

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžf/56/2016
Identifikačné číslo spisu: 2014200323
Dátum vydania rozhodnutia: 03.07.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:2014200323.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Milana Moravu v právnej veci žalobcu: František Lančarič - LAPREMA, s miestom podnikania Siladice č. 238, IČO: 37 251 449, právne zastúpený advokátskou kanceláriou: Lansky, Ganzger & Partner Rechtsanwälte, spol. s r.o., so sídlom Dvořákovo nábřeží 8A, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100307/1/91396/2014/4884 zo dňa 19. februára 2014, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/31/2014-206 zo dňa 14. marca 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/31/2014-206 zo dňa 14. marca 2016 p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100307/1/91396/2014/4884 zo dňa 19.02.2014, ktorým podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 9200402/5/2084414/2012/DEC zo dňa 03.08.2012. Týmto prvostupňovým rozhodnutím bol žalobcovi nepriznaný nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie august 2010 v sume - 37 495,04 € a vyrubená daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie august 2010 vo výške 86.916,90 €.

1.2 Krajský súd úvodom charakterizoval jednotlivé zásady a účel daňového konania. K žalobným dôvodom uvádzaným v bodoch II. a III. žaloby krajský súd poukázal na to, že ide o všeobecne formulované žalobné dôvody, bez toho, že by boli bližšie zo strany žalobcu konkretizované a

špecifikované.

1.3 V súvislosti s namietaným nedodržaním lehoty na vydanie rozhodnutia v daňovom konaní krajský súd zistil, že žalovaný žiadosťou č. 1100307/1/1266403/2012 zo dňa 14.11.2012 požiadal Ministerstvo financií SR o predĺženie lehoty na vydanie rozhodnutia, pričom tejto žiadosti bolo vyhovené (MF/025512/2012-71 zo dňa 21.11.2012). Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že žalovaný oznámením č. 1100307/1/1266385/2012 zo dňa 14.11.2012 informoval splnomocneného zástupcu žalobcu, že z dôvodu mimoriadnej zložitosti prípadu a potreby doplniť konanie, požiada Ministerstvo financií SR o predĺženie lehoty, pričom toto oznámenie bolo doručené splnomocnenému zástupcovi žalobcu dňa 19.11.2012. Vzhľadom k tomu, že daňové konanie začalo skôr (išlo o daňovú kontrolu za mesiac november 2010), nebolo možné aplikovať § 65 ods. 1 a 2 zákona č. 563/2009 Z. z., ale § 30a zákona č. 511/1992 Zb. a tiež nebolo možné aplikovať ani § 165b ods. 1, 2 zákona č. 563/2009 Z. z., nakoľko toto prechodné ustanovenie je účinné od 30.12.2012. K námietke nesprávnej aplikácie procesného predpisu preto krajský súd uviedol, že daňová kontrola začala v novembri 2010 a riadila sa právnou úpravou zákona č. 511/1992 Zb. ako všeobecného predpisu upravujúceho daňové konanie, a preto nebolo možné aplikovať v danom prípade § 65 ods. 1, 2 zákona č. 563/2009 Z. z., ale § 30a zákona č. 511/1992 Zb.

1.4 Pokiaľ ide o splnomocnenie Daňového úradu Trnava žalovaným, resp. delegáciu právomoci v súvislosti s tým, aby výsledky doplneného konania so žalobcom opäť prerokoval, krajský súd uviedol, že osobitné splnomocnenie nie je potrebné, pretože v zmysle § 74 ods. 2 daňového poriadku je možné, aby odvolací orgán v rámci odvolacieho správneho konania výsledky daňového konania dopĺňal, odstraňoval chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložil správcovi dane s určením primeranej lehoty. Splnomocnený zástupca žalobcu (O.) bol v rámci doplneného odvolacieho správneho konania oboznámený so zisteniami správcu dane (viď. zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 22.01.2014), teda konal v súlade s § 74 ods. 3 daňového poriadku a taktiež aj z administratívneho spisu vyplýva, že o výsledkoch doplneného konania bol vždy žalobca upovedomený a mal možnosť sa zúčastniť jednotlivých výsluchov v zmysle doplneného konania.

1.5 Žalovaný počas odvolacieho konania nečinný nebol, vždy požiadal o predĺženie lehoty, týmito žiadosťami bolo vyhovené. Znamená to, že žalovaný konal v súlade so zákonom a vždy upovedomil o tom aj žalobcu. Pokiaľ žalobca v tejto súvislosti poukazoval na nález Ústavného súdu SR č. II.ÚS 62/1999, tak tento sa netýka neprimeranej dĺžky odvolacieho konania, ale dĺžky daňovej kontroly. Navyše predmetný nález upravuje situáciu, kedy správca dane pri výkone daňovej kontroly nepožiadala najbližšie nadriadený orgán o predĺženie lehoty.

1.6 V súvislosti s realizáciou obchodných vzťahov so spoločnosťou New Animpex, s.r.o., sa krajský súd stotožnil s tvrdením žalovaného, že uvedená spoločnosť nadobudnutie tovaru deklarované spornými faktúrami nepriznala. Okrem toho na adrese sídla spoločnosti sa nachádzal uzamknutý nájomný dom bez schránky a iného označenia spoločnosti, konateľ spoločnosti New Animpex, s.r.o., D. E. bol počas daňového konania na dlhodobom pobyte v zahraničí, jeho pobyt bol správcovi dane neznámy, a ani v konaní vypočutí svedkovia nevedeli jeho osobu identifikovať, keď každý podal iný popis osoby (napr. zápisnice z výsluchu P. zo dňa 15.11.2011 a 17.05.2012). V danom prípade totiž nepostačuje, pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, iba predloženie účtovných dokladov a zmlúv, pretože uskutočnenie zdaniteľného plnenia je potrebné preukázať nielen po formálnej, ale aj po obsahovej stránke. V tejto súvislosti krajský súd dal do pozornosti, že v zmysle § 24 daňového poriadku je dôkazné bremeno na strane daňového subjektu. Ak daňovník neunesie dôkazné bremeno, nemôže byť úspešný v uplatnení nároku na odpočet DPH. Z čestných prehlásení síce vyplýva, že spoločnosť New Animpex, s.r.o., prevzala tovar od žalobcu a následne tento tovar mal byť prevezený do Rumunska vodičom I. R. s vlastným motorovým vozidlom EVČ: E. XXX BK, pričom v priebehu konania bolo zistené, že spoločnosť New Animpex, s.r.o., uvedené vozidlo nevlastní a sám vodič I. R. poprel, že by v rozhodnom období (august 2010) vykonával prepravu do Rumunska. Taktiež doklad o prijatí platby bez ďalšej identifikácie nemožno považovať za dostačujúci dôkaz, a to najmä vtedy, ak platba je realizovaná hotovostnou formou. Ak žalobca v tomto smere poukázal na rozsudok Súdneho dvora vo veci Albert

Collée (C-146/05), tak tento rozsudok nemožno podľa prvostupňového súdu aplikovať na daný prípad, nakoľko „Albert Collée“ vychádza z predpokladu, že k dodaniu tovaru v rámci spoločenstva skutočne došlo (bod 20 rozsudku), pričom v tomto prípade nie je preukázané či vôbec k reálnemu dodaniu tovaru došlo. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/19/2011 zo dňa 25.01.2012. Podľa vyjadrenia vodiča I. R. malo mať vozidlo, ktorým mal byť tovar prevážaný, palubnú jednotku, pričom ním uvedené trasy, cez ktoré mal byť tovar prevážaný sú registrované podľa vyhlášky č. 529/2009 Z. z. v mýtnom systéme (Šelpice, Boleráz, Biňovce, Trstín, Jablonica, Senica a Radošovce), avšak na základe dopytu na Národnú diaľničnú spoločnosť, a.s. bolo zistené, že v rozhodnom čase v elektronickom mýtnom systéme neexistuje žiaden záznam o pohybe tohto vozidla, nakoľko vozidlo nie je registrované. Navyše bolo zistené, že vozidlo nebolo vo vlastníctve spoločnosti New Animpex, s.r.o., ako to vyplýva z čestných vyhlásení, ale vo vlastníctve spoločnosti Carbon trade Slovakia, s.r.o.,. Krajský súd považoval za potrebné tiež uviesť, že základným predpokladom oslobodenia od dane podľa § 43 zákona o DPH je dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu, ktoré je potrebné preukázať kópiou faktúry a prepravným dokladom s miestom určenia, ak prepravu zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ inou osobou. Podmienkou je, že tovar bol dodaný osobe identifikovanej pre daň, bol prepravený do iného členského štátu a predaj bol za protihodnotu, pričom podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov dôkazné bremeno je na daňovom subjekte.

1.7 Pokiaľ ide o obchodný vzťah so spoločnosťou HAM HUS SALRO S.L.R., tak v podanom odvolaní žalobca v žiadnom svojom odvolacom dôvode nenapadol obchodný vzťah s touto spoločnosťou. Okrem toho tento rumunský odberateľ nebol v čase deklarovaného uskutočnenia zdanieľných obchodov osobou identifikovanou pre DPH (identifikačné číslo pre intrakomunitárne transakcie bolo platné do 01.08.2010), a teda nemohlo byť právo na oslobodenie od DPH v zmysle § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. priznané z dôvodu, že tento odberateľ nebol platcom DPH. Taktiež v súvislosti so spoločnosťou Lukus Group, s.r.o., správca dane ako aj žalovaný zistili oprávnené pochybnosti o tom či k uskutočneniu zdanieľných obchodov došlo tak, ako to tvrdil žalobca. Ohľadne tejto spoločnosti existujú totiž zjavné nezrovnalosti, kto vlastne za túto spoločnosť konal, pretože bývalá konateľka R. S. podľa jej vyjadrenia nemala vedomosť o tom, že by konateľkou tejto spoločnosti v rozhodnom období vôbec bola. Okrem toho, podpis za spoločnosť Lukus Group, s.r.o. na mandátnej zmluve zo dňa 01.08.2010, podľa ktorej mal uvedenú spoločnosť zastupovať D. D., nie je podpisom R. S., čo aj sama poprela a taktiež poprela aj to, že by podpísala mandátnu zmluvu. Okrem toho z mandátnej zmluvy vyplýva, že D. mal iba uskutočňovať právne úkony smerujúce k uzatváraniu kúpnych zmlúv, a teda nemal oprávnenie tieto zmluvy aj uzatvárať.

1.8 Pokiaľ žalobca namietal dĺžku prerušenia daňovej kontroly za účelom medzinárodnej výmeny informácií (k prerušeniu daňovej kontroly došlo dňa 04.02.2011 a prerušenie trvalo až do 24.10.2011) a tvrdil, že správca dane mal v tomto prípade postupovať v súlade s nariadením Rady EÚ č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty, tak túto námietku žalobcu krajský súd nemohol považovať za dôvodnú, pretože lehoty zo strany správcu dane boli dodržané v zmysle nariadenia č. 1798/2003 a nie podľa nariadenia č. 904/2010, pretože toto nariadenie sa uplatňuje od 01.01.2012, a teda v čase realizácie medzinárodnej výmeny informácií neplatilo. Z administratívneho spisu teda vyplýva, že daňová kontrola bola vykonaná v súlade so zákonom, z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií prerušená bola dôvodne a taktiež bola lehota nadriadeným orgánom predĺžená v súlade so zákonom. Pokiaľ ide o námietky žalobcu, že počas prerušenej daňovej kontroly (od 29.01.2011 do 24.10.2011) boli zo strany správcu dane vykonané tri úkony, tak tieto námietky boli vznesené až na pojednávaní dňa 14.03.2016, a preto v tomto štádiu preskúmovacieho konania krajský súd na tieto žalobné dôvody už nemohol prihliadať. Týka sa to aj námietok vznesených žalobcom na pojednávaní, pokiaľ ide o vytýkané procesné pochybenia správcu dane pri predvolávaní svedkov či už telefonicky alebo e-mailom, čo tiež nebolo uvádzané v podanej žalobe.

1.9 V súvislosti s námietkami žalobcu, týkajúcimi sa nesprístupnenia odpovedí z MVI správcom dane na ústnom pojednávaní konanom dňa 10.11.2011, bolo zistené, že správca dane oboznámil splnomocneného zástupcu žalobcu o výsledku MVI týkajúceho sa spoločnosti HAM HUS SALRO S.L.R., a to, že odpovede na MVI žalobcovi neboli nikdy predložené k nahliadnutiu, umožňuje

ustanovenie § 22 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., z ktorého znenia vyplýva, že daňový subjekt nie je oprávnený nazerat' do úradnej korešpondencie určenej pre nadriadené orgány, do registra, do pomôcok, zápisov a rozhodnutí slúžiacich výlučne pre potreby správcu dane.

1.10 Na základe vyššie uvedeného teda prvostupňový súd dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, keďže žalobcom uvedené žalobné dôvody neboli spôsobilé spochybniť zákonnosť postupu žalovaného, resp. správnosť záverov, na základe ktorých boli založené vydané rozhodnutia daňových orgánov.

2.

2.1 Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby najvyšší súd rozsudok Krajského súdu v Trnave zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie Daňového úradu Trnava zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie, alternatívne navrhol, aby odvolací súd rozsudok Krajského súdu v Trnave zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalobca mal za to, že krajský súd neúplne zistil skutkový stav, pretože nevykonal navrhnuté dôkazy, na základe vykonaných dôkazov dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam, napadnutý rozsudok vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, má inú vadu podľa § 205 ods. 2 písm. a/ v spojení s § 221 ods. 1 písm. h/ O.s.p. a napadnutý rozsudok je nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov a nezrozumiteľnosť.

2.2 Zásadnú vadu postupu žalovaného podľa žalobcu predstavuje úmyselné zavedenie nadriadeného orgánu - Ministerstva financií Slovenskej republiky (ďalej aj ako „MF SR“) v rámci opätovnej žiadosti o predĺženie lehoty na vydanie rozhodnutia číslo 1100307/1/323261/2013 zo dňa 08.07.2013. V predmetnej žiadosti žalovaný nepravdivo uviedol, že doteraz neboli výsledky doplneného konania žalovanému doručené, čo má za následok nemožnosť vydania rozhodnutia, pričom zo spisového materiálu vyplýva, že výsledky doplneného konania boli správcom dane doručené žalovanému už dňa 21.06.2013, listom číslo 9201402/5/2737204/2013/Šaf.

2.3 Pokiaľ ide o vedenie dokazovania, správca dane a žalovaný podľa žalobcu nepostupovali v súlade so zákonom o správe daní a daňovým poriadkom, pretože sugestívnymi a kapcióznymi otázkami kladenými žalobcovi, ale najmä jednotlivým svedkom pri ich vypočutí, vytvárali predpoklady pre spochybnenie hospodárskych prípadov žalobcu so spoločnosťami Lukus group, s.r.o., a New Animpex, s.r.o.. Podľa žalobcu je neprijateľné, že podkladom napadnutého rozhodnutia je zápisnica o ústnom pojednávaní so svedkom p. S., ktorá bola spísaná o týždeň skôr než bola vyžiadaná dožiadaním správcu dane. Napádaný rozsudok sa s námietkou žalobcu vznesenou v tejto súvislosti nijak nevysporiadal. Žalobca taktiež namietal neprimerane krátke lehoty pri predvolávaní svedkov a informovaní žalobcu, ako aj spôsob predvolávania svedkov (telefonicky, resp. e-mailom), čo je v zmysle zákona neprípustné. V niektorých prípadoch boli svedkovia vypočutí pri ústnom pojednávaní alebo miestnom zisťovaní, čím bolo žalobcovi odopreté právo byť prítomný pri výsluchu svedkov a klásť im otázky.

2.4 V súvislosti s nepreukázaním práva na odpočet dane z tovaru nakúpeného od dodávateľa Lukus group, s.r.o., a nepreukázaním toho, že dodanie tovaru spoločnosti New Animpex, s.r.o., bolo realizované tak, ako to deklarujú predložené faktúry, žalobca uviedol nasledovné:

2.5 Žalobca správcovi dane predložil faktúry tak, ako to vyžaduje zákon o DPH v súlade s ustanoveniami § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a § 71 zákona o DPH. Súdny dvor k výkladu článkov 168 a 178 smernice uviedol, že uplatnenie práva na odpočítanie dane musí spĺňať jedinú formálnu podmienku, podľa ktorej zdaniiteľná osoba musí mať faktúru (Rozhodnutie SDEÚ C- 385/09, [Nidera Handelscompagnie SV]). Vzhľadom na uvedené je podľa názoru žalobcu zrejmé, že podmieňovanie nároku na odpočet DPH akýmkoľvek ďalšími skutočnosťami je v priamom rozpore s právom Európskej únie a rozhodnutiami Súdneho dvora Európskej únie. Popri splnení formálnych podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie DPH žalobca predložil všetky potrebné doklady preukazujúce uskutočnenie obchodov, ktorých sa predmetné faktúry týkali, a to aj nad rámec jeho zákonných povinností. Taktiež žalobca predložil všetky dôkazy, ktoré od neho bolo možné spravodlivo požadovať, a ktoré mal k dispozícii za účelom preukázania vierohodnosti, správnosti a úplnosti záznamov žalobcu vo

vzťahu k realizácii dodania.

2.6 Správca dane, podľa žalobcu, využil v zásade irelevantné nezrovnalosti v niektorých svedeckých výpovediach svedkov, ktorí v rámci svojho pracovného zaradenia nemohli poskytnúť relevantné odpovede. Rozsah dôkazného bremena spočívajúci na žalobcovi bol prvostupňovým súdom ako aj daňovými orgánmi vykladaný príliš extenzívne, v rozpore s § 43 ods. 5 zákona o DPH (v znení platnom v čase uskutočnenia dodávok) a taktiež v rozpore s § 29 ods. 8 zákona o správe daní a výkladom tohto ustanovenia podaného súdmi slovenskými i európskymi. Žalobca poukázal na rozhodovaciu prax Súdneho dvora EÚ i Najvyššieho súdu Slovenskej republiky.

2.7 Z právnej zásady zákazu retroaktivity práva vyplýva, že úroveň dokumentovania obchodných prípadov, a tým pádom, dôkaznú pozíciu daňových subjektov však nemožno posudzovať vo svetle prísnejšej neskoršej úpravy. Daňové subjekty sa v dobrej viere spoliehajú na platnú právnu úpravu a tomu v praxi prispôsobujú svoje správanie vrátane nastavenia úrovne nevyhnutnej administratívy tak, aby splnili svoje povinnosti a boli schopní preukázať oprávnenosť uplatnených odpočtov DPH. Podľa žalobcu je neprípustné s odstupom času posudzovať mieru unesenia dôkazného bremena podľa novej právnej úpravy na základe dokumentov, ktorých rozsah zabezpečovali v období platnosti skoršej, benevolentnejšej právnej úpravy. Žalovaný ako aj správca dane sa tým dopúšťajú porušenia ústavného princípu právnej istoty a ochrany legitímnych očakávaní daňového subjektu.

2.8 Napadnuté rozhodnutie žalovaného ani napadnutý rozsudok neuvádzajú žiadne skutočnosti, ktoré by svedčili pre záver, že žalobca sa vo veci samej podieľal na akomkoľvek podvode, resp. o ňom vedel alebo mohol vedieť. Ak teda správca dane a žalovaný neodôvodnene a v rozpore so zákonom prenášali zodpovednosť za neplnenie zákonných povinností jeho zmluvných partnerov, konali tak v rozpore s konštantnou judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie.

2.9 Žalobca sa nestotožnil s názorom ako prvostupňového súdu tak aj žalovaného o tom, že hlavným cieľom transakcií žalobcu a spoločnosti Lukus group, s.r.o., bolo zneužitie práva, a to vytvorením charakteru transakcií za účelom získania daňovej výhody predstavujúcej čerpanie nadmerného odpočtu z deklarovaneho nadobudnutia tovaru. Žalobca v žiadnom prípade neuzatváral obchodné vzťahy s Lukus group, s.r.o., s úmyslom vytvorenia umelých obchodných vzťahov s hlavným cieľom dosiahnutia daňovej výhody. V priebehu daňovej kontroly ani vo vyrubovacom konaní neboli zistené a zároveň preukázané objektívne okolnosti, ktoré by svedčili záveru, že hlavným cieľom transakcií bolo dosiahnutie daňovej výhody.

2.10 Záverom žalobca namietal nedostatočné odôvodnenie rozhodnutia žalovaného, nakoľko žalovaný sa neysporiadal so všetkými námietkami žalobcu. Žalobca v tejto súvislosti taktiež poukázal na ustálenú rozhodovaciu prax Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Taktiež namietal aj nedostatočné odôvodnenie napadnutého rozsudku krajského súdu.

3.

3.1 Žalovaný sa vyjadril k podanému odvolaniu podaním doručeným krajskému súdu dňa 10.06.2016, v ktorom uviedol, že v plnom rozsahu zotrváva na svojom vyjadrení č. 1100307/1/360064/2014 zo dňa 08.08.2014 a navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

4.

4.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia zverejnené najmenej 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk, rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

4.2 V správnom súdnictve preskúmavajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy (§ 244 ods. 1 O.s.p.).

4.3 Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zistil skutkový stav tak, ako ho podrobne popísal v odôvodnení rozsudku krajský súd, a uvádza len to najpodstatnejšie zo zisteného skutkového stavu. Daňová kontrola za účelom zistenia oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za obdobie august 2010 sa u žalobcu začala dňa 22.11.2010. Správca dane - Daňový úrad Hlohovec kontrolou účtovníctva žalobcu zistil, že žalobca ako daňový subjekt má vo svojom účtovníctve za obdobie august 2010 zaúčtované nasledovné faktúry s oslobodením od DPH (podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty):

- faktúra č. 21005541 zo dňa 09.08.2010, dátum dodania 09.08.2010, odberateľ SAXO, spol. s r.o., Česká republika, základ dane 327,- €,
- faktúra č. 21005643 zo dňa 23.08.2010, dátum dodania 23.08.2010, odberateľ SAXO, spol. s r.o., Česká republika, základ dane 657,75 €,
- faktúra č. 21005699 zo dňa 30.08.2010, dátum dodania 30.08.2010, odberateľ SAXO, spol. s r.o., Česká republika, základ dane 316,50 €,
- faktúra č. 21005720 zo dňa 31.08.2010, dátum dodania 31.08.2010, odberateľ SAXO, spol. s r.o., Česká republika, základ dane 309,- €,
- faktúra č. 21005509 zo dňa 03.08.2010, dátum dodania 03.08.2010, odberateľ HAM HUS SALRO S.R.L. MUNICIPIUL SALONTA, Rumunsko, základ dane 2.333,24 €,
- faktúra č. 21005563 zo dňa 10.08.2010, dátum dodania 10.08.2010, odberateľ HAM HUS SALRO S.R.L. MUNICIPIUL SALONTA, Rumunsko, základ dane 2.551,68 €,
- faktúra č. 21005676 zo dňa 26.08.2010, dátum dodania 26.08.2010, odberateľ HAM HUS SALRO S.R.L. MUNICIPIUL SALONTA, Rumunsko, základ dane 4.505,41 €,
- faktúra č. 21005538 zo dňa 09.08.2010, dátum dodania 09.08.2010, odberateľ New Animpex s.r.o., Česká republika, základ dane 59.107,34 €,
- faktúra č. 21005625 zo dňa 19.08.2010, dátum dodania 19.08.2010, odberateľ New Animpex s.r.o., Česká republika, základ dane 50.593,20 €,
- faktúra č. 21005645 zo dňa 23.08.2010, dátum dodania 23.08.2010, odberateľ New Animpex s.r.o., Česká republika, základ dane 46.749,28 €,
- faktúra č. 21005697 zo dňa 30.08.2010, dátum dodania 30.08.2010, odberateľ New Animpex s.r.o., Česká republika, základ dane 65.431,40 €,
- faktúra č. 21005718 zo dňa 31.08.2010, dátum dodania 31.08.2010, odberateľ New Animpex s.r.o., Česká republika, základ dane 20.812,66 €,
- faktúra č. 21005539 zo dňa 09.08.2010, dátum dodania 09.08.2010, odberateľ Tešínske jatky spol. s r.o., Česká republika, základ dane 7.220,58 €,
- faktúra č. 21005624 zo dňa 19.08.2010, dátum dodania 19.08.2010, odberateľ Tešínske jatky spol. s r.o., Česká republika, základ dane 6.404,42 €,
- faktúra č. 21005646 zo dňa 23.08.2010, dátum dodania 23.08.2010, odberateľ Tešínske jatky spol. s r.o., Česká republika, základ dane 4.451,02 €,
- faktúra č. 21005696 zo dňa 30.08.2010, dátum dodania 30.08.2010, odberateľ Tešínske jatky spol. s r.o., Česká republika, základ dane 8.067,76 €,
- faktúra č. 21005717 zo dňa 31.08.2010, dátum dodania 31.08.2010, odberateľ Tešínske jatky spol. s r.o., Česká republika, základ dane 2.948,39 €.

4.4 V prejednávanej veci sa teda jednalo o obchody s mäsom, konkrétne žalobca dodával mäsové výrobky vyššie uvedeným spoločnostiam do Českej republiky a do Rumunska. Splnomocnený zástupca daňového subjektu - žalobca na ústnom pojednávaní dňa 21.12.2010 uviedol, že okrem úhrad vyššie uvedených faktúr a čestných prehlásení od príslušných dodávateľov o tom, že dodávky mäsa a mäsových výrobkov spĺňajú podmienky podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH, nemá iné dôkazné prostriedky, ktoré by odôvodňovali uplatnenie práva na oslobodenie od DPH.

4.5 Rozhodnutím č. 647/320/2702/2011/Hru zo dňa 31.01.2011 správca dane prerušil daňovú kontrolu z

dôvodu, že začalo konanie o skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia - zaslanie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií vo veci dodania tovaru vykonaného platiteľom do iného členského štátu. Daňová kontrola bola prerušená až do pominutia uvedených prekážok. Splnomocnený zástupca žalobcu prevzal toto rozhodnutie dňa 04.02.2011. V zmysle prípisu č. 647/320/35377/2011/Šaf zo dňa 24.10.2011 sa v daňovej kontrole opätovne pokračovalo odo dňa 24.10.2011.

4.6 Správca dane dňa 12.01.2012 požiadal nadriadený orgán (Finančné riaditeľstvo SR) o predĺženie lehoty na výkon daňovej kontroly do 31.07.2012. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky vyhovel žiadosti správcu dane a lehotu na výkon daňovej kontroly predĺžilo o šesť mesiacov. Žalobcovi bolo oznámenie o predĺžení lehoty na výkon daňovej kontroly doručené dňa 02.02.2012.

4.7 O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane Protokol č. 9200402/5/1718061/2012/Šaf zo dňa 13.07.2012 (ďalej len „Protokol“), v ktorom dospel k záveru, že daňový subjekt nepreukázal, že dodanie tovaru bolo realizované tak, ako to deklarujú faktúry, konkrétne, že tovar uvedený vo faktúrach, na ktorých je ako dodávateľ uvedená spoločnosť Lukus Group, s.r.o., bol aj reálne dodaný od spoločnosti Lukus group, s.r.o.,. Daňový subjekt teda nepreukázal právo odpočítať daň podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) z nakúpeného tovaru uvedeného na predmetných faktúrach od dodávateľa Lukus group, s.r.o., v dôsledku čoho mu nebolo uznané odpočítanie dane v sume 76.515,95 € v zdaňovacom období august 2010. Protokol bol s daňovým subjektom prerokovaný dňa 31.07.2012.

4.8 Na základe vyššie uvedeného Protokolu vydal správca dane dňa 03.08.2012 dodatočný platobný výmer č. 9200402/5/2084414/2012/DEC, ktorým nepriznal daňovému subjektu - žalobcovi nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie august 2010 v sume - 37.495,04 € a vyrubil daň z pridanej hodnoty v sume 86.916,90 €. Žalobca podal voči rozhodnutiu správcu dane odvolanie. Žalovaný ako nadriadený orgán uložil správcovi dane doplniť konanie tak, ako je podrobne uvedené v prípise č. 1100307/1/76777/2013 zo dňa 15.02.2013. Po doplnení konania žalovaný rozhodnutím č. 1100307/1/91396/2014/4884 zo dňa 19.02.2014 potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 9200402/5/2084414/2012/DEC zo dňa 03.08.2012.

4.9 Podľa § 165 ods. 1 až 7 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“), právne úkony a ich účinky pri správe daní, ktoré nastali do účinnosti tohto zákona, zostávajú zachované. Podľa odseku 2 daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov; sankcia sa uloží podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom do 31. decembra 2011, ak skutočnosť rozhodujúca pre uloženie sankcie nastala do 31. decembra 2011 a ak je to pre daňový subjekt priaznivejšie. Ustanovenia tohto zákona sa vzťahujú aj na daňové exekučné konanie začaté podľa doterajších predpisov. Daňová kontrola začatá a neukončená pred účinnosťou tohto zákona sa dokončí podľa doterajších predpisov. Výrubovacie konanie po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred účinnosťou tohto zákona sa vykoná podľa doterajších predpisov. Nevymožiteľný daňový nedoplatok podľa § 61 ods. 6 zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom do 31. decembra 2011 sa považuje za dočasne nevymožiteľný daňový nedoplatok podľa § 83 tohto zákona. Sankčný úrok podľa doterajších predpisov sa považuje za úrok z omeškania podľa tohto zákona.

4.10 Podľa § 165b ods. 1 a 2 daňového poriadku, daňové konanie začaté podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov sa dokončí podľa zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. § 165 ods. 2 znenie pred bodkočiarkou a § 165a sa od 30. decembra 2012 nepoužijú.

4.11 Podľa § 1a písm. c/ zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“), na účely tohto zákona sa rozumie

správou daní evidencia a registrácia daňových subjektov a ich vyhľadávanie, overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, daňové konanie, daňová kontrola, evidovanie daní a preddavkov vrátane vysporiadania daňových preplatkov a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov.

4.12 Podľa § 2 ods. 1 až 3 zákona č. 511/1992 Zb., 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. 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. 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.

4.13 Podľa § 15 ods. 1 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.

4.14 Podľa § 15 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb., 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 požiadala 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 nesprávosti 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 správcom dane správca dane zaznamená v dodatku k protokolu. Dodatok k protokolu je súčasťou protokolu.

4.15 Podľa § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb., daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane podľa pomôcok (§ 29 ods. 6) je ukončené dňom prerokovania protokolu s daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane dohodou je ukončené dňom spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5). Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu alebo dňom nasledujúcim po dni spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa začína vyrubovacie konanie (§ 44); to neplatí, ak správca dane, ktorým je colný úrad, daňovou kontrolou zistí, že daňovému subjektu, ktorý nemá povinnosť podávať daňové priznanie podľa osobitných zákonov, 1b) za kontrolované zdaňovacie obdobie daňová povinnosť nevznikla. Doručenie protokolu podľa odseku 12 alebo spísanie zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa považuje za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2). Ak sa vykonáva daňová kontrola na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní (odsek 3), za úkon

smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2) sa považuje spísanie zápisnice o začatí daňovej kontroly.

4.16 Podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb., 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.

4.17 Podľa § 15 ods. 18 zákona č. 511/1992 Zb., 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.

4.18 Podľa § 25a zákona č. 511/1992 Zb., správca dane môže konanie prerušiť, najmä ak sa začalo konanie o predbežnej otázke (§ 26) alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia. Správca dane môže konanie prerušiť najdlhšie na dobu 30 dní, ak to z dôležitých dôvodov zhodne navrhnú účastníci konania. Ak nie je ukončené konanie o predbežnej otázke alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, môže správca dane túto lehotu primerane predĺžiť, najdlhšie však na čas, kým sa rozhodne o predbežnej otázke alebo o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia. Proti rozhodnutiu o prerušení konania nie je prípustné odvolanie. Správca dane pokračuje v konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka konania, len čo pominuli prekážky, pre ktoré sa konanie prerušilo, prípadne len čo uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania. Ak je konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neuplynú.

4.19 Podľa § 29 ods. 1 až 4 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. Netreba 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 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.

4.20 Podľa § 30a ods. 1 až 4 zákona č. 511/1992 Zb., správca dane príslušný na rozhodnutie v daňovom konaní podľa tohto zákona alebo osobitného zákona je povinný v jednoduchých veciach, najmä ak možno rozhodnúť na podklade dokladov predložených daňovým subjektom, vydať rozhodnutie alebo vykonať iné opatrenie ustanovené týmto zákonom (ďalej len „rozhodnutie“) bezodkladne. V ostatných prípadoch je správca dane príslušný na rozhodnutie v daňovom konaní povinný vo veci rozhodnúť do 30 dní odo dňa začatia konania. Odvolací orgán (§ 48 ods. 1) je povinný vo veci rozhodnúť do 30 dní odo dňa doručenia podania tomuto orgánu. V osobitne zložitých prípadoch je správca dane a odvolací orgán povinný tak urobiť do 60 dní. O registrácii podľa § 31 je správca dane povinný rozhodnúť do siedmich dní odo dňa doručenia žiadosti o registráciu alebo do siedmich dní odo dňa vysvetlenia, zmeny alebo doplnenia tejto žiadosti podľa § 31 ods. 10; pri registrácii podľa § 31 ods. 21 začína lehota plynúť nasledujúci deň po dni prijatia údajov v daňovom informačnom systéme. Ak vzhľadom na mimoriadnu zložitosť prípadu alebo iné závažné okolnosti alebo osobitnú povahu tohto prípadu nemožno rozhodnúť ani v lehote do 60 dní, môže túto lehotu na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť orgán najbližšie nadriadený správcovi dane. Ak rozhoduje orgán najbližšie nadriadený správcovi dane, môže túto lehotu na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť ministerstvo, a ak rozhoduje ministerstvo, minister financií Slovenskej republiky. Ak orgán príslušný na rozhodnutie v daňovom konaní nemôže vo veci rozhodnúť v lehote do 60 dní, je povinný o tom písomne s uvedením dôvodov

upovedomiť daňový subjekt.

4.21 Podľa § 44 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., vo vyrubovacom konaní určí správca daň, ktorá má byť daňovému subjektu vyrubená.

4.22 Podľa § 44 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb., o určenom základe dane a vyrubenej dani vyrozumie správca dane daňový subjekt platobným výmerom, ak neustanovuje tento zákon alebo osobitný predpis inak. Rovnako správca dane platobným výmerom vyrozumie daňový subjekt o určenej dani podľa pomôcok a určenej dani dohodou, ak neustanovuje tento zákon alebo osobitný zákon inak.

4.23 Podľa § 44 ods. 6, písm. b/ bod 1. zákona č. 511/1992 Zb., ak sa u daňového subjektu vykoná daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, správca dane vydá do 15 dní od jej skončenia (§ 15 ods. 13) dodatočný platobný výmer, ak sa daň zistená po daňovej kontrole odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní alebo hlásení alebo dodatočnom hlásení alebo ak sa daň zistená po opakovanej daňovej kontrole odlišuje od dane vyrubenej správcom dane po daňovej kontrole, alebo ak sa odlišuje od rozdielu dane v dodatočnom platobnom výmere.

4.24 Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

4.25 Podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH, platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4. Platiteľ je povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiou faktúry, a

- a) ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ inou osobou, prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia,
- b) ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, písomným potvrdením prijatia tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou,
- c) ak prepravu tovaru vykoná odberateľ, písomným vyhlásením odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu,
- d) inými dokladmi, ako napríklad zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar.

4.26 Podľa § 49 ods. 1 a 2 zákona 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 dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

4.27 Podľa § 51 ods. 1 zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

- a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71,
- b) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b/ je daň uvedená v záznamoch podľa § 70,
- c) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c/ má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu a v prípade premiestnenia tovaru platiteľa z iného členského štátu do tuzemska doklad o premiestnení tovaru,
- d) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d/ má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

4.28 Odvolací súd vyhodnotil rozsah a dôvody odvolania vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského

súdu v Trnave po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 219 ods. 2 O.s.p. dospel k záveru, a dospel k záveru, že nezistil dôvod na zmenu napadnutého rozsudku krajského súdu.

4.29 Odvolací súd považoval za nevyhnutné v prvom rade ustáliť, ktorý procesný predpis sa vzťahuje na predmetnú daňovú kontrolu a daňové konanie, a to vzhľadom na skutočnosť, že daňová kontrola bola začatá ešte za účinnosti predchádzajúceho zákona č. 511/1992 Zb. Z citovaných prechodných ustanovení daňového poriadku vyplýva, že podľa predchádzajúceho procesného predpisu, teda podľa zákona č. 511/1992 Zb. sa dokončia daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou daňového poriadku, daňová kontrola začatá a neukončená pred účinnosťou daňového poriadku i vyrubovacie konanie po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred účinnosťou daňového poriadku.

4.30 Zákon č. 511/1992 Zb. bol účinný až do 31.12.2011. Daňový poriadok nadobudol účinnosť dňa 01.01.2010. Daňová kontrola bola u žalobcu začatá dňa 22.11.2010 a ukončená bola prerokovaním Protokolu dňa 31.07.2012. Daňové konanie sa začalo dňa 23.09.2010 dorúčením daňového priznania Daňovému úradu Hlohovec a napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 1100307/1/91396/2014/4884 zo dňa 19.02.2014 nadobudlo právoplatnosť dňa 13.03.2014. Vzhľadom k tomu, že predmetná daňová kontrola i samotné daňové konanie boli začaté za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb., v súlade s citovanými prechodnými ustanoveniami sa v prejednávanej veci postupuje podľa ustanovení zákona č. 511/1992 Zb. Zákonom č. 440/2012 Z. z. sa ustanovili prechodné ustanovenia účinné od 30.12.2012, t.j. po účinnosti daňového poriadku tak, aby sa daňové konanie, ktoré začalo podľa zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov dokončilo podľa daňového poriadku, t.j., aby sa postupovalo podľa zákona platného a účinného v čase, keď aktuálne prebieha daňové konanie.

4.31 Odvolací súd taktiež skúmal, či daňové orgány nepresiahli zákonom stanovené lehoty na výkon daňovej kontroly. Daňová kontrola bola u žalobcu začatá dňa 22.11.2010, následne bola prerušená od 04.02.2011 do 24.10.2011 t. j. na 262 dní. Žalovaný, na základe žiadosti správcu dane, predĺžil lehotu na výkon daňovej kontroly o šesť mesiacov. Daňová kontrola bola ukončená prerokovaním protokolu dňa 31.07.2012. Z citovaného ustanovenia § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. vyplýva, že maximálna lehota na výkon daňovej kontroly je jeden rok. Táto jednoročná lehota nesmie byť presiahnutá. Daňová kontrola u žalobcu trvala celkom 356 dní, čo je v súlade s § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb.

4.32 Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

4.33 Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav vecí čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov.

4.34 Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrďa tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní

uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhladávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

4.35 V tejto súvislosti 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, sp. zn. 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 č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim 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.

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."

4.36 Z citovaných ustanovení zákona č. 511/1992 Zb., daňového poriadku, ako aj z rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky či Ústavného súdu Slovenskej republiky má najvyšší súd za to, že dôkazné bremeno v daňovom konaní zaťažuje primárne daňový subjekt.

4.37 V priebehu daňovej kontroly bolo vykonaných niekoľko ústnych pojednávaní, v rámci ktorých vypovedali viacerí svedkovia, predovšetkým splnomocnený zástupca žalobcu, bývalý konateľ spoločnosti New Animpex, s.r.o. S.L., ako aj ďalší svedkovia H. A., Q. P., E.L., I. R.. Odvolací súd preskúmal jednotlivé svedecké výpovede a dospel k rovnakému záveru ako krajský súd či daňové orgány, a teda, že jednotlivé svedecké výpovede si vzájomne odporujú, sú nejednoznačné, nejednotné a predovšetkým nepreukazujú, že k obchodom, ktoré sú predmetom faktúr za zdaňovacie obdobie august 2010, skutočne došlo. Predmetné svedecké výpovede sú dostatočne podrobne zhrnuté ako v rozhodnutiach daňových orgánov, tak aj v rozsudku krajského súdu. Odvolací súd teda považoval za nadbytočné a nehospodárne opätovne uvádzať do rozsudku obsah týchto výpovedí.

4.38 V prípade obchodov so spoločnosťou New Animpex, s.r.o., správca dane vychádzal aj z čestných vyhlásení priložených žalobcom k faktúram a dohôd o započítaní pohľadávok uzatvorených medzi žalobcom a spoločnosťou New Animpex, s.r.o.,. Žiadne z predložených listín však nepreukazovali realitu uskutočnenia obchodov medzi žalobcom a spoločnosťou New Animpex, s.r.o.,. Na základe medzinárodnej výmeny informácií z Českej republiky taktiež neboli zistené žiadne skutočnosti v prospech žalobcu, pretože spoločnosť New Animpex, s.r.o. bola nekontaktná, správca dane navyše zistil, že predmetná spoločnosť nepriznala nadobudnutie tovaru deklarovaného spornými faktúrami.

4.39 V prípade medzinárodnej výmeny informácií adresovanej Finančnému riaditeľstvu Rumunskej republiky bolo zistené, že spoločnosť HAM HUS SALRO S.L.R. v čase dodania tovaru nebola osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte, pretože identifikačné číslo pre DPH pridelené uvedenej spoločnosti bolo platné pre intrakomunitárne transakcie len do 01.08.2010. Ani uvedená skutočnosť nesvedčí o tom, že by obchody medzi žalobcom a českou či rumunskou spoločnosťou prebehli reálne tak, ako sú uvedené na sporných faktúrach.

4.40 Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá pre správcu dane v daňovom konaní ustanovuje povinnosť postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi. V zmysle zásady súčinnosti správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov, podľa ktorej 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.

4.41 Odvolací súd konštatuje, že bolo nesporne povinnosťou žalobcu predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočet DPH. Existencia faktúry nepostačuje. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené.

4.42 Žalobca počas daňovej kontroly neposkytol požadované informácie a vysvetlenia, ktoré by preukázali vecnú stránku reálnej existencie dokladov, čím nespĺnil povinnosť úzko spolupracovať so správcom dane a nepreukázal skutočnosti, ktoré mali vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní a na preukázanie ktorých bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania. Za stavu, že žalobca nepreukázal skutočnú realizáciu zdaniteľných obchodov tak, ako je uvedené na faktúrach a doklady, ktoré predložil nemali takú výpovednú hodnotu, aby ich bolo možné použiť ako jednoznačný dôkaz o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných obchodov, nepreukázal splnenie podmienok vyplývajúcich z ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Podľa názoru odvolacieho súdu žalobca jednoznačne neunesol dôkazné bremeno a nevyvrátil tak dôvodné pochybnosti správcu dane o reálnosti deklarovaných zdaniteľných plnení.

4.43 Správa daní s prihliadnutím na jej účel vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Uvedené platí v plnom rozsahu aj na uplatnenie nadmerného odpočtu DPH. Správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, samozrejme za zachovania procesných práv daňových subjektov, zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnené vrátenie DPH. Z uvedeného dôvodu sa pri tejto činnosti správcu dane, predchádzajúcej rozhodnutiu o uplatnenom nároku na vrátenie DPH, autoritatívnym spôsobom formou rozhodnutia uplatňuje dôsledná aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov správcom dane spolu so zásadou objektívnej pravdy vo vzťahu k potrebným zisteniam. Aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní), pričom vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných zákonných ustanovení.

4.44 Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

4.45 Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených ustanovení zákona, po vyhodnotení odvolacích námietok žalobcu, Najvyšší súd Slovenskej republiky osvojením si argumentácie krajského súdu postupom podľa § 219 ods. 2 O.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku a rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/31/2014-206 zo dňa 14.03.2016 potvrdil ako vecne správny.

5.

5.1 O trovách odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd SR podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 a § 246c ods. 1 O.s.p., podľa ktorého iba úspešný žalobca má právo na náhradu trov

tohto konania, čo však v prejednávanej veci nenastalo, a teda súd právo na náhradu trov odvolacieho konania žalobcovi nepriznal.

6.

6.1 Podľa § 492 ods. 2 zákona Národnej rady SR č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, odvolacie konania podľa piatej časti O.s.p. začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov. V tejto veci začalo odvolacie konanie pred 1. júlom 2016, Najvyšší súd SR preto procesne postupoval podľa ustanovení O.s.p.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.