

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/16/2017
Identifikačné číslo spisu: 5015201085
Dátum vydania rozhodnutia: 31.01.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:5015201085.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Jarmily Urbancovej, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Transeuropa, s.r.o., so sídlom Štrková 4, Žilina, IČO: 36 794 724, zastúpeného Mgr. Soňou Grošaftovou, advokátkou so sídlom Hodžova 13, Žilina, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 20870656/2015 z 22. septembra 2015, o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 20S/205/2015-83 z 8. novembra 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 20S/205/2015-83 z 8. novembra 2016 z a m i e t a .

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

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Žiline (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č.k. 20S/205/2015-83 z 8. novembra 2016 podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 20870656/2015 z 22.09.2015, ktorým podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 20371496/2015 z 15.06.2015, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku určený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 19 656,- € za zdaňovacie obdobie december 2012.

2. Správny súd sa v celom rozsahu stotožnil so zistením skutkového stavu a právnym posúdením veci správnymi orgánmi. Dodal, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1, 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet dane. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vadu dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, je povinný preukázať existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet sú v zákone stanovené. Pritom na právny úkon alebo

inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada (§ 3 ods. 6 daňového poriadku).

3. V prejednávanej veci išlo podľa správneho súdu o tzv. reťazový obchod, keďže bolo preukázané, že žiadna zo spoločností zapojených do obchodného reťazca nepozná a ani neuvádza krajinu pôvodu tovaru a nie je známa ani krajina konečnej spotreby - tovar sa nespotrebováva, je v neustálom fakturačnom (a v prepravnom) kolobehu. Žiadna zo spoločností v reťazci nepreukázala spotrebu konečnému zákazníkovi. Slovenská republika, Česká republika ani Srbsko nie je krajinou spotreby. Bol bez všetkých pochybností preukázaný reťazový obchod s komoditou kameň, v rámci ktorého sa stále fakturuje rovnaký tovar a pôvodný dodávateľ tovaru sa stáva jeho odberateľom, aby následne mohol opätovne rovnaký tovar dodať.

4. Správny súd poukázal na konkrétny priebeh reťazového obchodu, a to tovar - granitová dlažba bol žalobcom dodaný spoločnosti J. K. Consult, s.r.o., Praha (jej pečiatka sa našla v sídle spoločnosti JANSON SK s.r.o., Na Hrebienku 30, Bratislava), ktorá ho uložila do slobodného colného pásma FREE ZONE Brno, kde dochádzalo k predaju tovaru (bez dopravy alebo odoslania či zhodnotenia tovaru) spoločnosti MARTIN HENDRIX SOCIETE ANONYME, Republic of Seychelles (jej pečiatka sa našla v sídle spoločnosti JANSON SK s.r.o.), ktorá ho opäť len fakturačne predávala spoločnosti SONEX BUSINESS Inc., USA (konateľ P. A., konateľ subdodávateľa žalobcu a pokladník J. V. - konateľ žalobcu, jej pečiatka sa našla v sídle spoločnosti JANSON SK s.r.o.) za výrazne zníženú cenu. Táto spoločnosť zabezpečila prepravu tovaru z ČR do Zóny voľného obchodu Subotica (dopravu vykonával priamo žalobca), kde tovar predala v nezmenenom stave spoločnosti LAMAC d.o.o. Subotica, Srbsko a táto následne spoločnosti WILLIAMS PROCUREMENT LLC, USA, (jej pečiatka sa našla v sídle spoločnosti JANSON SK s.r.o.), ktorá opäť len fakturačne predala tovar spoločnosti ATTERTON INVESTMENTS SOCIETE ANONYM, VICTORIA za výrazne zníženú cenu, ktorá ho tiež len fakturačne predala spoločnosti Edwards Procurement LL, USA (jej pečiatka sa našla v sídle spoločnosti JANSON SK s.r.o.). Táto opätovne umelo znížila cenu tovaru a predala ho v nezmenenom stave spoločnosti JANSON SK s.r.o. (konateľ P., konateľ subdodávateľa žalobcu), ktorá zabezpečila jeho prepravu na Slovensko, avšak tovar evidovala už ako granitové dosky. Komodita dlažba sa mení na granitové dosky súbežne s umelo zníženou cenou komodity na predchádzajúcich stupňoch reťazca za účelom vytvárania priestoru na opätovné fiktívne opracovávanie komodity granitové dosky na dlažbu súbežne s mnohonásobným zvyšovaním ceny na Slovensku, pričom jediným cieľom týchto transakcií je získanie čo najvyššieho odpočtu DPH pri deklarovaní jeho predaja.

5. Podľa správneho súdu správca dane na základe zistení dospel k správne mu názoru, že tovar v reťazci tuzemských či zahraničných spoločností je v neustálom fakturačnom a prepravnom kolobehu s cieľom uplatniť právo na odpočítanie DPH z prijatých faktúr jednotlivými platiteľmi v reťazci dodávateľov a uplatňovať si takýmto spôsobom vzniknuté nadmerné odpočty. Preto pokiaľ by aj bolo preukázané dodanie tovaru pre žalobcu a následné odobratie jeho odberateľom, ani za takých okolností by nebolo možné prihliadnuť na tieto obchodné transakcie. Išlo by totiž o právne úkony, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom bolo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak neboli daňové subjekty oprávnené (§ 3 ods. 6 daňového poriadku).

6. K námietke porušenia procesných práv žalobcu pri vypočutí M. G., konateľky spoločnosti CELOS, s. r. o., správny súd uviedol, že pojednávanie s M. G., ktoré sa uskutočnilo dňa 01.08.2013, bolo síce realizované bez účasti daňového subjektu pred dožiadaným Daňovým úradom Trnava, ale konateľka sa vyjadrovala len všeobecne a žiadne konkrétne okolnosti neuviedla, najmä čo sa týka odberateľa žalobcu, a preto jej bolo uložené, aby sa písomne vyjadrila a písomné vyjadrenie zaslala do 09.08.2013. To znamená, že hoci v danom prípade došlo k porušeniu práva žalobcu klásť svedkovi otázky, uvedené porušenie však nie je podľa správneho súdu zásadného charakteru, keďže z tohto výsluchu správca dane nevychádzal pri zistení skutkového stavu veci.

7. K námietke žalobcu týkajúcej sa medzinárodnej výmeny informácií, v rámci ktorej bol dožiadaným

orgánom vypočutý P. A., konateľ spoločnosti J.K.CONCONSULT, s.r.o., správny súd uviedol, že administratívnu spoluprácu v boji proti podvodom v oblasti DPH upravuje nariadenie Rady EÚ č. 904/2010, ktoré má priamy účinok aj vo vzťahu k Slovenskej republike ako členskému štátu Európskej únie. Podľa čl. 7 ods. 5 citovaného nariadenia požadované informácie alebo požadované administratívne vyšetrenie vykonáva žiadaný orgán alebo administratívny orgán, na ktorý sa žiadaný orgán obráti tak, ako by konal za seba alebo na požiadanie ďalšieho orgánu svojho vlastného členského štátu. V danom prípade to znamenalo, že v súlade s týmto nariadením bolo realizované administratívne vyšetrenie českými daňovými orgánmi, pričom žiadaný orgán bol český daňový orgán, ktorý mal povinnosť postupovať tak, akoby realizoval odpoveď na žiadosť vlastných daňových orgánov, teda podľa procesných predpisov v Českej republike. Požiadavka na aplikáciu procesných predpisov platných v Slovenskej republike je teda v plnom rozsahu nedôvodná.

8. Správny súd k námietke žalobcu ohľadom nesprávneho vyhodnotenia obsahu svedeckej výpovede P. uviedol, že správca dane vyhodnotil jeho výpoveď tak, že z nej vyplýva, že tovar bol prepravený do ČR. Prepravu do ČR správca dane nespochybňoval. Realizácia prepravy do ČR bola zistená v rámci kolobehu tovaru medzi SR, ČR, Srbskom a SR. Napokon preprava, t. j. jazdenie určitého automobilu do ČR bola preukázaná. Ostatné tvrdenia žalobcu ohľadne dodania tovaru do ČR, napr. ako s tovarom odberateľ ďalej naložil alebo identifikácia konečného spotrebiteľa však z výpovede P. A. vôbec nevyplývajú. Jeho výpoveď ani nepreukazuje dodanie konkrétnej dlažby z prírodného kameňa podľa faktúry, ktorá je predmetom tohto zdaňovacieho obdobia. Svedecká výpoveď P. A. je totiž v tomto bode len všeobecného charakteru, týkala sa viacerých rokov, nie konkrétneho zdaňovacieho obdobia, ani konkrétnej dodávky tovaru v tomto zdaňovacom období.

9. Pokiaľ žalobca tvrdil, že bolo povinnosťou správcu dane, aby každú svedeckú výpoveď získanú z iných dokumentov odcitoval v doslovnom znení a neinterpretoval ich on sám, aj táto námietka bola podľa správneho súdu nedôvodná. V tejto súvislosti správny súd uviedol, že zákon nevyžaduje, aby v rozhodnutí boli citované doslovné výpovede svedkov. Uvedené by bolo v rozpore so zásadou hospodárnosti konania. Pokiaľ boli svedecké výpovede použité z vyšetrovacích spisov, tieto správca dane mohol použiť v zmysle § 24 ods. 4 a § 26 ods. 7 daňového poriadku, pričom o nahliadnutí do iných spisov správca dane spísal úradný záznam z 08.12.2014. Konkrétne zápisnice z vyšetrovacích spisov s doslovnými výpoveďami svedkov sú súčasťou správneho spisu ako fotokópie (napr. výsluch P. A. z 29.06.2012). Žalobca mal právo sa oboznámiť s týmito výpoveďami jednotlivých svedkov v rámci nahliadnutia do spisu, pričom správca dane nemá povinnosť osobitne ho s nimi oboznamovať alebo mu ich zasielať na vedomie. Čo sa týka písomnej odpovede T. F. na otázky správcu dane, aj táto je súčasťou spisového materiálu. Nie je teda dôvodná ani námietka žalobcu, že písomná odpoveď T. F. nie je súčasťou spisu a že ani s inými dôkazmi, ktoré však žalobca nešpecifikoval, nebol oboznámený. Keďže všetky použité listinné dôkazy boli súčasťou spisového materiálu, nič mu nebránilo sa s nimi oboznámiť.

10. Námietku žalobcu o nevyhovení jeho návrhu na doplnenie dokazovania v podaní z 13.01.2015 vyhodnotil správny súd taktiež ako nedôvodnú s tým, že nie je pravda, že správca dane sa s týmto návrhom vôbec nevysporiadal, nakoľko čiastočne mu aj vyhovel a urobil úkony k vypočutiu svedka - šoféra žalobcu P. Q., ktorý mal zabezpečiť prepravu tovaru zo SR do ČR. K výsluchu nedošlo z dôvodu, že sa nepodarilo zistiť jeho aktuálnu adresu, pričom šetrenie jeho pobytu bolo dostatočne vyčerpávajúce. Samotný daňový subjekt nevyvinul minimálnu aktivitu zabezpečiť prítomnosť tohto svedka na výsluch, hoci ho sám navrhol. Vzhľadom na návrh na preukazovanie dopravy do ČR vypočutím jednotlivých šoférov žalobcu, správca dane nahliadol do zápisnice z výsluchov svedkov - šoférov žalobcu P. G., F. L. a P. X., keďže ich vypočula Národná kriminálna agentúra, Expozitúra Bratislava v iných konaniach. Tieto výsluchy aj vo svojom rozhodnutí citoval. Za účelom vypočutia skladníkov odberateľa správca dane nahliadol do zápisnice z výsluchu svedkyne Q. A., ktorú vypočula Národná kriminálna agentúra. Za účelom vypočutia pracovníkov skladu dodávateľa správca dane konštatoval, že už bolo vykonané dožiadanie, ktorého obsah už bol uvedený v protokole z 13.01.2015, a preto nie je potrebné opätovne výsluch vykonať. Pokiaľ ide o návrh na výsluch D. P. A., správca dane konštatoval, že tento bol vypočutý v rámci medzinárodnej výmeny informácií ešte v rámci daňového

konania. To znamená, že nie je pravdivé tvrdenie v žalobe, že správca dane dôkazy nevykonal a ani v prvostupňovom rozhodnutí nezodôvodnil, prečo tomuto návrhu nevyhovel. Naopak, správca dane posudzoval relevantnosť každého návrhu, niektoré dôkazy neboli vykonané pre objektívne skutočnosti, avšak boli nahradené rovnocennými dôkazmi (zápisnice z výsluchov šoférov žalobcu) a niektoré návrhy boli duplicitné (dôkazy už boli vykonané v rámci daňovej kontroly - výsluch D.. P. A., alebo v rámci iných daňových konaní, z ktorých uvedené výsluchy boli pripojené do správneho spisu ako listinné dôkazy, napr. výsluch pracovníkov skladu dodávateľa). V tejto súvislosti správny súd dodal, že zápisnice z iných konaní, a to nielen z daňových konaní, ale aj trestných konaní, napr. z vyšetrovacích spisov možno použiť ako priame dôkazy, keď § 24 ods. 4 daňového poriadku takúto situáciu predpokladá.

11. Podľa žalobcu správca dane nebol oprávnený zverejňovať informácie, ktoré boli obsahom vyšetrovacieho spisu a týkajú sa iných obchodných spoločností K tejto námietke správny súd uviedol, že uvedené nezasahuje do žiadneho subjektívneho práva žalobcu.

12. K námietke týkajúcej sa upovedomenia o vypočutí svedka z 27.01.2015, v ktorom chýbalo označenie svedka, ktorý má byť vypočutý a označenie zdaňovacieho obdobia, správny súd uviedol, že bolo preukázané, že táto nejasnosť bola odstránená, keď na základe telefonického dožiadania žalobcu správca dane ho informoval o týchto skutočnostiach.

13. Žalobca ďalej namietal, že žalovaný tvrdil, že dôkaz, preukazujúci neexistenciu zdaniteľného plnenia, je aj skutočnosť, že spoločnosť vykazuje stratu, že tovar bol iba presunutý vysokozdvížným vozíkom v rámci skladu, že tovar bol umiestnený v colnom pásme, kde podliehal umelo zníženej cene, aby sa následne jeho cena umelo zvýšila pri dovoze na Slovensko, že existovalo personálne prepojenie osôb v reťazci obchodníkov s komoditou kameň a dlažba, že žalobca je súčasťou spoločností uplatňujúcich nadmerné odpočty na základe faktúr, ktoré nie sú obrazom reálneho obchodu a že tovar bol uskladnený na jednom a tom istom mieste v sklade na I. spolu s tovarom od iných firiem, ktoré sa zaoberali obchodom s tou istou komoditou. K uvedenému správny súd uviedol, že vo všetkých týchto prípadoch ide o zistenia, ktoré v spojitosti s ostatnými dôkazmi dávajú celkový obraz o nereálnosti dodávok v celom reťazci subdodávateľov a dodávateľa žalobcu vrátane samotného žalobcu a jeho odberateľa. Preto možno hovoriť o karuselovom podvode, a to po zhodnotení všetkých relevantných dôkazov. Pritom práve tieto zistenia (personálne prepojenie spoločností, spoločnosti, ktoré dlhodobo vykazujú stratu alebo sú nefunkčné, resp. nekontaktné, spoločné uskladnenie tovaru v jednom sklade, spoločné vedenie obchodných dokladov vrátane pečiatok firiem zapojených do reťazca, atď.) sú práve takéto dôkazy.

14. Správny súd ďalej uviedol, že samotné vystavenie a zaúčtovanie faktúry za dodanie tovaru spoločnosťou CELOS, s.r.o. do účtovníctva dodávateľa nepreukazuje splnenie podmienok na uznanie odpočítania dane a následné vyplatenie nadmerného odpočtu. Pokiaľ nie sú splnené aj materiálne podmienky na odpočítanie dane a aj formálna podmienka náležitostí faktúry (§ 71 ods. 2 písm. f/ zákona o DPH), ktorá ani táto v danom prípade nebola splnená, nie je možné ani pri zaúčtovaní tejto faktúry vyhovieť požiadavke o nadmerný odpočet.

15. K námietke týkajúcej sa vyhodnotenia svedeckej výpovede P. správny súd uviedol, že svedeckú výpoveď vždy vyhodnocuje správca dane. Ten ju vyhodnotil nielen samostatne, ale aj v spojitosti so všetkými ostatnými dôkazmi. Správca dane nemá povinnosť za každých okolností tvrdenia svedka považovať za pravdivé, najmä ak odporujú ostatným zisteným skutočnostiam, ako tomu bolo v danom prípade, má právo svedeckú výpoveď vyhodnotiť a prípadne aj skonštatovať jej nehodnovernosť.

16. Ďalšie namietané vyhodnotenie dôkazu bola svedecká výpoveď X. G., konateľa spoločnosti MEAT, s.r.o. Uvedenie tejto svedeckej výpovede vytváralo podľa správneho súdu celkový obraz o vykonávaní obchodnej činnosti jednotlivými spoločnosťami, ktoré uskladňovali tovar v sklade na I., a to konkrétne pokiaľ išlo o opracovanie výrobkov. Hoci v danom prípade predmetom dodávky boli už opracované výrobky (dlažba), táto výpoveď je relevantná, pretože bolo potrebné vykonať dokazovanie nielen vo vzťahu ku konkrétnej obchodnej transakcii podľa predmetnej faktúry (dodávateľ - žaloba), ale vo vzťahu

k celému obchodnému reťazcu, do ktorého patrili aj firmy, ktoré deklarovali opracovanie granitových dosiek na dlažbu a ktoré následne vystupovali ako jej dodávatelia. Rovnako relevantným dôkazom na preukázanie opracovania dosiek boli aj šetrenia o spotrebe plynu, vody a elektrickej energie v sklade v X.. Tieto dôkazy boli uskutočnené a vyhodnotené z dôvodu urobenia si obrazu o tvrdenom opracovávaní surového kameňa v uvedenom sklade v iných obchodných prípadoch.

17. Žalobca namietal aj relevantnosť výpovede X., čo odôvodnil tým, že napriek tomu, že v čase uskutočnenia zdaniteľného plnenia bol riadne oprávnený konať za spoločnosť, on sám túto skutočnosť poprel. Správny súd k tomu uviedol, že táto výpoveď je riadny dôkaz, a to aj v prípade, ak obsah svedeckej výpovede je v rozpore s výpisom z Obchodného registra. Svedok totiž nemusí mať subjektívnu vedomosť o tom, že je konateľom konkrétnej spoločnosti, aj keď jeho meno v Obchodnom registri ako meno konateľa konkrétnej spoločnosti zapísané je. Pokiaľ svedok A. takúto subjektívnu vedomosť o svojom zápise ako konateľa spoločnosti nemal, a toto vo svojej výpovedi uviedol, jedná sa o jeho tvrdenie ako svedka, ktoré je relevantné.

18. Čo sa týka výpovede B. I., jej tvrdenie, že ona ručne značí, aký tovar a v akom množstve sa navezie a vyvezie zo skladu, podľa správneho súdu nepreukazuje dodanie tovaru spoločnosťou CELOS s.r.o. a jeho následné odobranie odberateľom žalobcu J.K. Consult, s.r.o. Praha ako reálnu obchodnú transakciu, ktorá by mala ekonomický účel.

19. Pokiaľ žalobca poukázal rozpor medzi tvrdením žalovaného, že pohyb tovaru nebol preukázaný a išlo o stacionárny tovar uložený v sklade v X. a na druhej strane mal správca dane preukázané, že v stanovený deň vozidlá jazdili na určenej trase a boli naložené nejakým tovarom, k tomuto správny súd uviedol, že reťazový obchod sa vyznačuje tým, že tovar sa predáva fakturačne (bez jeho zmeny) a sprievodným znakom môže byť, že tovar je aj v prepravnom kolobehu. Tak tomu bolo aj v danom prípade. Bolo preukázané, že určitý tovar v konkrétny deň opustil sklad v X. a bol vyskladnený vo FREE ZONE Brno. Okrem toho, že táto skutočnosť nepreukazuje konkrétnu transakciu podľa predmetnej faktúry (išlo o prevozy bližšie neurčeného tovaru), nepreukazuje ani ekonomický účel tejto obchodnej transakcie, ale naopak preukazuje naplnenie krokov zaužívaných v rámci takého obchodovania - umelé znižovanie ceny tovaru vo FREE zóne. Pokiaľ žalovaný poukázal na to, že bližšie nešpecifikovaný tovar bol uskladnený v sklade v X., išlo o stacionárny tovar, ktorý tam bol uskladnený za účelom preukázania existencie tohto tovaru v sklade v X., toto zistenie nie je v rozpore s predchádzajúcim zistením správcu dane o jazdení vozidla na určitej trase, hoci by predmetom prepravy bola granitová dlažba pre odberateľa D.. P. A. J. K. CONSULT, s. r. o.

20. Pokiaľ ide o tvrdenie žalovaného, že žalobca mohol a mal vedieť, že sa zúčastňuje plnenia, ktoré je súčasťou podvodu, v tomto ohľade sa správny súd v plnom rozsahu stotožnil s odôvodnením možnosti tejto vedomosti na strane žalobcu. Daňové subjekty v reťazci obchodníkov s dlažbou sú navzájom personálne prepojené, a to najmä osobou P. A., žalobca je prepojený na SONEX BUSINESS, INC. so sídlom v USA cez osobu konateľa spoločnosti J. V., ktorý je zároveň pokladníkom tejto spoločnosti, ktorej konateľom je P. A.. Prepojené sú tiež ekonomicky, napr. žalobca na SONEX BUSINESS, INC. previedol prostredníctvom pôžičky 1 900 000,- €, či miestne cez administratívne priestory Z. a cez skladovo-výrobný areál na I.. Taktiež bolo preukázané, že samotný žalobca prepravil tovar do ČR, zároveň vykonal prepravu tovaru z ČR do Srbska a tiež vykonal prepravu zo Srbska naspäť do SR. Musel teda vedieť o realizovaní obchodného reťazca, ako bol popísaný vyššie a mal v ňom pevné miesto. Za týchto okolností je potrebné konštatovať, že vzhľadom na tieto objektívne skutočnosti zistené správcou dane, daňový subjekt vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou tohto podvodu. V tejto súvislosti správny súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č.k. 2Sžf/45/2014 zo 16.12.2015 a rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č.k. 8Sžf/30,31/2013 z 24.04.2014.

21. Z napadnutých rozhodnutí podľa správneho súdu vyplýva, že správca dane sa dostatočným spôsobom zaoberal nielen vykonaním dokazovania v rámci celého reťazca obchodov medzi zúčastnenými stupňami reťazca, ale aj riadnym a vyčerpávajúcim vyhodnotením týchto dôkazov

jednotlivo aj v ich vzájomnej súvislosti. Z napadnutého rozhodnutia vyplýva hodnotiaci proces týchto dôkazov. Napokon samotný žalobca vo svojej žalobe uvádza, ktoré jednotlivé hodnotiace procesy žalovaného majú byť nesprávne. Na jednej strane teda žalobca tvrdí, že dôkazy boli vyhodnotené nesprávne a na druhej strane tvrdí, že k hodnoteniu dôkazov nedošlo, čo je samo o sebe rozporné tvrdenie.

22. O náhrade trov konania žalobcu rozhodol správny súd podľa § 167 ods. 1 S.s.p. a contrario a žalobcovi náhradu trov konania nepriznal, pretože v konaní nebol úspešný. Rovnako nepriznal náhradu trov ani žalovanému v zmysle § 168 S.s.p. a contrario, pretože neboli splnené podmienky na túto náhradu (výnimočnosť situácie).

23. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť, navrhujúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Sťažovateľ zároveň žiadal priznať mu nárok na náhradu trov konania.

24. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že po splnení zákonných formálnych podmienok (vystavenie faktúry dodávateľom a jej riadne zaúčtovanie), deň dodania tovaru (v uvedenom prípade dodanie v sklade na I. sťažovateľovi) je dňom vzniku práva nakladať s tovarom ako vlastníkom a súčasne momentom nadobudnutia ekonomického vlastníctva tovaru. Skutočnosť, že sťažovateľ formálne predložil doklady - faktúry vystavené platiteľom, ktoré uskutočnenie zdaniteľného plnenia formálne preukazujú, nespochybnil podľa sťažovateľa ani žalovaný a ani správny súd.

25. V daňovom konaní bolo podľa sťažovateľa vykonanými dôkazmi dodanie tovaru preukázané, teda bolo preukázané nadobudnutie práva nakladať s tovarom v deklarovanom množstve ako vlastníkom. Pokiaľ teda správny súd prevzal záver žalovaného a vyslovil, že tovar nebol sťažovateľovi jeho dodávateľom CELOS, s.r.o. dodaný, a preto nemohol byť následne dodaný ani českému odberateľovi, ide podľa sťažovateľa o tvrdenie nesprávne.

26. Sťažovateľ má za to, že správcovi dane predložil všetky požadované doklady, a to faktúru, dodací list a preberací protokol. Súčasne na ústnom pojednávaní potvrdil dodanie a následne prepravu tovaru do ČR. Uvedenú skutočnosť potvrdil aj český odberateľ D. vo svojej výpovedi. Tovar bol doručený do skladu v ČR, kde bol uložený a vyskladnený. K nadobudnutiu tovaru od dodávateľa CELOS, s.r.o. správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, avšak predovšetkým vo vzťahu k iným podnikateľským subjektom bez priamej väzby na sťažovateľa. Jednotliví svedkovia dodanie tovaru potvrdili. Uvedené skutočnosti, a teda, že tovar sa reálne do spoločnosti KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o. dopravil, potvrdili svedkovia, a to bývalí zamestnanci skladu a riaditeľka areálu, kde bol tovar uskladnený. Pokiaľ týmto spôsobom došlo k nadobudnutiu ekonomického vlastníctva k tovaru na strane sťažovateľa, tento musel byť nesporne reálne dodaný, a to bez ohľadu na fakturačné vzťahy v predchádzajúcom obchodnom reťazci.

27. V daňovom konaní bolo podľa sťažovateľa preukázané, že dodávateľ sťažovateľa mal dotknutú faktúru riadne zaúčtovanú, rovnako ako aj sťažovateľ, vo svojom účtovníctve, skladová evidencia v sklade spoločnosti KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o. sa viedla, čo potvrdila zamestnankyňa T. I. a riaditeľka skladu B. I.. Existencia tovaru v sklade podľa sťažovateľa spochybnená nebola a rovnako nebolo spochybnené, že vozidlá prepravujúce tovar v stanovený deň jazdili a boli naložené. Dodanie tovaru bolo podľa sťažovateľa potvrdené aj svedeckými výpoveďami z iných daňových kontrol, výpoveďou konateľa sťažovateľa, výpoveďou J. V., konateľa spoločnosti KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o. a výpoveďou českého odberateľa P.. Prepravu tovaru potvrdili vodiči a zamestnanci spoločnosti KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o. Sklad v X. bol plne funkčný, pričom priamo v sklade pracovali zamestnanci, ktorí s tovarom nakladali. Podľa sťažovateľa preto závery žalovaného prevzaté v rozsudku správneho súdu sú nesprávne a samotná neexistencia materiálneho plnenia sa opiera o nedostatočne zistený skutkový stav. V tejto súvislosti sťažovateľ poukázal na to, že judikatúra ESD viaže záver o podvodnom konaní pri odpočte DPH na objektívne skutočnosti, ktoré na základe

zhromaždených dôkazov správca dane musí jednoznačne preukázať a nestačí iba všeobecné tvrdenie o podvodnom konaní.

28. Sťažovateľ ďalej namietal, že nebol upovedomený o výsluchu M. A. G., konateľky spoločnosti CELOS, s.r.o. a P. A., konateľa spoločnosti J.K.CONSULT, s.r.o., čím mu bola odňatá možnosť byť prítomný pri výsluchu svedka a tomuto klásť otázky. Sťažovateľ zdôraznil, že pokiaľ správca dane využil právo výmeny informácií, bolo jeho povinnosťou požiadať dožiadaný orgán, aby viedol výsluch v súlade s právnym poriadkom SR, čo by znamenalo, že dožiadaný orgán v predstihu upovedomí sťažovateľa o plánovaných úkonoch a umožní mu tak uplatnenie jeho procesného práva na kladenie otázok. V tejto súvislosti poukázal sťažovateľ na nález Ústavného súdu SR sp.zn. I. ÚS 314/2015-55.

29. V závere sťažovateľ namietal nevykonanie ním navrhnutých dôkazov v rámci daňovej kontroly a skutočnosť, že mu nebolo umožnené dostatočné oboznámenie sa s dôkazmi vykonanými. Taktiež namietal, že správca dane v protokole, ako aj v rozhodnutí interpretoval svedecké výpovede, pričom iba malú časť z nich odcitoval. Svedecká výpoveď je pritom dôkaz bezprostredný a aj napriek tomu, že sám správca dane žiadneho zo svedkov nevypočul, tento použil svedecké výpovede z iných kontrol a iných daňových konaní. Je nepochybné, že už pri interpretácii na strane správcu dane, ktorý predmetný úkon vykonával, dochádza súčasne k jeho hodnoteniu, a preto je potom opätovné použitie takéhoto dôkazu iným správcom dane, v danom prípade pri výkone daňovej kontroly u sťažovateľa, už zaťažené predchádzajúcim hodnotením.

30. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa nevyjadril.

31. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúc ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 S.s.p. preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 S.s.p.), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 S.s.p.).

32. Podľa § 2 ods. 1 a 2 S.s.p. v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

33. Podľa § 6 ods. 1 S.s.p. správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

34. Podľa § 177 ods. 1 S.s.p. správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

35. Podľa § 178 ods. 1 S.s.p. žalobcom je fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá o sebe tvrdí, že ako účastník administratívneho konania bola rozhodnutím orgánu verejnej správy alebo opatrením orgánu verejnej správy ukrátená na svojich právach alebo právom chránených záujmoch.

36. Podľa § 438 ods. 1 S.s.p. kasačnou sťažnosťou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

37. Podľa § 454 S.s.p. na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

38. Podľa § 461 S.s.p. kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

39. Najvyšší súd Slovenskej republiky z predloženého spisového materiálu správneho súdu zistil, že sťažovateľ sa žalobou, podanou na správnom súde dňa 01.12.2015, domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia č. 20870656/2015 z 22.09.2015, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 20371496/2015 z 15.06.2015, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku určený rozdiel DPH v sume 19 656,- € za zdaňovacie obdobie december 2012.

40. Žaloba v predmetnej veci bola správneho súdu podaná počas platnosti a účinnosti zákona č. 99/1963 Zb. Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“), ktorý v piatej časti upravoval problematiku súdneho preskúmania rozhodnutí orgánov verejnej správy. Tento zákon bol v časti týkajúcej sa správneho súdnictva s účinnosťou od 01.07.2016 nahradený Správnym súdnym poriadkom. Podľa § 491 ods. 1 S.s.p., ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

41. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol rozsudok č.k. 20S/205/2015-83 z 8. novembra 2016, ktorým správny súd podľa § 190 S.s.p. zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 20870656/2015 z 22.09.2015, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku správneho súdu.

42. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdenie, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia.

43. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému meritórnemu výroku rozsudku správneho súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

44. Predmetom súdneho prieskumu v danom prípade bolo posúdenie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného ako odvolacieho orgánu v predmetnej daňovej veci, ktorý v odvolacom konaní potvrdil rozhodnutie správcu dane, ktorým bol sťažovateľovi určený rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie december 2012.

45. Ťažisko námietok sťažovateľa spočíva v spochybňovaní zákonnosti postupu a porušení procesných práv sťažovateľa pri preverovaní skutočností deklarovaných sťažovateľom a získavaní informácií v rámci medzinárodnej výmeny informácií a v rámci výkonu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania a v napádaní nesprávnosti vyhodnotenia skutkových zistení z dôvodu neprímeraného prenosu dôkazného bremena na sťažovateľa, ktorý mal, podľa jeho názoru, predložením zákonom stanovených daňových dokladov dôkaznú povinnosť splniť a uskutočnenie preverovaných zdanieľných plnení a dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu preukázať.

46. Kasačný súd mal za preukázané, že sťažovateľ spornou faktúrou preukazoval nadobudnutie tovaru

(dlažby) od dodávateľa CELOS, s.r.o. Zo zistení správcu dane vyplýva, že predmetný tovar (dlažbu) mala spoločnosť CELOS, s.r.o. nakúpiť od spoločnosti KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o., so sídlom Z. Spoločnosť KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o. patrí do skupiny spoločností, ktorých je alebo bol konateľom, resp. vlastníkom alebo spoluvlastníkom P. A., alebo ktoré sídlili na adrese Na O. XX, B.. Medzi nimi sú aj spoločnosti JANSON SK, s.r.o. a SONEX BUSINESS, INC., USA, zúčastnené v dodávateľsko-odberateľskom reťazci. Daňové orgány slovenskej finančnej správy pri preverovaní reálneho obchodovania s dlažbou v rámci obchodných reťazcov, u ktorých nebolo možné preveriť a ani zistiť pôvod a konečnú spotrebu s obchodovanou a navyše nedostatočne identifikovanou komoditou, odhalili karuselový podvod, tzv. „kolotoč“ fiktívnych obchodov, ktorých priebeh bol nasledovný - tovar (granitová dlažba) bol žalobcom dodaný spoločnosti J. K. Consult, s.r.o., Praha (pečiatka tejto spoločnosti sa našla v sídle spoločnosti JANSON SK s.r.o., Na O. XX, B.), ktorá ho uložila do slobodného colného pásma FREE ZONE Brno, kde dochádzalo k predaju tovaru (bez dopravy alebo odoslania či zhodnotenia tovaru) spoločnosti MARTIN HENDRIX SOCIETE ANONYME, Republic of Seychelles (pečiatka tejto spoločnosti sa našla v sídle spoločnosti JANSON SK s.r.o., Na O. XX, B.), ktorá ho opäť len fakturačne predávala spoločnosti SONEX BUSINESS Inc., USA (konateľom tejto spoločnosti bol P. A., ktorý bol zároveň konateľom subdodávateľa sťažovateľa, pokladníkom tejto spoločnosti bol J. V. - konateľ sťažovateľa, zároveň sa pečiatka tejto spoločnosti našla v sídle spoločnosti JANSON SK s.r.o., Z.) za výrazne zníženú cenu. Táto spoločnosť zabezpečila prepravu tovaru z ČR do Zóny voľného obchodu Subotica, pričom dopravu vykonával priamo sťažovateľ, kde tovar predala v nezmenenom stave spoločnosti LAMAC d.o.o. Subotica, Srbsko a táto následne spoločnosť WILLIAMS PROCUREMENT LLC, USA (pečiatka tejto spoločnosti sa našla v sídle spoločnosti JANSON SK s.r.o., Na Hrebienku 30, Bratislava), ktorá opäť len fakturačne predala tovar spoločnosti ATTERTON INVESTMENTS SOCIETE ANONYM, VICTORIA za výrazne zníženú cenu, ktorá ho tiež len fakturačne predala spoločnosti Edwards Procurement LL, USA (aj pečiatka tejto spoločnosti sa našla v sídle spoločnosti JANSON SK s.r.o. Na Hrebienku 30, Bratislava). Táto opätovne umelo znížila cenu tovaru a predala ho v nezmenenom stave spoločnosti JANSON SK s.r.o. (konateľom tejto spoločnosti bol P. A., ktorý bol zároveň konateľom subdodávateľa sťažovateľa), ktorá zabezpečila jeho prepravu na Slovensko, avšak tovar evidovala už ako granitové dosky, napriek tomu, že tovar bol preclený ako dlažba. Z uvedeného podľa kasačného súdu vyplýva, že jediným cieľom týchto transakcií bolo získanie nároku na odpočet DPH.

47. V konaní boli preukázané personálne prepojenia zúčastnených v dodávateľsko-odberateľských reťazcoch, predmetom ktorých boli obchody s dlažbou v rôznych zdaňovacích obdobiach, pričom táto komodita vždy prechádzala sklados spoločnosti KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o. a končila vždy u odberateľov mimo územia Slovenskej republiky, u ktorých bolo nemožné alebo nepreukázateľné ďalšie nakladanie resp. ekonomické využitie obchodovaného tovaru.

48. Podľa čl. 1 veta prvá Ústavy Slovenskej republiky je Slovenská republika zvrchovaný, demokratický a právny štát.

49. Podľa čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon. Princíp legality (zákonnosti) zakotvený v čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky znamená, že viazanosť štátu právom sa musí uplatňovať jednak v oblasti viazanosti štátu ústavou, ústavnými zákonmi a zákonmi ako aj v oblastiach ich vykonávania orgánmi štátnej správy, ktoré musia zásadne postupovať len na základe zákonov a v ich medziach.

50. Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje na tú skutočnosť, že je povinnosťou všetkých orgánov štátnej moci svojou činnosťou naplniť legitímne očakávanú predstavu jednotlivca o právnom štáte, ktorého neoddeliteľnou súčasťou je i právna istota, a s princípom právnej istoty v rozhodovacej činnosti súdov korešponduje potom i zásada rozhodovania súdov v obdobných veciach rovnakým spôsobom.

51. Uvedená zásada je pre oblasť správneho súdnictva legislatívne zakotvená prostredníctvom ustanovenia § 464 ods. 1 S.s.p. podľa ktorého: „ Ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.“

52. Na základe citovaného ustanovenia odkazuje Najvyšší súd Slovenskej republiky k ostatným námietkam sťažovateľa na svoj rozsudok v obsahovo obdobnej veci, totožných účastníkov konania, sp.zn. 6SŽf/86/2015 z 27. septembra 2017, ktorého odôvodnenie ďalej v príslušnom rozsahu uvádza:

„Vzhľadom na dôvodné podozrenie o fiktívnosti žalobcom deklarovaného intrakomunitárneho dodania tovaru do iného členského štátu EÚ podľa § 43 zákona o DPH, správca dane plnil svoje úlohy vyplývajúce mu zo zákona pre naplnenie účelu správy daní, t.j. využitím medzinárodnej výmeny informácií overoval podklady potrebné na správne a úplné určenie dane. Išlo o legítimnú činnosť správcu dane, prostredníctvom ktorej sa mu do dispozície dostali informácie o odberateľovi žalobcu. Išlo o výmenu informácií, uskutočnenú podľa článkov 7, 15 a 19 Nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 zo 7. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty (č. 904/2010/ES zo 7. októbra 2010 prepracované znenie, ďalej len „Nariadenie Rady“).

Táto medzinárodná výmena daňových informácií v súvislosti s preverovaním intrakomunitárnych obchodov bola realizovaná medzi daňovými orgánmi českej daňovej správy a daňovými orgánmi slovenskej daňovej správy spolupracujúcimi na základe vyššie uvedeného Nariadenia Rady, ktoré je záväzné v celom rozsahu a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch. Toto svojím obsahom napĺňa účel stanoviť pravidlá a postupy umožňujúce príslušným daňovým orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si vymieňali akékoľvek informácie, ktoré môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho výmeru DPH, kontrole riadneho uplatňovania DPH, najmä pri transakciách v rámci Spoločenstva, a boji proti podvodom súvisiacim s DPH (článok 1 Nariadenia Rady).

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

Odvolačí súd vyhodnotil ako nedôvodné taktiež námietky spochybňujúce zákonnosť vykonaných výsluchov svedkov s využitím miestneho zisťovania prostredníctvom príslušných dožiadaných správcov dane a neuvedenie celých výpovedí v protokole o výsledku daňovej kontroly a v prvostupňovom rozhodnutí správcu dane. Inštitút miestnych zisťovaní je zákonným prostriedkom získavania informácií správcom dane v rámci napĺňania cieľov správy daní sledovaného zákonom, taktiež potrebným na preverovanie skutočností potrebných na správne určenie alebo preverenie základu dane, príp. nárokov uplatnených daňovými subjektmi. Zápisnica z miestneho zisťovania a zadovážené zistenia sú daňovým subjektom v priebehu výkonu daňovej kontroly prístupné, ku ktorým sa títo majú právo vyjadrovať, navrhnúť dôkazy, vrátane práva vyjadriť sa v zákonom stanovenej lehote k protokolu o výsledku daňovej kontroly, ako i podať námietky proti postupu správcu dane v priebehu výkonu daňovej kontroly. Rovnako, nie je možné považovať za porušenie zákona pri zabezpečovaní podkladov potrebných pri preverovaní skutočností tvrdených daňovým subjektom a následným určením daňovej povinnosti, ak správca dane využije i skutočnosti známe mu z jeho činnosti. V prípade potreby preverenia celého dodávateľsko-odberateľského reťazca takýmito skutočnosťami sú i dôkazy vykonané v rámci preverovania deklarovaných daňových priznaní a v rámci výkonu daňových kontrol u daňových subjektov vyskytujúcich sa v relevantných obchodných reťazcoch.

V prejednávanej veci možno konštatovať, že v administratívnom spise sa nachádzajú všetky listinné dôkazy vo forme zápisníc z výsluchov a miestnych zisťovaní, ktorých presný zoznam, podstatný obsah a závery tvorili obsah protokolu o výsledku daňovej kontroly u žalobcu ako i tvorili obsah prvostupňového rozhodnutia správcu dane, a to aj s ich vyhodnotením vo vzájomných súvislostiach a v nadväznosti na žalobcom deklarované preverované plnenia.

Žalobca mal možnosť oboznámiť sa s obsahom protokolu, vyjadril sa k nemu, taktiež mohol využiť inštitút nahliadnutia do administratívneho spisu a robiť si z neho odpisy a kópie. V tomto smere možno konštatovať, že práva žalobcu na oboznámenie sa s podkladmi použitými k vydaniu preskúmaného rozhodnutia boli zachované. Taktiež enunciat rozhodnutia dodatočne určujúci žalobcovi daňovú povinnosť s nepriznaním mu uplatnených nárokov na odpočet dane a oslobodenie od dane, je dostatočne, presvedčivo a vyčerpávajúcym spôsobom odôvodnený.

Možno súhlasiť s tvrdením žalobcu, že dodatočné určenie dane vychádza aj zo zistení týkajúcich sa aj ďalších daňových subjektov, zúčastnených na obchodnom reťazci s dlažbou v prejednávanej veci, príp. aj za iné zdaňovacie obdobia. Avšak za daných okolností, kedy orgány daňovej správy fiktívnosť

deklarovaných obchodov s touto komoditou preukázali, okrem iných, v rozhodnutí uvádzaných skutočností, taktiež nemožnosťou zistenia pôvodu granitových dosiek, dlaždíc, príp. iného prírodného kameňa ani následných výrobkov počnúc (pre daný prípad napr. výpoveď konateľa spoločnosti FOR DESIGN, s.r.o., pána A.), až po konečné ekonomické využitie obchodovaného tovaru končiac, personálnym prepojením medzi jednotlivými článkami obchodného reťazca, zistením neprimerane nízkej spotreby vstupných energií a služieb potrebných na opracovanie deklarovaného množstva kameňa v sklade spoločnosti KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o. na I. a na zabezpečenie jeho prevádzky s deklarovaným obratom, zistením neexistencie skladovej evidencie v predmetnom sklade, kde na všetky nakládky mal vydávať pokyny len pán A. telefonicky alebo ústne bez akejkoľvek evidencie objednávok, nedostatočnou identifikáciou predávaného tovaru, boli v prvostupňovom rozhodnutí podrobne uvádzané zistenia podstatnými dôkazmi objektívne spochybňujúcimi realnosť žalobcom deklarovaných plnení.

V kontexte zisteného obchodného reťazca, ktorého súčasťou bol aj žalobca, k vierohodnosti a oprávnenosti žalobcom uplatňovaných nárokov z deklarovaných plnení neprispeli ani nezanedbateľné zistenia, že u žalobcu bolo zistené záporné vlastné imanie, dlhodobo vytváral stratu za produkovania vysokého obratu spojeného s nárokmi voči štátnemu rozpočtu uplatňovaním odpočtu dane (§ 49 zákona o DPH) a následným uplatňovaním oslobodenia od dane za intrakomunitárne dodanie tovaru (§ 43 zákona o DPH), bolo zistené vyššie uvedené personálne prepojenie medzi žalobcom a konečným odberateľom predmetnej dlažby, v konečnom dôsledku cez osobu pána A. i s dodávateľom dlažby a spoločnosťou skladujúcou predmet obchodovania, nedostatočná, resp. žiadna skladová evidencia obehu skladovaného a predávaného tovaru a v nadväznosti na uvedené nedostatočná identifikácia predávaného tovaru žalobcom.

K žalobcom namietanému nedostatočne zistenému skutkovému stavu odvolací súd uvádza, že zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností.

Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, keďže v rámci správy daní a prostredníctvom inštitútu daňovej kontroly správca dane preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, príp. oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa zákona o DPH. 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.

Z uvedeného dôvodu neobstojí námietka žalobcu, že bolo povinnosťou správcu dane vykonávať dokazovanie a ustáliť skutkový stav, pokiaľ sa neodstránia zistené nezrovnalosti medzi tvrdeniami žalobcu a skutkovými zisteniami.

Odvolací súd podotýka, že vo svetle kontrolných a súvisiacich zistení žalobcom formálne predkladané faktúry, dodací list a preberací protokol, navyše s nedostatočne identifikovaným tovarom, nemôže postačovať na potvrdenie deklarovaných plnení. Tieto možno plne, bez skúmania účelu jednotlivých zdaniteľných plnení, aplikovať len v prípade, že zdaniteľné plnenia sú reálne a sleduje sa nimi hlavný podnikateľský účel, a síce dosahovanie zisku. V opačnom prípade, za okolností zistených správcom dane, nemôžu byť nároky žalobcu predmetom súdnej ochrany, keďže z formálne preukazovanej, navyše podnikateľsky a ekonomicky bezúčelnej činnosti žalobcu vyplýva snaha splniť len formálne podmienky na uplatnenie odpočtu DPH zaplatenej na vstupe, resp. na oslobodenie od dane za intrakomunitárne dodanie tovaru.

Základným princípom výberu dane z pridanej hodnoty ako všeobecnej nepriamej dane je, že podnikateľ musí byť plne zbavený ťarchy DPH zaplatenej v cene prijatých tovarov a služieb určených na uskutočnenie zdaniteľných obchodov podliehajúcich DPH, ktorá je súčasťou ceny, čo zároveň na každom výrobnom a dodávateľskom stupni odráža jej nevyhnutnú proporcionalitu k nadobúdacej cene, preto je ňou zdaňovaný každý predaj tovaru a služieb v každej fáze výroby a distribúcie. Platiteľ si môže od dane, ktorú má odvieť štátu z vykonaného obratu, odpočítať daň, ktorú mu pri nákupe tovarov a služieb účtoval iný platiteľ ako súčasť ceny.

Tento princíp sa však neuplatňuje bez toho, aby platiteľ použil kúpený tovar na ďalšie svoje zdaniteľné plnenia v rámci výkonu jeho ekonomickej činnosti za účelom dosahovania pravidelného príjmu z

podnikania. To znamená, že predmetný hmotný majetok, a to vzhľadom na jeho obvyklé použitie, by mal byť platcom DPH využívaný na činnosti spojené s dosahovaním pravidelného príjmu z jeho hospodárskej činnosti.

Za daných okolností prípadu nie je možné prisvedčiť požiadavke žalobcu na uznanie ním uplatnených nárokov na odpočítanie DPH, zaplatenej za kúpu dlažby a nárokov na oslobodenie od dane za jej následné intrakomunitárne dodanie, ktorých uskutočnenie sa v rámci širších súvislostí obchodného reťazca nepreukázalo. Argumentácia svedčiaca právu na odpočet dane alebo na oslobodenie od dane nemôže vychádzať len z priamočiareho jazykového výkladu ustanovení § 8 ods. 1 písm. a), § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a), § 43 a § 51 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, ale je potrebné vo vzájomných súvislostiach s využitím teleologického a systematického výkladu prihliadnuť i na základné princípy, na ktorých je výber dane z pridanej hodnoty postavený.

Vo vzťahu k namietanému vyhodnoteniu zisteného skutkového stavu a k námietke neprimeraného prenosu dôkazného bremena na žalobcu odvolací súd uvádza, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet, resp. nárok na oslobodenie od dane (§ 43 ods. 1 a ods. 5 citovaného zákona). Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje), ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužiteľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet alebo na oslobodenie od dane uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre uvedené nároky zákon stanovil.

V tejto súvislosti odvolací súd poukazuje na závery rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v obdobnej veci karuselových podvodov sp.zn. 4Sžf/32/2012 zo dňa 27. novembra 2012, v ktorom je riešená obdobná problematika podobného obchodného reťazca s rovnakým tovarom a v ktorom sa mimochodom v rámci kolotoča fiktívnych prevodov s granitovými doskami nachádzala i obchodná spoločnosť S&J PRESSBURG plus, s.r.o..

Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní, resp. § 3 ods. 3 daňového poriadku, s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, vykonal rozsiahle dokazovanie. Závery, ktoré správca dane prijal na základe zistených skutkových okolností týkajúcich sa prijatia sporných zdaniteľných plnení žalobcom od ním deklarovaného dodávateľa, ako i týkajúcich sa intrakomunitárneho dodania tovaru a žalovaný tieto závery ustálil, zodpovedajú zásadám logického myslenia a správneho uváženia a sú v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH.“

53. K uvedenému kasačný súd dodáva, že z vykonaného dokazovania je zrejmé, že sťažovateľom predloženým daňovým dokladom, na základe výsledkov vykonaného preverenia a dokazovania, absentuje reálny základ, čo oprávnene vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení v kontrolovanom zdaňovacom období december 2012, ako aj pochybnosti o vierohodnosti účtovnej evidencie vedenej sťažovateľom (§ 24 ods. 1 daňového poriadku).

54. Kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8Sžf/21/2016 z 26. apríla 2018, ktorý v obsahovo obdobnej veci taktiež prevzal odôvodnenie rozsudku Najvyššieho súdu SR sp.zn. 6Sžf/86/2015 z 27. septembra 2017.

55. Zároveň kasačný súd uvádza, že rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 6Sžf/86/2015 z 27. septembra 2017 bol predmetom rozhodovania o sťažnosti sťažovateľa vo veci namietaného porušenia jeho základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy „postupom a konaním Daňového úradu Žilina“, ktorý bol predmetom daného konania, pričom sťažnosť bola uznesením Ústavného súdu SR č.k. III. ÚS 37/2018 z 30. januára 2018, pre nesplnenie zákonom predpísaných náležitostí, odmietnutá.

56. Kasačný súd má za to, že rozhodnutie správneho súdu, žalovaného a správcu dane obsahuje všetky zákonom požadované náležitosti, žalovaný pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona a logického uvažovania, všetky dôkazy zhodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Z týchto dôvodov kasačnú sťažnosť zamietol podľa § 461 S.s.p., keďže

po jej preskúmaní zistil, že nie je dôvodná.

57. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že sťažovateľovi, ktorý v kasačnom konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 S.s.p. v spojení s § 167 ods. 1 S.s.p.). Žalovanému kasačný súd náhradu trov kasačného konania nepriznal, lebo to nemožno spravodlivo požadovať a v súvislosti s kasačným konaním žalovanému ani trovy nevznikli (§ 467 ods. 1 S.s.p. v spojení s § 168 S.s.p.).

58. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyseľne (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

Poučenie:

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