

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžf/33/2015
Identifikačné číslo spisu: 2011200681
Dátum vydania rozhodnutia: 20.04.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Jarmila Urbancová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:2011200681.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Petry Príbelskej, PhD. v právnej veci žalobcu: FLYONESS, s.r.o., Alžbetínske námestie 1194/1, Dunajská Streda, IČO: 35 909 846, zastúpený ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA JUDr. Kuric, JUDr. Vladárová, s.r.o., so sídlom Dolný Vál 11, Žilina, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo SR, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/227/1643-58115/2011/990271-r z 8. júla 2011, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/38/2011-89 z 13. januára 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/38/2011-89 z 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

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave (ďalej len „krajský súd“) postupom podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/227/1643-58115/2011/990271-r z 08.07.2011. O trovách konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobcovi ich náhradu nepriznal.
2. Rozhodnutím č. I/227/1643-58115/2011/990271-r z 8.07.2011 žalovaný ako druhostupňový správny orgán vo veciach správy daní a poplatkov potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Dunajská Streda č. 612/230/74150/Szak z 23.11.2010, ktorým bol 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 znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) na základe výsledkov daňovej kontroly vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie august 2009 vo výške 2 002 408,54 €.
3. Krajský súd po preskúmaní veci v intenciách žalobných dôvodov dospel k záveru, že žalobcovi nevzniklo právo odpočítať DPH podľa § 49 zákona o DPH, nakoľko nebol naplnený zákonom stanovený

predpoklad, miesto dodania tovaru v tuzemsku. Skutočnosť, že tovar deklarovaný spornými faktúrami sa v čase jeho dodania daňovému subjektu nachádzal v skladoch v Českej republike vyplýva i z vyjadrenia samotného daňového subjektu k protokolu z 08.11.2010 a tiež z výpovedí vtedajších konateľov deklarovaných dodávateľov tovaru - spoločností FOX - STAV, s.r.o., Metropolis PG, s.r.o. a N FER, spol. s r.o. Rovnako nebola preukázaná preprava tovaru - sanity spoločnosťou TOP R Servis, s.r.o. zo skladov vo Veľkej Hledsebe v Českej republike do skladov daňového subjektu v Kollárove, keď vtedajší konateľ spoločnosti TOP R Servis, s.r.o. A. L., nemal žiadne vedomosti o prepravách tovaru - sanity, ktoré sa mali vykonať na základe medzinárodných nákladných listov, tieto nepodpísal a rovnako nemal vedomosť ani o vozidlách uvedených na medzinárodných nákladných listoch, tieto prepravy nevykonával, pričom daňový subjekt nevyvrátil pravdivosť týchto tvrdení.

4. Pokiaľ ide námietku žalobcu, že bol poškodený na svojich právach pre nedodržanie ustanovenia § 15 ods. 17 o správe daní, týkajúceho sa maximálnej dĺžky daňovej kontroly a o spôsobe jej možného predĺženia, krajský súd považoval za potrebné uviesť, že v danom prípade žalovaný, resp. správca dane rešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, a teda postupoval v súlade s ustanovením § 15 ods. 17 o správe daní, keď žalobca bol o výkone daňovej kontroly upovedomený oznámením o výkone daňovej kontroly č. 612/320/58837/2009/Haá s dňom začatia daňovej kontroly 28.10.2009, ktoré bolo žalobcovi ako daňovému subjektu doručené 12.10.2009. Vzhľadom k tomu, že žalobca listom z 13.10.2009 správcovi dane oznámil, že nesúhlasí s termínom začatia daňovej kontroly (28.10.2009) a žiadal stanoviť termín začatia daňovej kontroly na deň 20.11.2009, správca dane listom č. 612/320/62491/2009/Haá stanovil žalobcovi nový termín začatia daňovej kontroly na deň 12.11.2009. S týmto termínom žalobca tiež nesúhlasil a trval na ním navrhovanom termíne (20.11.2009), teda k dohode o termíne začatia daňovej kontroly medzi účastníkmi konania nedošlo, správca dane podľa krajského súdu správne vychádzal z ustanovenia § 15 ods. 2 zákona o správe daní a považoval štyridsiaty deň od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly za deň začatia daňovej kontroly, ktorý pripadol na 21.11.2009. Samotná skutočnosť, že 19.11.2009 si žalobca ako daňový subjekt zvolil splnomocneného zástupcu vo veci výkonu daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie august 2009, nemá podľa krajského súdu vplyv na termín začatia daňovej kontroly a nesúvisí s dňom začatia daňovej kontroly. Krajský súd ďalej uviedol, že žalobca bol o predĺžení lehoty na vykonanie daňovej kontroly písomne upovedomený listom č. 612/320/26461/2010/Haá v súlade s ustanovením § 15 ods. 18 zákona o správe daní.

5. V súvislosti s ďalšou námietkou žalobcu, že správca dane neprihliadal na právny zástupcom uvádzaný dôvod neúčasti na prerokovaní protokolu 19.11.2010 z dôvodu kolízie pojednávaní, krajský súd uviedol, že takáto situácia neumožňuje správcovi dane určiť náhradný termín na prerokovanie protokolu, ktorý by bol stanovený v neskoršom termíne, pričom právny zástupca žalobcu si mohol s poukazom na ust. § 15 ods. 12 zákona o správe daní zvoliť zástupcu, ktorý by sa mohol zúčastniť na prerokovaní protokolu v deň určený vo výzve.

8. Proti tomuto rozsudku podal žalobca prostredníctvom splnomocneného právneho zástupcu včas odvolanie, ktorým sa domáhal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného a prvostupňového orgánu sa zrušuje a vec sa vracia žalovanému na ďalšie konanie. V dôvodoch odvolania uviedol, že kúpnymi zmluvami z 16.07.2009 jednoznačne preukázal nadobudnutie tovaru - sanity od spoločností FOX -STAV, s.r.o, Metropolis PG, s.r.o. a N FER, spol. s r.o. tak, ako boli žalobcovi fakturované. Namietal, že z vykonaného dokazovania, predovšetkým miestneho zisťovania v skladových priestoroch žalobcu 26.01.2010 vyplýva, že dodanie tovaru nastalo na území Slovenskej republiky (ďalej len „SR“), pretože sa sporný tovar v čase miestneho zisťovania nachádzal v skladových priestoroch žalobcu. Existenciu dodávky sporného tovaru na Slovensko podľa žalobcu preukazuje i skutočnosť, že so sporným tovarom ďalej obchodoval so spoločnosťou GORDIKA, a.s. Karlove Váry a nemôže byť na ujmu žalobcu, že spoločnosti FOX -STAV, s.r.o., Metropolis PG, s.r.o. a N FER, spol. s r.o. nevedeli preukázať nadobudnutie tovaru.

9. Žalobca ďalej namietal, že uskutočnenie prepravy a dodania sporného tovaru žalobcovi na území SR preukazujú výsluchy štatutárnych zástupcov spoločností FOX - STAV, s.r.o., Metropolis PG, s.r.o. a N

FER, spol. s r.o., ktorí potvrdili, že tovar v zmysle kúpnych zmlúv bol dodaný žalobcovi a z ich strany ako predávajúcich došlo k naplneniu kúpnej zmluvy.

10. Podľa žalobcu tvrdenie žalovaného, že k začatiu kontroly došlo 21.11.2009, t.j. 40 deň odo dňa doručenia oznámenia o začatí daňovej kontroly, je v rozpore s ustanovením § 15 ods. 2 zákona o správe daní, nakoľko podľa žalobcu k dohode o začatí daňovej kontroly medzi žalobcom a správcom dane došlo a táto začala 12.11.2009 a skončiť mala do 12.11.2010. Ďalej tvrdil, že deň 12.11.2009, ktorý správca dane oznámil žalobcovi ako druhý v poradí za deň začatia kontroly nenamietal a z tohto dôvodu bola aj dňa 19.11.2009 zaslaná správcovi dane plná moc na zastupovanie, ktorú správca dane akceptoval, pretože s právnym zástupcom v daňovom konaní konal.

11. Žalobca ďalej namietal nedodržanie ustanovenia § 15 ods. 17 zákona o správe daní o maximálnej dĺžke daňovej kontroly a o spôsobe jej možného predĺženia, keď správca dane upovedomením z 28.04.2010 oznámil žalobcovi, že lehota na vykonanie daňovej kontroly bola predĺžená nadriadeným orgánom do 20.11.2010 a v tejto súvislosti uviedol, že ide o dôkazy získané v daňovom konaní nezákonne, ktoré nemôžu byť podkladom pre rozhodnutie.

12. Podľa názoru žalobcu protokol č. 612/320/69212/2010/Haá nebol prerokovaný v súlade s ustanovením § 15 ods. 10 zákona o správe daní, pretože správca dane stanovil termín prerokovania protokolu na deň 19.11.2010, pričom právny zástupca žalobcu sa na uvedený deň ospravedlnil z dôvodu kolízie pojednávania na Okresnom súde v Žiline s primeraným predstihom a požiadal o stanovenie nového termínu na prerokovanie, na čo správca dane nereagoval a takýmto spôsobom došlo k porušeniu zákona zo strany žalovaného na úkor žalobcu.

13. Podľa žalobcu žalovaný nedodrжал lehotu na rozhodnutie o odvolaní, keď oznámil právnemu zástupcovi žalobcu, že rozhodne v náhradnom termíne, ktorý mu určí MF SR, pričom k dnešnému dňu, t. j. ku dňu podania žaloby nebolo doručené žiadne rozhodnutie príslušného ústredného orgánu, čím bol žalobca poškodený na svojich právach.

14. Podľa žalobcu vznikol nárok na odpočítanie DPH, pretože dodanie sporného tovaru od spoločností FOX-STAV, s.r.o., Metropolis PG, s.r.o. a N FER, spol. s r.o. bolo vykonané v súlade s § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, pričom v súvislosti s miestom dodania cituje § 13 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH a § 13 ods. 2 zákona o DPH.

15. Žalobca poukázal na uznesenie Najvyššieho súdu SR sp.zn. 5Sžf/50/2013 z 31.01.2014, ktorým bol zrušený rozsudok Krajského súdu v Trnave č. 20S/38/2011 z 19.02.2013, v ktorom najvyšší súd vyslovil, že krajský súd sa nezaoberal zákonnosťou dĺžky daňovej kontroly s poukazom na nález Ústavného súdu SR vo veci sp.zn. III. ÚS 24/2010 z 29.06.2010.

16. Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu z 10.04.2015 vychádzajúc zo zistení v priebehu daňovej kontroly k tvrdeniam žalobcu uviedol, že žalobca nakúpil predmetný tovar - sanitu, od slovenských platiteľov DPH, registrovaných pod slovenským identifikačným číslom pre DPH (ďalej len „IČ DPH“), spoločností FOX -STAV, s.r.o., Metropolis PG, s.r.o. a N FER, spol. s r.o. na základe kúpnych zmlúv, všetky zo 16.07.2009 a faktúr č. 010809, 020809, 030809, 040809, 050809, 060809,070809, 080809, 090809, 100809, 110809, 120809 a 130809 od spoločnosti FOX - STAV, s.r.o.; č. 010809, 020809, 030809, 040809, 050809, 060809,070809. 080809, 090809, 100809, 110809, 120809 a 130809 od spoločnosti Metropolis PG, s.r.o.; č. 01/08/2009, 02/08/2009, 03/08/2009, 04/08/2009, 05/08/2009, 06/08/2009, 07/08/2009, 08/08/2009, 09/08/2009, 10/08/2009, 11/08/2009, 12/08/2009, 13/08/2009, 14/08/2009, 15/08/2009, 16/08/2009, 17/08/2009, 18/08/2009,19/08/2009 a 20/08/2009 od spoločnosti N FER, spol. s r.o.; (ďalej len „sporné faktúry“), ktoré spoločnosti FOX - STAV, s.r.o., Metropolis PG, s.r.o. a N FER, spol. s r.o. vystavili s 19% slovenskou DPH a z ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočítanie DPH zo štátneho rozpočtu SR (ďalej len „ŠR SR“). Z výpovedí vtedajších konateľov spoločností FOX - STAV, s.r.o.. Metropolis PG. s.r.o a N FER, spol. s r.o. ako i z kúpnych zmlúv vyplýva, že predmetný tovar - sanita sa nachádzal v čase jeho dodania žalobcovi v Českej republike (ďalej len „ČR“), v skladoch vo Veľkej Hľadsebe,

Mariánske Lázne. Skutočnosť, že tovar - sanita deklarovaný spornými faktúrami sa v čase jeho dodania žalobcovi nachádzal v skladoch v ČR vyplýva podľa žalovaného i z vyjadrenia samotného žalobcu k protokolu z 08.11.2010, kde uvádza, že nadobudnutie tovaru od spoločností Metropolis PG, s.r.o., FOX - STAV, s.r.o. a N FER, spol. s r.o. preukázal na základe kúpnych zmlúv, v ktorých boli dohodnuté zmluvné podmienky ako i z odvolania proti napadnutému rozhodnutiu zo 07.12.2010, keď uviedol, že sporné faktúry boli vystavené na základe kúpnych zmlúv zo 16.07.2009 a v súvislosti s dodaním tovaru od spoločnosti U., s.r.o., Metropolis PG, s.r.o. a N FER, spol. s r.o. opäť odkazoval na uzavreté kúpne zmluvy, podľa ktorých sa predmet kúpy nachádza v skladových priestoroch v ČR, dodáva sa EXW (čo znamená povinnosť predávajúceho dať tovar k dispozícii kupujúcemu vo svojom závode), náklady na prepravu zo skladových priestorov predávajúceho do konečného miesta dodávky znáša výlučne kupujúci, kupujúci je oprávnený s tovarom disponovať v nasledujúci pracovný deň po podpise týchto zmlúv, miesto plnenia sú skladové priestory predávajúceho. Je teda nesporné, že tovar - sanita sa v čase jeho dodania žalobcovi nachádzal v ČR a že tento tovar bol žalobcovi dodaný slovenskými platiteľmi DPH so slovenským IČ DPH (spoločnosťami FOX-STAV, s.r.o., Metropolis PG, s.r.o. a N FER, spol. s r.o.) na území ČR. Prepravu sporného tovaru podľa medzinárodných nákladných listov (ďalej len „MNL“) predloženým k sporným faktúram ako i podľa vyjadrenia žalobcu z 27.09.2010 z ČR do obce Kollárovo mala uskutočniť spoločnosť TOP-R servis, s.r.o. na základe faktúr od spoločnosti TOP R servis, s.r.o. č. 7-8-09, 14-08-09, 21-8-09 a 31-8-09. Avšak preprava tovaru - sanity spoločnosťou TOP R servis, s.r.o. zo skladov vo Veľkej Hledsebe v ČR do skladov žalobcu v Kolárove, SR sa nepotvrdila, keď vtedajší konateľ spoločnosti TOP R servis, s.r.o., A. L. nemal žiadne vedomosti o prepravách tovaru - sanity, ktoré sa mali vykonať na základe MNL, tieto nepodpísal a rovnako ani o vozidlách uvedených na MNL, predmetné prepravy nevykonával, pričom žalobca nevyvrátil pravdivosť týchto tvrdení. Žalovaný taktiež poukázal na zjavne odlišný podpis A. L., ktorý uviedol do zápisnice u správcu dane, od podpisov uvedených na MNL a faktúrach, ktoré mala vystaviť spoločnosť TOP R servis, s.r.o., ktorý tiež spochybnil ich vierohodnosť. U vlastníkov a držiteľov vozidiel, ktorých evidenčné čísla boli uvedené na MNL sa vykonaným miestnym zisťovaním a ústnym pojednávaním uskutočnenie prepravy tovaru - sanity v auguste 2009 pre spoločnosť TOP R servis, s.r.o. ani pre žalobcu nepotvrdilo. Vykonané šetrenia u majiteľov a držiteľov vozidiel, ktorých EČV boli uvedené na MNL správca dane podrobne popísal v rozsiahlom protokole i v rozhodnutí správcu dane, ktorého odôvodnenie odrážalo všetky skutočnosti zistené počas daňovej kontroly, ktoré mali vplyv na správne určenie daňovej povinnosti, pričom žalobca nevyvrátil pravdivosť správcovi dane získaných dôkazov. Žalovaný zotrval na svojom tvrdení, že žalobca nepreukázal, že sa preprava tovaru - sanity uskutočnila, nepreukázal, že predmetnú prepravu skutočne preukázateľne zabezpečila spoločnosť TOP R servis, s.r.o. na základe faktúr č. 7-8-09, 14-809, 21-8-09 a 31-8-09 a príslušných MNL. V súvislosti s uvedeným, nepovažoval žalovaný skutočnosť, že sa 26.01.2010, t.j. v čase obhliadky skladov žalobcu v Kolárove nachádzalo v skladoch približne 333 paliet tovaru - sanity, za dôkaz, že tento tovar dodali spoločnosti FOX - STAV, s.r.o., Metropolis PG, s.r.o. a N FER, spol. s r.o. na základe sporných faktúr, keďže preprava tovaru - sanity deklarovaného spornými faktúrami spoločností FOX - STAV,s.r.o., Metropolis PG, s.r.o. a N FER, spol. s r.o. v množstve 2040 paliet z ČR do skladov žalobcu v SR, ktorú mala zabezpečiť spoločnosť TOP R servis, s.r.o. sa nepotvrdila a žalobca pravdivosť tohto záveru správcu dane ani počas kontroly ani v odvolacom konaní ani v podanej žalobe nevyvrátil. Rovnako žalovaný nepovažoval ani odberateľské faktúry vystavené pre spoločnosť GORDIKA, a.s. Karlove Vary (ďalej len „GORDIKA, a.s.“) a predložené správcovi dane v súvislosti s iným daňovým konaním, ktorými daňový subjekt deklaroval predaj tovaru - sanity v zdaňovacom období január 2011, za dôkaz prepravy sporného tovaru. Napriek uvedenému dodal, že aj keď dodávatelia - spoločnosti FOX - STAV, s.r.o, Metropolis PG, s.r.o. a N FER, s.r.o. nepreukázali nadobudnutie tovaru - sanity spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti, zistenia v danej veci neboli vyhodnotené na ťarchu žalobcu, preto považoval uvedenú námietku žalobcu za bezpredmetnú.

17. Žalovaný poukazujúc na odôvodnenie žalobou napadnutého rozhodnutia i odôvodnenie rozhodnutia prvostupňového orgánu, uviedol, že prvostupňový orgán vykonal rozsiahle šetrenie, postačujúce nato, aby žalovaný mohol správne právne posúdiť skutkový stav, z ktorého je zrejmé, že sporný tovar - sanita bol podľa kúpnych zmlúv zo 16.07.2009 dodaný žalobcovi na území ČR, čo potvrdili svojimi výpoveďami i vtedajší konatelia spoločností FOX-STAV, s.r.o., Metropolis PG, s.r.o. a N FER, spol. s

r.o., keď uviedli vo svojich výpovediach, že dopravu tovaru si objednával a zabezpečoval žalobca, ktorý mal prepravu i uhradiť. Sám žalobca vo svojom vyjadrení z 27.09.2010 uviedol, že prepravu si zabezpečoval prostredníctvom svojho konateľa a prepravu z ČR do obce Kolárovo mala zabezpečiť spoločnosť TOP R servis, s.r.o., ktorá aj mala prepravu žalobcovi fakturovať. Ako vyplýva z uvedeného, predmetom kúpnych zmlúv nebola preprava sporného tovaru - sanity na Slovensko a keďže k naplneniu kúpnych zmlúv zo strany dodávateľov malo dôjsť odovzdaním sporného tovaru v skladoch v ČR (podľa článku V. bod 2. kúpnych zmlúv zo 16.07.2009 kupujúci berie na vedomie, že predmet kúpy sa nachádza v skladových priestoroch v ČR a tovar sa dodáva EXW s tým, že predávajúci zabezpečí jeho naloženie; náklady na prepravu zo skladových priestorov predávajúceho do konečného miesta dodávky znáša výlučne kupujúci), preto považoval uvedenú námietku za nedôvodnú.

18. Žalovaný považoval tvrdenie žalobcu o jeho nenamietaní správcom dane navrhovaného termínu 12.11.2009 za nepravdivé a zavádzajúce, k čomu uviedol, že výkon daňovej kontroly bol oznámený žalobcovi oznámením o výkone daňovej kontroly č. 612/320/58837/2009/Haá, s dňom začatia 28.10.2009. Oznámenie o výkone daňovej kontroly bolo daňovému subjektu doručené dňa 12.10.2009. Keďže žalobca listom zo dňa 13.10.2009, doručeným správcovi dane 19.10.2009 oznámil, že nesúhlasí s termínom začatia daňovej kontroly 28.10.2009 a žiadal stanoviť termín začatia daňovej kontroly na deň 20.11.2009, t.j. z dôvodov na strane daňového subjektu nebolo možné začať daňovú kontrolu v deň uvedený v oznámení o výkone daňovej kontroly, správca dane listom č. 612/320/62491/2009/Haá stanovil žalobcovi nový termín začatia daňovej kontroly na deň 12.11.2009. List č. dňa 04.11.2009, doručeným správcovi dane 06.11.2009 uviedol, že s termínom začatia daňovej kontroly 12.11.2009 nesúhlasí a trvá na ním navrhovanom termíne 20.11.2009 a súčasne vo svojom liste uviedol, že ak správca dane s termínom 20.11.2009 nesúhlasí, daňová kontrola sa začne v zmysle § 15 ods. 2 zákona o správe daní štyridsiaty deň odo dňa doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly. Na základe uvedeného, teda z dôvodu, že s novým termínom začatia daňovej kontroly daňový subjekt nesúhlasil, podľa žalovaného k dohode medzi daňovým subjektom a správcom dane nedošlo, daňová kontrola sa začala podľa § 15 ods. 2 zákona o správe daní štyridsiaty deň od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly, t.j. dňa 21.11.2009.

19. K námietke žalobcu o nedodržaní ustanovenia o maximálnej dĺžke daňovej kontroly v zmysle § 15 ods. 17 zákona o správe daní, žalovaný uviedol, že vzhľadom na skutočnosť, že daňová kontrola bola začatá podľa § 15 ods. 2 zákona o správe daní štyridsiaty deň od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly, t.j. 21.11.2009, nadriadený orgán postupoval správne, keď na žiadosť správcu dane o predĺženie lehoty na výkon daňovej kontroly č. 612/320/23623/2010/Haá oznámením o predĺžení lehoty na výkon daňovej kontroly č. IV/320/4224/2010/Ha z 22.04.2010 predĺžil lehotu na vykonanie daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie august 2009 v súlade s ustanoveniami § 15 ods. 17 zákona o správe daní do dňa 20.11.2010. O predĺžení lehoty na vykonanie daňovej kontroly bol žalobca v zmysle § 15 ods. 18 zákona o správe daní písomne upovedomený upovedomením č. 612/320/26461/2010/Haá.

20. Žalovaný považoval námietku žalobcu ohľadne prerokovania protokolu odvolávajúcu sa na ustanovenie § 15 ods. 12 zákona o správe daní za zavádzajúcu, keď uviedol, že 29.10.2010 bola žalobcovi doručená výzva na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie č. 612/320/69214/2010/Haá, v ktorej správca dane určil termín prerokovania protokolu na 19.11.2010. Správcovi dane bolo 11.11.2010 doručené písomné ospravedlnenie žalobcu č. C-175/2009-KS z 09.11.2010, v ktorom žiadal o ospravedlnenie jeho neúčasti na prerokovaní protokolu 19.11.2010 z dôvodu, že v daný deň má vytýčené hlavné pojednávanie na Okresnom súde v Žiline. Súčasne v predmetnom podaní žalobca žiadal správcu dane o zrušenie termínu prerokovania protokolu 19.11.2010 a o stanovenie nového termínu na prerokovanie protokolu. Žalobcovi bolo 15.11.2010 doručené oznámenie č. 612/320/72555/2010/Haá z 12.11.2010, v ktorom správca dane oznámil žalobcovi, že v zmysle § 15 ods. 10 zákona o správe daní môže zamestnanec správcu dane na požiadanie kontrolovaného daňového subjektu prerokovať protokol aj v kratšej lehote ako bola určená vo výzve na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie č. 612/320/69214/2010/Haá, avšak predmetný termín prerokovania protokolu v lehote kratšej ako je určená v označenej výzve v súlade s § 15 ods. 10 zákona o správe daní nestanovuje správca dane. Žalobca nepožiadaval správcu dane o prerokovanie protokolu v

kratšej lehote ako je uvedená vo výzve č. 612/320/69214/2010/Haá a keďže sa v deň určený vo výzve č. 612/320/69214/2010/Haá, t.j. 19.11.2010, na prerokovaní protokolu nezúčastnil, protokol bol podľa vyššie citovaného § 15 ods. 12 zákona o správe daní prerokovaný a doručený 19.11.2010.

21. K žalobcom namietanému porušeniu lehoty na rozhodnutie žalovaný uviedol, že z dôvodu, že nemohol o odvolaní rozhodnúť v lehote 60 dní, požiadal v zmysle § 30a ods. 3 zákona o správe daní Ministerstvo financií Slovenskej republiky (ďalej len „MF SR“) o predĺženie lehoty na vydanie rozhodnutia listami č. 1/227/1643-28100/2011/990271 a č. 1/227/1643-53591/2011/990271, na základe ktorých MF SR písomne oznámilo žalovanému predĺženie lehoty do 18.07.2011 listami č. MF/12501/2011-71 a č. MF/16141/2011-71. Oznámenie č. 1/227/1643-28090/2011/990271 o nemožnosti rozhodnúť v lehote stanovenej v § 30a ods. 2 zákona o správe daní bolo doručené žalobcovi 15.03.2011. Dodal, že žiadne ustanovenie zákona o správe daní neobsahuje povinnosť MF SR vydať rozhodnutie o predĺžení lehoty na vydanie rozhodnutia a toto doručiť žalobcovi.

22. K námietke žalobcu, že mu vznikol nárok na odpočítanie DPH, žalovaný uviedol, že z predložených dokladov vyplýva, že spoločnosti FOX - STAV, s.r.o., Metropolis PG, s.r.o a N FER, spol. s r.o. dodali predmetný tovar - sanita žalobcovi bez prepravy a keďže sa tovar nachádzal na území ČR, miestom dodania predmetného tovaru spoločnosťami FOX -STAV, s.r.o., Metropolis PG, s.r.o. a N FER, spol. s r.o. pre žalobcu v zmysle § 13 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH nebolo tuzemsko. Túto skutočnosť žalovaný považoval za rozhodujúcu pre prijatie konečného záveru, že v danom prípade pri dodaní predmetného tovaru nevzniklo žalobcovi právo odpočítať DPH podľa § 49 zákona o DPH, pretože miestom dodania bola ČR, nie tuzemsko.

23. K námietke žalobcu ohľadne nezohľadnenia právneho názoru vo vyššie uvedenom uznesení Najvyššieho súdu SR ohľadne dĺžky daňovej kontroly, žalovaný uviedol, že nález Ústavného súdu SR vo veci sp.zn. III. ÚS 24/2010 z 29.06.2010, na ktorý najvyšší súd poukázal, sa nezaobera totožnou vecou, ako je v prejednávanej príhode.

24. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v 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 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 odvolaniu žalobcu nie je možné priznať úspech.

25. Podľa § 491 ods. 1 zákona NR SR č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“), ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti OSP pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

26. Podľa § 492 ods. 2 SSP odvolacie konania podľa piatej časti OSP začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

27. Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a vrátenia veci na ďalšie konanie. Preskúmvaným rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu, ktorým bol podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona o správe daní na základe výsledkov daňovej kontroly vyrubený rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie august 2009 vo výške 2 002 408,54 €, a preto najvyšší súd v rozsahu odvolacích dôvodov preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa a konanie im predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

28. Zákonomdarca v právnej norme § 3 ods. 1 zákona o správe daní ustanovuje základné zásady daňového konania tak, že v daňovom konaní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane (§ 3 ods. 2 zákona o správe daní). Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3). Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre vyrubenie alebo vybratie dane (§ 3 ods. 6). Daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti (§ 3 ods. 7). Právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d/ pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane (§ 3 ods. 8).

29. Podľa § 24 ods. 1, 2, 3, 4 a 5 zákona o správe daní, daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

29. Podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) 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 účely svojho podnikania 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.

30. Podľa § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH predmetom DPH je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku.

31. Podľa § 13 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH miestom dodania tovaru, ak je dodanie tovaru spojené s odoslaním alebo prepravou tovaru, je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie, alebo preprava tovaru osobe, ktorej má byť tovar dodaný, začína uskutočňovať, s výnimkou podľa písmena b/, odseku 2 a § 14.

32. Podľa § 13 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH miestom dodania tovaru, ak je dodanie tovaru bez odoslania alebo prepravy, je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje.

33. Podľa § 15 ods. 2 zákona o správe daní správca dane doručí daňovému subjektu písomné oznámenie o výkone daňovej kontroly. Toto oznámenie musí obsahovať miesto a deň začatia daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie. Ak z dôvodov na strane daňového subjektu nemožno začať daňovú kontrolu v deň uvedený v oznámení o výkone daňovej kontroly, daňový subjekt je povinný túto skutočnosť do 8 dní od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly oznámiť

správcom dane a dohodnúť so správcom dane iný deň začatia daňovej kontroly, pričom daňová kontrola sa nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly. Ak nedôjde k dohode medzi daňovým subjektom a správcom dane o začatí daňovej kontroly, považuje sa štyridsiaty deň za deň začatia daňovej kontroly.

34. Podľa § 15 ods. 10 štvrtej a piatej vety zákona o správe daní, ak sa kontrolovaný daňový subjekt písomne vzdá práva na vyjadrenie sa 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.

35. Podľa poslednej vety § 15 ods. 12 zákona o správe, 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.

36. Podľa § 15 ods. 17 zákona o správe daní správca dane ukončí daňovú kontrolu do 6 mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcom dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o 6 mesiacov, a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčisľujú 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.

37. Z obsahu administratívneho spisu mal najvyšší súd za preukázané, že na základe výsledkov daňovej kontroly vykonanej u žalobcu ako platiteľa DPH za zdaňovacie obdobie august 2009 bolo vydané Daňovým úradom Dunajská Streda ako príslušným správcom dane rozhodnutie - dodatočný platobný výmer č. 612/230/74150/10/Szak z 23.11.2010. Z tohto rozhodnutia vyplýva, že daňovému subjektu z dodávateľských faktúr predávajúcich spoločností nevznikol nárok na odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. Na základe zistených skutočností bol žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b/, bod 1 zákona o správe daní vyrubený rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie august 2009 vo výške 2 002 408,54 €. nakoľko zo strany žalobcu došlo k neoprávnenému uplatneniu odpočítania DPH. Zo zistení správcu dane vyplýva, že dodávateľskými faktúrami spoločnosť FOX - STAV, s.r.o. (od 23.2.2010 zmena názvu ROKAS STAV, s.r.o.) fakturovala daňovému subjektu tovar - sanitu v množstve 680 paliet v celkovej výške 3 499 995,12 € bez DPH, na základe ktorých si daňový subjekt v zdaňovacom období august 2009 uplatnil právo na odpočítanie DPH v celkovej výške 664 999,72 €, keď nákup sa uskutočnil na základe kúpnej zmluvy zo 16.07.2008 uzavretej medzi daňovým subjektom ako kupujúcim a spoločnosťou FOX - STAV, s.r.o. ako predávajúcim, pričom predmet kúpy sa nachádzal v skladových priestoroch v Českej republike. Spoločnosť FOX - STAV, s.r.o. mala nakúpiť predmetný tovar - sanitu od spoločnosti REMOVING, s.r.o., na základe dodávateľských faktúr od tejto spoločnosti a podľa kúpnej zmluvy zo 06.07.2009, uzavretej medzi spoločnosťou REMOVING, s.r.o. ako predávajúcim a spoločnosťou FOX - STAV, s.r.o. ako kupujúcim, pričom tovar bol uskladnený v skladových priestoroch zabezpečených spoločnosťou REMOVING, s.r.o. v Českej republike. Ďalšími dodávateľskými faktúrami spoločnosť Metropolis PG, s.r.o. (od 26.06.2010 zmena názvu na Szerkézet, s.r.o.) fakturovala daňovému subjektu tovar - sanitu v množstve 680 paliet v celkovej výške 3 499 995,12 € bez DPH, na základe ktorých si daňový subjekt v zdaňovacom období august 2009 uplatnil právo na odpočítanie DPH v celkovej výške 664 999,72 €, keď nákup sa uskutočnil na základe kúpnej zmluvy zo 16.07.2009 uzavretej medzi daňovým subjektom ako kupujúcim a spoločnosťou Metropolis PG, s.r.o. ako predávajúcim, pričom predmet kúpy sa nachádzal v skladových priestoroch v Českej republike. Spoločnosť Metropolis PG, s.r.o. mala nakúpiť predmetný tovar - sanitu od spoločnosti REMOVING, s.r.o., na základe dodávateľských faktúr od tejto spoločnosti a podľa kúpnej zmluvy zo 06.07.2009, uzavretej medzi spoločnosťou REMOVING, s.r.o. ako predávajúcim a spoločnosťou Metropolis PG, s.r.o. ako kupujúcim, pričom tovar bol uskladnený v skladových priestoroch zabezpečených spoločnosťou REMOVING, s.r.o. v Českej republike. Ďalšími dodávateľskými faktúrami

spoločnosť N FER, spol. s r.o. fakturovala daňovému subjektu - sanitu taktiež v množstve 680 paliet v celkovej výške 3 499 999,78 € bez DPH, na základe ktorých si daňový subjekt v zdaňovacom období august 2009 uplatnil právo na odpočítanie DPH v celkovej sume 664 999,10 €, keď nákup sa uskutočnil na základe kúpnej zmluvy zo 16.07.2008, uzavretej medzi daňovým subjektom ako kupujúcim a spoločnosťou N FER, spol. s r.o. ako predávajúcim, pričom predmet kúpy sa nachádzal v skladových priestoroch v Českej republike. Spoločnosť N FER, spol. s r.o. mala predmetný tovar zabezpečovať od spoločností REMOVING, s.r.o., pričom tovar bol uskladnený v Českej republike, vo vojenskom objekte pri Mariánskych láznach. Vzhľadom k tomu, že preprava tovaru - sanity, deklarovaneho spornými faktúrami spoločnosťami FOX -STAV, s.r.o., Metropolis PG, s.r.o. a N FER, spol. s r.o. v celkovom množstve 2040 paliet z Českej republiky do skladov daňového subjektu v Kolárove sa nepotvrdila a nepreukázala, tak správca dane dospel k záveru, že miestom dodania tovaru - sanity podľa § 13 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje, t.j. v Českej republike. Za takéhoto stavu si preto daňový subjekt neoprávnené uplatnil odpočítanie DPH zo sporných faktúr od vyššie uvedených spoločností, pretože predmetné dodania tovaru - sanity neboli uskutočnené v tuzemsku a spoločnostiam Metropolis PG, s.r.o., N FER, spol. s r.o. a FOX - STAV, s.r.o. nevznikla daňová povinnosť podľa zákona o DPH, keď daňový subjekt porušil ustanovenie § 49 ods. 1 zákona o DPH, podľa ktorého právo odpočítať DPH z tovaru, alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť a správca dane nepriznal vznik práva na odpočítanie DPH zo sporných faktúr od jednotlivých spoločností. V súvislosti s nepreukázaním prepravy tovaru - sanity z Českej republiky na Slovensko správca dane poukázal i na skutočnosť, že daňový subjekt nenadobudol predmetný tovar ani podľa ustanovenia § 11 zákona o DPH, z odseku 1, z ktorého vyplýva, že nadobudnutím tovaru v tuzemsku z iného členského štátu sa rozumie nadobudnutie práva nakladať ako vlastníak s hnuateľným hmotným majetkom, ktorý bol odoslaný alebo prepravený nadobúdateľovi dodávateľom alebo nadobúdateľom alebo na ich účet do tuzemska z iného členského štátu a okrem iného za predpokladu, že dodávateľom je osoba identifikovaná pre DPH v inom členskom štáte. V rozhodnutí žalovaného bolo ďalej konštatované, že odberateľské faktúry vystavené pre spoločnosť Gordika, a.s. Karlove Váry a predložené správcovi dane v súvislosti s iným daňovým konaním, ktorými daňový subjekt deklaroval predaj tovaru - sanity v zdaňovacom období január 2011, nie sú dôkazom prepravy tovaru - sanity deklarovaného spornými faktúrami spoločností FOX - STAV, s.r.o., Metropolis PG, s.r.o. a N FER, spol. s r.o. na Slovensko spoločnosťou TOP R servis, s.r.o.

38. Z uvedeného vyplýva, že správca dane pri daňovej kontrole nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zamerával sa predovšetkým na skutkový stav veci a na realitu vecného plnenia, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach. Uplatnenie práva na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH podmieňuje vznik práva odpočítať DPH vznikom povinností odvodu DPH do štátneho rozpočtu Slovenskej republiky dodávateľom z dôvodu dodania tovaru alebo služby, čo znamená, že ak nedôjde ku vzniku daňovej povinnosti, potom nemôže vzniknúť ani nárok na odpočítanie DPH. V zmysle predmetného ustanovenia na odpočítanie je spôsobilá len taká DPH, ktorú uplatnil platiteľ dane (dodávateľ) pri dodaní tovaru alebo služby v tuzemsku. Ak uvedené nie je splnené, platiteľovi nevzniká právo odpočítať DPH z dodaného tovaru. Spoločnostiam FOX - STAV, s.r.o., Metropolis PG, s.r.o. a N FER, spol. s r.o. teda nevznikla daňová povinnosť podľa § 49 zákona o DPH platného v Slovenskej republike, pretože zrealizovali svoj predaj na území iného členského štátu - Českej republiky a miestom dodania tovaru bol členský štát, kde sa tovar - sanita nachádzal v čase dodania, t.j. na území Českej republiky. Z predložených dokladov totiž vyplýva, že vyššie uvedené spoločnosti dodali predmetný tovar - sanitu žalobcovi bez prepravy a keďže sa tovar nachádzal na území Českej republiky, miestom dodania predmetného tovaru pre žalobcu v zmysle § 13 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH nebolo tuzemsko. Skutočnosť, že tovar deklarovaný spornými faktúrami sa v čase jeho dodania daňovému subjektu nachádzal v skladoch v Českej republike vyplýva i z vyjadrenia samotného daňového subjektu k protokolu zo dňa 08.11.2010 a tiež z výpovedí vtedajších konateľov spoločnosti FOX - STAV, s.r.o., Metropolis PG, s.r.o. a N FER, spol. s r.o.. Taktiež nebola preukázaná preprava tovaru - sanity spoločnosťou TOP R Servis, s.r.o. zo skladov vo Veľkej Hľedsebe v Českej republike do skladov daňového subjektu v Kolárove, keď vtedajší konateľ spoločnosti TOP R Servis, s.r.o. A. L., nemal žiadne vedomosti o prepravách tovaru - sanity, ktoré sa mali vykonať na základe medzinárodných nákladných listov, tieto nepodpísal a rovnako nemal vedomosť ani o vozidlách uvedených na

medzinárodných nákladných listoch, tieto prepravy nevykonal, pričom daňový subjekt skutočne nevyvrátil pravdivosť týchto tvrdení.

39. Je potrebné poznamenať, že Najvyšší súd Slovenskej republiky už opakovane judikoval, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, zákon to neustanovuje ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje (z dôvodu rizika ľahkej zneužívateľnosti práva na odpočet DPH), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré zákon pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. V tejto súvislosti odvolací súd poukazuje aj na rozsudky najvyššieho súdu vo veci sp.zn. 2Sžf/52/2011 z 22. augusta 2012, sp.zn. 5Sžf/52/2011 z 28. júna 2012, ako aj na rozsudok sp.zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 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 nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený. S dôvodmi rozhodnutia, v ktorých žalovaný detailne, výstižne a presvedčivo reaguje na všetky námietky žalobcu a hodnotí dôkazy vo vzájomných súvislostiach sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje, v podrobnostiach na ne odkazuje a zároveň dodáva, že správca dane a ani súd nie je povinný poučovať daňový subjekt o tom, ktoré dôkazy má predkladať správcovi dane. Bolo úlohou žalobcu, aby dodanie tovaru deklarovaného na spornej faktúre aj skutočne preukázal. Pri posúdení zákonnosti rozhodnutia žalovaného neboli porušené práva žalobcu. Vykonaným dokazovaním bol dostatočne zistený skutkový stav a ďalšie dokazovanie nie je potrebné. Daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že došlo k preprave tovaru - sanity v zmysle sporných faktúr spoločnosťou TOP R servis, s.r.o. zo skladov vo Veľkej Hľedsebe v ČR do skladov žalobcu v Kolárove, na základe čoho nevznikla povinnosť odvodu DPH do štátneho rozpočtu a daňový subjekt nenaplnil zákonnú podmienku pre odpočítanie DPH z prijatej služby, ktorá spočíva v tom, že právo na vrátenie DPH zo štátneho rozpočtu odberateľovi nemôže vzniknúť skôr, ako vznikne povinnosť odvodu DPH do štátneho rozpočtu dodávateľom a zároveň z § 49 ods. 2 písm. a/ vyplýva, že platiteľ DPH môže odpočítat DPH uplatnenú iným platiteľom (dodávateľom) v cene dodanej služby, pričom musia byť splnené podmienky na uplatnenie tohto práva v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, podľa ktorého právo odpočítania DPH môže platiteľ dane uplatniť, ak má k dispozícii faktúru vyhotovenú platiteľom dane - dodávateľom podľa § 71 zákona o DPH. Avšak takáto faktúra je použiteľná za účelom uznania odpočítania DPH len vtedy, ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje sú hodnoverné a vystavil ich ten, kto ich vystaviť mal. Nestačí, aby bola splnená táto zákonná povinnosť tým, že je uvedená na faktúrach, resp. príslušných dodacích dokladoch. Z postupu a rozhodnutí daňových orgánov ako aj krajského súdu nevyplýva ani to, že by hodnotili dôkazy vykonané v daňovom konaní v prospech alebo neprospech len jednej strany, čím by porušili zásahu rovnosti zbraní a teda, že by pri hodnotení dôkazov účelne postupovali v neprospech žalobcu. Subjektívny názor žalobcu vyjadrený v uvedenom tvrdení z administratívneho spisu ani zo súdneho spisu ako aj z odôvodnení preskúmaných rozhodnutí nevyplýva.

40. Podľa § 157 ods. 2 OSP (v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) v odôvodnení rozsudku súd uvedie, čoho sa navrhovateľ (žalobca) domáhal a z akých dôvodov, ako sa vo veci vyjadril odporca (žalovaný), prípadne iný účastník konania, stručne, jasne a výstižne vysvetlí, ktoré skutočnosti považuje za preukázané a ktoré nie, z ktorých dôkazov vychádzal a akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov riadil, prečo nevykonal ďalšie navrhnuté dôkazy a ako vec právne posúdil. Súd dbá na to, aby

odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé. Citované zákonné ustanovenie je potrebné z hľadiska práva na súdnu ochranu v zmysle čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej aj „ústava“) vykladať a uplatňovať tak, že rozhodnutie súdu musí obsahovať dôvody, na základe ktorých je založené. Súčasťou obsahu základného práva na spravodlivé konanie podľa čl. 46 ods. 1 ústavy je teda aj právo účastníka konania (teda aj žalovaného) na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t.j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu. Všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Rozhodnutie súdu musí však obsahovať odôvodnenie, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t.j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (k tomu pozri bližšie rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky vo veciach sp.zn. IV. ÚS 115/03 či sp.zn. III. ÚS 60/04 - www.concourt.sk <.). Túto požiadavku zvyrazňuje vo svojej judikatúre aj Európsky súd pre ľudské práva, ktorý v tejto súvislosti najmä uvádza: „Právo na spravodlivý proces zahŕňa aj právo na odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Odôvodnenie rozhodnutia však neznamená, že na každý argument sťažovateľa je súd povinný dať podrobnú odpoveď. Splnenie povinnosti odôvodniť rozhodnutie je preto vždy posudzované so zreteľom na konkrétny prípad.“ (napr. *Georgidias v. Grécko* z 29. mája 1997, Recueil III/1997). Európsky súd pre ľudské práva ale zároveň tiež pripomína, že právo na spravodlivý súdny proces nevyžaduje, aby súd v rozsudku reagoval na každý argument prednesený v súdnom konaní. Stačí, aby reagoval na ten argument (argumenty), ktorý je z hľadiska výsledku súdneho rozhodnutia považovaný za rozhodujúci (porovnaj napr. rozsudok vo veci *Ruiz Torija c. Španielsko a Hiro Balani/Španielsko*, oba z 9. decembra 1994, *Annuaire*, séria A č. 303 A a č. 303 B). Aj podľa judikatúry ústavného súdu odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované právo na spravodlivé súdne konanie (k tomu pozri bližšie rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky vo veciach sp.zn. III. ÚS 209/04, sp.zn. IV. ÚS 112/05, sp.zn. I. ÚS 380/08, sp.zn. III. ÚS 172/2010 či sp.zn. II. ÚS 537/2010 - www.concourt.sk <.). Vychádzajúc z uvedeného aj v správnom súdnictve nesporne obsahom práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky je aj právo žalovaného správneho orgánu, ako účastníka preskúmavacieho konania na také odôvodnenie rozhodnutia súdu, ktoré bude zodpovedať na jeho primárne námietky oponujúce žalobe žalobcu voči jeho rozhodnutiu.

41. V súvislosti s vyššie uvedeným právnym názorom Ústavného súdu SR je potrebné uviesť, že žalobca vo svojom odvolaní neuviedol žiadne nové skutočnosti spôsobilé spochybníť relevantné právne závery krajského súdu založené na logických argumentov vychádzajúc zo skutkových zistení na podklade administratívneho spisu, s ktorými sa najvyšší súd v plnom rozsahu stotožňuje a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty spolu s právnymi závermi krajského súdu, na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku k námietkam žalobcu uvedeným v odvolaní dopĺňa nasledovné:

42. Tvrdenia žalobcu o nenamietaní správcom dane navrhovaného termínu 12.11.2009 ako dňa začatia daňovej kontroly považoval najvyšší súd v zhode s názorom žalovaného a krajského súdu za nepravdivé a zavádzajúce, ktoré sú zároveň v rozpore s skutkovým stavom zisteným z administratívneho spisu. Najvyšší súd po preskúmaní administratívneho spisu mal preukázané zistenia v zhode so skutkovým stavom uvedeným v odôvodnení rozhodnutia krajského súdu, na základe čoho uviedol k tejto námietke, že žalobca listom z 13.10.2009 správcovi dane oznámil, že nesúhlasí s termínom začatia daňovej kontroly (28.10.2009) a žiadal stanoviť termín začatia daňovej kontroly na deň 20.11.2009. Následne správca dane listom č. 612/320/62491/2009/Haá stanovil žalobcovi nový termín začatia daňovej kontroly na deň 12.11.2009. Žalobca v liste zo 04.11.2009 uviedol, že s týmto termínom nesúhlasí a trval na ním navrhovanom termíne (20.11.2009), pričom samotný žalobca v závere listu dodal, že v prípade neakceptovania ním navrhovaného termínu (20.11.2009), daňová kontrola môže začať v zmysle § 15 ods. 2 zákona o správe daní 40. deň od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly dňa 21.11.2009. K žalobcom namietanému prekročeniu maximálnej dĺžky daňovej kontroly, najvyšší súd

uviedol, že daňová kontrola bola zákonne v súlade s ustanovením § 15 ods. 17 zákona o správe daní nadriadeným orgánom predĺžená do dňa 20.11.2010, o čom bol žalobca upovedomený listom č. 612/320/26461/2010/Haá, doručeným žalobcovi 03.05.2010. K ďalšej námietke žalobcu ohľadne nezohľadnenia ospravedlnenia neúčasti žalobcu na prerokovaní protokolu 19.11.2010 z dôvodu, že v daný deň má vytýčené hlavné pojednávanie na Okresnom súde v Žiline a jeho žiadosti o zrušenie termínu prerokovania protokolu 19.11.2010 a o stanovenie nového termínu na prerokovanie protokolu, najvyšší súd uviedol, že správny orgán postupoval v súlade s ustanovením § 15 ods. 10 až 12 zákona o správe daní, keď žalobcovi bolo 15.11.2010 doručené oznámenie č. 612/320/72555/2010/Haá z 12.11.2010, v ktorom správca dane oznámil žalobcovi, že v zmysle § 15 ods. 10 zákona o správe daní môže zamestnanec správcu dane na požiadanie kontrolovaného daňového subjektu prerokovať protokol aj v kratšej lehote, ako bola určená vo výzve na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie č. 612/320/69214/2010/Haá, avšak predmetný termín prerokovania protokolu v lehote kratšej ako je určená v označenej výzve v súlade s § 15 ods. 10 zákona o správe daní nestanovuje správca dane. Nakoľko žalobca nepožiadaval o prerokovanie protokolu v kratšej lehote ako je uvedená vo výzve č. 612/320/69214/2010/Haá a keďže sa v deň určený v tejto výzve, t.j. 19.11.2010, na prerokovaní protokolu nezúčastnil, protokol bol v zmysle § 15 ods. 12 zákona o správe daní prerokovaný a doručený 19.11.2010. Najvyšší súd v danom postupe správcu dane nezistil žiadne pochybenie resp. nedodržanie relevantných zákonných ustanovení správnym orgánom. Naopak zákon o správe daní ukladá žalobcovi ako kontrolovanému daňovému subjektu povinnosť v ustanovení § 15 ods. 10 zákona o správe daní, že ak sa v deň určený vo výzve nemôže zúčastniť na prerokovaní protokolu, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Žalobca nepožiadaval správcu dane o prerokovanie protokolu v kratšej lehote, ako bola určená vo výzve a keďže si ani neurčil na prerokovanie svojho zástupcu, nastala zákonná skutočnosť predpokladaná v ustanovení § 15 ods. 12 zákona o správe daní a to, že ak kontrolovaný daňový subjekt 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. Povinnosť správcu dane poskytovať súčinnosť daňovým subjektom v zmysle § 2 ods. 2 zákona o správe daní, je dodržaná splnením zákonných povinností, ktoré sa vzťahujú k účastníkom konania vzhľadom na predmet veci, to znamená, že správny orgán nie je oprávnený ani povinný vykonávať úkony za účastníka konania, resp. vyhovieť žiadostiam účastníka konania nad rámec zákonných oprávnení. Rovnako v prípade namietaného porušenia lehoty na rozhodnutie zo strany žalovaného, mal najvyšší súd za preukázané, že v zmysle § 30a ods. 3 zákona o správe daní Ministerstvo financií Slovenskej republiky písomne oznámilo žalovanému predĺženie lehoty do 18.07.2011 listami č. MF/12501/2011-71 a č. MF/16141/2011-71, čo čom bol žalobca upovedomený, z čoho vyplýva, že správny orgán postupoval v zmysle citovaných ustanovení.

43. Odvolací súd preto s poukazom na vyššie uvedené dôvody, ako aj na všetky individuálne okolnosti daného prípadu, napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1, ods. 2 OSP potvrdil.

44. O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 v spojení s § 250k ods. 1 OSP tak, že neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal a žalovanému zo zákona náhrada trov konania neprináleží.

45. 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 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.