

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžf/22/2016
Identifikačné číslo spisu: 6014201706
Dátum vydania rozhodnutia: 24.01.2017
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:6014201706.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. v právnej veci žalobcu: RONY-TEX, s.r.o., IČO: 36 648 221, so sídlom Námestie A. H. Škultétyho č. 734/6, 990 01 Veľký Krtíš, zast.: JUDr. Jozefom Veseľým, advokátom so sídlom advokátskej kancelárie Mierová č. 1, 990 01 Veľký Krtíš, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí správneho orgánu v daňovom konaní, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici zo dňa 14. decembra 2015 č.k. 24S/192/2014-51, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici zo dňa 14. decembra 2015 č.k. 24S/192/2014-51 p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

I.

Konanie na finančnom orgáne

1. Rozhodnutiami

1.1 č. 1100301/1/485066/2014/5003 (viď č.l. 7) z 30.10.2014 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Banská Bystrica č. 9611401/5/734108/2014/Gyur zo dňa 25.02.2014 za zdaniteľné obdobie apríl 2011 (sp.zn. 24S/192/2014 pre krajský súd),

1.2 č. 1100301/1/485011/2014/5003 (viď č.l. 7) z 30.10.2014 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Banská Bystrica č. 9611401/5/733826/2014/Gyur zo dňa 25.02.2014 za zdaniteľné obdobie január 2011 (sp.zn. 24S/204/2014 pre krajský súd),

1.3 č. 1100301/1/485033/2014/5003 (viď č.l. 7) z 30.10.2014 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu

Banská Bystrica č. 9611401/5/733952/2014/Gyur zo dňa 25.02.2014 za zdaniteľné obdobie február 2011 (sp.zn. 24S/203/2014 pre krajský súd),
1.4 č. 1100301/1/485051/2014/5003 (viď č.l. 7) z 30.10.2014 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Banská Bystrica č. 9611401/5/734036/2014/Gyur zo dňa 25.02.2014 za zdaniteľné obdobie marec 2011 (sp.zn. 24S/202/2014 pre krajský súd),
1.5 č. 1100301/1/485128/2014/5003 (viď č.l. 7) z 30.10.2014 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Banská Bystrica č. 9611401/5/735127/2014/Gyur zo dňa 25.02.2014 za zdaniteľné obdobie máj 2011 (sp.zn. 24S/210/2014 pre krajský súd),
1.6 č. 1100301/1/485144/2014/5003 (viď č.l. 7) z 30.10.2014 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Banská Bystrica č. 9611401/5/735319/2014/Gyur zo dňa 25.02.2014 za zdaniteľné obdobie jún 2011 (sp.zn. 24S/209/2014 pre krajský súd),
1.7 č. 1100301/1/485153/2014/5003 (viď č.l. 7) z 30.10.2014 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Banská Bystrica č. 9611401/5/735555/2014/Gyur zo dňa 25.02.2014 za zdaniteľné obdobie júl 2011 (sp.zn. 24S/208/2014 pre krajský súd),
1.8 č. 1100301/1/485158/2014/5003 (viď č.l. 7) z 30.10.2014 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Banská Bystrica č. 9611401/5/735644/2014/Gyur zo dňa 25.02.2014 za zdaniteľné obdobie august 2011 (sp.zn. 24S/207/2014 pre krajský súd),
1.9 č. 1100301/1/485169/2014/5003 (viď č.l. 7) z 30.10.2014 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Banská Bystrica č. 9611401/5/736203/2014/Gyur zo dňa 25.02.2014 za zdaniteľné obdobie september 2011 (sp.zn. 24S/206/2014 pre krajský súd),
1.10 č. 1100301/1/485176/2014/5003 (viď č.l. 7) z 30.10.2014 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Banská Bystrica č. 9611401/5/736358/2014/Gyur zo dňa 25.02.2014 za zdaniteľné obdobie október 2011 (sp.zn. 24S/205/2014 pre krajský súd),
1.11 č. 1100301/1/485186/2014/5003 (viď č.l. 7) z 30.10.2014 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Banská Bystrica č. 9611401/5/736429/2014/Gyur zo dňa 25.02.2014 za zdaniteľné obdobie november 2011 (sp.zn. 24S/201/2014 pre krajský súd)
1.12 ako aj č. 1100301/1/485193/2014/5003 (viď č.l. 7) z 30.10.2014 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Banská Bystrica č. 9611401/5/736568/2014/Gyur zo dňa 25.02.2014 za zdaniteľné obdobie december 2011 (sp.zn. 24S/200/2014 pre krajský súd)
(ďalej na účely rozsudku jednotlivo či spolu „napadnuté rozhodnutia“) žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 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 (ďalej tiež na účely rozsudku „Daňový poriadok“) potvrdil s tým korešpondujúce, vyššie uvedené rozhodnutia Daňového úradu Banská Bystrica, všetky z 25.02.2014 (ďalej na účely rozsudku „správca dane“, resp. „prvostupňové rozhodnutia“).

Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

2. Prvostupňovými rozhodnutiami boli podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi ako platiteľovi dane (viď aj jeho IČ DPH) vyrubené rozdiely dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za uvedené zdaňovacie obdobia (január, február, marec, apríl, máj, jún, júl, august, september, október, november a tiež december 2011) na tom skutkovom základe, že oproti nadmerným odpočtom vykázaným žalobcom v daňovom priznaní bola správcom dane po vykonaní daňovej kontroly naopak zistená daňová povinnosť na DPH.

Vyrubenie dane pri aplikácii ustanovenia § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej tiež na účely rozsudku „zák. č. 222/2004 Z.z.“) správca dane odôvodnil tým, že šetrením za príslušné zdaňovacie obdobie boli zistené také skutočnosti a vykonané dôkazy, ktoré odôvodňovali potvrdiť výsledok daňovej kontroly uvedený v protokole z daňovej kontroly z 09.01.2014 (ďalej na účely rozsudku len „protokol“).

Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku v citovanom znení správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

3. Ďalej z odôvodnenia napadnutých rozhodnutí je nepochybné, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu za vymedzené zdaniteľné obdobia s nasledovným prerokovaním protokolu, pričom uvedenou kontrolou preveroval opodstatnenosť údajov týkajúcich sa nárokov na odpočítane DPH uplatnených žalobcom za hore uvedené zdaňovacie obdobia.

Z pripojených daňových spisov záverom vyplýva, že základným dôvodom pre nepriznanie požadovaných nadmerných odpočtov je nesplnenie hmotnoprávnych podmienok uvedených v § 49 ods. 2 písm. a) [žalobca nepreukázal, že predmetný tovar, resp. službu nadobudol] a § 51 ods. 1 písm. a) [žalobca nepredložil daňovej kontrole faktúry, na základe ktorých by mu vznikol nárok na odpočítanie dane] zák. č. 222/2004 Z.z.

Podľa § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení 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.

Podľa § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

4. Nehodnovernými majú byť podľa správca dane údaje fakturované na vstupe, ktoré sa týkajú nasledujúcich zdaniteľných obchodov:

a) dodanie tovaru (rôzny textilný tovar) dodávateľom KALIPO, s.r.o., Bratislava (ďalej na účely rozsudku len „dodávateľ tovaru 1“) v preverovanom zdaniteľnom období, za ktorého údajné dodanie vystavil dodávateľ tovaru 1 viaceré faktúry špecifikované v prvostupňových rozhodnutiach,

b) dodanie tovaru (rôzny textilný tovar, resp. kľúčenky) dodávateľom KEVOLA, s.r.o., Šahy (ďalej na účely rozsudku len „dodávateľ tovaru 2“) v preverovanom zdaniteľnom období, za ktoré údajné dodanie prostredníctvom svojho subdodávateľa (dodávateľ tovaru 1) vystavil dodávateľ tovaru 2 viaceré faktúry špecifikované v prvostupňových rozhodnutiach,

c) dodanie tovaru (PVC obal) dodávateľom NG RENT CAR, s.r.o., Šahy (ďalej na účely rozsudku len „dodávateľ tovaru 3“) v preverovanom zdaniteľnom období, za ktorého údajné dodanie vystavil dodávateľ tovaru 3 faktúru č. 4062 29062011,

d) dodanie tovaru (rôzny textilný tovar, resp. obuv) dodávateľom ISTROTECH s.r.o., Bratislava (ďalej na účely rozsudku len „dodávateľ tovaru 4“) v preverovanom zdaniteľnom období, za ktorého údajné dodanie vystavil dodávateľ tovaru 4 viaceré faktúry špecifikované v prvostupňových rozhodnutiach, ako aj

e) dodanie tovaru (rôzny textilný tovar) dodávateľom ENI SPED s.r.o., Bratislava (ďalej na účely rozsudku len „dodávateľ tovaru 5“) v preverovanom zdaniteľnom období, za ktorého údajné dodanie vystavil dodávateľ tovaru 5 viaceré faktúry špecifikované v prvostupňových rozhodnutiach, pričom niektoré hore uvedené faktúry neboli dodávateľom uhradené, resp. mali byť uhradené v hotovosti.

S prihliadnutím na dôkazy vykonané v zmysle § 24 Daňového poriadku správca dane dospel k záveru, ktorý si osvojil aj žalovaný, že predmetné obchodné transakcie (t.j. zdaniteľné obchody) neboli vytvorené za ekonomickým účelom, ale výlučne s cieľom získania finančnej výhody, ktorá nie je v súlade s cieľom komunitárneho práva.

5. Ďalej sa žalovaný postupne vyjadril k ďalším námietkam sťažovateľa, a to:

- správca dane neprihliadol na podanie sťažovateľa (písomné vyjadrenie k protokolu) z 21.02.2014 s odôvodnením, že nebolo podané elektronicky,
- spochybnenie dôkazných prostriedkov (výsluchy svedkov E. H., F. A. a Š. B. z pozície obvinených, ktorí boli v rozhodujúcom období štatutárnymi orgánmi spoločností KALIPO, s.r.o. a dodávateľa tovaru 1) s prihliadnutím na prezumpciu nevinu,
- nezákonná dĺžka daňovej kontroly, t.j. od 20.11.2012 do 31.01.2014,
- porušenie § 46 ods. 6 Daňového poriadku tým, že do dnešného dňa správca dane nevrátil doklady predložené žalobcom ku daňovej kontrole,
- pochybenie správcu dane pri doručovaní písomností žalobcovi, keď tieto boli doručené na adresu D.. V. F..

II.

Konanie na prvostupňovom súde

A)

6. Proti hore uvedeným napadnutým rozhodnutiam podal žalobca prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Banskej Bystrici viacero žalôb, všetky z 29.12.2014.

7. Krajský súd v Banskej Bystrici uznesením č.k. 24S/192/2014-44 zo dňa 15.10.2015 spojil na spoločné konanie hore uvedené veci (viď body č. 1.1 až 1.12) vedené na krajskom súde s tým, že sa ďalej budú viesť pod sp.zn. 24S/192/2014 s poukazom na § 112 ods. 1 O.s.p.

Následne krajský súd ako prvostupňový súd preskúmal napadnuté ako aj prvostupňové rozhodnutia a predchádzajúce konania z dôvodov uvedených v žalobách, pričom veci prejednal bez nariadenia pojednávania a rozsudok verejne vyhlásil potom, čo boli splnené podmienky podľa § 250f ods. 1 a 2 O.s.p. Na základe nižšie uvedených názorov dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutia sú v súlade so zákonom, a preto podľa § 250j ods. 1 O.s.p. žaloby zamietol.

8. Po rozsiahlej rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane, žalobných bodov žalobcu a argumentácie žalovaného a citácii dotknutých ustanovení Občianskeho súdneho poriadku, Daňového poriadku a zák. č. 222/2004 Z.z. krajský súd ustálil, že námietka žalobcu o ukrátení jeho práva brániť sa prvostupňovým rozhodnutiam a postupom správcu tým, že nebral do úvahy vyjadrenia žalovaného k protokolu, je nielen nedôvodná ale aj čo sa týka uvedenia možných zrušovacích dôvodov je nekonkrétne.

9. Krajský súd tiež zdôraznil, že pokiaľ žalobca v odvolaniach a aj v žalobách len stroho (jednou vetou) skonštatoval, že došlo k preukázaniu zdaniteľného plnenia a dodania tovaru od jeho dodávateľov, toto svoje tvrdenie nijako nekonkretizoval.

Podľa krajského súdu toto mohol konkretizovať napríklad odkazom na konkrétne dôkazy, ktorými by bol v priebehu daňovej kontroly alebo vyrubovacieho konania preukazoval splnenie podmienok na uplatnenie odpočtu DPH - konkrétne na dôkazy preukazujúce, že tovar deklarovaný v predmetných faktúrach dodali žalobcovi práve jeho dodávateľia 1 až 5 (napr. dodacie listy, záznamy o prevádzke motorových vozidiel, ktorými bol tovar k žalobcovi prepravovaný, označenie tých osôb, ktoré žalobcovi tovar dodali a iné).

10. Tiež sa krajský súd podrobne vyjadril k námietke žalobcu o nezákonnej dĺžke vedenia daňovej kontroly (viď nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS 24/2010) v súvislosti s doručením absolútne zmätočného rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly č. 9611401/5/4143849/2013/Gyur, ako aj k námietke, že správca dane vychádzal z dôkazov, ktoré boli

vykonané v daňových konaniach u iných daňových subjektov.

III.

Odvolanie žalobcu/ stanoviská

A)

11. Vo včasn podanom odvolaní zo dňa 05.02.2016 (č.l. 71) proti napadnutému rozsudku krajského súdu žalobca v súlade s § 205 O.s.p. uviedol nasledujúci odvolací dôvod:

- rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci /§ 205 ods. 2 písm. f) O.s.p./.

12. Ďalej nasleduje stručný prehľad odvolacích námietok:

- správca dane svojim rozhodnutím a postupom ukrátil právo žalobcu brániť sa, nebral do úvahy jeho vyjadrenie k protokolu a ani argumenty predložené v daňovom odvolaní,
- správca dane viedol kontrolu v rozpore so zákonom tým, že nedodrжал zákonom stanovené lehoty a úkony pre výkon kontroly (viď nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS 24/2010 z 29. júna 2010),
- menovaní svedkovia E. H., F. A. a Š. B.Á. sú v pozícii obvinených, avšak nakoľko nebolo ukončené prípravné konanie, tak teda platí prezumpcia nevinoty,
- navyše žalobca nemá vedomosti o tom, ako postupujú orgány činné v trestnom konaní, kde samotná výpoveď svedka v inom trestnom konaní nezakladá princíp zavinenia žalobcu a nie je podľa jeho názoru reálnym dôkazom vo vzťahu k týmto skutočnostiam a okolnostiam, ktoré by mohli byť použité v daňovom konaní voči žalobcovi; preto závery daňových orgánov je nutné považovať za predčasné a nekorešpondujúce so súčasným stavom dokazovania, kde žalobca konal v dobrej viere, dobrom úmysle a všetky účtovné doklady má v poriadku a v tomto smere teda došlo podľa jeho názoru k preukázanému zdaniateľnému plneniu a dodaniu tovaru,
- daňová kontrola trvala od 30.10.2012 do 31.12.2013, čo je v rozpore so zákonom ustanoveným limitom (1 rok) jej trvania,
- prerušenie kontroly nebolo uskutočnené v zmysle § 61 v spojení s § 63 ods. 3 a 5 Daňového poriadku (chýbajúce meno, deň začatia prerušenia a relevantné dôvody na prerušenie),
- v rozpore nielen s rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4SŽ 106/00 z 28.02.2001 o prenose dôkazného bremena ale aj s rozsudkom Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach Optigen Ltd. (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd. (C-353/03) a Bond House Systems Ltd. (C-484/03), resp. v jeho rozhodnutí vo veci Kittel (C-439/04),
- pojednávanie sa dňa 11.06.2015 uskutočnilo v neprítomnosti zástupcu žalovaného,
- ak vznikli pochybnosti o úplnosti dokladov predloženými žalobcom, tak podľa žalobcu mal správca dane povinnosť mu oznámiť tieto pochybnosti a vyzvať žalobcu, aby sa k nim vyjadril,
- že skutočnosť, že predmetný tovar nakúpený od dodávateľov tovaru 1 a 2 odpredal žalobca ďalším subjektom, žalovaný nezobral do úvahy.

13. Záverom žalobca navrhol zrušiť rozsudok krajského súdu a vrátiť mu vec na ďalšie konanie spolu s priznaním náhrady trov vo vyčíslenej výške pred súdom prvého stupňa.

C)

14. Z veľmi stručného vyjadrenia žalovaného z 19.02.2016 (č.l. 79) vyplýva, že súhlasí s napadnutým rozsudkom krajského súdu a trvá na svojom stanovisku k žalobám.

15. Procesné riešenie odvolacieho konania žalovaný nenavrhol.

IV.

Právne názory odvolacieho súdu

16. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 v spojení s §

246c ods. 1 zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej v texte rozsudku tiež „O.s.p.“) s prihliadnutím na ustanovenie § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok. Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 v spoj. s ust. § 250ja ods. 1 O.s.p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 2 O.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne (viď § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné, pretože odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu je vo výroku vecne správny a vydaný v súlade so zákonom, a preto ho po preskúmaní dôležitosti odvolacích dôvodov postupom uvedeným v § 219 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. potvrdil, a to čiastočne aj z iných dôvodov.

17. Na prvom mieste Najvyšší súd zdôrazňuje, že zákonodarca výkon správneho súdnictva (najmä čl. 46 a čl. 142 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky) založil iba na návrhovej slobode účastníka (v prejednávanej veci žalobcu), t.j. zodpovednosti za obranu svojich práv (vigilantibus leges sunt scriptae) v medziach čl. 13 Dohovoru o ochrane základných práv a ľudských slobôd, vybrať si podľa Občianskeho súdneho poriadku z prostriedkov ochrany ten najvhodnejší proti rozhodnutiam či postupu správcu dane. Preto správny súd nie je oprávnený do tejto procesnej slobody, t.j. dispozitívne rozhodnutie účastníka konania z úradnej povinnosti meniť alebo ho počas súdneho prieskumu presviedčať o nevhodnosti takto zvoleného prostriedku nápravy.

18. Rovnako Najvyšší súd zdôrazňuje, že predmetom odvolacieho súdneho konania je v medziach uvedených v § 205 ods. 2 O.s.p. prieskum vecnej správnosti výroku rozsudku krajského súdu (§ 219 ods. 1 v spojení s § 205 O.s.p.) o nevyhovení žalobám a o ich zamietnutí, preto Najvyšší súd ako súd odvolací primárne v medziach odvolania (viď § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p.) preskúmal rozsudok krajského súdu i súdne konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania preskúmal zákonnosť napadnutých rozhodnutí, najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými zrušujúcimi námietkami žalobcu (§ 250j ods. 2 O.s.p.), a v takto vymedzenom rozsahu či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutých rozhodnutí.

Ďalej zdôrazňuje, že podľa ustálenej súdnej judikatúry (najmä nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. II ÚS 127/07-21, alebo rozhodnutia Najvyššieho súdu sp. zn. 6 Sžo 84/2007, sp.zn. 6 Sžo 98/2008, sp.zn. 1 Sžo 33/2008, sp.zn. 2 Sžo 5/2009 či sp.zn. 8 Sžo 547/2009) nie je úlohou súdu pri výkone správneho súdnictva nahradzovať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či oprávnené a príslušné správne orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy. Preto odvolaciemu súdu neprislúcha ani takto vymedzený rámec prieskumu rozšíriť aj na iné rozhodnutia, hoci s prv menovaným sú tesne zviazané nielen dôsledkami ale aj účastníkmi.

19. V takto vymedzenom rámci prieskumu a po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa Najvyšší súd stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil zo zistení uvedených žalovaným, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise. Na druhej strane podstatou súdneho odvolania proti rozsudku krajského súdu ako aj žalôb, ktorými sa žalobca spoločne domáha preskúmania napadnutých rozhodnutí, je právna otázka, či ním vytýkané pochybenia správcu dane počas vykonávania daňovej kontroly ako aj po jej ukončení sú tak závažného charakteru, že by mali postačovať na zrušenie napadnutých rozhodnutí.

Práve tento právny rámec aj vymedzuje potrebné medze skutkového zistenia.

20. Žalobca svoje odvolanie oprel o viacero rôznorodých námietok. Za účelom riadneho prieskumu zákonnosti napadnutého rozhodnutia sa musí Najvyšší súd primárne vysporiadať s námietkami, ktoré žalobca využil na spochybnenie zákonnosti názorov krajského súdu k postupu správcu dane orgánu smerujúceho k vysloveniu prvostupňových rozhodnutí.

Až po prípadnom vyslovení ich nedôvodnosti súdom vzniká právo žalobcovi na prieskum zákonnosti

samotných napadnutých rozhodnutí (meritórne námietky). Naopak, ak Najvyšší súd dôjde k záveru, že už prvé procesné, resp. iné pochybenia žalovaného krajský súd nedostatočne pri kontrole zákonnosti vyhodnotil a ich intenzita naplní zrušovacie dôvody uvedené zákonodarcom v ustanovení § 250j ods. 2 O.s.p., potom preverovanie oprávnenosti ďalších námietok je v zmysle judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva [najmä rozsudok Ruiz Torija v. Španielsko, resp. neskôr Garcia Ruiz v. Španielsko (vo veci č. 30544/96 z 20.01.1999)] nehospodárne. Obdobný postup je možné analogicky použiť aj vo vzťahu k argumentácii žalovaného.

21. Z citovanej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva vyplýva jasný právny názor, že správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutí bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania.

Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu (prvostupňového), ale aj odvolacieho (ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutí), by malo postačovať na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces.

22. Vzhľadom na vyššie vyslovené názory a v súvislosti s hore položenou otázkou Najvyšší súd po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu s prihliadnutím na ust. § 219 ods. 2 v spoj. s § 246c ods. 1 O.s.p. konštatuje pri zásadnom zdôraznení neprehliadnuteľnej obdobnosti (často až totožnosti) žalobných bodov a odvolacích námietok žalobcu, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním stotožňuje v prevažujúcom rozsahu a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, Najvyšší súd sa v svojom odôvodnení následne obmedzí iba na rekapituláciu niektorých vybraných bodov odôvodnenia rozsudku a doplnenia svojich odlišných, resp. doplňujúcich zistení a záverov zistených v odvolacom konaní (§ 219 ods. 2 v spoj. s § 246c ods. 1 O.s.p. umožňuje odvolaciemu súdu doplniť odôvodnenie prvostupňového súdu o ďalšie dôvody), najmä vo vzťahu k hore vymedzenej právnej otázke (viď hore uvedené potvrdenie aj z iných dôvodov).

K daňovej kontrole:

23. Na prvom mieste žalobca spochybňoval dĺžku daňovej kontroly vrátane legality jej prerušenia, procesný nezájem správcu dane o jeho vyjadrenie k protokolu ako aj prípustnosť výpovedí svedkov, ktorí vystupovali ako obvinení v trestnom konaní.

V súvislosti s uvedeným Najvyšší súd zdôrazňuje, že daňová kontrola je zákonom ustanovený prípravný (t.j. zisťovací alebo preverovací) proces správcu dane (viď systematický výklad vychádzajúci zo zaradenia daňovej kontroly do Tretieho dielu [Postup pri daňovej kontrole] Prvej hlavy [Príprava daňového konania] Druhej časti [Činnosti správcu dane] Daňového poriadku) smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu) so zachytením skutkových „de facto“ zistení, ktorý nie je procesom meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti daňového subjektu. Správca dane na jednej strane počas výkonu daňovej kontroly je oprávnený na ukladanie množstva procesných daňových povinností, čo predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy.

24. Na druhej strane proces zisťovania, resp. preverovania správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo pravdivosti údajov v nich uvedených na základe dôkazných prostriedkov prostredníctvom vlastnej úvahy je predovšetkým duševným postupom správcu dane, počas ktorého správca dane musí vzhľadom na rôznorodosť preverovaných príjmových činností daňového subjektu prihliadať nielen na vnútroštátne ale aj na dôkazy zadovážené z iných štátov, čo predpokladá aj Smernica Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS (uverejnené v Úradnom vestníku EÚ č. L64,

dňa 11.3.2011).

S tým súvisí aj otázka uplatniteľnosti svedeckých výpovedí, ktoré boli získané za podmienok stanovených v Trestnom poriadku, v procese ovládanom Daňovým poriadkom. Ak žalobca namieta neprípustnosť takýchto zistení, je jeho povinnosťou, a to najmä s prihliadnutím na ustanovenie § 24 ods. 4 Daňového poriadku aj právne objasniť, v čom spočíva ním tvrdená neprípustnosť takýchto svedeckých výpovedí.

Podľa § 24 ods. 4 veta prvá Daňového poriadku v citovanom znení 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.

25. Odvolacie námietky týkajúce sa neprimeranej dĺžky trvania daňovej kontroly najmä poukazovali na jej absolútnu dĺžku (od 30.10.2012 v trvaní viac ako 1 rok) v súvislosti s nálezom Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej na účely rozsudku len „Ústavný súd“) sp.zn. III. ÚS 24/2010 z 29. júna 2010. Uvedený nález je nutné vykladať s prihliadnutím na ústavnú podmienku „conditio sine qua non“, t.j.

„Ústavný súd však v zhode so stabilizovanou judikatúrou najvyššieho súdu neopomína, že zákaz prekročiť zákonom ustanovený časový rámec pre výkon daňovej kontroly platí bezvýnimčne len za podmienky, že kontrolovaný daňový subjekt poskytuje správcovi dane vykonávajúcemu daňovú kontrolu potrebnú súčinnosť.“

Z citovaného textu nálezu Ústavného súdu vyplýva, že nepostačujúca súčinnosť daňového subjektu pri objektívnej zložitosti zisťovaných skutočností (najmä v prípade zahraničného zmluvného partnera) oprávňuje správcu dane realizovať daňovú kontrolu inými zákonnými prostriedkami, a to aj s využitím inštitútu prerušenia daňovej kontroly. Najvyšší súd k tomu dodáva, že sa od daňového subjektu očakáva materiálny prejav nespokojnosti s prekročením dĺžky trvania daňovej kontroly.

26. V súvislosti s uvedeným je nutné na tomto mieste zdôrazniť tú namietanú skutočnosť, že správca dane za účelom medzinárodnej výmeny informácií prerušil daňovú kontrolu rozhodnutím č. 9611401/5/4143849/2013/Gyur z 11.09.2013 (viď príloha v daňovom spise), ktoré bolo zaslané na adresu žalobcu. Žalobca však v súvislosti s uvedeným rozhodnutím opätovne namietal, že

- správca dane bol od 11.02.2013 do 05.09.2013 úplne nečinný a
- prerušenie daňovej kontroly nebolo uskutočnené v zmysle § 61 Daňového poriadku.

27. K námietke nečinnosti správcu dane v hore vymedzenom období Najvyšší súd uvádza, že žalovaný už v napadnutých rozhodnutiach oprávnene s touto argumentáciou žalobcu nesúhlasil, nakoľko správca dane najmä prostredníctvom iného správcu dane preveroval na základe dožiadania skutočnosti týkajúce sa realizácie zdaniteľných obchodov u jednotlivých dodávateľov (najmä v prípade dodávateľa tovaru 1). Na základe informácií získaných z dožiadania správcu vypracoval viacero doplňujúcich tuzemských a medzinárodných dožiadaní (najmä str. 10 až 12 napadnutých rozhodnutí).

Vo vzťahu k namietanej zmatečnosti rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly sa Najvyšší súd stotožňuje so záverom krajského súdu (str. 34), že námietky žalobcu uvedené v žalobe však absolútne nezodpovedajú obsahu predmetného konania č. 9611401/5/4143849/2013/Gyur z 11.09.2013, nakoľko uvedené rozhodnutie obsahuje všetky zákonom stanovené náležitosti, t.j. aj žalobcom namietané náležitosti.

28. Oznamenie z 11.12.2013 o tom, že správca dane pokračuje vo výkone kontroly, nemožno podľa Najvyššieho súdu označiť za nulité, nakoľko bolo riadne doručované splnomocnenému zástupcovi žalobcu, ako správne objasnil krajský súd (str. 34 rozsudku krajského súdu).

Na základe uvedeného dospel Najvyšší súd k záveru, že správca dane faktickou dĺžkou trvania daňovej

kontroly od 30.10.2010 do 31.12.2013 neprekročil svoju právomoc ukončiť ju včas.

K preukazovaniu zdaniteľného obchodu:

29. Ďalej žalobca brojil prostredníctvom svojich viacerých námietok proti spochybneniu riadnej realizácie zdaniteľných obchodov a záverom, že jeho dodávatelia tovaru ako ich obchodní partneri v skutočnosti spolu neobchodovali ale len vytvárali reťazec subjektov, ktorí vystavovali faktúry za účelom získania daňovej výhody.

Najmä namietal:

- hodnovernosť dôkazných prostriedkov získaných správcou dane, t.j.

o výsluchy štatutárnych orgánov jeho obchodných partnerov a iných osôb (páni E. H., F. A. a Š. B.) v pozícii svedkov v trestnom stíhaní či trestnom konaní,

o žalobca konal v dobrej viere, dobrom úmysle a všetky účtovné doklady má v poriadku a preto došlo podľa jeho názoru k preukázanému zdaniteľnému plneniu a dodaniu tovaru,

- daňovo-procesné vady

o prenos dôkazného bremena nebol v súlade s rozsudkom Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach Optigen a spol., resp. Kittel,

o pri pochybnostiach o úplnosti dokladov predloženými žalobcom mal správca dane ho vyzvať, aby sa k nim vyjadril,

o žalovaný nezobral do úvahy, že predmetný tovar nakúpený od dodávateľov tovaru 1 a 2 odpredal žalobca ďalším subjektom.

30. Iba skutočnosť, že žalobca disponuje došlou faktúrou doplnenou inými účtovnými dokladmi (napríklad dodacie listy, skladové príjemky či príjmové doklady o platbe v hotovosti a iné) a tiež že v materiálnej forme existuje predmet zdaniteľného obchodu, nie je procesnou prekážkou pre správcu dane, aby uplatňujúc svoju právomoc (§2 písm. a/ v spojení s § 24 ods. 2 Daňového poriadku) hodnovernosť vystavenia a obsahu týchto dôkazných prostriedkov preveril.

Na základe uvedeného musí Najvyšší súd predovšetkým zdôrazniť, že samotná existencia faktúry došlej od dodávateľov tovaru 1 až 5 (§ 51 ods. 1 písm. a/ zák. č. 222/2004 Z.z.) je nutnou avšak nie absolútnou podmienkou pre umožnenie (resp. priznanie práva na uplatnenie) práva na odpočítanie DPH. Správca dane je povinný (§ 2 písm. a/ Daňového poriadku) pri správe daní preveriť vierohodnosť pôvodu faktúry (§ 71 ods. 1 písm. c/ zák. č. 222/2004 Z.z.) ako aj hodnovernosť údajov povinne uvedených jej vystaviteľom vo faktúre (§ 72 ods. 5 v spojení s § 74 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z.) vo vzťahu nielen k existencii tovaru, resp. dôsledkom vykonanej služby prezentovaných žalobcom ako daňovým subjektom ale aj k postupu, ktorý bol obsahom tvrdeného zdaniteľného obchodu s tým, že oprávnené pochybnosti o hodnovernosti uskutočnení zdaniteľných obchodov presúvajú dôkazné bremeno na žalobcu. Navyše v preskúmvanej veci je spochybnená reálnosť dopravy tovaru od dodávateľov tovaru 1 až 5, t.j. účtovných prípadov, nie neexistencia vystavovaných účtovných dokladov.

Podľa § 2 písm. a) Daňového poriadku v citovanom znení na účely tohto zákona sa rozumie správou daní postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov.

Podľa § 71 ods. 1 veta prvá zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení pri každom dodaní tovaru a dodaní služby v tuzemsku pre zdaniteľnú osobu a pre právnickú osobu, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, je platiteľ povinný vyhotoviť faktúru.

Podľa § 71 ods. 2 písm. a), b) d) až f) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení faktúra musí obsahovať
a) meno a adresu sídla, miesta podnikania, prípadne prevádzkarne platiteľa, ktorý dodáva tovar alebo službu, a jeho identifikačné číslo pre daň,

b) meno a adresu sídla, miesta podnikania, prípadne prevádzkarne alebo bydliska príjemcu tovaru alebo

- služby a jeho identifikačné číslo pre daň, ak mu je pridelené,
d) dátum, keď bol tovar alebo služba dodaná, alebo dátum, keď bola platba podľa odseku 1 prijatá, ak tento dátum možno určiť a ak sa odlišuje od dátumu vyhotovenia faktúry,
e) dátum vyhotovenia faktúry,
f) množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby.

31. Žalobca vo vzťahu k svojim nárokom na odpočítanie DPH najmä poukázal na limity obozretnosti podnikateľa pri podnikaní tým, že „a teda ak boli založené legálne a ich činnosť je legálna ako taká, ale nepodávajú daňové priznanie nie sú kontaktné, tak nie je vecou našej spoločnosti, aby takýto stav naprávala, ale je vecou, napr. obchodného registra, ak tieto spoločnosti nezvolávajú valné zhromaždenia a pod., a takisto je vecou príslušných daňových orgánov a orgánov činných v trestnom konaní aby sankcionovali takýto postup spoločnosti, ktoré nám predali tovar a následne o tomto predaji už prestali vykonávať akúkoľvek činnosť a takýto predaj nezaznamenali v účtovníctve, aby táto skutočnosť nebola vykladaná na náš úkor.“

32. Avšak limity obozretnosti podnikateľa predovšetkým vymedzuje súkromné právo prostredníctvom
- generálne stanovenej zodpovednosti štatutárnych orgánov (viď ustanovenia § 67b [spoločnosť v kríze], 135a ods. 1 [odborná starostlivosť konateľa], § 194 ods. 5 [odborná starostlivosť člena predstavenstva akciovej spoločnosti] ako aj § 243a [odborná starostlivosť člena predstavenstva družstva] Obchodného zákonníka), resp.
- zmluvne uloženej povinnosti určitú špeciálnu (obchodnú) činnosť vykonávať s odbornou starostlivosťou (napríklad ustanovenia § 553 [odborná starostlivosť skladovateľa] či § 551, § 552 alebo § 556 [odborná starostlivosť zhotoviteľa diela]).

Podľa § 135a ods. 1 Obchodného zákonníka v citovanom znení konatelia sú povinní vykonávať svoju pôsobnosť s odbornou starostlivosťou a v súlade so záujmami spoločnosti a všetkých jej spoločníkov. Najmä sú povinní zaobstarat' si a pri rozhodovaní zohľadniť všetky dostupné informácie týkajúce sa predmetu rozhodnutia, zachovávať mlčanlivosť o dôverných informáciách a skutočnostiach, ktorých prezradenie tretím osobám by mohlo spoločnosti spôsobiť škodu alebo ohroziť jej záujmy alebo záujmy jej spoločníkov, a pri výkone svojej pôsobnosti nesmú uprednostňovať svoje záujmy, záujmy len niektorých spoločníkov alebo záujmy tretích osôb pred záujmami spoločnosti.

33. Hore uvedená ustanovenia, a pre preskúmanú vec je irelevantné, že najmä pôsobí smerom dovnútra podnikateľa (viď § 135a ods. 2 v spojení s odsekom 5 ObZ), zaväzujú podnikateľa ako zmluvnú stranu v zdaniteľných obchodov na obozretný prístup k vzniku zdaniteľných súkromnoprávných vzťahov, t.j.

- povinnosť zaobstarat' si a pri rozhodovaní zohľadniť všetky dostupné informácie týkajúce sa zdaniteľného obchodu (najmä cez verejne prístupné obchodné a živnostenské či daňové registre, zoznamy dlžníkov, úpadcov alebo reštrukturalizovaných subjektov, a to aj historické údaje, alebo relevantné mediálne správy), čo platí oveľa viac smerom k zahraničným obchodným partnerom,
- so zohľadnením záujmov spoločnosti a súčasne všetkých jej spoločníkov.

Z uvedeného potom vyplýva, že štatutárny orgán musí mať nielen dostatočné informácie o obsahu a rozsahu zdaniteľných obchodov so svojimi obchodnými partnermi ale aj zvažovať možné riziká z tohto obchodovania pre tento daňový subjekt vyplývajúci v zmysle právnych predpisov, vrátane daňových.

34. V súvislosti s uvedeným záväzkom obozretnosti podnikania musí Najvyšší súd upozorniť žalobcu na povinnosť štatutárneho orgánu, ktorý je vlastný jeho právnej forme, v zmysle § 135 ods. 1 Obchodného zákonníka okrem iného zabezpečiť riadne vedenie účtovníctva postupom podľa požiadaviek a v medziach zásad zakotvených v zákone č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve (ďalej na účely rozsudku len „zák. č. 431/2002 Z.z.“).

Najvyšší súd vo svojej ustálenej judikatúre nazerá na účtovníctvo ako na významný evidenčný zdroj informácií nielen spoločníkov (akcionárov) ale aj štatutárnych a dozorných orgánov o účtovných prípadoch (§ 2 zák. č. 431/2002 Z.z.) t.j. aj o zdaniteľných obchodoch, ktorých vypovedacia správnosť

je garantovaná pripojenými účtovnými dokladmi (§ 6 ods. 1 v spojení s § 10 zák. č. 431/2002 Z.z.) s charakterom preukázateľného (viď § 10 ods. 1 písm. f/ zák. č. 431/2002 Z.z. uvádzajúci okruh zodpovedných osôb) obsahu účtovného prípadu zachyteného v došlej faktúre vystavenej nie žalobcom ale jeho dodávateľmi tovaru 1 alebo 2.

Podľa § 135 ods. 1 Obchodného zákonníka v citovanom znení konatelia sú povinní zabezpečiť riadne vedenie predpísanej evidencie a účtovníctva, viesť zoznam spoločníkov a informovať spoločníkov o záležitostiach spoločnosti.

Podľa § 8 ods. 2 zák. č. 431/2002 Z.z. v citovanom znení účtovníctvo účtovnej jednotky je správne, ak účtovná jednotka vedie účtovníctvo podľa tohto zákona a ostatných osobitných predpisov.

Podľa § 10 ods. 1 písm. b) a f) zák. č. 431/2002 Z.z. v citovanom znení účtovný doklad je preukázateľný účtovný záznam, ktorý musí obsahovať
b) obsah účtovného prípadu a označenie jeho účastníkov,
f) podpisový záznam osoby (§ 32 ods. 3) zodpovednej za účtovný prípad v účtovnej jednotke a podpisový záznam osoby zodpovednej za jeho zaúčtovanie.

35. Medzi relevantné účtovné doklady Najvyšší súd radí aj faktúry, hoci tento pojem je v účtovníctve zaužívaný viac prevládajúcou praxou ako právnymi predpismi (legálna definícia sa vyskytuje iba v zák. č. 222/2004 Z.z.), jednoznačne do skupiny účtovných dokladov.

Aj z ustanovenia § 6 ods. 2 zák. č. 431/2002 Z.z. nepochybne vyplýva, že účelom účtovania je prevod účtovných prípadov (taxatívne vymenovaných zákonodarcom pod písmenami a/ až h/ ustanovenia § 2 ods. 2 zák. č. 431/2002 Z.z.) v účtovných knihách prostredníctvom vykonávania účtovných zápisov na základe účtovných dokladov (t.j. aj faktúr), a tieto účtovné zápisy musia v zmysle zásady správneho účtovania (§ 8 ods. 1 a 2 zák. č. 431/2002 Z.z.) spĺňať hore uvedené náležitosti najmä pri uplatnení zásady verného a pravdivého obrazu (§ 7 ods. 1 a 2 zák. č. 431/2002 Z.z.).

Podľa § 2 ods. 2 zák. č. 431/2002 Z.z. v citovanom znení predmetom účtovníctva je účtovanie skutočností o

- a) stave a pohybe majetku,
 - b) stave a pohybe záväzkov,
 - c) rozdiel majetku a záväzkov,
 - d) výnosoch,
 - e) nákladoch,
 - f) príjmoch,
 - g) výdavkoch,
 - h) výsledku hospodárenia účtovnej jednotky,
- (ďalej len "účtovné prípady").

Podľa § 6 ods. 1 zák. č. 431/2002 Z.z. v citovanom znení účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi (§ 10).

Podľa § 7 ods. 1 zák. č. 431/2002 Z.z. v citovanom znení účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

Podľa § 7 ods. 2 zák. č. 431/2002 Z.z. v citovanom znení zobrazenie v účtovnej závierke je verné, ak obsah položiek účtovnej závierky zodpovedá skutočnosti a je v súlade s ustanovenými účtovnými zásadami a účtovnými metódami. Zobrazenie v účtovnej závierke je pravdivé, ak sú pri ňom použité účtovné zásady a účtovné metódy, ktoré vedú k dosiahnutiu verného zobrazenia skutočností v účtovnej závierke.

36. Pre Najvyšší súd je nepochybné, že najmä podvojný účtovníctvo právnických osôb vytvára podklady a s tým súvisiace údaje (výstupy) pre vyhotovenie daňového priznania na DPH. Z uvedeného preto jednoznačne vyplýva, že osoba vykonávajúca zaúčtovanie účtovného prípadu na základe svojich odborných znalostí a erudovanosti má a musí vykonávať prvotnú kontrolu oprávnenosti vzniku práva na odpočítanie DPH v zmysle § 49 zák. č. 222/2004 Z.z., k čomu slúži pripojenie podpisu osoby zodpovednej za účtovný prípad (v prejednávanej veci dodávky tovaru ako zdaniteľné obchody). Táto osoba potom potvrdzuje na účtovný doklad svojim podpisom skutočnosť, o ktorej má hodnoverné vedomosti (napríklad tým, že bola osobne prítomná, alebo dostala informáciu od zodpovednej osoby, o ktorej nemá pochybnosti), že tovar bol dodaný alebo služba bola poskytnutá.

Právo nie je bezmocné, pokiaľ osoba zodpovedná za zaúčtovanie účtovného prípadu nerešpektuje citovaný zák. č. 431/2002 Z.z., nakoľko potom uvedeným postupom môže naplniť skutkovú podstatu trestného činu (§ 259, resp. § 260 Trestného zákona).

Podľa § 259 ods. 1 písm. c) Trestného zákona v citovanom znení kto uvedie nepravdivé alebo hrubo skresľujúce údaje alebo zatají povinné údaje o závažných skutočnostiach vo výkaze, v hlásení, vo vstupných údajoch vkladných do počítača alebo v iných podkladoch slúžiacich na
c) kontrolu účtovníctva,
potrestá sa odňatím slobody na šesť mesiacov až tri roky.

Podľa § 260 Trestného zákona v citovanom znení kto sa z nedbanlivosti dopustí trestného činu skresľovania údajov hospodárskej a obchodnej evidencie konaním uvedeným v § 259 ods. 1 okrem písmena a) alebo b) a spôsobí ním škodu veľkého rozsahu (>500x266), potrestá sa odňatím slobody až na tri roky až osem rokov.

37. Zo skutočností zistených v preskúmvanej veci (najmä str. 4 až 7 napadnutých rozhodnutí) aj pre Najvyšší súd vyplýva, že

- dodávateľ tovaru 2 bol nekomunikujúcou spoločnosťou v čase vykonania daňovej kontroly,

- dodávateľ tovaru 4 po podaní daňového priznania k DPH za II. štvrťrok 2011 bol napriek opakovaným výzvam správcu dane nekontaktný; zásielky sa správcovi vrátili s poznámkou pošty „adresát neznámy“,
- na adrese uvedenej na faktúrach dodávateľa tovaru 5 sa v priestoroch obchodnej pasáže nenachádzalo ani označenie názvu tejto spoločnosti ani poštová schránka s jej obchodným menom; zásielka adresovaná konateľovi dodávateľa tovaru 5 pánovi M. B.H. sa vrátila späť správcovi dane s poznámkou „neprevzatá v odbernej lehote“,

- dodávateľ tovaru 1 má dotknuté faktúry zaevidované v svojich knihách faktúr, sú zaúčtované, páni Š. B. a E. H., ako pôvodní konatelia dodávateľa tovaru 1 vôbec nepostupovali v súlade s vyššie opísanými zásadami obozretnosti podnikania a samotná skutočnosť, že spoločnosť dodávateľa tovaru 1 bola predaná do Rumunska (zo zistení Národnej ústredne Interpol vyplýva, že nový konateľ T. L. v Rumunskom registri obyvateľstva neexistuje) nezbavuje konateľa jeho povinnosti obozretného výkonu funkcie pred uplynutím premlčacej lehoty (§ 398 v spojení § 135a ods. 2 a nasl. ObZ.).

38. Najvyšší súd sa oboznámil so závermi, ktoré vyplývajú z rozsudkov Súdneho dvora Európskej únie, avšak musí tiež zdôrazniť, že v spojených veciach Optigen (resp. Kittel) uvedený Súdny dvor konštatoval vo vzťahu ku karuselovým podvodom, že:

„Plnenia, o aké ide vo veci samej, ktoré nie sú samé osebe poznačené podvodom vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, predstavujú dodávku tovarov uskutočnenú osobou podliehajúcou dani konajúcou ako takou a hospodársku činnosť v zmysle dotknutých článkov Šiestej smernice, ak spĺňajú objektívne kritériá, na ktorých sú tieto pojmy založené, a to bez ohľadu na úmysel iného subjektu ako dotknutého platiteľa dane, ktorý je súčasťou rovnakého dodávateľského reťazca, a/alebo na prípadnú podvodnú povahu iného plnenia, o ktorej tento platiteľ nevedel alebo nemohol vedieť, ktoré je súčasťou tohto reťazca a ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení uskutočnenom týmto platiteľom. Právo platiteľa dane, ktorý uskutočňuje tieto plnenia, spočívajúce v odpočítaní dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe nemôže byť ovplyvnené ani tým, že v reťazi dodávok, ktorej sú tieto plnenia súčasťou, je iné

plnenie, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení platiteľa dane a ktoré je bez toho, aby to platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť, poznačené podvodom vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty.“, t.j. že vnútorný postoj platiteľa k následkom svojho podnikania, ktorý sa vyznačuje nevedomou nedbanlivosťou, spôsobuje, že takýto platiteľ si svoje právo na odpočítanie DPH uplatniť nemôže.

39. Pokiaľ žalobca ako daňový subjekt nie je spôsobilý preukázať naplnenie hore uvedených zákonných požiadaviek obozretného podnikania, a to je v prípade žalobcu ako daňového subjektu zo zistení žalovaného, ktoré boli správne potvrdené krajským súdom, pre Najvyšší súd preukázané, potom poukazovanie na veci Optigen (resp. Kittel) žalobcom nemá oporu v ich záveroch, lebo žalobca minimálne mal vedieť a tým aj hodnoverne preukázať, na základe akých reálnych činností bolo vykonané dodanie tovaru od dodávateľov tovaru 1 až 5 za podmienok vymedzených v § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. a ako tento tovar nadobudol.

Uvedený právny názor Najvyššieho súdu nemôže zmeniť ani to tvrdenie žalobcu s poukazom na právne názory vyslovené v rozsudku Najvyššieho súdu sp.zn. 3Sžf 1/2011, že predmetný tovar nakúpený od dodávateľov tovaru 1 až 5 odpredal žalobca ďalším subjektom, nakoľko predmetom preverovania práva na odpočítanie DPH uplatneného žalobcom za príslušné zdaňovacie obdobie nie je existencia dodaného tovaru, ale náležitosti zdaniteľného obchodu zachytené v došlých faktúrach.

40. Na posledné odvolacie námietky, t.j.

- že rozhodnutie o prerušení konania zo dňa 05.09.2013 je postihnuté viacerými vadami a
- vo veci odvolania žalobcu proti rozhodnutiu príslušného správcu dane boli teda vydané dve protichodné písomnosti

Najvyšší súd nemohol prihliadnuť, nakoľko nie sú pre preskúvanú vec relevantné.

41. Na základe vyššie uvedených právnych názorov Najvyšší súd sa stotožnil s procesným záverom krajského súdu, že v preskúvanej veci bolo potrebné žaloby zamietnuť.

V.

42. Odvolací súd vzhľadom na odvolacie námietky uplatnené žalobcom uvádza, že napadnuté rozhodnutia majú všetky formálne i obsahové náležitosti rozhodnutia požadované v zmysle § 63 Daňového poriadku. Uvedené rozhodnutia finančného orgánu vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktoré je logicky vyhodnotené a riadne právne posúdené. Odvolací súd sa stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistených v predchádzajúcich konaniach o tom, že žalobca nespĺňa zákonné podmienky pre priznanie nadmerného odpočtu na dani z príjmov.

Počas konania Najvyšší súd z dostupných zdrojov nezistil a ani mu nebolo účastníkmi naznačené, resp. nedospel k záveru, že by sa vyskytli prekážky pre konanie z dôvodov neústavnosti alebo potreby výkladu komunitárneho práva aplikovaných právnych predpisov a súvisiacich právnych aktov orgánov Európskej únie, pre ktoré je potrebné konanie prerušiť, poprípade výskyt skoršej judikatúry, od ktorej by sa tento rozsudok odkláňal.

43. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a stanoviska žalovaného ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté vo vyššie uvedených právnych názoroch (čl. 1 ods. 1 ústavy), pri ktorých Najvyšší súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od nich obsahu a vyslovených právnych názorov (viď účinky sledované v § 250ja ods. 4 a contrario odsek 7 O.s.p. spolu s čl. 144 ods. 1 ústavy) s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty odchytil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska v zmysle záverov judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č. A- 24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec Borovská a Forrai v. Slovenská republika č. A- 48554/10 z 25.11.2014), s osvojením si argumentácie

krajského súdu postupom podľa § 219 ods. 2 O.s.p. s oznámením termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa §156 ods. 1 a 3 O.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

44. Najvyšší súd v prejednávanej veci v súlade s ust. § 250ja ods. 2 O.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by týmto postupom bol porušený verejný záujem (vo veci prebehlo na prvom stupni súdne pojednávanie, pričom účastníkom bola daná možnosť sa ho zúčastniť), a hoci išlo o vec v zmysle § 250i ods. 2 O.s.p. (úprava daňového konania je spojená s verejnoprávnymi vzťahmi), tak v odvolacom konaní na základe mu dostupných informácií z pripojeného priestupkového spisu Najvyšší súd dospel k záveru, že nebolo potrebné v súlade s ust. § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

45. O trovách odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd 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 v tomto súdnom prieskume nenastalo.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).