré sa týkali obchodných

spoločností, v ktorých boli konateľmi. Krajský súd mal za to, že zápisnice o výsluchu bývalých konateľov spoločností A. J. Secret Consulting s.r.o. a HiB Trade s.r.o. nie je možné hodnotiť ako nezákonne získané dôkazy, pretože ich použitie v daňovom konaní vykonanom u žalobcu bolo v súlade s § 16 a § 29 ods. 2 a 4 zákona č. 511/1992 Zb., pričom s obsahom uvedených zápisníc bol žalobca riadne oboznámený. Krajský súd poukázal na to, že žalobca v prejednávanej veci po ukončení daňovej kontroly neoznačil žiadne dôkazy, ktoré by neboli známe z daňovej kontroly, a preto nebolo v rozpore so zákonom, aby správca dane v odôvodnení dodatočných platobných výmerov nepoužil zistenia a závery daňovej kontroly.

K námietke (č. 2), ktorou žalobca namietal procesné pochybenie správcu dane, pretože žalobca neporozumel poučeniu od správcu dane a teda daňová kontrola nebola riadne ukončená prerokovaním protokolu o daňovej kontrole, krajský súd uviedol, že správca dane postupoval v zmysle § 23 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. a splnil svoju povinnosť poučiť účastníkov daňového konania a tretie osoby o povinnosti zachovávať daňové tajomstvo a o právnych dôsledkoch porušenia tejto povinnosti. Toto poučenie v zmysle § 11 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. obsahovala zápisnica o záverečnom prerokovaní protokolu. Krajský súd tiež poukázal na to, že daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu.

Krajský súd považoval za nedôvodnú aj námietku (č. 3), ktorou žalobca namietal porušenie zásady rovnosti účastníkov konania. K tejto námietke krajský súd uviedol, že daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola, má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia (§ 15 ods. 5 písm. c) zákona č. 511/1992 Zb.) a vyjadriť sa k protokolu najneskôr do ôsmich pracovných dní odo dňa jeho doručenia (§ 15 ods. 10 veta druhá zákona č. 511/1992 Zb.). Zastával názor, že na dodatok k protokolu sa už nevzťahuje právo daňového subjektu vyjadriť sa k nemu v lehote v zmysle § 15 ods. 10 veta druhá zákona č. 511/1992 Zb. Akceptovaním názoru žalobcu by mohlo dôjsť k situácii, kedy by sa daňovník opakovane vyjadroval k dodatkom k protokolu a takýmto postup by oddialil, resp. až vylúčil ukončenie daňovej kontroly v zákonom stanovenej lehote.

Vo vzťahu k námietke (č. 4), ktorou žalobca namietal, že napadnuté rozhodnutia sú nepreskúmateľné pre ich nedostatočnosť, nezrozumiteľnosť a vzájomný vnútorný rozpor, krajský súd s poukazom na § 30 zákona č. 511/1992 Zb. uviedol, že preskúmané rozhodnutia žalovaného ako aj rozhodnutia správcu dane obsahujú zákonné náležitosti a v ich odôvodneniach sú uvedené skutočnosti, ktoré boli podkladom rozhodnutia, úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov a aj použitie právnych predpisov, pričom súd nezistil ani ich vzájomnú rozporupnosť.

Krajský súd nesúhlasil ani s námietkou žalobcu (č. 5), ktorou namietal nepochopenie základných princípov reálneho obchodu a činnosti poskytovania bezpečnostnej schránky zo strany daňových úradov. Krajský súd poukázal na zistenia z medzinárodnej výmeny informácií, z ktorých vyplýva, že zásielky zlata od spoločnosti Schöller Münzhandell GmbH pre spoločnosť HiB Trade s.r.o. boli týmto obchodníkom so zlatom fakturované v roku 2008 spoločnosť A. J. Secret Consulting s.r.o., ktorá predala zlato nakúpené od HiB Trade s.r.o. len žalobcovi. V účtovníctve A. J. Secret Consulting s.r.o. nebol zistený iný dodávateľ zlata (HiB Trade s.r.o.), ani iný odberateľ zlata okrem žalobcu. Krajský súd uviedol, že bývalá konateľka spoločnosti A. J. Secret Consulting s.r.o. O. S. v rámci daňovej kontroly vykonanej v tejto spoločnosti do zápisnice uviedla, že dodané zlato malo formu plátov a nejednalo sa o investičné zlato, avšak jediným dodávateľom zlata v roku 2008 pre túto spoločnosť bola spoločnosť HiB Trade, s.r.o., kontrola rýdzosti a hmotnosti sa vykonávala u žalobcu a zlato bolo v nezmenenom stave dodávané žalobcovi. Z daňových dokladov bolo zistené, že zlato nakúpené od HiB Trade, s.r.o. bolo investičné zlato od rakúskeho obchodníka dodávané žalobcovi, pričom v účtovníctve spol. A. J. Secret Consulting, s.r.o., neboli evidované žiadne náklady spojené s prepravou zlata, skladovaním, poisťné a pod.

Vo vzťahu k námietke žalobcu týkajúcej sa bezpečnostnej schránky krajský súd poukázal na výpoveď konateľky O. S. v rámci daňovej kontroly vykonanej v spoločnosti A. J. Secret Consulting s.r.o., podľa

ktorej žalobca neposkytol spoločnosti A. J. Secret Consulting s.r.o. žiadnu bezpečnostnú schránku a medzi týmito spoločnosťami nebola uzavretá žiadna zmluva o službách bezpečnostnej schránky. Krajský súd mal za to, že žalobca nepreukázal poskytnutie služieb bezpečnostnej schránky. Vo vzťahu k dodávke granulátu striebra v zdaňovacom období jún a november 2008 krajský súd poukázal na to, že žalovaný opravil nesprávnosť rozhodnutia správcu dane tak, že znížil sumu dodatočného predpisu dane.

Krajský súd nepovažoval za dôvodnú ani námietku žalobcu (č. 6), že väčšina dôkazov bola vykonaná v rozpore so zákonom. Poukazom na skutkové zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu uviedol, že bývalí konatelia spoločností A. J. Secret Consulting s.r.o. a HiB Trade s.r.o. v rámci daňovej kontroly vykonávanej v uvedených spoločnostiach podali vysvetlenia pred miestne príslušnými správcami dane v súvislosti s týmito kontrolami, a teda neboli vypočutí ako svedkovia, pričom vyjadrenia podali v rámci daňových kontrol, ktoré začali pred výkonom daňovej kontroly u žalobcu. Krajský súd konštatoval, že ide o dôkazy, na ktoré daňové orgány prihliadajú podľa § 16 a § 29 ods. 2 a 4 zákona č. 511/1992 Zb, a preto ide o dôkazy získané v súlade so zákonom.

K tvrdeniam žalobcu, že Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky vykonávalo dôkazy, na vykonanie ktorých nemalo právo (námietka č. 7) krajský súd uviedol, že podľa § 3 ods. 5 zákona č. 150/2001 Z.z. o daňových orgánoch a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 440/2000 Z. z. o správach finančnej kontroly v znení neskorších predpisov Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky zodpovedalo za jednotné uplatňovanie osobitných predpisov daňovými orgánmi a navrhovalo ich zmenu, a preto daňové riaditeľstvo vykonávajúci riadiacu a metodickú činnosť bolo oprávnené vydávať vnútroorganizačné riadiace normy, teda aj „Pracovnú pomôcku č. XXX/X/XXXX zo dňa 7. mája 2008“, upravujúcu jednotný postup pri kontrolách daňových subjektov obchodujúcich s investičným zlatom. Krajský súd nepovažoval za dôvodnú námietku žalobcu, že daňové riaditeľstvo konalo v rozpore so základnými princípmi zákonného a spravodlivého procesu, čím zasiahlo do rozhodovania prvostupňových daňových orgánov. Stotožnil sa s názorom žalovaného, že dôkazy získané z medzinárodnej výmeny informácií boli legálne získanými dôkazmi v zmysle § 16 a § 29 ods. 2 a 4 zákona č. 511 /1992 Zb., pričom správca dane žalobcu oboznámil s obsahom dokladov získaných z medzinárodnej výmeny a umožnil mu vyjadriť sa k nim v určenej lehote od doručenia oznámenia, čo žalobca nevyužil.

Krajský súd k tvrdeniu žalobcu, že počas prerušenia konania nemožno vo veci konať, uviedol, že z administratívneho spisu nevyplýva, že by správca dane v priebehu prerušeného konania vykonal nejaké úkony. Súčasne mal krajský súd za preukázané, že správca dane žalobcu oboznámil o ukončení prerušenia kontroly listom zo dňa 25. augusta 2010, čím si splnil zákonnú povinnosť oboznamovať daňový subjekt s vykonanými úkonmi v priebehu daňovej kontroly.

Za dôvodné nepovažoval krajský súd ani tvrdenie žalobcu, že správca dane vykonal aj také dôkazy, ktoré presahovali zákonom určený nevyhnutný rámec daňovej kontroly pre správne určenie a vyrubenie dane tým, že skúmal skutočnosti v tzv. reťazcoch (námietka č. 8). Poukazom na skutkové zistenia v danej veci krajský súd konštatoval, že správca dane v súlade so zákonom preveroval v rámci medzinárodnej výmeny informácií, aké zlato žalobca v skutočnosti nadobudol. Z medzinárodnej výmeny informácií vyplýva, že žalobca, spol. HiB Trade s.r.o., ako aj spol. A. J. Secret Consulting s.r.o. boli zapojení do obchodu so zlatom. Na prepravných dokladoch bol uvedený dodávateľ Schöller Münzhandel GmbH, príjemca spoločnosť Zlatá huta spol. s r.o. alebo spoločnosť HiB Trade s.r.o., meno osoby, ktorá zlato preberala - Ing. N., ktorý potvrdil preberanie zásielok zlata. Krajský súd dospel k záveru, že žalobca nadobudol zlato od spoločnosti A. J. Secret Consulting s.r.o., ktoré vykazovalo znaky investičného zlata.

K opakovaným námietkam žalobcu o poskytnutej službe bezpečnostnej schránky uviedol, že konateľ žalobcu Ing. N. preberal zásielky zlata od rakúskeho obchodníka pre spoločnosť HiB Trade s.r.o., služby bezpečnostnej schránky mal žalobca poskytovať spoločnosti A. J. Secret Consulting, s.r.o., a nie spol. HiB Trade s.r.o.

Krajský súd poukázal na to, že daňové orgány neodôvodnili preskúmané rozhodnutia tým, že žalobca

uzavrel fiktívne obchody so zlatom. Podľa názoru krajského súdu pokiaľ žalobca v námietke poukazoval na rozhodnutie ESD v spojených veciach č. C-354/03, C-355/03 a C-348 4/03, v prejednávanych veciach išlo o inú skutkovú situáciu, t.j. o tuzemské dodávky investičného zlata, oslobodené od DPH, pričom dodávky neboli uskutočňované v reťazci, a preto nebolo dôvodné na tento stav aplikovať uvedené rozhodnutia ESD.

Vo vzťahu k námietke žalobcu (č. 9), že žalovaný aj správca dane sa snažili od začiatku kontroly preukázať, že predmetom dodávok malo byť investičné zlato, pričom rakúsky dodávateľ doručil zásielky na adresu žalobcu v zmysle miesta určenia, ale tieto boli reálne určené pre spoločnosť HiB Trade s.r.o., krajský súd konštatoval, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie za účelom zistenia, či žalobca nadobudol od spoločnosti A. J. Secret Consulting, s.r.o. zlato na ďalšie spracovanie alebo išlo o zlato, ktoré vykazovalo znaky investičného zlata oslobodeného od dane z pridanej hodnoty. Služby bezpečnostnej schránky neboli preukázané, pričom práve žalobca, zaťažený dôkazným bremenom, bol povinný preukázať bez akýchkoľvek pochybností svoje tvrdenia o poskytovaní takejto služby. Ďalej krajský súd konštatoval, že z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že zlato od rakúskeho dodávateľa vo faktúre deklarované ako investičné zlato bolo dodané v nezmenenom stave žalobcovi a že obchod medzi HiB Trade s.r.o. - A. J. Secret Consulting s.r.o. - Zlatá huta spol. s r.o. sa považoval za uskutočnený až po prekontrolovaní hmotnosti a rýdzosti zlata u žalobcu. Krajský súd mal za to, že z dokladov od rakúskej finančnej správy je zrejmé, že faktúrou č. C - 9XXX z 30. októbra 2008 s pripojeným medzinárodným nákladným listom (CMR) č. I a faktúrou č. C - XXXX z 12. novembra 2008 s pripojeným CMR č. I bolo fakturované dodanie investičného zlata, ktoré bolo dodané od rakúskeho obchodníka priamo žalobcovi, keď na CMR je uvedený ako príjemca adresa žalobcu, prvý nadobúdateľ - HiB Trade, s.r.o. tam nie je uvedený. Krajský súd mal tiež za to, že nebolo dôvodné opakované vypočutie svedkov A. S. a konateľa prepravcu Peber s.r.o. z dôvodu, že dôkazy z medzinárodnej výmeny informácií postačovali na prijatie záveru, že žalobca nadobudol zlato, ktoré vykazovalo znaky investičného zlata.

Krajský súd nesúhlasil ani s tvrdením žalobcu, že žalovaný a správca dane pri hodnotení dôkazov nevychádzali zo zásady voľného hodnotenia dôkazov, ale dôkazy hodnotili svojvoľne, účelovo v jeho neprospech (námietka č. 10). Konštatoval, že závery prijaté daňovými orgánmi majú podklad v zisteniach rakúskej daňovej správy, ktoré vychádzali z objednávok, faktúr, dodacích listov a medzinárodných prepravných listov (CMR), prepravných dokladov kuriérskej spoločnosti. Mal za to, že z medzinárodnej výmeny informácií je zrejmé, že rakúsky obchodník mal dostatok dokladov o realizácii prepravy investičného zlata k žalobcovi. Poukazom na skutkové zistenia krajský súd nepovažoval za dôvodnú ani námietku žalobcu týkajúcu sa hmotnosti zlata akceptovanú trhom drahých kovov, keďže z dokladov od rakúskeho dodávateľa a aj z prepravných dokladov vyplýva, že predmetom obchodu bolo zlato o hmotnosti akceptovanej trhom drahých kovov (nielen 1000 gramov, ale i nižších hmotností akceptovaných trhom drahých kovov). Podľa názoru krajského súdu žalobca nepreukázal, že nadobudol zlato o hmotnosti neakceptovanej trhom drahých kovov napriek tomu, že bol zaťažený dôkazným bremenom. Krajský súd neprihliadol ani na námietku žalobcu, že bol ukrátený na svojich právach tým, že nebol upovedomený o výpovedi svedkov, a to O. S. a N. K., keďže obaja podali vyjadrenia v priebehu daňových kontrol v spoločnostiach A. J. Secret Consulting, s.r.o. a HiB Trade, s.r.o. pred príslušnými správcami dane a zápisnice z týchto konaní boli predložené správcovi dane ku kontrole dane z pridanej hodnoty vykonanej u žalobcu, majú za to, že takto získané dôkazy zodpovedajú § 29 ods. 2 a 4 zákona č.511/1992 Zb., a teda nejde o dôkazy získané v prejednávanej veci v rozpore so zákonom. Krajský súd neprihliadol ani na tvrdenia žalobcu, že nebol informovaný o otázkach, ktoré správca dane žiadal preveriť formou medzinárodnej výmeny daňových informácií, keďže informácia mu bola poskytnutá dňa 1. apríla 2010 spolu s upovedomením o predĺžení výkonu kontroly. Žalobca bol oboznámený s výsledkami preverovania obchodu so zlatom počas miestneho zisťovania dňa 22. septembra 2008 Z úradného záznamu zo dňa 21. augusta 2008 vyplýva, že konateľka žalobcu nahliadla do zápisnice o ústnom pojednávaní z 12. augusta 2008, ktoré sa týkalo spoločnosti A. J. Secret Consulting, s.r.o. Žalobca bol oboznámený s obsahom zápisnice zo dňa 7. apríla 2009 vo veci dodávok zlatých tehál od spoločnosti Schöller Münzhandel GmbH, Wien. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že žalobca bol písomne oboznámený s výsledkami medzinárodnej výmeny informácií až dňa 13. júna 2011, avšak

nevyužil možnosť vyjadriť sa k uvedeným výsledkom v lehote 15 dní.

K námietke žalobcu (č. 11), ktorou namietal závery správca dane o tzv. reťazci pri preprave zlata, ktoré vychádzali z nezákonne získaných dôkazov, krajský súd poukázal na svoje odôvodnenie v bode 8. Krajský súd námietku žalobcu, že správca dane vykonával dôkazy, ktoré so žalobcom nemali žiadnu súvislosť, pretože sa týkali spoločnosti Excelent Gold Plus, s.r.o., Zafiras, s.r.o., Contel, s.r.o. Lazza s.r.o., považoval za účelovú. Poukázal na právnu úpravu ustanovenú v § 16 zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorého môže miestne príslušný správca dane požiadať o súčinnosť iných správcov dane, a na skutkové zistenia vo veci, podľa ktorých dodávateľ zlata pre žalobcu spoločnosť A Energie s.r.o. nekomunikuje so správcom dane, v sídle uvedenom podľa Obchodného registra nie je známa, konateľ tejto spoločnosti Q. J. na výzvy nereaguje, predvolania a iné písomnosti nepreberá, pričom podľa oznámenia polície sa zdržiava na území Thajska a bol naňho vydaný príkaz na zatknutie a dodanie do výkonu trestu odňatia slobody. Daňový úrad Myjava doručil správcovi dane informácie získané na základe medzinárodnej výmeny daňových informácií od českej daňovej správy, podľa ktorých žalobca nakúpil od spoločnosti A Energie s.r.o. investičné zlato, pretože táto spoločnosť obchodovala výlučne s investičným zlatom, ktoré nakúpila od spol. LAZZA, s.r.o. Myjava a spoločnosti CONTEL s.r.o. Poriadie.

Vo vzťahu k tvrdeniu žalobcu (č. 12), že správca dane počas daňovej kontroly vykonával dokazovanie nad rámec jeho oprávnení v zmysle § 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., porušil daňové tajomstvo zmysle § 23 a zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 uvedeného zákona, krajský súd uviedol, že s námietkou žalobcu týkajúcou sa vykonania kontroly nad rámec oprávnení správcu dane sa vysporiadal v bodoch 8 a 11. Následne uviedol, že žalobca nie je zo zákona oprávnený domáhať sa ochrany v mene iného daňového subjektu pre porušenie daňového tajomstva, keď túto námietku by mohla účinne podať iba poškodená strana, ako aj že žalobca ako kontrolovaný daňový subjekt je v zmysle zákonných predpisov viazaný mlčanlivosťou o veciach, ktoré sa v rámci daňového konania dozvedel a ktoré svojim obsahom sú daňovým tajomstvom, o ktorej povinnosti bol správcom dane i riadne poučený, napriek tomu, že tvrdil, že poučeniu neporozumel. Podľa názoru krajského súdu za dôkazy získané v súlade so zákonom je potrebné považovať výsledky z medzinárodnej výmeny informácií, ktoré potvrdzujú skutkový stav zistený správcom dane a ktorý je uvedený už v predchádzajúcich bodoch. Konštatoval, že žalobca počas daňovej kontroly ani v súdnom konaní nepredložil žiadne dôkazy, ktorými by preukázal, že obchodoval s tzv. priemyselným zlatom, resp. že poskytoval služby bezpečnostnej schránky.

Krajský súd neprihliadol ani na tvrdenie žalobcu, že ak daň odviekli jeho dodávateľa a aj sám žalobca, došlo by zo strany štátu k bezdôvodnému obohateniu, že žalovaný sa s jeho námietkami riadne nevysporiadal, a preto je jeho rozhodnutie nespreskúmateľné pre nedostatok dôvodov (námietka č. 13). Konštatoval, že žalovaný sa s námietkami žalobcu riadne vysporiadal, ako aj, že nezistil nespreskúmateľnosť napadnutých rozhodnutí. Uviedol, že daňovou kontrolou bolo zisťované, či si žalobca v sledovaných zdaňovacích obdobiach uplatnil odpočet dane z nákupu zlata od dodávateľských spoločností A Energie s.r.o. a A. J. Secret Consulting s.r.o. na základe predložených dodávateľských faktúr v súlade s § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z., a preto námietku, že žalobca a jeho dodávateľia odviekli daň do štátneho rozpočtu nepovažoval v tomto konaní za opodstatnenú.

Vo vzťahu k námietke č. 14, ktorou žalobca tvrdil, že napadnuté rozhodnutia sú podľa ich obsahu len opisom dodatku č. 1 k protokolu bez toho, aby prebehlo prvostupňové konanie a odvolacie konanie bolo vykonané bez akejkoľvek jeho účasti, krajský súd uviedol, že s touto námietkou sa vysporiadal v bode č.1.

Krajský súd nepovažoval za dôvodné ani námietky žalobcu (č.15), že správcovi dane zanikla právomoc na výkon daňovej kontroly, nemal žiaden zákonný dôvod na predĺženie lehoty na daňovú kontrolu a taktiež žiadny dôvod na prerušenie daňovej kontroly. Konštatoval, že daňová kontrola začala u žalobcu dňa 8. októbra 2009 a bola ukončená prerokovaním protokolu z daňovej kontroly dňa 8. októbra 2010, t.j. v jednoročnej lehote, k predĺženiu lehoty na vykonanie daňovej kontroly došlo v súlade s § 15 ods.17

zákona č. 511/1992 Zb., o čom správca dane žalobcu oboznámil. Krajský súd nepovažoval za dôvodnú ani námietku týkajúcu sa prerušenia daňovej kontroly, keďže konanie o žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií je konanie o inej skutočnosti (§ 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.).

Proti uvedenému rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote žalobca odvolanie a žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Alternatívne žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že preskúmané rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutia Daňového úradu Trenčín zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie.

V dôvodoch odvolania namietal, že krajský súd v dôvodoch napadnutého rozsudku vôbec neuviedol podstatu dôvodov zrušujúceho uznesenia najvyššieho súdu. Žalobca poukazom na právnu úpravu ustanovenú v § 226 O.s.p. uviedol, že krajský súd bez akéhokoľvek doplnenia dokazovania, prípadne zistenia zmeny skutkového či právneho stavu rozhodol znovu tak isto ako v predchádzajúcom rozhodnutí s tým, že znovu prevzal takmer v plnom rozsahu obsah dôvodov rozhodnutia žalovaného a tieto pôvodné dôvody doplnil o skutočnosti, ktoré sú práve v rozpore so skutkovým stavom veci. Vyslovil názor, že krajský súd dospel k skutkovému záveru, ktorý je v úplnom rozpore so skutočným obsahom administratívneho spisu a v rozpore s dôkazmi v ňom sa nachádzajúcimi. Podľa žalobcu prevažná väčšina týchto dôkazov nemôže byť použitá z dôvodu ich nezákonnosti.

Podľa názoru žalobcu krajský súd znova rozhodol nesprávne a nezákonne nerešpektujúc správny názor najvyššieho súdu, keďže dôvody napadnutého rozhodnutia sú zjavne zmätočné neobsahujúce žiadne nové skutočnosti oproti pôvodným dôvodom zrušeného rozsudku, ako aj že dôvody napadnutého rozsudku neobsahujú hodnotenie dôkazov jednotlivo a vo vzájomnej súvislosti, ale opisujú len čiastočne obsah administratívneho spisu a skutkové závery sú v úplnom rozpore so skutočným obsahom stavu veci. Dôvodil, že rozsudok krajského súdu je teda čiastočne nepreskúmateľný pre nedostatok a zmätočnosť dôvodov a čiastočne nesprávny pre rozpor so skutkovým stavom.

Vzhľadom na to, že krajský súd sa podľa názoru žalobcu vôbec neriadil ustanovením § 226 O.s.p. o záväznosti rozhodnutia nadriadeného súdu, žiada, aby bol rozsudok krajského súdu v celom rozsahu zrušený a vec mu bola vrátená na ďalšie konanie podľa § 250ja ods. 3, veta druhá O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 a § 221 ods. 1 písm. f) O.s.p., pretože tým, že krajský súd nerešpektoval záväzný názor odvolacieho súdu, mu odňal svojím postupom možnosť konať pred súdom, pretože mu nebola poskytnutá súdna ochrana podľa čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky.

Žalobca sa v plnom rozsahu pridržiaval obsahu žaloby, pričom svoje žalobné námietky v texte odvolania zopakoval.

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu vyjadril tak, že trvá na svojom právnom názore vyslovenom v napadnutých rozhodnutiach ako aj na svojich vyjadreniach a stanoviskách k predmetným žalobám. Navrhol, aby najvyšší súd odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

Dňom 1. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok upravujúci v zmysle § 1 písm. a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho a rozhodujúceho v správnom súdnictve, a v zmysle § 1 písm. b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnictve.

Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu prechádzalo v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), odvolanie

prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.), keď deň vyhlásenia verejného rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p. v spojení s § 211 ods. 2 O.s.p. a § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech.

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa zamietol žaloby, ktorými sa žalobca domáhal preskúmania napadnutých rozhodnutí žalovaného správneho orgánu a následne ich zrušenia v spojení s prvostupňovými rozhodnutiami správcu dane - Daňového úradu Trenčín a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie.

Napadnutými rozhodnutiami žalovaného v spojení s prvostupňovými rozhodnutiami Daňového úradu Trenčín bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty z dôvodu, že správne orgány oboch stupňov dospeli k záveru, že žalobca si nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou A Energie s.r.o. a spoločnosťou A. J. Secret Consulting s.r.o. uplatnil v rozpore s § 49 ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1 a § 67 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z., a to z dôvodu, že uvedené spoločnosti dodali žalobcovi investičné zlato, ktorého nadobudnutie je oslobodené od dane.

Podľa § 250ja ods. 7 O.s.p. ak Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhoduje ako odvolací súd v obdobnej veci, aká už bola predmetom konania pred odvolacím súdom, môže v odôvodnení poukázať už len na podobné rozhodnutie, ktorého celý text v odôvodnení uvedie.

Vo veci vedenej na najvyššom súde pod sp. zn. 6 Sžf 133-137/2013 išlo o obdobnú vec ako je predmetom konania vedeného pod sp. zn. 2 Sžf 34/2015. Osoby žalobcu a žalovaného sú identické, predmetom konania vedeného na najvyššom súde pod sp. zn. 6Sžf/133-137/2013 boli rozhodnutia žalovaného, ktorými bol (v spojení s rozhodnutiami správcu dane) žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za mesiace august až november 2008, pričom tieto rozhodnutia boli vydané na základe výsledkov tej istej daňovej kontroly ako v konaní vedenom na najvyššom súde pod sp zn. 2Sžf 34/2015.

Najvyšší súd poukazuje na dôvody uvedené v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 6Sžf/33-137/2013 zo dňa 1. augusta 2014, s ktorými sa v plnom rozsahu stotožňuje a zároveň v súlade s ustanovením § 250ja ods. 7 O.s.p. uvádza text jeho odôvodnenia nasledovne:

„Odvolací súd v medziach odvolania žalobcu preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutiami správneho orgánu prvého stupňa a konania im prechádzajúce v rozsahu dôvodov uvedených v žalobe, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného správneho orgánu.

Predmetom preskúmvacieho konania v danej veci sú rozhodnutia a postup žalovaného správneho orgánu, ktorými rozhodnutiami žalovaný rozhodol s konečnou platnosťou o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobcovi za zdaňovacie obdobia august, september, október a november 2008 podľa § 44 ods.6, písm. b/ bod 1/ zákona č 511/1992 Zb..

Odvolací súd z predloženého spisového materiálu krajského súdu, súčasť ktorého tvoril administratívny spis zistil, že Daňový úrad Trenčín na základe oznámenia o výkone daňovej kontroly zo dňa 17. 9. 2009 č. XXX/XXX/XXXXX/XXXX/Vask oznámil žalobcovi výkon daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty - január - apríl, jún - november 2008 určením začatia daňovej kontroly dňom 8.10.2009; výsledky daňovej kontroly správca dane zhrnul v Protokole zo dňa 9.9.2010 č.XXX/XXX/XXXXX/XXXX/Vask, ktorý doručil žalobcovi na vyjadrenie; k dôvodom žalobcu uvedených v jeho vyjadrení správca dane podal svoje stanovisko v dodatku k protokolu č. 1; protokol s dodatkom bol prejednaný so žalobcom dňa 8.10.2010; na základe výsledkov daňovej kontroly správca dane žalobcovi nepriznal nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou A. Energie, s.r.o. a spoločnosťou A. J. Secret Consulting s.r.o., v auguste 2008 v celkovej sume DPH 7 379 977 Sk (244 970,35 eur), v

septembri 2008 v celkovej sume DPH 21 423 005 Sk (711 113,49 eur), v októbri 2008 v celkovej sume DPH 9 971 884 Sk (331 005,90 eur), v novembri 2008 v celkovej sume DPH 11 639 004 Sk (386 344,15 eur) z dôvodu porušenia § 49 ods. 2 písm. a/ v nadväznosti na § 49 ods. 1 a § 67 ods. 3 zákona o DPH.

Správca dane - Daňový úrad Trenčín na základe výsledkov daňovej kontroly rozhodnutím č. XXX/XXX/XXXXX/XX/Feč zo dňa 12.10.2010 žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2008 v sume 244 970,35 eur, rozhodnutím zo dňa 12.10.2010 č. XXX/XXX/XXXXX/XX/Feč vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2008 v sume 711 113,49 eur, rozhodnutím č. XXX/XXX/XXXXX/XX/Feč zo dňa 12.10.2010 vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2008 v sume 331 005,90 eur a rozhodnutím č. XXX/XXX/XXXXX/XX/Feč zo dňa 12.10.2010 vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2008 v sume 386 344,15 eur.

Žalobca proti uvedeným rozhodnutiam správcu dane sa odvolal. V dôvodoch odvolania v pätnástich bodoch namietal, že v postupe správcu dane došlo k závažnému procesnému pochybeniu, keď vôbec neprebehlo prvostupňové daňové konanie; že nebola riadne ukončená daňová kontrola prerokovaním protokolu o daňovej kontrole, pretože poučeníu, ktoré mu dal správca dane na ústnom pojednávaní dňa 8. 10. 2010 neporozumel; neboli splnené zákonné podmienky vzťahujúce sa k dodatku k protokolu v zmysle § 15 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb., keďže dodatok k protokolu je neoddeliteľnou súčasťou protokolu, a preto sa vzťahujú naň všetky ustanovenia týkajúce sa protokolu; že dôvody napadnutých rozhodnutí sú doslovným opísaním protokolu o daňovej kontrole a dodatku č.1 k protokolu, dôvody rozhodnutia obsahujú len formálnu reakciu správcu dane na námietky vznesené žalobcom v daňovej kontrole; že zo záverov správcu dane uvedených v dodatku k protokolu je zjavné, že zamestnanci správcu dane nepochopili ani základné princípy reálneho obchodu, prípadne činnosti poskytovania bezpečnostnej schránky, čím sa správca dane dostatočne nevysporiadal s námietkou žalobcu, že nebol zistený základný skutkový stav, pretože správca dane sa vôbec neoboznámil s osobitným obchodným režimom pri obchodovaní so zlatom a tak zistil skutkový stav, ktorý s vecou vôbec nesúvisel. Ďalej namietal, že väčšina dôkazov uvedených v rozhodnutiach bola vykonaná v rozpore so zákonom, a preto na ne vôbec nemožno prihliadnuť, pričom správca dane práve z týchto dôkazov vyvodil skutkové a následne právne závery; že správca dane konal na základe pokynu Daňového riaditeľstva SR, čo je v úplnom rozpore so základnými princípy zákonného a spravodlivého procesu; že správca dane sa snažil od začiatku kontroly dane z pridanej hodnoty preukázať skutočnosti, ktoré nikdy netvrdil, pretože neexistovali t. j., že predmetom dodávok v rámci jeho obchodných aktivít malo byť tzv. investičné zlato; že správca dane pri hodnotení dôkazov nevychádzal zo zásady voľného hodnotenia dôkazov, ale dôkazy hodnotil svojvoľne, účelovo v jeho neprospech v rozpore s ich skutočným obsahom, čím porušil § 2 ods. 1,2 a § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., v ktorej námietke sústredil pozornosť k predmetu tovaru vo vzťahu k § 67 ods. 3 zákona o DPH, tvrdiac že s investičným zlatom nikdy neobchodoval. Ďalej namietal, že v súvislosti s uvádzanými tzv. reťazcami pri preprave zlata, ide o nepravdivé tvrdenie v rozpore so skutočnosťou, špekulatívne nepodloženú a nepreukázanú hypotézu; že správca dane jednoznačne počas kontroly vykonával dokazovanie nad rámec jeho oprávnení, keď zisťoval skutočnosti, ktoré vôbec nesúviseli s jeho obchodmi u iných dodávateľov, v ktorej súvislosti tiež tvrdil, že správca dane porušil zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3; že ak odvedli daň do štátneho rozpočtu jeho dodávateľa, ktorým túto daň zaplatil a takisto aj samotný žalobca, došlo by k bezdôvodnému obohateniu na strane štátu, čo je neprípustné, aby bola vyrubená daň vo vzťahu k viacerým subjektom v tej istej veci. Taktiež namietal, že napadnuté rozhodnutia sú absolútne, čo do dôvodov zmätočné, pretože obsahujú výlučne opísanie dodatku číslo 1 k protokolu bez toho, aby prebehlo prvostupňové konanie a súčasne že správcovi dane už zanikla kompetencia na výkon daňovej kontroly, ktorá je časovo obmedzená na maximálne trvanie 1 rok v zmysle § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb.

O odvolaniach žalobcu proti uvedeným rozhodnutiam - platobným výmerom správcu dane, rozhodol žalovaný preskúmanými rozhodnutiami tak, že rozhodnutia - platobné výmery správcu, dane, ktorými bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia august, september a

október 2008 potvrdil a platobný výmer, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2008 zmenil znížením vyrubeného rozdielu dane. Žalovaný v odôvodneniach rozhodnutí sa v zásade stotožnil so skutkovými a právnymi závermi správcu dane vyslovenými v odôvodneniach prvostupňových rozhodnutí a súčasne sa vyjadril k jednotlivým odvolacím dôvodom žalobcu, zdôvodniac svoje nesúhlasné stanovisko k jeho dôvodom.

Odvolací súd v rámci preskúmania zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov v rozsahu žalobných a odvolacích dôvodov posudzoval, či daňové orgány oboch stupňov pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu a žalobou napadnuté rozhodnutia vydali postupom v súlade s vtedy účinným zákonom o správe daní a poplatkov ako aj v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty.

Podľa názoru odvolacieho súdu medzi účastníkmi konania v danej veci ostali sporné otázky, či správca dane, ako aj žalovaný vydali vo veci zákonné rozhodnutie, či v dostatočnom rozsahu bolo vo veci vykonané dokazovanie, či dôkazy boli vykonané zákonným spôsobom, či vo veci bol zistený správne skutkový stav, či nedošlo k porušeniu zásady zákonnosti, zásady súčinnosti, zásady hodnotenia dôkazov, či postupom daňových orgánov nedošlo k takej vade konania, ktorá by mala za následok nezákonnosť preskúmaných rozhodnutí, ako aj či daňové orgány v súlade s príslušnou hmotnoprávnou úpravou posudzovali uskutočnené zdaniteľné plnenia, najmä, či daňové orgány oboch stupňov správne zistili a vyhodnotili charakter tovaru, keď daňové orgány predmetný tovar posudzovali ako investičné zlato a žalobca ako daňový subjekt tvrdil, že nikdy neobchodoval s investičným zlatom a predmetom faktúr v danej veci bolo zlato priemyselné.

Odvolací súd zdôrazňuje, že účelom daňovej kontroly a daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov resp. daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov, resp. v súčasnosti daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Zákonodarca v právnej norme § 2 zákona o správe daní ustanovuje základné zásady daňového konania tak, že v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní (ods. 1). Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň (ods. 2). Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo (ods. 3). Daňové konanie je neverejné okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje (ods. 4). Správca dane je povinný začať daňové konanie aj na vlastný podnet vždy, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj v prípade, že daňový subjekt v tomto smere nespĺnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti (ods. 5). Pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane (ods. 6). Všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti (ods. 7). Právom i povinnosťou všetkých daňových subjektov je úzko spolupracovať so správcom dane v daňovom konaní (ods. 8).

Podľa ust. § 29 ods. 1, 2, 4, 8 zákona č. 511/1992 Zb., dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

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.

Daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a 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 ust. § 15 ods. 1,5,6,10,12,13,16,17,18 zákona č. 511/1992 Zb. daňovou kontrolou sa 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; pri správe daní vykonávanej daňovým úradom alebo colným úradom daňovú kontrolu vykonáva zamestnanec správcu dane podľa § 1a písm. j) prvého alebo druhého bodu na základe poverenia miestne príslušného správcu dane. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

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.

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).

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 správcu dane správca dane zaznamená v dodatku k protokolu. Dodatok k protokolu je súčasťou protokolu.

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. Daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom.

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

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

Ak správca dane alebo orgán podľa odseku 15 nemôže daňovú kontrolu ukončiť do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia, a ak bola lehota predĺžená podľa odseku 17, je povinný o tom s uvedením dôvodov písomne upovedomiť kontrolovaný daňový subjekt.

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

Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

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

Podľa ust. § 67 ods. 1,3 zákona č. 222/2004 Z. z. na účely tohto ustanovenia investičným zlatom a) je zlato vo forme prútu alebo tehly, ktorého hmotnosť akceptuje trh drahých kovov a ktoré má rýdzosť 995 tisícín a viac, b) sú zlaté mince, ktoré majú rýdzosť 900 tisícín a viac a boli razené po roku 1800 a sú alebo boli zákonným platidlom v krajine pôvodu a predávajú sa za cenu, ktorá nepresahuje trhovú hodnotu zlata obsiahnutú v minciach viac než o 80%.

Od dane je oslobodené dodanie investičného zlata, nadobudnutie investičného zlata z iného členského štátu a dovoz investičného zlata vrátane investičného zlata vo forme certifikátu na alokované alebo nealokované zlato alebo obchodované na účet zlata vrátane pôžičiek v zlate a swapových obchodov, ktoré obsahujú vlastnícke práva alebo iné práva týkajúce sa investičného zlata, ako aj obchody týkajúce sa investičného zlata zahŕňajúce futurity a forwardy, ktoré vedú k prevodu vlastníckych práv alebo iných práv týkajúcich sa investičného zlata. Sprostredkovanie dodania investičného zlata v mene a na účet inej osoby je oslobodené od dane.

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.

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

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

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

Odvolaací súd po vyhodnotení odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu v zmysle ustanovenia § 219 ods. 2 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov vo veci samej, spolu s poukazom na právnu úpravu vzťahujúcu sa k predmetu konania, uvedenú v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Senát odvolacieho súdu považuje právne posúdenie preskúmvanej veci krajským súdom za správne a súladné so zákonom. Napadnuté rozhodnutie súdu prvého stupňa netrpí ani vadou nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov, keď prvostupňový súd práve postupom v súlade s § 246c ods.1 o.s.p. v spojení s § 226 O.s.p. riadiac sa právnym názorom odvolacieho súdu vysloveným v zrušujúcom rozhodnutí, náležite uviedol dôvody, na základe ktorých rozhodol, vporiadajúc sa so zásadnými otázkami nastolenými žalobcom v jeho žalobách. Vzhľadom k tomu, aby najvyšší súd v preskúmvanej veci nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe skutočnosti spolu s právnymi závermi krajského súdu, sa vo svojom odôvodnení obmedzil len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia.

Senát odvolacieho súdu dáva do pozornosti, že úlohou súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku (§§ 247 a nasl. O.s.p.) je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkom konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi, a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia.

Pri preskúmvaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 O.s.p.).

V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.).

Pri rozhodnutí, ktoré správny orgán vydal na základe zákonom povolenej voľnej úvahy (správne uváženie), preskúmvajúc súd iba, či také rozhodnutie nevybočilo z medzí a hľadísk ustanovených zákonom. Súd neposudzuje účelnosť a vhodnosť správneho rozhodnutia (§ 245 ods. 2 O.s.p.).

Povinnosťou správneho súdu v odôvodnení svojho rozhodnutia vo veci samej je v súlade s § 246c ods.1 O.s.p. v spojení s § 157 ods. 2 O.s.p. uviesť čoho sa žalobca domáhal, z akých dôvodov, ako sa vo veci vyjadril žalovaný, stručne, jasne a výstižne vysvetliť, ktoré skutočnosti považoval za preukázané a ktoré nie, zistenia, či správny orgán dôkazy, na základe ktorých ustálil svoj skutkový a právny záver, vykonal zákonným spôsobom, pri posúdení či správny orgán dôkazy vykonal v súčinnosti so žalobcom ako účastníkom správneho konania a tiež či vykonané dôkazy boli správnym orgánom vyhodnotené v súlade so zákonom, súčasne povinnosťou súdu je uviesť akými úvahami sa pri posudzovaní zákonnosti rozhodnutia a postupu orgánu verejnej správy riadil a svoj právny záver, či preskúmané rozhodnutie správneho orgánu je zákonné alebo nezákonné a z akých dôvodov a súčasne dbať na to, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

Žalobca v odvolaní predovšetkým namietal, že krajský súd v dôvodoch napadnutého rozsudku vôbec neuviedol podstatu dôvodov zrušujúceho uznesenia najvyššieho súdu, keďže z napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa nevyplýva, ako súd postupoval pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného správneho orgánu na základe žaloby, keď v odôvodnení rozsudku vo veci samej nedal jednoznačnú odpoveď na zásadné námietky žalobcu uvedené v žalobách proti napadnutým rozhodnutiam žalovaného správneho orgánu, tvrdiac, že odôvodnenie rozhodnutia krajského súdu je nepresvedčivé a zjavne neodôvodnené, čo spôsobuje jeho nepreskúmateľnosť pre nedostatok dôvodov. Poukazom na právnu úpravu ustanovenú v § 226 O.s.p. dôvodil, že krajský súd bez akéhokoľvek doplnenia dokazovania, prípadne zistenia zmeny skutkového či právneho stavu rozhodol znovu tak isto ako v predchádzajúcom rozhodnutí s tým, že znovu prevzal takmer v plnom rozsahu obsah dôvodov rozhodnutia žalovaného a tieto pôvodné dôvody doplnil o skutočnosti, ktoré sú práve v rozpore so skutkovým stavom veci.

Z uznesenia Najvyššieho súdu SR č. k. 6Sžf 41 - 44/2012 -127 zo dňa 24.4.2013, ktorým bol rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S 103/2011-95 zo dňa 25.4.2012 zrušený a vec bola vrátená na ďalšie konanie, vyplýva, že odvolací súd dospel k záveru, že napadnutý rozsudok krajského súdu je nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov, keďže z napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa nevyplýva ako súd postupoval pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného správneho orgánu na základe žaloby, keď v odôvodnení rozsudku vo veci samej nedal jednoznačnú odpoveď na zásadné námietky žalobcu uvedené v žalobách proti napadnutým rozhodnutiam žalovaného správneho orgánu. Odôvodnenie rozhodnutia krajského súdu je nepresvedčivé a zjavne neodôvodnené, čo spôsobuje jeho nepreskúmateľnosť pre nedostatok dôvodov.

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku (č. k. 13S/103/2011-139 z 3. júla 2013) je zrejmé, že súd prvého stupňa sa vecou náležite zaoberal, keďže zákonnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného správneho orgánu dôsledne posudzoval v rozsahu jednotlivých žalobných dôvodov, zadovážiac si vo veci vyjadrenie žalovaného a administratívny spis. Súd prvého stupňa ku každému žalobnému dôvodu dal vyjadrenie podopreté skutkovými zisteniami vyplývajúcimi z predloženého administratívneho spisu žalovaného a vlastný názor, z dôvodu ktorého jednotlivé žalobné dôvody nepovažoval za dôvodné pre zrušenie preskúmaných rozhodnutí daňových orgánov. Argumentácia súdu prvého stupňa vyslovená v odôvodnení napadnutého rozsudku je jasná, určitá a zrozumiteľná, dávajúca vyčerpávajúcu odpoveď na zásadné námietky žalobcu. Odvolací súd považoval za presvedčivú argumentáciu súdu prvého stupňa, ktorou odôvodnil správnosť záverov daňových orgánov oboch stupňov o tom, že v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach žalobca ako daňový subjekt nakupoval investičné zlato v rámci zistených obchodníkov so zlatom, kde ako finálny dodávateľ zlata vystupovali spoločnosti A Energie s.r.o. a A. J. Secret Consulting, s.r.o., ktoré spoločnosti sa zaoberali iba obchodnou činnosťou, t.j. nakupovali a predávali tovar - zlato, označené pôvodným rakúskym dodávateľom ako investičné zlato v nezmenenom stave, a preto uplatnenie DPH na dodávateľských faktúrach týchto uvedených spoločností je v rozpore so zákonom o DPH, a preto žalobcovi ako odberateľovi nevznikol nárok na odpočítanie tejto dane, keďže uvedený záver daňových orgánov vychádza z ich logického úsudku prijatého na základe výsledkov skutkových zistení zadovážených správcom dane v rámci daňovej kontroly vykonanej zákonným spôsobom. Samotná skutočnosť, že súd prvého stupňa rozhodol vo veci napadnutým

rozsudkom bez vykonania dokazovania tak isto ako predchádzajúcim rozhodnutím, nemá za následok jeho nezákonnosť. Predchádzajúci rozsudok súdu prvého stupňa odvolací súd zrušil pre nedostatočné odôvodnenie, bez uloženia povinnosti doplniť dokazovanie. V danej súvislosti odvolací súd dáva žalobcovi do pozornosti, že súd v rámci súdneho prieskumu zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku vychádza zo skutkového stavu zisteného žalovaným správny orgánom ku dňu vydania rozhodnutia a dokazovanie vykonáva len za účelom výkonu súdneho prieskumu.

Vzhľadom k uvedenému nie je možné považovať za dôvodné ani tvrdenia žalobcu, že súd prvého stupňa bezdôvodne neprihliadol na jeho tvrdenia a argumenty uvádzané v žalobe, keď s poukazom na uvedené vyššie, súd prvého stupňa v odôvodnení napadnutého rozsudku jasným a určitým spôsobom nielen že uviedol žalobné námietky žalobcu, vyjadrenie žalovaného, skutkové zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu, ale súčasne uviedol aj svoj právny záver, podľa ktorého nepovažoval žalobné námietky za odôvodňujúce zrušenie napadnutých rozhodnutí žalovaného.

Vychádzajúc z uvedeného odvolací súd nesúhlasil s tvrdením žalobcu, že súd prvého stupňa v ďalšom konaní nepostupoval v intenciách názoru odvolacieho súdu vysloveného v zrušujúcom rozhodnutí, čím mu svojím postupom odňal možnosť konať pred súdom, pretože mu nebola poskytnutá súdna ochrana podľa čl. 46 ods. 2 Ústavy SR, a že napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa je nezrozumiteľný a nepresvedčivý pre nedostatok dôvodov.

Odvolací súd nesúhlasil ani s námietkou žalobcu, že krajský súd dospel k skutkovému záveru, ktorý je v úplnom rozpore so skutočným obsahom administratívneho spisu a v rozpore s dôkazmi v ňom sa nachádzajúcimi, majú za to, že prevažná väčšina týchto dôkazov nemôže byť použitá z dôvodu ich nezákonnosti, v ktorej súvislosti sa v plnom rozsahu pridržiaval obsahu žaloby.

Odvolací súd vychádzajúc zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu a z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia súdu prvého súdu mal preukázané, že prvostupňový súd v rámci súdneho prieskumu napadnutých rozhodnutí žalovaného pre prijatie svojho právneho záveru o zákonnosti preskúmaných rozhodnutí vychádzal zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu predloženého žalovaným.

Pokiaľ žalobca tvrdil, že prevažná väčšina dôkazov vykonaných správcou dane nemôže byť použitá z dôvodu ich nezákonnosti, ide o všeobecné tvrdenie, ktoré nemôže mať za následok preukázanie nezákonnosti postupu správcu dane pri zadovážení a vykonávaní dokazovania.

V preskúmvacom konaní mal odvolací súd zhodne ako súd prvého stupňa preukázané, že žalovaný i správca dane pri vydaní rozhodnutí nevychádzali len z daňových dokladov predložených žalobcom, ale najmä z výsledkov dokazovania, ktoré smerovalo k prevereniu a získaniu dôkazov o tom, či predmetné obchody boli uskutočnené spôsobom deklarovaným žalobcom. Z predloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány oboch stupňov sa náležite vecou zaoberali a dokazovanie vykonávali v súčinnosti s daňovým subjektom - žalobcom. Skutkové zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu potvrdzujú, že správca dane založil svoj právny záver na základe dôkazov vykonaných zákonným spôsobom, keďže dôkazy - vyjadrenie konateľa HiB Trade, s.r.o., ako aj bývalej konateľky A. J. Secret Consulting s.r.o., vykonané v iných konaniach v rokoch 2008 - 2010 u miestne príslušných správcov daní, ako aj doklady získané od rakúskej finančnej správy v rámci medzinárodnej výmeny informácií, správca dane vykonal v súlade s § 29 ods. 2,4 zákona č. 511/1992 Zb.

Vychádzajúc zo skutkových zistení danej veci odvolací súd taktiež nesúhlasil s tvrdením žalobcu, že vo veci daňové orgány oboch stupňov zamerali dokazovanie jednostranne v jeho neprospech a že vo veci nebol riadne zistený skutkový stav. Pokiaľ žalobca v žalobe namietal nezákonnosť dôkazov - výpovede svedkov - S. a K., a žiadal ich vypočuť v daňovom konaní najmä na tvrdenie, že nimi dodávané zlato nebolo investičným zlatom a pravdivosť jeho tvrdení v súvislosti s činnosťou, ktorú vykonával ako bezpečnostná schránka, odvolací súd zhodne s názorom súdu prvého stupňa nepovažoval za dôvodnú ani túto námietku žalobcu, keďže žalobcom navrhovaní svedkovia podali vyjadrenia ako konatelia

dodávateľských spoločností pred miestne príslušnými správcami dane, a preto pokiaľ správca dane vykonávajúci daňovú kontrolu považoval tieto ich vyjadrenia za dostačujúce pre ustálenie svojho skutkového záveru a návrhu žalobcu na ich vypočutie nevyhoveli, postupoval v súlade § 29 ods. 1,2 a 4 zákona č. 511/1992 Zb.

Odvolací súd v danej súvislosti dáva do pozornosti žalobcu, že v zmysle § 29 ods. 8 zákona o správe daní skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane preukazuje daňový subjekt, správca dane navrhované dôkazy len vykonáva, pričom je na jeho úvahe, či vykoná aj ďalšie dôkazy daňovníkom navrhnuté resp. nenavrhnuté. Pokiaľ správca dane v danom prípade vykonal dôkazy, o ktorých žalobca tvrdil, že nemali s ním žiadnu súvislosť, pretože sa týkali spoločnosti Excelent Gold Plus, s.r.o., Zafiras, s.r.o., Bratislava, Contel, s.r.o. Poriadenie, Lazza s.r.o. Poriadie, odvolací súd konštatuje, že správca dane postupoval v súlade so zákonom o správe daní a poplatkov. Po preukázaní na základe dožiadania DÚ Trnava, že na adrese dodávateľa žalobcu A. Energie, s.r.o. uvedenej v obchodnom registri sa nikto nenachádza a dožiadaný správca dane - DÚ Nové Zámky nemohol vypočítať konateľa tejto spoločnosti - L. J., pretože ho polícia nemohla predviesť z dôvodu, že na menovaného bol vydaný príkaz na zatknutie a dodanie do výkonu trestu a do dňa predvedenia nebolo možné ho vypátrať, správca dane správne zameral svoju pozornosť na obchodné transakcie, na základe ktorých spoločnosť A. Energie, s.r.o. kupovala zlato v obchodnom reťazci daňových subjektov. Z výsledkov medzinárodnej výmeny informácií pritom vyplynulo, že zlato, ktoré A. Energie, s.r.o. predávala žalobcovi bolo dodávané v reťazci daňových subjektov Schoeller Munzhandel GmbH - Excelent Gold Plus s.r.o. - Contel, s.r.o., Lazza s.r.o., Zafiras, s.r.o. - A. Energie, s.r.o. - Zlatá huta, s.r.o. (žalobca).

Podľa názoru odvolacieho súdu zhodne s názorom súdu prvého stupňa z výsledkov vykonaného dokazovania v daňovom konaní vyplýva, že žalobca spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti nepreukázal, že obchody, ním deklarované v daňových priznaniach za sledované zdaňovacie obdobia (august až novembere 2008) na základe faktúr predložených k daňovej kontrole, sa uskutočnili spôsobom ním tvrdným, pričom preukázanie týchto skutočností zaťažovalo dôkazným bremenom práve žalobcu v zmysle § 29 ods.8 zákona č. 511/1992 Zb.. V tomto kontexte odvolací súd zdôrazňuje, že dôkazné bremeno leží na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorý má preukázať skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom. Z uvedených dôvodov žalobcu zaťažovala dôkazná povinnosť aj na tú skutočnosť, že predmetom obchodov bol tovar, ktorý mal charakter ním deklarovanej, najmä z dôvodu, že podliehal samostatnej právnej úprave v zmysle hmotného práva (§ 67 ods.3 zákona č. 222/2004 Z. z.).

Na podporu uvedeného najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky, č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok."

Odvolací súd zastáva zhodný názor ako súd prvého stupňa ako aj žalovaný, že samotné tvrdenie žalobcu, že predmetom obchodov bolo priemyselné zlato, resp. samotný údaj v dodávateľskej faktúre, nie je možné považovať za právne relevantné, pre splnenie zákonných podmienok ustanovených v § 49 v spojení s § 51 zákona o DPH, v zmysle ktorých pri odpočítaní dane musí daňový subjekt vedieť preukázať oprávnené uplatnenie odpočítania dane. Vychádzajúc zo skutkových zistení danej veci vyplývajúcich z administratívneho spisu ako aj z odôvodnení rozhodnutí daňových orgánov je zrejmé, že správca dane nespochybňoval reálnosť uskutočnených zdanieľných plnení v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach, ale spochybňoval uskutočnenie zdanieľných plnení dodávateľskými

spoločnosťami, predmetom ktorých bola dodávka zlata, keďže pre možnosť uplatnenia si odpočtu DPH z zdaniteľných plení nie je podstatné len ich reálne uskutočnenie a daňový doklad od dodávateľa, ale aby uskutočnená dodávka tovaru deklarovaná na faktúrach reálne spĺňala zákonom predpokladané podmienky, čo však správca dane vykonaným dokazovaním žalobcovi spochybnil, resp. vyvrátil. V konaní bolo nepochybne preukázané, že dodávateľské spoločnosti nemohli žalobcovi dodať priemyselné zlato. Odvolací súd zastáva zhodný názor ako súd prvého stupňa, že zo skutkových zistení danej veci je zrejmé, že žalobca ako daňový subjekt nevedel preukázať, že na základe faktúr, predložených k daňovej kontrole, v sledovaných zdaniteľných obdobiach mu dodávateľské spoločnosti dodali zlato priemyselné keď výsledky z medzinárodnej výmeny informácií potvrdili, že dodávateľa žalobcu, resp. ich dodávateľa, nakupovali zlato len od rakúskeho dodávateľa - Schoeller Munzhandel GmbH, ktorý je obchodnou spoločnosťou zaoberajúcou sa nákupom a predajom investičného zlata, všetky dodávky tovaru - zlata v roku 2008 od uvedeného rakúskeho dodávateľa na základe vystavených faktúr mali charakter investičného zlata vo forme zlatých tehličiek, pričom rakúsky dodávateľ dodávku investičného zlata oslobodil od platenia DPH v zmysle rakúskeho zákona o DPH, zlato bolo priamo prepravované z uvedenej rakúskej spoločnosti do spoločnosti žalobcu a zo strany daňových subjektov HIB Trade, s.r.o. ani A. J. Secret Consulting, s.r.o. neboli predložené žiadne dôkazy, potvrdzujúce prepracovanie zlata, a preto aj údaj uvedený na faktúrach vystavených spoločnosťou A. J. Secret Consulting, s.r.o. - zlaté pásy, vyznieva účelovo, aby uvedená forma nespĺňala charakter investičného zlata, pričom rýdzosť zlata bola na faktúrach uvedená 999,9 (zákonom predpokladaná). Listinné dôkazy tvoriace súčasť odpovede na medzinárodnú výmenu informácií - prepravná objednávka- príkaz na prepravu, medzinárodný prepravný list, tiež potvrdzujú, že na prepravných dokladoch je ako odosielateľ tovaru uvedená rakúska spoločnosť Schoeller Munzhandel GmbH, a adresa príjemcu je uvedená - Zlatá huta s.r.o. Trenčín. Nemožno nechať bez povšimnutia ani skutočnosť, že dodávateľské spoločnosti žalobcu so zlatom len obchodovali, pričom nemali oprávnenie na jeho spracovanie, ktorá skutočnosť mohla a mala byť známa aj žalobcovi z obchodného registra. Skutkové okolnosti aj podľa názoru odvolacieho súdu zhodne s názorom súdu prvého stupňa dôvodne podmienili pochybnosti správcu dane o faktickom uskutočnení predmetného obchodu - dodaní priemyselného zlata, ktoré žalobca predloženými dokladmi ku kontrole nevyvrátil, keď nepredložil také doklady (objednávky, dodacie a preberacie listy a pod.), ktoré by spôsobom vylučujúcich akékoľvek pochybnosti ním deklarované tvrdenia potvrdzovali.

Vzhľadom na uvedené aj podľa názoru odvolacieho súdu žalobca v danej veci nepostupoval v súlade so zákonom o DPH a neoprávnene si uplatnil zo sporných faktúr odpočet DPH za zdaňovacie obdobia august až november 2008.

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

Odvolací súd z uvedených dôvodov dospel k záveru, že súd prvého stupňa v preskúmanej veci postupom v súlade s právnymi normami ustanovenými v druhej hlave piatej časti Občianskeho súdneho poriadku (§§ 247 a nasl.) v rozsahu žalobných dôvodov náležite preskúmal zákonnosť rozhodnutí žalovaného správneho orgánu a postup im predchádzajúci a v rámci toho aj zákonnosť rozhodnutí a postupu správcu dane a v odôvodnení napadnutého rozsudku sa vysporiadal s jednotlivými žalobnými námietkami. Odvolací súd sa stotožnil s názorom súdu prvého stupňa, že v preskúmanej veci bolo relevantným spôsobom preukázané, že žalobcovi za zdaňovacie obdobia august až november 2008 vznikla daňová povinnosť, pretože žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal dôvodnosť odpočtu DPH na základe obchodov deklarovaných v daňových priznaniach za predmetné zdaňovacie obdobia, a preto daňové orgány oboch stupňov v preskúmanej veci postupovali v súlade so zákonom, keď žalobcovi ako platiteľovi dane za predmetné zdaňovacie obdobia určili daňovú povinnosť na základe daňovej kontroly vychádzajúc z vyčíslenej dane žalobcom v daňových priznaniach a dane vyčíslenej daňovým úradom z platieb vyplývajúcich z dôkazov vykonaných v daňovom konaní.

Odvolací súd vychádzajúc zo skutkových zistení danej veci a právnych záverov uvedených vyššie napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne a právne právny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 246c ods.1 veta prvá O.s.p. a s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. potvrdil, stotožniac sa v zásade aj s dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 O.s.p v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), keď pri nedostatku relevantných žalobných dôvodov pre zrušenie napadnutého rozhodnutia nezistil ani okolnosti, ku ktorým by musel prihliadať z úradnej povinnosti."

Vzhľadom k tomu, že posúdenie dôvodnosti vyrubenia rozdielu dane z pridanej hodnoty je v prejednávanej veci rovnaké ako v citovanom rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 6Sžf/133-137/2013 zo dňa 1. augusta 2014, rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/90/2011-142 z 13. januára 2015 podľa § 219 v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol v zmysle ust. § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s ust. § 246c ods.1, veta prvá O.s.p a s ust. § 224 ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi náhradu trov tohto konania nepriznal, pretože v tomto konaní nebol úspešný.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.