

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžf/99/2016
Identifikačné číslo spisu: 1014201759
Dátum vydania rozhodnutia: 27.03.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1014201759.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Marty Molnárovej, v právnej veci žalobcu Mg. Róbert Antal, so sídlom ul. Kláry Jarunkovej 2, Banská Bystrica, správca konkurznej podstaty úpadcu KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o., Jasenova 16, 010 07 Žilina, IČO: 35 945 044 (právneho nástupcu spoločnosti S&J PRESSBURG SLOVAKIA, s.r.o., IČO: 35 824 719, Na Hrebienku 30, 811 02 Bratislava), proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu č. 1100302/1/360476/2014/5060 zo dňa 8. augusta 2014, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/225/2014-76 zo dňa 11. marca 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/225/2014-76 zo dňa 11. marca 2016 p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca (právny nástupca spoločnosti S&J PRESSBURG SLOVAKIA, s.r.o., IČO: 35 824 719, Na Hrebienku 30, 811 02 Bratislava) domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/360476/2014/5060 zo dňa 8.8.2014, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 v nadväznosti na § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bratislava (ďalej aj ako „správca dane“) č. 9104403/5/1482943/2014/MorO zo dňa 14.4.2014, ktorým správca dne podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej aj ako „zákon č. 511/1992 Zb.“) v nadväznosti na § 165 ods. 2 Daňového poriadku nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie august 2010 v sume 250 306,40 Eur a určil vlastnú daňovú povinnosť v sume 515 220,53 Eur.

II.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že správne orgány sa vecou dôkladne zaoberali, pričom správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie, a nie je možné ani tvrdiť, že by vedenie daňového konania a spôsob vykonávania dokazovania boli v rozpore so zásadou spravodlivého procesu.

Protokol zo dňa 14.03.2014 bol riadne prerokovaný, nakoľko zo strany správcu dane boli splnené všetky zákonné podmienky vyplývajúce z § 15 zákona o správe daní. Žalobca pritom bol oboznamovaný s výsledkami šetrenia a zisťovania avšak nepredložil žiadne dôkazné prostriedky preukazujúce naplnenie zákonných podmienok uvedených v § 49 - 51 zákona o DPH. Správne orgány sa vecou dôkladne zaoberali, pričom správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie, a nie je možné ani tvrdiť, že by vedenie daňového konania a spôsob vykonávania dokazovania boli v rozpore so zásadou spravodlivého procesu. Správne rozhodnutia obsahujú dostatok relevantných dôvodov, a preto ich nemožno považovať za nepreskúmateľné. Postupom správnych orgánov taktiež nebola odňatá žalobcovi ako účastníkovi daňového konania možnosť konať pred týmito orgánmi, pričom správca dane hodnotil dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane dôsledne postupoval podľa zákona o správe daní, ktorý je takou procesnou právnou normou, prostredníctvom ktorej správca dane a daňové subjekty vykonávajú úkony na dosiahnutie relatívne spoločného cieľa - správne určiť a vybrať daň v súlade s hmotnoprávnymi predpismi (daňovými zákonmi), určuje pravidlá postupu správcu dane v daňovom konaní na jednej strane a na strane druhej určuje povinnosti a priznáva práva daňovému subjektu. Je teda v tomto zmysle zárukou zákonného postupu správcu dane a ochrany práv a právom chránených záujmov daňových subjektov.

K posúdeniu miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 29 ods. 8 zákona o správe daní, keď z vykonaného dokazovania v rámci celého obchodného reťazca spoločností vyplynul celý rad vážnych pochybností o reálnom priebehu obchodov, ktoré boli deklarované za účelom získania nadmerných odpočtov DPH zdôraznil, že tu nešlo o ojedinelý prípad, ale o dlhšie trvajúce praktiky, takže vec bolo treba posudzovať aj v súvislostiach s ostatnými zdaňovacími obdobiami, ktoré sú (boli) predmetom iných súdnych konaní, o ktorých má súd vedomosť. V nadväznosti na rovnakú problematiku nepriznania nároku na odpočítania dane z tovaru rovnakej komodity - granitové dosky - žula v reťazci obchodných spoločností (medzi ktorými sa nachádza aj spoločnosť S&J PRESSBURG plus, s.r.o.) poukázal na závery rozsudku NS SR sp. zn. 4Sžf/32/2012 zo dňa 27.11.2012, zaoberajúceho sa obranou poukazujúcou na nemožnosť žalobcu ovplyvniť dodržiavanie administratívnych povinností a zákonných postupov zo strany daňových subjektov zúčastnených v obchodnom reťazci zdaniteľných plnení predchádzajúcich alebo nasledujúcich po kontrolovanom zdaniteľnom obchode“.

Podstatnou skutočnosťou je to, že transakcie deklarované predloženými účtovnými dokladmi neenesú znaky základných obchodných princípov, čo podporuje správnosť názoru správcu dane o fiktívnosti obchodov. Správca dane viedol rozsiahle dokazovanie súvisiace so zisťovaním existencie, pôvodu a reálnej dodávky tovarov - granitových dosiek, granitovej a mramorovej dlažby, ktoré podľa vyjadrenia konateľa spoločnosti S&J PRESSBURG plus, s.r.o., p. Jána Klímeka nakúpila od spoločnosti FOR DESIGN, s.r.o. Preverovaním v tejto spoločnosti bolo zistené, že táto nezamestnávala žiadnych zamestnancov, a ani nevlastnila žiadne zariadenia na manipuláciu s granitovými doskami, všetky úkony robili pracovníci v sklade, kde sa tovar skladoval. Bývalý konateľ spoločnosti FOR DESIGN, s.r.o. Pavol Halamčák nevedel uviesť odkiaľ pochádzal preverovaný granit, dlažba, predmetný tovar vždy kupoval od tuzemských dodávateľov (TO-GR s.r.o., TAGART, s.r.o., BANED, s.r.o.). Nákup prebiehal v skladoch, tovar bol preskladnený v sklade žalobcu na letisku v Piešťanoch. Bývalý konateľ spoločnosti FOR DESIGN, s.r.o. Pavol Halamčák nepredložil žiadne dôkazy k svojim tvrdeniam, iba uviedol, že všetky doklady odovzdal novému konateľovi. Následne došlo k podvodnému prevodu spoločnosti FOR DESIGN, s.r.o. na nového konateľa p. Pavla Kumana, ktorý uviedol, že v menovanej firme nikdy nič nerobil, nevedel o akú firmu ide, nič nepodpisoval a taktiež nevedel s čím sa spoločnosť zaoberá.

Správca dane vykonaním daňovej kontroly mal preukázať, že deklarované zdaniteľné obchody s granitovými doskami, granitovou a mramorovou dlažbou v reťazci vyššie uvedených obchodníkov sa reálne neuskutočnili, pretože žiadny z daňových subjektov medzi, ktorými prebiehala fakturácia predmetného tovaru nepreukázali pôvod tovaru, nepreukázali konečnú spotrebu tovaru, tovar bol uskladnený výlučne na jednom mieste v jednom sklade na Žilinskej ceste v Piešťanoch, ktorého majiteľom je S&J PRESSBURG plus, s.r.o., ďalej personálne väzby na osobu Jána Klimeka, ekonomické prepojenie zúčastnených spoločností, centrálné riadenie dodávok tovarov a vyhotovovanie faktúr preukazujúce „dodanie“ tovarov a služieb na adrese Na Hrebienu 30 v Bratislave - v sídle spoločnosti Jána Klimeka, spracovanie účtovníctva v centrále - Na Hrebienu 30 v Bratislave, kde boli zaistené účtovné doklady zúčastnených spoločností, skladová evidencia sa v sklade nevedla, viedla sa len účtovne, neprehľadné uskladnenie tovaru, neoznačenie tovaru v sklade, ktorý mal patriť rôznym spoločnostiam, formálne vyhotovovanie faktúr, prevádzanie spoločností na osoby bez ich vedomia a súhlasu, konatelia bezdomovci.

Správca dane teda vykonal nielen formálnu kontrolu dokladov, ale správne skúmal aj realnosť zdaniteľných obchodov, pričom vykonanou kontrolou nebol preukázaný pôvod a existencia dotknutých tovarov - granitových dosiek, granitovej a mramorovej dlažby.

V súvislosti s námietkou ohľadne vykonávania dokazovania uviedol, že je na správcovi dane, aký spôsob zisťovania skutočností si zvolí, rozhodne nemožno vytknúť, ak správca dane preveroval oprávnenosť dodania tovaru a služieb formou miestneho zisťovania u subdodávateľov v reťazci zdaniteľných obchodov, nebolo v rozpore s § 15 ods. 5 písm. c) zákona o správe daní. Jeho rozsiahle dokazovanie spoľahlivo spochybnilo, že sa s deklarovaným tovarom reálne obchodovalo v obchodných reťazcoch popísaných v odôvodnení rozhodnutia žalovaného. Výstavením faktúr nevzniká automaticky daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, len s dodaním tovaru a služieb je spojený vznik daňovej povinnosti, ktorú zákon o DPH upravuje v ustanovení § 19 ods. 1, keď daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru a tým kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom. Vzniku daňovej povinnosti teda predchádza dodanie tovaru a služieb, čo v danom prípade nebolo vierohodným a preukazným spôsobom potvrdené. Nakoľko nedošlo k dodaniu tovaru a služieb, nemohlo dôjsť k vzniku daňovej povinnosti. Keďže nebola preukázaná reálna existencia a dodanie tovaru a služieb všetkými zúčastnenými spoločnosťami v reťazci, nevznikla povinnosť platiť daň v zmysle § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH, ale v zmysle § 71 ods. 6 zákona o DPH, t. j. uvedením na faktúre. A to z dôvodu, že faktúra je doklad, ktorým si platiteľ uplatňuje právo na odpočítanie dane vo väzbe na splnenie ďalších zákonom stanovených podmienok - § 51 v nadväznosti na § 49 zákona o DPH.

Z dôvodu, že u priameho dodávateľa žalobcu sa nepotvrdilo reálne dodanie tovaru a služieb, správca dane s poukazom na § 29 ods. 2, 4 zákona o správe daní bol povinný šetriť celý obchodný reťazec. Kontrolu dane v uvedenom rozsahu vykonal aj preto, lebo základné pravidlá DPH musia byť dodržané v celom obchodnom reťazci. Správca dane bol povinný zisťovať pohyb tovaru a služieb celom obchodnom reťazci. Podľa § 15 ods. 6 zákona o DPH je povinnosťou daňového subjektu v priebehu daňovej kontroly predkladať všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia.

Predloženie dokladov je len jednou z hmotnoprávných podmienok na uznanie nároku na odpočítanie dane, i keď majú doklady všetky náležitosti faktúry a sú riadne zaúčtované. V procese daňovej kontroly je potrebné zistiť pôvod tovarov, obchodníkov a konečných spotrebiteľov tovarov. Z citovaných rozsudkov Súdneho dvora (napr. rozsudok SD C-37/95, C-268/83, C-98/98, C-169/04, C-16/00) vyplýva, že daň z pridanej hodnoty môže byť odpočítaná iba v prípade, že prijaté zdaniteľné plnenia priamo a bezprostredne súvisia s uskutočňovanými plneniami, s ktorými je spojený nárok na odpočet dane. Nárok na odpočet dane na vstupe u prijatého tovaru alebo prijatých službách vzniká iba v situácii, ak sú tieto prijaté plnenia súčasťou nákladov na uskutočnené plnenia, s ktorými je spojený nárok na odpočet dane na vstupe.

Existencia faktúry a ďalších dokladov ešte neznamená, že došlo k dodaniu tovarov a služieb podľa nich, preukázanie dodania nevychádza len z účtovania, ale musí byť preukázané i z reálneho plnenia, ktoré

musí preukázať platiteľ.

Správca dane dostatočne vyčerpal svoje dôkazné bremeno, keď preveril všetky možné skutočnosti týkajúce sa predmetných faktúr. Pri dôkaznej povinnosti platiteľa to znamená, že ak správca dane na základe určitých informácií nadobudol závažné pochybnosti o pravdivosti, hodnovernosti predložených dokladov, či vyjadrení daňového subjektu, nemohol ich uznať ako relevantné, ak kontrolovaný daňový subjekt ich hodnovernosť nepreukázal, resp. pochybnosti zistené správcom dane neodstránil. Dôkazné bremeno je na strane daňovníka, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom.

V danom prípade existoval rozpor medzi deklarovaným a reálnym skutkovým stavom - nepreukázanie samotnej materiálnej existencie obchodov, ktorý mal za následok vznik legitímnych a logických pochybností zo strany správcu dane k deklarovaným obchodným transakciám. Správca dane vykonal dostatok úkonov za účelom správneho posúdenia veci a preukázal porušenie zákona o DPH. Pri výkone kontroly postupoval objektívne, bral do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu (zásada ekonomického dosahu právneho úkonu na daň), aby nedošlo k zastretým právnym úkonom, pri ktorých je síce úkon právne perfektný, ale nevyjadruje skutočný ekonomický obsah. Pre spoľahlivé zistenie skutkového stavu bral na zreteľ svoju povinnosť obstarat' si potrebné doklady a dôkazy. Na základe tejto povinnosti vykonal množstvo úkonov uvedených v protokole z kontroly, ktoré sú obsiahnuté aj v dodatočnom platobnom výmere, aby skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane boli zistené čo najúplnejšie.

Súd námietku žalobcu, že správca dane porušil ust. § 23 zákona o správe daní zverejnením informácie o iných daňových subjektoch, ktoré získal v priebehu daňového konania, vyhodnotil ako neopodstatnenú, pretože s poukazom na zásadu preskúmateľnosti rozhodnutia správneho orgánu, bolo povinnosťou správcu dane informácie získané pri preverovaní celého obchodného reťazca, daňových subjektov, ktoré sa zúčastnili na deklarovaných zdaniteľných obchodoch, uviesť v protokole a taktiež v dodatočnom platobnom výmere. Taktiež ako nedôvodnú vyhodnotil súd námietku žalobcu, že správca dane daňovú kontrolu neukončil v zákonnej lehote, keď neupovedomil kontrolovaný daňový subjekt, že lehota na ukončenie daňovej kontroly bude predĺžená v najdlhšej nožnej lehote ďalších 6 mesiacov, pretože správca dane konal v súlade s § 15 ods. 17, 18 zákona o správe daní, dodržal ročnú lehotu stanovenú zákonom, pričom o všetkých skutočnostiach vyplývajúcich z kontroly (žiadosť o predĺženie lehoty, prerušenia konania z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií, oznámenia o ukončení prerušenia konania) daňový subjekt informoval.

Námietku žalobcu, že jeho tvrdenia a závery o preukazovaní zdaniteľného plnenia potvrdzujú aj závery SD EÚ v rozhodnutí v spojených veciach C-80/11 (Mahaében kft) a C-142/1 (Péter Dávid) zo dňa 21.06.2011 vyhodnotil ako nedôvodnú vzhľadom na odlišnosť prejednávanej veci a zdôraznil, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.

Obchod, o ktorom svedčí len existencia formálnych dokladov, nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania. V takom prípade by sa dalo hovoriť o podielaní sa na zneužití práva vyplývajúceho zo zásady neutrality dane z pridanej hodnoty všetkými vyššie uvádzanými zúčastnenými článkami obchodného reťazca. Z obsahu napádaných rozhodnutí nevyplýva, že by orgány daňovej správy od žalobcu požadovali doklady, ktoré by mal on zabezpečiť od ktoréhokoľvek daňového subjektu v kontrolovanom obchodnom reťazci. Samotná skutočnosť, že tieto doklady boli v rámci dožiadaní preverované ako i iné súvisiace daňové doklady preukazujúce realizáciu zdaniteľných plnení medzi jednotlivými článkami obchodného reťazca, neznamená, že bolo povinnosťou žalobcu v daňovom konaní vo veci preverenia jeho nároku na nadmerný odpočet takéto daňové doklady týkajúce sa iných subjektov predkladať. Správca dane mal právo preveriť existenciu obchodov, ako aj doplneným dokazovaním

odstrániť vzniknuté pochybnosti, avšak nemal povinnosť žalobcovi napovedať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov rozsiahleho dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení, že skutočne obchodoval. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy potvrdzujúce, že obchod skutočne existoval.

Na základe vykonaného dokazovania, v rámci ktorého správca dane aplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, možno konštatovať, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Vzhľadom na skutočnosť spochybnenia existencie obchodov, a teda reálnosti deklarovaných zdaniteľných plnení, sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov, ako nedostatočné. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení zneužívajúcim právo poskytované zásadou neutrality DPH. Vzhľadom na okolnosti tohto prípadu neobstojí žalobcovo jednoduché spoliehanie sa na zásadu neutrality dane z pridanej hodnoty a tvrdenie o nemožnosti ovplyvniť dodržiavanie administratívnych povinností a zákonných postupov zo strany daňových subjektov zúčastnených v obchodnom reťazci zdaniteľných plnení predchádzajúcich alebo nasledujúcich po kontrolovanom zdaniteľnom obchode.

III.

Proti tomuto rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a žiadal, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Krajskému súdu vyčítal, že neúplne zistil skutkový stav veci, pretože nevykonal navrhnuté dôkazy potrebné na zistenie rozhodujúcich skutočností. Zároveň namietal, že krajský súd dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam a rozhodnutie súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. V dôvodoch odvolania uviedol, že nemožno súhlasiť so závermi žalovaného ani krajského súdu o tom, že k uskutočneniu predmetných zdaniteľných plnení nedošlo, nakoľko odberatelia aj dodávatelia žalobcu mali predmetné obchodné prípady riadne zaúčtované a uskutočnenie obchodu riadne potvrdili. Predmetný tovar bol riadne uskladnený, pričom žalobca predložil v daňovom konaní okrem faktúr aj príjemky tovaru, a ďalšie doklady. Rozhodnutie správcu dane považuje za vydané v rozpore s princípom daňovej neutrality, zároveň je arbitrárne a vydané jednostranne. Rozhodnutie správcu dane nemá podľa žalobcu odôvodnenie, keďže je v plnom rozsahu kópiou protokolu o daňovej kontrole. V protokole o daňovej kontrole je viacero nepresností a skutočností, vrátane rozporov so zákonom, čo má za následok, že protokol o výsledku daňovej kontroly je nezákonný. Žalobca mal za to, že pri vydávaní rozhodnutia správcu dane a pri postupe pred jeho vydaním boli porušené všetky procesné postupy, zásady daňového konania a jeho procesné práva. Zdôraznil, že postup správcu dane a žalovaného sa v celom konaní javí voči nemu ako diskriminačný. Taktiež podľa názoru žalobcu nebola predmetná daňová kontrola ukončená v zákonnej lehote.

Dôvodil, že správca dane sa rozsiahlo a nad rámec účelu daňovej kontroly neodôvodnene zaoberá skutočnosťami, ktoré s kontrolovaným zdaňovacím obdobím nijako nesúvisia. Ak správca dane neakceptuje žalobcom predložené dôkazy, nestačí len jeho všeobecné konštatovanie, ale musí ísť o dokázanie takto tvrdeného výroku v zmysle § 29 ods. 1 a 2 zákona č. 511/1992 Zb. V súvislosti s otázkou dôkazného bremena v daňovom konaní poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, a to rozsudok sp. zn. 3SŽf/1/2011 zo dňa 15. marca 2011, v ktorom vyslovil, že skutočnosti uvedené v § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Zároveň konštatoval, že z uvedených ustanovení zákona o DPH nemožno vzhľadom na ním citovanú judikatúru súdov vyvodiť dôkazné bremeno na právne vzťahy týkajúce sa dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. Mal za to, že poskytnuté služby boli reálne uskutočnené v súlade s jeho ekonomickou činnosťou. V účtovníctve žalobcu existujú všetky relevantné dôkazy o reálnosti

uskutočnených služieb, a preto nie sú zákonné dôvody na záver správcu dane, že si neoprávnene odpočítal daň. S poukazom na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie zdôraznil, že správca dane a žalovaný si závery citovanej judikatúry nesprávne vysvetlili, čím ich záver o nesplnení podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane vychádza z nesprávneho právneho posúdenia.

Krajskému súdu žalobca vyčítal, že jeho rozhodnutie je v rozpore s § 157 ods. 2 OSP, keď sa v jeho odôvodnení nevysporiadal s podstatnými relevantnými skutkovými a právnymi tvrdeniami žalobcu. Mal za to, že medzi odôvodnením rozhodnutia žalovaného a konštatovaním súdu, že sa stotožňuje so závermi rozhodnutia žalovaného, nie je žiadna logická súvislosť. V nadväznosti na uvedené vyčítal aj žalovanému nepreskúmateľnosť a nezrozumiteľnosť jeho rozhodnutia, keď uviedol, že preskúmané rozhodnutie obsahuje mnoho zistení, ale chýba tu jednoznačný záver správcu dane, z ktorého je možné vyvodiť, že deklarovaný obchod sa medzi jednotlivými spoločnosťami neuskutočnil z presne zisteného a popísaného dôvodu.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu súhlasil s napadnutým rozsudkom Krajského súdu v Bratislave a s vysloveným právnym záverom sa stotožňoval.

IV.

Dňom 06. apríla 2017 bol na základe uznesenia Okresného súdu Žilina č. k. 1K/22/2016 - 94 zo dňa 30. marca 2017 vyhlásený konkurz na majetok spoločnosti KLIMEX STONE SLOVAKIA s.r.o., podľa § 44 ods. 1 zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii. Oprávnenie na konanie vo veciach majetku úpadcu, vrátane súdnych konaní, prešla na konkurzného správcu Mgr. Róberta Antala, ktorý súdu písomne oznámil skončenie zastupovania dovtedajším právnym zástupcom.

V.

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

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 OSP preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP, bez nariadenia pojednávania, podľa § 250ja ods. 2 a § 214 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP s tým, že deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné vyhovieť. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 27. marca 2019 podľa § 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 OSP).

V prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti OSP (§ 247 ods. 1 OSP).

Úlohou krajského súdu bolo preskúmať zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného a posúdiť, či tento vo vzťahu k žalobcovi postupoval v súlade so zákonom, keď potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu (správcu dane), ktorým správca dane nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet DPH za

zdaňovacie obdobie august 2010 v sume 250 306,40 Eur a určil mu vlastnú daňovú povinnosť v sume 515 220,53 Eur.

VI.

Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH 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.

Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovaru a služieb, ktorú použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 71 ods. 1, 6 zákona o DPH 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. Ak platiteľ vo faktúre alebo v inom doklade o predaji uvedie vyššiu sumu dane, ako je povinný platiť podľa tohto zákona, je povinný platiť túto vyššiu sumu dane.

Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pri tom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných priet'ahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správnenému určeniu a vyrubeniu dane.

Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

Podľa § 3 ods. 5 Daňového poriadku správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nespĺnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje a/ skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v

daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
b/ skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
c/ vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencie a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

VII.

Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s obsahom a dôvodmi odvolania proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Bratislave, po preskúmaní odvolaním napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu, vychádzajúc z ustanovenia § 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku. Tieto závery spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním najvyšší súd stotožňuje v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne, a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty v prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku k námietkam žalobcu uvedených v odvolaní dopĺňa nasledovné:

Ako bolo opakovane judikované (napr. rozhodnutie NS SR sp. zn. 4Sžf/61/2016 zo dňa 08.11.2017), účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, Daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Dôkaznú povinnosť má v tomto druhu konania prioritne daňový subjekt. Úlohou správcu dane je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, pričom dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov.

V daňovom konaní sa okrem zásady zákonnosti uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné finančné orgány povinné postupovať. Aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a

správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcom 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.

Daňový subjekt vyčerpal vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane

Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcom dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 49 ods. 2 zákona o DPH), ktoré právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie.

Preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočňovanie zdaniteľných plnení je esenciálnou podmienkou pre odpočítanie dane. Pri preukazovaní je významný aj charakter zdaniteľného plnenia.

Daňové orgány aj krajský súd zhodne považovali za dostatočne odôvodnený záver o tom, že zistené opodstatnené dôkazy (uvedené v protokole) preukazujú neuskutočnenie reálneho dodania granitových dosiek, mramorovej a granitovej dlažby, ktoré mali byť dodané spoločnosťou FOR DESIGN, s.r.o. podľa predmetných faktúr, nakoľko sa potvrdilo podozrenie z predaja tovaru v reťazci viacerých prepojených spoločností s cieľom získania daňovej výhody bez iného podnikateľského zámeru a profitovať na odpočítaní dane z pridanej hodnoty z vystavených faktúr a čerpaní nadmerných odpočtov v úmysle poškodiť štátny rozpočet. V konaní nebola preukázaná ani skutočná existencia tovaru a jeho pohyb.

Z obsahu napadnutých rozhodnutí nevyplýva, že by daňové orgány od žalobcu požadovali doklady, ktoré by mal on zabezpečiť od ktoréhokoľvek daňového subjektu v kontrolovanom obchodnom reťazci. Správca dane mal právo preveriť pôvod tovaru ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti, avšak nemal povinnosť žalobcovi napovedať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov rozsiahleho dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení, že so sporným tovarom skutočne obchodoval. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy potvrdzujúce, že predmet obchodu skutočne existoval.

Pokiaľ žalobca opakovane poukazoval na rozsudky SD EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 Mahagében neuviedol, akým spôsobom by tieto mohli ovplyvniť právny názor, ku ktorému dospel krajský súd v napadnutom rozsudku. Odvolací súd k tomu považuje za potrebné uviesť, že v rozsudku vo veci Mahagében (C-80/11 a C-142/11) súdny dvor v prvom rade pripomenul, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam, ktorý je uznaný a podporovaný Smernicou Rady 2006/112/ES (bod 41). Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne. V predmetnej veci položené prejudiciálne otázky vychádzali z predpokladu, že zdaniteľné plnenie, ktoré zakladá nárok na odpočet dane, sa uskutočnilo tak, ako to vyplýva z príslušnej faktúry, a že faktúra obsahuje všetky údaje požadované smernicou 2006/112/ES (bod 44). V prejednávanej právnej veci však nebolo preukázané, že by sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo. Nebola teda splnená jedna z podmienok, za ktorých došlo k položeniu prejudiciálnej otázky vo veci Mahagében; zároveň v

predmetnej právnej veci nebolo preukázané splnenie vecných a formálnych podmienok vzniku práva na odpočet dane upravené v smernici 2006/112/ES.

Rovnako ani odvolacia námietka žalobcu, ktorý argumentoval rozhodnutím Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 5Afs/131/2004 zo dňa 25. marca 2005, nie je opodstatnená, pretože v uvedenom konaní bola riešená iná skutková situácia, a to pri odpočítaní dane z pridanej hodnoty, kde správca dane nespochybňoval materiálnu existenciu deklarováných služieb a dodávok tovaru, ale spochybňoval jeho dodanie konkrétnou spoločnosťou, resp. nepreukázanie prepravy tovaru. Žalobca však v danom prípade nepreukázal ani reálnu existenciu tovaru.

Najvyšší súd Slovenskej republiky preto konštatuje, že daňové orgány v danom prípade vychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena a v konaní neboli osvedčené dôvody pre presun dôkazného bremena z daňového subjektu na správcu dane. Žalobca v odvolaní neuviedol také skutočnosti, ktoré by spochybňovali vecnú správnosť výroku rozsudku krajského súdu, ani také právne relevantné námietky, s ktorými by sa krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia nebol dostatočne vysporiadal. Najvyšší súd tiež nezistil procesné vady, ktoré by samy o sebe boli dôvodom pre zrušenie rozhodnutia Krajského súdu v Bratislave. Rozsudok krajského súdu sa dostatočne podrobne zaoberá skutkovými zisteniami správneho orgánu a námietkami žalobcu. Pokiaľ žalobca v odvolaní zhodne so žalobou opakovane namietal procesné pochybenia (napr. v súvislosti so začatím daňovej kontroly, priebehom dokazovania, účelovým začatím a trvaním daňovej kontroly) treba zdôrazniť, že krajský súd všetky tieto námietky vecne správne vyhodnotil, ako nedôvodné.

VIII.

Keďže podľa názoru najvyššieho súdu krajský súd o otázkach, ktoré boli dôvodom podaného odvolania, nerozhodol svojoľne a nezákonne a keďže najvyšší súd nezistil dôvod na zmenenie alebo zrušenie napadnutého rozsudku, považujúc jeho odôvodnenie za logické, jasné a zrozumiteľné a nezistil v tomto rozhodnutí žiaden rozpor so zákonom, rozsudok krajského súdu podľa § 219 ods. 1 a 2 OSP potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP tak, že im náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, nakoľko žalobca bol procesne neúspešný a žalovanému náhrada trov konania neprináleží zo zákona.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.