

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	6Sžf/52/2014
Identifikačné číslo spisu:	1012211258
Dátum vydania rozhodnutia:	27.04.2016
Meno a priezvisko:	JUDr. Alena Adamcová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:1012211258.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Adamcovej a zo sudcov JUDr. Zdenky Reisenauerovej a JUDr. Jozefa Hargaša v právnej veci žalobcu: Tex - Press Slovakia s.r.o. so sídlom Vajnorská 137, Bratislava, IČO: 35 872 331, právne zastúpeného advokátskou kanceláriou alter ego advocatus bpm s.r.o., so sídlom Vázovova 9/B, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 1020502/1/1183002/2012/5062-r zo dňa 01.10.2012, č. 1020502/1/1178532/2012/5062-r zo dňa 24.09.2012, č. 1100302/1255235/2012/5062-r zo dňa 07.11.2012 a č. 1100302/1/1333618/2012/5062-r zo dňa 07.01.2013, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/2620/2012-158, 2S/2621/2012-158, 2S/22/2013-158, 2S/81/2013-158 zo dňa 16. októbra 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/2620/2012-158, 2S/2621/2012-158, 2S/22/2013-158, 2S/81/2013-158 zo 16. októbra 2013 p o t v r d z u j e.

Žalobcovi 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“) v spojenom konaní vedenom pod spisovou značkou 2S/2620/2012, na základe uznesenia vyhláseného na pojednávaní pred krajským súdom dňa 18.09.2013 o spojení vecí o správnych žalobách žalobcu vedených na krajskom súde pod spisovými značkami 2S/2620/2012, 2S/2621/2012, 2S/22/2013 a 2S/81/2013 (č.l. 147 súdneho spisu), podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol ako nedôvodné žaloby žalobcu, ktorými sa domáhal preskúmania a zrušenia vyššie uvedených rozhodnutí žalovaného ako i dodatočných platobných výmerov Daňového úradu Bratislava (ďalej len „správca dane“) č. 9102403/5/747268/2012/Dub zo dňa 06.06.2012, č. 9102403/5/723522/2012/Dub zo dňa 05.06.2012, č. 9102403/5/1802101/2012/Dub zo dňa 17.07.2012 a č. 9102403/5/2593620/2012/Dub zo dňa 18.09.2012. Uvedenými prvostupňovými rozhodnutiami správca dane na základe výsledkov daňovej

kontroly 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 v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) v nadväznosti na § 165 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) znížil nadmerné odpočty uplatnené žalobcom v daňových priznaniach, v poradí uvádzaných dodatočných platobných výmerov; za zdaňovacie obdobie september 2009 zo sumy 10 465,91 Eur o sumu 10 174,50 Eur na sumu 291,41 Eur, za zdaňovacie obdobie október 2008 nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet v sume 77 097,45 Eur a určil mu vlastnú daňovú povinnosť v sume 64 074,32 Eur, za zdaňovacie obdobie máj 2009 znížil nadmerný odpočet zo sumy 18 374,67 Eur o sumu 17 972,96 Eur na sumu 401,71 Eur a za zdaňovacie obdobie január 2009 zo sumy 62 559,74 Eur o sumu 62 543,25 Eur na sumu 16,49 Eur.

Neúspešnému žalobcovi náhradu trov konania krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP nepriznal.

Dôvodom zníženia nadmerných odpočtov na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) na základe výsledkov daňovej kontroly zameranej na preverenie oprávnenosti nároku na vrátenie dane za zdaňovacie obdobia september 2009, máj 2009 a január 2009 bolo správcom dane konštatované porušenie ustanovení § 51 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) v nadväznosti na § 49 ods. 1 citovaného zákona tým, že žalobca si odpočítal daň za nákup tovaru, obkladu z prírodného kameňa, deklarovaného faktúrami vystavenými dodávateľom žalobcu, obchodnou spoločnosťou DONNA K-9, s.r.o., so sídlom v Kútoch, ktorých reálny základ sa v priebehu daňovej kontroly nepodarilo preukázať.

V prípade kontroly oprávnenosti oslobodenia od DPH za zdaňovacie obdobie október 2008 a čiastočne za zdaňovacie obdobie september 2009 bolo dôvodom neuznania oslobodenia od dane správcom dane konštatované nesplnenie podmienok na oslobodenie kontrolovaných plnení od dane podľa ustanovenia § 43 ods. 1 a ods. 5 zákona o DPH, konkrétne pri intrakomunitárnom dodaní tovaru žalobcom do Maďarskej republiky, ktoré tento deklaroval ako dodanie granitových platní obchodnej spoločnosti SINON, Kft. a SILVER CAR PLUS, Kft.

V rámci súdneho prieskumu krajský súd z obsahu pripojených administratívnych spisov preveril žalobcom namietanú dĺžku daňových kontrol, pričom za zdaňovacie obdobie september 2009 konštatoval dodržanie zákonom stanovenej lehoty na jej výkon podľa § 15 ods. 17 zákona o správe daní, s prihliadnutím na začiatok daňovej kontroly dňa 06.12.2009, ukončenie daňovej kontroly dňa 02.05.2011, jej prerušenie od 14.10.2010 do 11.03.2011, táto trvala 364 dní.

Za zdaňovacie obdobie október 2008 krajský súd vyhodnotil, že daňová kontrola začala dňa 10.01.2009, skončila prerokovaním protokolu o jej výsledku dňa 16.03.2011, s prerušením jej výkonu od 09.10.2009 do 14.01.2011, teda trvala 233 dní a neprekročila zákonom stanovenú lehotu.

V súvislosti s prieskumom namietanej dĺžky výkonu daňovej kontroly nároku na uplatnený nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2009 krajský súd prihliadol na procesný postup predchádzajúci prerokovaniu protokolu a na chyby, ktoré sa odstránili v rámci odvolacieho konania proti prvému dodatočnému platobnému výmeru. Krajský súd vzal do úvahy, že správca dane na základe výsledkov kontroly vydal protokol č. 602/321/36067/2011/Dub zo dňa 21.03.2011. Výzva na vyjadrenie sa k protokolu a jeho prejednanie bola splnomocnenému zástupcovi žalobcu doručená dňa 12.04.2011, pričom deň na prerokovanie protokolu bol správcom dane vo výzve stanovený na 08.04.2011, t.j. 4 dni pred tým, ako bola táto výzva prevzatá v zákonnej lehote. Správca dane prerokoval protokol bez účasti splnomocneného zástupcu žalobcu, čo bolo dôvodom, pre ktorý žalovaný rozhodnutím č. 222/14731-76785/2011/991050-r zrušil dodatočný platobný výmer č. 602/232/48603/2011/Chra zo dňa 11.04.2011 a vec vrátil na ďalšie konanie.

Správca dane v ďalšom konaní dňa 25.10.2011 vyhotovil dodatok č. 1 k protokolu č. 602/321/36067/2011/Dub zo dňa 21.03.2011 na základe vyjadrenia žalobcu zo dňa 28.09.2011 a vydal

dodatočný platobný výmer č. 602/232/157663/2011/Dub zo dňa 03.11.2011, ktorý bol doručený zástupcovi žalobcu dňa 25.11.2011.

Z uvedených časových a procesných postupností bolo podľa krajského súdu zrejmé, že kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie máj 2009 trvala dlhšie, ako stanovuje § 15 ods. 17 zákona o správe daní. Krajský súd pri vyhodnotení zákonnosti postupu predchádzajúceho prerokovaniu predmetného protokolu o výsledku daňovej kontroly prihliadol na skutočnosť, že splnomocnený zástupca žalobcu úmyselne preberal písomnosti doručované poštou v posledných dňoch odbernej lehoty a písomnosti, ktoré sa správca dane pokúšal doručiť svojimi zamestnancami odmietol prevziať.

V týchto súvislostiach krajský súd uzavrel, že ani nedodržanie zákonnej lehoty na ukončenie daňovej kontroly nemôže znamenať, že by žalobcovi mal byť priznaný nadmerný odpočet za predmetné zdaňovacie obdobie DPH a z tohto pohľadu napadnuté rozhodnutie vyhodnotil ako zákonné.

So žalobnou námietkou napádajúcou nedodržanie zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly zameranej na preverenie oprávnenosti žalobcom uplatneného nároku na vrátenie DPH za zdaňovacie obdobie január 2009 sa krajský súd v napadnutom rozsudku nezaoberal.

Krajský súd po vykonaní súdneho prieskumu zákonnosti postupu predchádzajúceho vydaniu žalobami napadnutých rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov skonštatoval, že tieto sa vecou dôkladne zaoberali, pričom najmä správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie a nebol určite nečinný, ako to tvrdil žalobca. Taktiež krajský súd neprisvedčil žalobcovi tvrdeniu, že vedenie daňového konania a spôsob vykonávania dokazovania boli v rozpore so zásadou spravodlivého procesu. Preskúmané rozhodnutia obsahujú dostatok relevantných dôvodov a preto ich nemožno považovať za nepreskúmateľné. Postupom daňových orgánov taktiež nebola odňatá žalobcovi 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 na základe šetrení v reťazci dodávateľov a odberateľov v tuzemsku a na základe získaných informácií z medzinárodných dožiadaní vyhodnotil preverované obchodné prípady dôvodne tak, že k prijatiu a následnému dodaniu tovaru v skutočnosti nedošlo.

Zároveň krajský súd z obsahu administratívnych spisov vyhodnotil, že žalobcovi bolo umožnené nazrieť do spisov v súlade s § 22 zákona o správe daní, s prihliadnutím na obmedzenie podľa § 22 ods. 2 citovaného zákona, podľa ktorého daňový subjekt nie je oprávnený nazerať do úradnej korešpondencie - dožiadaní medzi inými správcami dane.

K správe právneho predchodcu žalovaného, odboru vnútornej kontroly, krajský súd uviedol, že ňou bol žalobca s poukazom na ustanovenie § 23 zákona o správe daní, upravujúce inštitút daňového tajomstva, ako i s poukazom na ustanovenie § 5 zákona č. 211/2000 Z.z. o slobodnom prístupe k informáciám v znení neskorších predpisov, oboznámený s dôvodmi, pre ktoré nemôže byť informovaný o konkrétnych zisteniach vyplývajúcich z vnútornej kontroly vykonanej na základe jeho podnetu. Zároveň krajský súd poukázal na časť odpovede oznamujúcej odstránenie zistených procesných nedostatkov v priebehu kontroly.

Vo vzťahu k nákupu predmetného tovaru žalobcom za jednotlivé kontrolované zdaňovacie obdobia ako i k predaju tovaru v októbri 2008 a septembri 2009 krajský súd z obsahu administratívneho spisu uviedol podstatné kontrolné zistenia. V širších súvislostiach na základe výsledkov preverovania reálneho základu kontrolovaných zdaniteľných obchodov deklarovaných žalobcom, krajský súd tieto v zdaňovacích obdobiach september 2009, máj 2009 a január 2009, kedy išlo o nákup sporného tovaru žalobcom - obkladu z prírodného kameňa, resp. v daňových dokladoch nazývaného ako granitové platne alebo žula, od výlučného dodávateľa žalobcu, obchodnej spoločnosti DONNA K-9, s.r.o., ako i v zdaňovacom období október 2008 ohľadne predaja granitových platní žalobcom na územie Maďarskej republiky odberateľovi SINON, Kft., čo do ich charakteru vyhodnotil ako spoluúčasť v karuselovom reťazci

fiktívnych zdaniteľných obchodov, a to s pomenovaním obchodného reťazca, ktorý bol v rámci komplexnej kontroly pôvodu a nakladania, počnúc od prvého dodávateľa po posledného odberateľa končiac, v obchodnom reťazci konkretizovaný ako postupnosť dodávateľsko-odberateľských vzťahov medzi obchodnými spoločnosťami: LORSAU, s.r.o. > TAGART, s.r.o. > VVL REÁL, s.r.o. > TO-GR SK, s.r.o. > GAMA-EXPO, s.r.o. > DONNA K-9 s.r.o. > Tex - Press Slovakia s.r.o. (žalobca) > október 2008 SINON Kft. (Maďarská republika), resp. september 2009 SILVER CAR PLUS, Kft. (Maďarská republika) > SAN-MOL, s.r.o., Komárno. Spoločnosti VVL REÁL, s.r.o. a LORSAU, s.r.o. stojace na začiatku obchodného reťazca so správcom dane nekomunikujú a boli predané rumunským občanom.

V súvislosti s deklarovanými nákupmi predmetného tovaru krajský súd prihliadol na skutočnosť, že správca dane žalobcu preveroval počas daňových kontrol v rokoch 2008-2010, pretože tento v priebehu uvedeného obdobia deklaroval obchodovanie, predaj alebo nákup, s tovarom nazývaným raz granitové platne, raz žula. Výhradným dodávateľom bola obchodná spoločnosť DONNA K-9 s.r.o. a odberateľmi boli tri nekontaktné obchodné spoločnosti, ako bude uvádzané nižšie.

Na tvrdenie žalobcu, že všetky kontroly u jeho dodávateľa DONNA K-9 s.r.o. dopadli v prospech daňového subjektu, krajský súd uviedol, že nešlo o daňové kontroly, ale o miestne zisťovania. Prvé miestne zisťovanie bolo zamerané len na predkladanie faktúr a tam správca dane konštatoval kladný výsledok šetrenia. Nekontrolovali sa však účtovné položky a nerobili sa fyzické kontroly nákupu a predaja skladovaného tovaru, ani riadne daňové kontroly, vychádzalo sa len z textu predložených faktúr, nevykonávali sa kontroly na preverenie materiálneho podkladu predkladaných faktúr.

Naopak, krajský súd z obsahu napadnutých rozhodnutí a administratívnych spisov zistil, že v následnom preverovaní dodania predmetného tovaru žalobcovým dodávateľom, spoločnosťou DONNA K-9 s.r.o., táto dožiadanému správcovi dane neozrejmila výrobnú kalkuláciu na úpravu nakupovanej leštenej žuly, z ktorej bude zrejmé, koľko kg granitových dosiek leštených bolo použitých na koľko m² obkladu z prírodného kameňa, resp. dlažby podľa druhu, hrúbky s konkrétnymi úkonmi vykonanými v rámci spracovateľských operácií, nepredložila zoznam strojov slúžiacich na opracovanie uvedeného materiálu, nepreukázala veľkosť skladového areálu potrebného na disponovanie so značným množstvom takéhoto tovaru, ani skladovanie materiálu, nedoložila objednávky klientov, z ktorých bude zrejmé, aký tovar si objednávajú, t.j. názov tovaru, množstvá a merné jednotky, evidencie zamestnancov a jej korešpondencie ako platiteľa dane z príjmov s ročným hlásením o dani zo závislej činnosti za rok 2009. Taktiež na opakované žiadosti o predloženie inventúry zásob v množstevnom vyjadrení, v členení na zásoby vlastné a zásoby skladované pre iné daňové subjekty na základe zmlúv o uložení vecí, evidenciu stavu vlastných zásob a evidenciu zásob, ktoré boli predané, ale ich spoločnosť DONNA K-9 s.r.o. uskladňovala svojim odberateľom, resp. ktoré boli predané bez uskladňovania, ako i o predloženie podkladov na vypracovanie dane z príjmov právnických osôb za rok 2008 a 2009, žalobcov dodávateľ odpovedal spôsobom bez výpovednej hodnoty; dodávateľ žalobcu sa vyjadril, že skladovú evidenciu už predkladali niekoľkokrát, faktúra slúži ako dodací list, pri odovzdaní a prevzatí konkrétneho tovaru sa zúčastnili vždy konatelia spoločností, zároveň splnomocnený zástupca ani konateľ spoločnosti nepredložili inventúru zásob v požadovanom členení a taktiež sa nevyjadrili, na základe akých podkladov bolo vypracované daňové priznanie na dani z príjmov za uvedené zdaňovacie obdobia. Správca dane preveroval formou dožiadaní aj nadobudnutie tovaru, nákup tovaru - obkladu z prírodného kameňa, nadobudnutie, prepravu, skladovanie predmetného tovaru prostredníctvom miestne príslušných daňových úradov aj u dodávateľov spoločnosti DONNA K-9 s.r.o., u spoločností GAMA-EXPO s.r.o. a DONNER SK, s.r.o., ale zistenia nepotvrdili realnosť deklarovaných dodávok tovaru medzi nimi. Krajský súd v súvislosti s procesnými námietkami žalobcu bral do úvahy, že o týchto skutočnostiach musel byť právny zástupca žalobcu informovaný, pretože zastupoval v konaní pred správcom dane i dodávateľa žalobcu, spoločnosť DONNA K-9 s.r.o.

K splneniu hmotnoprávných podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane krajský súd dôvodil, že ich splnenie preukazuje platiteľ nielen formálnym spôsobom na základe predložených dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané. Pripomenul, že v daňovom konaní dôkazné bremeno

spočíva na platiteľovi, ktorý preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom. V tejto súvislosti poukázal na právnu argumentáciu obsiahnutú v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010, v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, podľa ktorej: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania DPH) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený.“

K žalobcom poukazovanému znaleckému posudku odborného súdneho audítora C. Y., čo do posúdenia jeho relevancie ku kontrolovaným zdaňovacím obdobiam september 2009, máj 2009 a január 2009, krajský súd uviedol, že tento sa týka odborného preskúmania nákladných listov CMR, ktoré boli vystavené v súvislosti s vykonávaním obchodnej činnosti žalobcu za rok 2008, a teda sa netýka sledovaných zdaňovacích období.

Čo sa týkalo následného predaja predmetného tovaru žalobcom, krajský súd v súvislosti s preverením jeho existencie prihladol aj na komplexné skutkové zistenia ohľadne preverenia dodávok tovaru obchodným odberateľom žalobcu v Maďarskej republike ako i na jeho následný predaj konečným odberateľom späť na územie Slovenskej republiky. Z uvedených vyplynulo, že správca dane podľa podaných súhrnných výkazov zistil, že žalobca v období rokov 2006 - 2008 uskutočňoval pravidelné dodávky tovaru - granitových platní do Maďarska. Ako odberateľov tovaru uvádzal spoločnosti LOCARE Kft. (IV. štvrťrok 2006, celý rok 2007), CERTEL-X Kft. (I. štvrťrok 2008) a SINON Kft., ktorej mal byť tovar predávaný v III. a IV. štvrťroku 2008, a ktorá je ako odberateľ uvádzaná i v kontrolovanom zdaňovacom období október 2008. Dodávky tovaru ani pre jednu z menovaných spoločností neboli šetrením v rámci medzinárodnej výmeny informácií maďarskou daňovou správou potvrdené. Spoločným znakom týchto spoločností je aj to, že všetky tri obchodné spoločnosti mali sídlo na tej istej adrese v byte na ôsmom poschodí, nepodávali daňové priznania a pre maďarskú daňovú správu boli nekontaktné.

V zdaňovacom období september 2009 žalobca deklaroval dodanie tovaru, postupne ním nakupovaného od januára 2009, do Maďarskej republiky odberateľovi SILVER CAR PLUS, KFT., pričom medzinárodnou výmenou informácií bolo zistené, že tento odberateľ nákup predmetného tovaru priznal a podľa jeho vyjadrenia prostredníctvom konateľa, tovar nadobudnutý intrakomunitárne, dodal späť na územie Slovenskej republiky odberateľovi SAN-MOL, s.r.o., Komárno. O tomto dodaní však nepodal súhrnný výkaz, ani táto skutočnosť nebola potvrdená preverením v systéme VIES, kde bolo zistené, že spoločnosť SAN-MOL, s.r.o. v roku 2009 nenadobudla tovar od dodávateľa SILVER CAR PLUS, KFT. Prostredníctvom dožiadaného príslušného daňového úradu bolo preverené, že platiteľ SAN-MOL, s.r.o. od novembra 2008 nepodáva daňové priznania na DPH, je nekontaktný, so správcom dane nekomunikuje a poštu nepreberá. Toto vyhybanie sa spolupráci so správcom dane nastalo od zmeny konateľa spoločnosti, ktorým sa stal občan Rumunska.

Vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu október 2008 správca dane v rámci medzinárodnej výmeny informácií zistil, že odberateľská spoločnosť SINON Kft. nepredložila daňové priznania od zdaňovacieho obdobia IV. štvrťrok 2007, to znamená, že ani za III. štvrťrok 2008 a IV. štvrťrok 2008. Na opakované predvolania oprávnená osoba, pán J. S. predložil dokumenty spoločnosti. Tento však nevedel povedať nič o spoločnosti, vyhlásil, že on je zamestnancom len niekoľko dní a nevie, prečo SINON Kft. nepredkladá daňové priznania. Spoločnosť SINON Kft. nevie deklarovať objednávky, nákup a prevzatie tovaru, platby a znovu predanie tovaru. Táto obchodná spoločnosť nemá žiadne sklady a nedeklarovala

žiadne obchodné transakcie v kontrolovanom zdaňovacom období. V tejto súvislosti krajský súd poukázal i na výsledky preverovania dodávky tovaru prostredníctvom obsahu nákladného listu CMR, podľa ktorého ako odberateľ a uskladňovateľ predmetného tovaru je uvedená obchodná spoločnosť MIRAMARE Kft., a nie odberateľ žalobcu SINON Kft.

K námietke žalobcu, že nemal obchodný vzťah so spoločnosťami MIRAMARE Kft. a BANED s.r.o., krajský súd poukázal na zistenia maďarskej daňovej správy, podľa ktorých len tieto dve spoločnosti mali medzi sebou obchodný vzťah, a nie so žalobcom, ktorý tvrdil, že tovar, ktorý mal predat' spoločnosti SINON Kft., bol dovážaný do skladu MIRAMARE Kft. Uvedené tvrdenie vlastníka skladu nepotvrdil a spoločnosti SINON Kft. a Tex-Press Slovakia s.r.o. mu boli neznáme. Z preverovania bolo zrejmé, že do uvedeného skladu sa dovážal v nepatrnom množstve tovar od iného subjektu a tento bol takmer hneď vyvezený z Maďarskej republiky späť na územie Slovenskej republiky. Tento mal byť predaný obchodnej spoločnosti BAC Slovakia s.r.o., pričom podľa vyjadrenia dožiadaného príslušného správcu dane preverenie nákupu tejto komodity z Maďarskej republiky od spoločnosti SINON Kft., jej skladovanie, príp. ďalšie nakladanie s ňou nebolo možné, pretože preverovaná spoločnosť BAC Slovakia, s.r.o. nespôlupracuje so správcou dane, spoločníkom a konateľom je občan Rumunskej republiky. Na adrese podľa aktuálneho výpisu z obchodného registra sa nenachádza, nie je tam ani logo spoločnosti. Majiteľ objektu, kde má spoločnosť sídlo, uviedol, že nájomná zmluva je síce uzatvorená, ale priestory si nikdy spoločnosť neprevzala aj napriek tomu, že prvú vystavenú faktúru za prenájom zaplatila.

Žalobcom predložené prehlásenie pána Gyula Peleseka, konateľa spoločnosti MIRAMARE Kft., o tom, že tovar bol dovezený pre spoločnosť SINON Kft. na základe prepravných listov, krajský súd vyhodnotil ako absolútne nevierohodné. Maďarskej daňovej správe sa nepodarilo ani raz za niekoľko rokov s touto osobou skontaktovať, pričom táto ani v jednom prípade nepotvrdila riadne prevzatie tovaru spoločnosťou SINON Kft., ale ani samotnú ekonomickú činnosť spoločnosti SINON Kft.

Podľa krajského súdu pri intrakomunitárnom obchode prechod tovarov cez hranice jednotlivých štátov nie je monitorovaný, preto nie je možné vylúčiť riziko daňových podvodov. Z uvedeného dôvodu nie je v rozpore s právom Spoločenstva požadovať, aby dodávateľ prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutočňuje, nebude viesť k jeho účasti na obchode, vykazujúcim znaky podvodu. Z vyjadrení maďarskej daňovej správy je celkom zrejmé, že ani jedna zo spoločností, ktorým mal byť tovar žalobcom dodaný, nebola zastihnutá, nepodala ani raz daňové priznanie, s daňovou správou nekomunikovala a všetky tri spoločnosti vykazujú spoločné znaky charakterizujúce ich zapojenie v karuselovom podvode.

Vo vzťahu ku kontrolovaným intrakomunitárnym dodávkam žalobcu v zdaňovacom období október 2008 krajský súd vyhodnotil obsah žalobcom poukazovaného znaleckého posudku odborného súdneho audítora C. Y. v tom zmysle, že tento sa týka odborného preskúmania nákladných listov CMR, pričom potvrdzuje závery správnych orgánov, že v kolónke č. 24 CMR figuruje spoločnosť MIRAMARE Kft. ako odberateľ a uskladňovateľ tovaru, a nevyplýva z neho skutočnosť, že predmetný tovar bol dodaný spoločnosti SINON Kft. K jeho obsahu považoval krajský súd za potrebné uviesť, že v tomto sa uvádza, že žalobca v roku 2008 uzavrel kúpnopredajné zmluvy s CERTEL-X Kft. a SINON Krt., objednaný a odoslaný tovar mal byť v zmysle dohôd dodaný nie do sídla kupujúcich, ale do skladu spoločnosti MIRAMARE NEMZETKÖZI SZÁLLÓTMÁNYCZÁSI Kft., BUDAPEŠŤ. Na základe preverovania správcu dane prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií bolo maďarskou finančnou správou zistené, že spoločnosť MIRAMARE Kft. nemala so spoločnosťami SINON Kft. a CERTEL-X Kft. uzavretú zmluvu o skladovaní, tieto spoločnosti boli pre konateľa MIRAMARE Kft. neznáme. Tieto informácie sú potvrdené konateľom, nevychádzajú teda z písomných dokladov, z akých čerpala audítorka C. Y. Podľa vyhlásenia konateľa spoločnosti MIRAMARE Kft. neexistuje žiadny priamy kontakt so spoločnosťou SINON Kft. a CERTEL-X Kft. Prepravy prišli do jeho skladu, no na každom dokumente o uskladnení je uvedený ako dodávateľ spoločnosť BANED s.r.o. a ako tovar sú uvedené žulové tabule. Podľa informácií spoločnosti MIRAMARE Kft. vyššie uvedený tovar bol hneď dodaný spoločnosti BAC Slovakia s.r.o. Maďarská daňová správa v odpovedi tiež informovala, že prešetruje spoločnosť SINON Kft., ale spoločnosť nebola zatiaľ objavená. Preto je nepravdepodobné, že

spoločnosť SINON Kft. skutočne disponovala tovarom nakúpeným zo Slovenska (také isté zistenia sú o spoločnosti CERTEL-X Kft.).

K poukazu žalobcu, že nárok na odpočet dane nemôže byť odopretý vtedy, kedy osoby o podvodnom konaní nevedeli, alebo nemohli vedieť, odvolávajú sa na rozsudky Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor EÚ“), krajský súd uviedol, že správca dane vykonával daňové kontroly u žalobcu niekoľko rokov, počas ktorých žalobca deklaroval nákup a predaj tovaru (predaj vždy do Maďarskej republiky), trom rôznym firmám. Tieto mali totožnú adresu sídla v Budapešti. Správca dane žiadal opakovane maďarskú daňovú správu o potvrdenie uskutočnenia obchodných prípadov, nadobudnutia tovaru jednou z troch deklarovaných maďarských spoločností. Ani v jednom prípade šetrenie maďarskej daňovej správy nebolo úspešné. Maďarské spoločnosti deklarujú sídlo v Budapešti na rovnakej adrese v bytovom dome v byte na ôsmom poschodí, s konateľmi ani jednej zo spoločností sa maďarskej finančnej správe nepodarilo skontaktovať, tieto nepodávali daňové priznania a nedeklarovali nadobudnutie tovaru zo Slovenskej republiky. Teda skutočná existencia a vykonávanie ekonomickej činnosti označenými spoločnosťami, odberateľmi žalobcu, v Maďarskej republike sa nepotvrdila.

S poukazom na predchádzajúce daňové kontroly vykonávané u žalobcu, vrátane výsledkov preverovania jeho dodávok granitovej žuly do Maďarskej republiky, krajský súd vyhodnotil, že žalobca niekoľko rokov dobre vedel, že jeho odberatelia sa s maďarskou daňovou správou nekontaktujú, nespokupujú a povinnosti vyplývajúce z daňových zákonov si neplnia. Na základe uvedeného krajský súd uviedol, že je nepochopiteľné, ako by vôbec žalobca mohol reálne s takýmito spoločnosťami obchodovať.

Vo vzťahu ku kontrolovaným intrakomunitárnym dodávkam žalobcu v zdaňovacom období október 2008 krajský súd vyhodnotil obsah žalobcom poukazovaného znaleckého posudku odborného súdneho audítora C. Y. v tom zmysle, že tento sa týka odborného preskúmania nákladných listov CMR, pričom potvrdzuje závery správnych orgánov, že v kolónke č. 24 CMR figuruje spoločnosť MIRAMARE Kft. ako odberateľ a uskladňovateľ tovaru, a nevyplýva z neho skutočnosť, že predmetný tovar bol dodaný spoločnosti SINON Kft.

Vzhľadom na komplexné kontrolné zistenia bolo pre krajský súd dôležitou právnou otázkou v tomto konaní posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 29 ods. 8 zákona o správe daní, keď z vykonaného dokazovania v rámci celého obchodného reťazca tuzemských ako aj zahraničných spoločností vyplynula nepreukázateľnosť pôvodu obchodovaného tovaru a jeho samotnej existencie, pričom všetky okolnosti celkom jednoznačne nasvedčujú tomu, že prostredníctvom žalobcu prebiehala fakturácia tovaru - granitových dosiek v reťazci obchodných spoločností v tuzemsku a v rámci EÚ, avšak bez reálneho dodania, čiže išlo o tzv. karusel.

Krajský súd dôvodil ustanovením § 43 ods. 5 zákona o DPH, príkladmo uvádzajúcim zoznam dokladov, ktorými možno dodanie tovaru do iného členského štátu preukázať. Zároveň pripomenul ustálený výklad, že pre toto preukázanie nestačí iba jeho formálne, deklaratórne zdokladovanie, ale daňový subjekt ako platca DPH preukazuje, že tovar skutočne fyzicky opustil územie SR a bol dodaný nadobúdateľovi, na ktorého prešlo právo nakladať s tovarom ako vlastník, čo žalobca ani v jednom prípade nepreukázal, lebo ani jeden z označených odberateľov v Maďarsku nedeklaroval, že sa stal vlastníkom dodaného tovaru a už vôbec nebol určený čas, kedy a na koho v Maďarskej republike prešlo právo nakladať s deklarovaným tovarom ako vlastník. Bolo podľa krajského súdu na žalobcovi, aké dôkazné prostriedky na preukázanie týchto skutočností zvolí (§ 29 ods. 4 zákona o správe daní).

Za najpodstatnejšie pre posúdenie reálneho obsahu nákupu a predaja predmetného tovaru deklarovaného žalobcom krajský súd považoval skutočnosť, že pri preverovaní sa vôbec nepodarilo zistiť pôvod, t.j. prvotný zdroj tovaru, ktorý celkom zrejme nepochádza zo Slovenska, ale sa musel niekde vytážiť. Všetko nasvedčuje tomu, že s tovarom sa obchodovalo len fiktívne.

Krajský súd konštatoval, že vykonané dokazovanie nasvedčuje tomu, že prostredníctvom žalobcu prebiehala fakturácia tovaru - granitových dosiek v reťazci obchodných spoločností v tuzemsku a v

rámci Európskej únie, avšak bez reálneho dodania tovaru. Žalobca je v reťazci daňových subjektov konečným odberateľom na území Slovenskej republiky, kde si uplatňuje a aj odpočítava nadmernú DPH z nadobudnutého tovaru a až v zdaňovacom období september 2009 ho dodal s uplatnením oslobodenia od dane do iného členského štátu Európskej únie, do Maďarskej republiky, ktorej daňová správa toto dodanie tovaru nepotvrdila.

Krajský súd pripustil potrebu prihliadať na rešpektovanie zásady neutrality DPH, ovládajúcej jej aplikáciu v priestore Európskej únie v rámci realizácie zdaniteľných plnení podliehajúcich dani z pridanej hodnoty. S poukazom na okolnosti prípadu, skutkové zistenia ohľadne preverenia pôvodu a nakladania s predmetným tovarom, ako i na potrebnú odbornú starostlivosť žalobcu, však dal do pozornosti i právne závery vyplývajúce z rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ, ktorými deklaroval legitimitu boja proti podvodu, daňovým únikom a prípadným zneužitiam ako uznaného a podporovaného cieľa smernice Rady 2006/112 zo dňa 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, účinnej od 01.01.2007, (rozsudok Súdneho dvora EÚ z 21.06.2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, rozsudky Halifax zo 7. decembra 2010, R, C-285/09, bod 36, ako aj z 27. októbra 2011 Tanoarch, C-504/10, bod 50). Taktiež poukázal na právny záver, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoliť porušiť práva Únie (najmä rozsudok z 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, Zb. s. I-1599, bod 32; Halifax a i., ako aj Kittel a Recolta Recycling, bod 54), ako i na autonómiu vnútroštátnych súdov pri rozhodovaní o nárokoch na vrátenie odpočtu DPH, podľa ktorej prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne (rozsudky Fini H, body 33 a 34; Kittel a Recolta Recycling, ako aj z 29. marca 2012, Véleclair, C-414/10, bod 32).

V súvislosti s obranou žalobcu, spočívajúcou v poukaze na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) a Súdneho dvora EÚ v obdobných veciach, krajský súd uviedol, že v žalobcom uvádzaných rozsudkoch nešlo o obchod, v ktorom by bola spochybnená samotná existencia jeho predmetu, t.j. existencia tovaru a s tým spojený reálny základ deklarovaného zdaniteľného plnenia, pričom podrobne rozobral detaily rozdielov, pre ktoré nie je možné právne závery z nich vyplývajúce aplikovať na prejednávaný prípad. Konštatoval, že z rozsudkov Súdneho dvora EÚ vyplýva, že dotknuté plnenia boli súčasťou dodávateľských reťazcov, do ktorých patril bez vedomia žalujúcich obchodných spoločností vo veciach samých subjekt, ktorý si neplnil záväzky, teda subjekt povinný platiť DPH, ale zmizol bez toho, aby túto daň príslušným orgánom uhradil, alebo subjekt, ktorý neoprávnene používal identifikačné číslo platiteľa DPH, teda číslo, ktoré mu nepatrilo, pričom tieto praktiky sú podľa príslušných kontrolných daňových orgánov podvodmi typu „kolotoč“. V daných prípadoch Súdny dvor SÚ vychádzal z predpokladu, že príslušné daňové orgány a ani vnútroštátne súdy nespochybňovali reálny základ kontrolovaných zdaniteľných plnení, ale vychádzali z predpokladu, že zdaniteľné plnenie sa uskutočnilo tak, ako to vyplývalo z predmetných faktúr, a že faktúry obsahovali všetky zákonom požadované údaje a teda boli splnené vecné a formálne podmienky práva na odpočet dane.

Súdny dvor EÚ konštatoval, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť.

Taktiež Súdny dvor EÚ pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.

Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok SD EÚ v spojených veciach Mahagében kft a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11).

Zároveň krajský súd poukázal na rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11 S/66/2011-63 zo dňa 14.

februára 2012 v spojení s rozsudkom NS SR sp. zn. 4Sžf/32/2012 zo dňa 27.11.2012, v ktorých je riešená obdobná problematika podobného obchodného reťazca s rovnakým tovarom.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie z dôvodu podľa § 221 ods. 1 písm. h) OSP a navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Žalobca zhodne vo všetkých štyroch preskúmaných veciach namietal procesné pochybenia predchádzajúce vydaniu žalobou napadnutých rozhodnutí v nasledovných súvislostiach:

- porušenie ustanovenia § 15 ods. 5) písm. f) zákona o správe daní tým, že správca dane pred vydaním protokolu o výsledku daňovej kontroly neoboznámil žalobcu s kontrolnými zisteniami a neumožnil mu vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, neumožnil mu prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim, preto žalobca mal za to, že toto zákonné právo mu bolo postupom správcu dane odňaté,
- porušenie ustanovenia § 15 ods. 4) písm. d) zákona o správe daní, t.j. práva žalobcu nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonávaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu,
- porušenie práva žalobcu nazerať do spisov podľa § 22 zákona o správe daní, pretože mu boli predložené len písomnosti, ktoré mu boli doručované, ale nie odpovede na dožiadania od iných správcov dane, prípadne z medzinárodnej výmeny informácií,
- porušenie ustanovenia § 15 ods. 11 písm. b) a h) zákona o správe daní tým, že správca dane v protokole o výsledku daňovej kontroly neuviedol zákonom ustanovené obligatórne náležitosti ako dátumy a čísla dožiadaní na iné subjekty, dátumy a čísla medzinárodných dožiadaní a preukázateľné kontrolné zistenia,
- porušenie § 25a ods. 4 zákona o správe daní tým, že správca dane vykonával úkony počas prerušenia predmetných daňových kontrol, sám vstúpil výkonom medzinárodnej výmeny informácií s maďarskou daňovou správou do konania, čím spôsobil, že lehoty na výkon prerušených daňových kontrol plynuli a teda ich výkon trval dlhšie ako stanovuje zákon,
- porušenie zákonných lehôt na vykonanie daňovej kontroly stanovených v § 15 ods. 17 zákona o správe daní; podľa žalobcu na základe vyššie spomenutého procesného postupu daňová kontrola oprávnenosti ním uplatneného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie september 2009 trvala 510 dní, za zdaňovacie obdobie október 2008 trvala 810 dní, za zdaňovacie obdobie máj 2009 trvala 805 dní a za zdaňovacie obdobie január 2009 trvala 441 dní,
- porušenie ustanovenia § 30a zákona o správe daní nečinnosťou správcu dane v daňovom konaní tým, že tento nereagoval, správal sa pasívne, resp. nevydal rozhodnutie,
- porušenie zákonných ustanovení o dokazovaní, najmä § 29 ods. 8 zákona o správe daní neprimeraným prenosom dôkazného bremena na žalobcu za nedodržiavanie daňových predpisov a zákonných povinností inými daňovými subjektmi, obchodujúcimi s predmetným tovarom, za ktoré žalobca nemôže niesť zodpovednosť.

S poukazom na právne závery nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 24/2010-57 zo dňa 29. júna 2010 a z dôvodu vyššie namietaných pochybení, žalobca považoval protokoly o výsledkoch daňových kontrol za predmetné zdaňovacie obdobia za nezákonne získané dôkazné prostriedky, ktoré nemožno použiť pre rozhodnutia v preskúmaných daňových konaniach.

V súvislosti s namietaním nezákonnosti postupu správcu dane pri výkone jednotlivých daňových kontrol žalobca zároveň trval na tom, aby bol súčasťou príslušných administratívnych spisov i protokol o výsledku vnútornej kontroly č. 1/135/16757-89188/201 I/PeMá-50 zo dňa 05.09.2011, vykonanej na základe jeho podnetu odborom vnútornej kontroly právneho predchodcu žalovaného (Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky). Na základe jej výsledku boli konštatované viaceré pochybenia podľa zákona o správe daní, interných predpisov Ministerstva financií Slovenskej republiky, ako aj

hmotnoprávne pochybenia vo vzťahu k daňovým kontrolám vykonaným daňovým úradom voči žalobcovi. Uvedené vyplýva z odpovede právneho predchodcu žalovaného, odboru vnútornej kontroly, zaslanej žalobcovi pod č. 1/135/16757-122450/2011/PeMá, ako i z odpovede na podnet žalobcu, zaslanej mu Krajskou prokuratúrou Bratislava pod č. Kd 375/12-16 zo dňa 14.01.2013, na ktorú žalobca v odvolaní taktiež poukázal.

Výkon daňových kontrol bol prerušený rozhodnutiami správcu dane z dôvodu výkonu medzinárodnej výmeny informácií, čo však žalobca považoval za pokračovanie vo výkone daňovej kontroly ako i za dôvod plynutia lehôt na ich vykonanie. Preto požadoval preveriť všetky vykonané úkony správcu dane v nadväznosti na dátumy viažuce sa k vydaným dokladom počas prerušenia daňových kontrol za predmetné zdaňovacie obdobia od ich začiatku po ich ukončenie prerokovaním protokolov.

Žalobca pokladal postup zamestnankýň Daňového úradu Bratislava III pri výkone daňových kontrol za jednostranný, účelový, likvidačný a spôsobujúci úmyselne prietahy v konaní, pričom zistenia z medzinárodnej výmeny informácií, týkajúcich sa iných daňových subjektov a nevzťahujúcich sa na kontrolované zdaňovacie obdobia, nemajú podľa názoru žalobcu žiaden vplyv na jeho právo na uplatnenie odpočtu dane.

V tejto súvislosti žalobca namietal, že so spoločnosťami spomínanými v protokoloch z daňových kontrol a v napadnutých daňových rozhodnutiach, okrem jeho dodávateľa a odberateľov, nemal žiadny obchodný vzťah, nikdy s nimi neobchodoval a preto údaje o týchto spoločnostiach nemajú žiaden právny argument na neuznanie pôvodu tovaru. Podľa žalobcu zistenia v protokole o ďalších daňových subjektoch nemajú vplyv na vyplatenie mu nadmerného odpočtu, pretože žalobca nezodpovedá za daňové povinnosti iných daňových subjektov a nemá právo ich kontroly.

S poukazom na dôkazné prostriedky podľa zákona o správe daní a na dôkazné bremeno žalobcu vyplývajúce mu z § 29 ods. 8 zákona o správe daní, tento mal za to, že ako daňový subjekt nepreukazuje skutočnosti, ktoré sa týkajú správneho určenia dane iného podnikateľského subjektu, pričom z uvedeného tiež logicky vyplýva, že tieto dôkazy žalobca ani predložiť nemôže, pretože nimi nedisponuje. Dôvodil, že zákon neposkytuje hierarchické usporiadanie dôkazných prostriedkov vo vzťahu k ich výpovednej hodnote, resp. vierohodnosti. To podľa žalobcu znamená, že nepreferuje napr. listinu pred svedeckou výpoveďou a podobne. Vyjadril presvedčenie, že žalovaný, rovnako ako správca dane, skutočnosti tvrdené a zároveň preukázané daňovým subjektom a súčasne jeho dodávateľmi prostredníctvom svedeckých výpovedí, ohliadok, nemôžu bez ďalšieho ignorovať a požadovať predloženie len vecných, resp. listinných dôkazov.

Žalobca za dodávku tovaru vždy zaplatil svojmu dodávateľovi, obchodnej spoločnosti DONNA K-9 s.r.o., ktorá si riadne plní svoje odvodové povinnosti do štátneho rozpočtu, preto tvrdenia správcu dane o získaní daňovej výhody žalobca považoval za účelovú konštrukciu, keďže daň bola vždy odvedená ešte skôr, než vznikol nárok na čerpanie nadmerného odpočtu. Žalobca napádal nesprávne skutkové vyhodnotenie vo vzťahu k pôvodu predmetného tovaru, odvolával sa na pravidelné mesačné daňové kontroly u jeho dodávateľa, spoločnosti DONNA K-9 s.r.o. s obratom a stavom zásob prírodného kameňa v miliónoch Eur, pričom tieto kontroly končili s pozitívnym výsledkom o preukázaní pôvodu prírodného kameňa. Preto žalobca považoval tvrdenia orgánov daňovej správy o nemožnosti zistenia pôvodu predmetného tovaru za účelové zo strany správcu dane s cieľom zamedziť vyplateniu právom uplatneného nároku na odpočet DPH za jeho nákup. Naopak, žalobca mal za to, že predkladal faktúry, účtovníctvo a všetky podklady požadované správcou dane pri výkone daňovej kontroly, na základe ktorých správca dane vykonal dožiadania, ktoré boli potvrdené miestne príslušnými správcami dane, čiže bolo potvrdené vecné plnenie dodávok tovaru. Mal za to, že v súvislosti s nákupom žuly, resp. prírodného kameňa, ako platiteľ DPH splnil všetky zákonom požadované podmienky (§ 49 ods. 1 v spojení s § 51 ods. 2 zákona o DPH), predložil potrebné daňové doklady na priznanie odpočtu DPH a tým vyčerpal svoje dôkazné bremeno, uložené mu ustanovením § 29 ods. 8 zákona o správe daní. Neprimeraný prenos dôkazného bremena po predložení potrebných daňových dokladov zo správcu dane na žalobcu, tento odôvodnil aj poukazom na právne závery vyplývajúce z rozsudkov Najvyššieho súdu

Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 1/2010, sp. zn. 3 Sžf 1/2011 a súvisiacej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Elektrónics) a C-484/03 (Bond House).

V súvislosti s predmetom konania v týchto spojených veciach žalobca spolu s odvolaním predložil neosvedčené a vyznačením právoplatnosti neopatrenej kópie rozsudkov Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/12/2012-112 zo dňa 25.01.2013, č. k. 1S/2525/2012-124 zo dňa 12.09.2013, v ktorých súd v obdobných veciach žalobcu s identickými žalobnými dôvodmi za iné zdaňovacie obdobia na DPH (február 2009 a apríl 2009) rozhodol zrušením rozhodnutí žalovaného a vrátením mu vecí na ďalšie konanie. S tým istým zámerom predložil žalobca jeden list neoznačenej a nepodpísanej zápisnice s výrokom, ktorým Krajský súd v Bratislave zrušil rozhodnutie žalovaného a vrátil mu vec na ďalšie konanie, podľa žalobcovho vyjadrenia v obdobnej veci vedenej na krajskom súde pod sp. zn. 5 S 291/2012.

III.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu v celom rozsahu ako vecne správny potvrdil.

K žalobcom namietanému neakceptovaniu názoru Krajskej prokuratúry Bratislava krajským súdom žalovaný uviedol, že žalobca z jej odpovede zo dňa 14.01.2013 cituje len malú, z kontextu vytrhnutú časť odpovede krajskej prokuratúry. Žalovaný poukázal na ďalšiu časť predmetnej odpovede na podnet žalobcu, v ktorej sa uvádza, že podľa § 20 ods. 3 zákona č. 153/2001 Z.z. o prokuratúre v znení neskorších predpisov, pri výkone dozoru nad dodržiavaním zákonov a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov orgánmi verejnej správy prokurátor dbá na to, aby svoje zákonné povinnosti aktívne plnili predovšetkým kontrolné orgány. Z uvedených skutočností vyplýva, že svoje kontrolné činnosti si daňové riaditeľstvo aktívne splnilo, avšak správnosť, resp. úplnosť kontrolných zistení nemôže byť predmetom preskúmania zo strany prokuratúry. Keďže žalobca ani na základe opätovnej výzvy svoj podnet žiadnym spôsobom nespresnil, v akom rozsahu a z akých dôvodov namieta prípadnú nesprávnosť alebo neúplnosť kontrolných zistení daňového riaditeľstva a vzhľadom k samotným zisteniam daňového riaditeľstva neprichádzalo do úvahy prijatie žiadneho prokurátorského opatrenia na netrestnom úseku činnosti prokuratúry, podnet žalobcu Tex - Press Slovakia, s.r.o. prokurátor odložil.

Žalobcom vytýkané nesprístupnenie mu informácií z vykonanej vnútornej kontroly a nepripojenie výsledkov vnútornej kontroly k administratívnym spisom žalovaný dôvodil, že odbor vnútornej kontroly vo svojej odpovedi na podnet žalobcu definoval daňové tajomstvo podľa § 23 zákona o správe daní a na základe toho v nasledujúcom odseku oznámil žalobcovi, že podľa § 5 zákona č. 211/2000 Z.z. o slobodnom prístupe k informáciám má právo byť informovaný o veciach, ktoré nie sú daňovým tajomstvom. Nakoľko však zistenia odboru vnútornej kontroly získané v súvislosti s daňovým konaním sú daňovým tajomstvom v zmysle § 23 zákona o správe daní, nemôže byť žalobca s konkrétnosťami oboznámený. Odbor vnútornej kontroly v druhom odseku zároveň oboznámil žalobcu s výsledkom svojej kontroly s tým, že zistené procesné nedostatky v priebehu daňovej kontroly zo strany zamestnancov DÚ Bratislava III boli odstránené. V tejto súvislosti žalovaný dodal, že protokol vyhotovený odborom vnútornej kontroly nebol súčasťou odvolacieho spisu, preto nebol ani súčasťou administratívneho spisu predloženého Krajskému súdu v Bratislave. Žalovaný ako odvolací orgán pri rozhodovaní o odvolaniach proti rozhodnutiam prvého stupňa nemal dôvod spochybňovať výsledok kolegov z odboru vnútornej kontroly, skutočností a informácií uvedených v dokumente, nazvanom „podnet na prešetrenie - odpoveď“, keď odbor vnútornej kontroly oboznámil žalobcu, že zistené procesné nedostatky zo strany zamestnancov DÚ Bratislava III, boli v priebehu daňovej kontroly odstránené a bral to ako fakt.

Zároveň žalovaný dal do pozornosti, že žalobca počas trvania daňových kontrol ani raz nevyužil svoje oprávnenie podľa ustanovenia § 15 ods. 8 zákona o správe daní a nepodal námietku proti postupu správcu dane, ani nepodal námietku zaujatosti voči zamestnancom správcu dane vykonávajúcim daňové

kontroly.

V súvislosti s opakovane uvádzanými odvolacími námietkami nadmerného zaťažovania žalobcu dôkazným bremenom spojeným s preukázaním splnenia podmienok na priznanie odpočtu DPH žalovaný poukázal na právne závery rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011.

Namietanému nerešpektovaniu zásady neutrality DPH žalovaný oponoval závermi vyplývajúcimi z judikatúry Súdneho dvora EÚ (rozsudok vo veci C-255/02, C-110/99), podľa ktorého právo platiteľa dane na odpočítanie DPH predstavuje prirodzený dôsledok zásady neutrality DPH. Ak sa však zistí zneužitie práva, príslušné ustanovenia smernice o práve na odpočítanie dane uvedené právo nepriznávajú, alebo ho priznávajú len čiastočne. V nadväznosti na zákonom definované podmienky odpočítania dane, aj v dôsledku eliminácie rizika, správca dane v procese kontroly bol povinný preveriť v každej jednotlivej veci objektívne okolnosti, ktoré podmieňujú vznik a uplatnenie práva na odpočítanie dane, tzn. v danom prípade aj to, či predmetné plnenie vzhľadom na zistené okolnosti nevedlo k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu, napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a konania, ktoré predchádzali ich vydaniu, v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP); odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, 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 (§ 247 ods. 1 OSP).

Podľa § 250i ods. 3 OSP na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 219 ods. 1 OSP odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 219 ods. 2, ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Podľa § 1a písm. c) zákona o správe daní správou daní evidencia a registrácia daňových subjektov a ich vyhľadávanie, overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, daňové konanie, daňová kontrola, evidovanie daní a preddavkov vrátane vysporiadania daňových preplatiek a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom

konaní vyšlo najavo.

Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Podľa § 15 ods. 1 zákona o správe daní daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

Podľa § 15 ods. 5 zákona o správe daní daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo

- a) na predloženie služobného preukazu zamestnancom správcu dane a písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly,
- b) byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami,
- c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety,
- d) nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu,
- e) klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní,
- f) vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim,
- g) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

Podľa § 15 ods. 6 zákona o správe daní kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

- a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu,
- b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly,
- c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou,
- d) predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,
- e) predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dokazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety,
- f) umožňovať vstup do sídla kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom,
- g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu alebo poskytnúť výpisy, prípadne kópie (§ 14 ods. 3).

Podľa § 15 ods. 8 zákona o správe daní kontrolovaný daňový subjekt môže do dňa doručenia výzvy podľa odseku 10 uplatniť u správcu dane námietku proti postupu zamestnanca správcu dane pri výkone daňovej kontroly. Námietky vybavuje zamestnanec správcu dane najbližšie nadriadený tomu zamestnancovi, voči ktorému smerujú. Tento nadriadený zamestnanec námietke vyhovie a zabezpečí nápravu alebo kontrolovanému daňovému subjektu oznámi písomne dôvody, pre ktoré nemožno námietke vyhovieť. Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustné odvolanie.

Podľa § 15 ods. 11 zákona o správe daní protokol musí obsahovať

- a) názov a sídlo správcu dane,
- b) číslo konania,

- c) meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu kontrolovaného daňového subjektu alebo obchodné meno a sídlo kontrolovaného daňového subjektu, identifikačné číslo organizácie a daňové identifikačné číslo kontrolovaného daňového subjektu (§ 31 ods. 11), ak mu bolo pridelené,
- d) predmet daňovej kontroly a kontrolované zdaňovacie obdobie,
- e) meno a priezvisko zamestnanca správcu dane, ktorý vykonáva daňovú kontrolu,
- f) miesto vykonávania daňovej kontroly a dátum začatia daňovej kontroly,
- g) súpis kontrolovaných dokladov,
- h) preukázané kontrolné zistenia,
- i) dátum vypracovania protokolu,
- j) dátum prerokovania protokolu,
- k) vlastnoručný podpis zamestnanca správcu dane, ktorý vykonáva daňovú kontrolu,
- l) vlastnoručný podpis kontrolovaného daňového subjektu alebo ním povereného zástupcu.

Podľa § 15 ods. 10 zákona o správe daní o výsledku zistenia z daňovej kontroly alebo o určení dane podľa pomôcok vyhotoví zamestnanec správcu dane protokol, ktorý doručí podľa § 17 alebo § 17a kontrolovanému daňovému subjektu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie; vo výzve určí dátum prerokovania protokolu, pričom prerokovanie protokolu sa môže uskutočniť až po uplynutí lehoty na vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k tomuto protokolu. Kontrolovaný daňový subjekt je oprávnený písomne sa vyjadriť k protokolu najneskôr do ôsmich pracovných dní odo dňa jeho doručenia. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt písomne vzdá práva na vyjadrenie k protokolu alebo požiada správcu dane o prerokovanie protokolu v lehote kratšej, ako je určená vo výzve na prerokovanie protokolu, môže zamestnanec správcu dane na požiadanie kontrolovaného daňového subjektu prerokovať protokol aj v kratšej lehote. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt v deň určený vo výzve nemôže zúčastniť na prerokovaní protokolu, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane je oprávnený na základe písomného vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu alebo z vlastného podnetu v protokole opraviť chyby a iné nesprávnosti najneskôr v deň jeho prerokovania s kontrolovaným daňovým subjektom alebo s jeho zástupcom. Vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k protokolu podľa druhej vety vrátane jeho vyhodnotenia správcou dane správca dane zaznamená v dodatku k protokolu. Dodatok k protokolu je súčasťou protokolu.

Podľa § 15 ods. 16 zákona o správe daní ustanovenia prvej časti a § 32, 34 a 41 sa primerane použijú aj na daňovú kontrolu.

Podľa § 22 ods. 1 zákona o správe daní daňový subjekt je oprávnený nazeráť do spisov týkajúcich sa jeho daňových povinností, s výnimkou spisov uvedených v odseku 2. Správca dane je povinný o každom nazretí do spisu vyhotoviť úradný záznam.

Podľa § 22 ods. 2 zákona o správe daní daňový subjekt nie je oprávnený nazeráť do úradnej korešpondencie určenej pre nadriadené orgány, do registra, do pomôcok, zápisov a rozhodnutí slúžiacich výlučne pre potreby správcu dane a ďalších podkladov, do ktorých sa nesmie umožniť nazeranie s ohľadom na povinnosť zachovať v tajnosti pomery iných daňovníkov.

Z ustanovení § 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní vyplýva, že dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 101 zákona o správe daní na daňové konanie sa nevzťahujú všeobecné predpisy o správnom konaní.

Podľa § 3 ods. 6 písm. a) zákona č. 150/2001 Z.z. o daňových orgánoch a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 440/2000 Z.z. o správach finančnej kontroly daňové riaditeľstvo priamo alebo prostredníctvom pracovísk daňového riaditeľstva vykonáva dohľad nad činnosťou daňových úradov a ukladá opatrenia na odstránenie zistených nedostatkov.

Podľa § 6 ods. 2 zákona č. 10/1996 Z.z. o kontrole v štátnej správe v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 10/1996 Z.z.“) iné orgány štátnej správy vykonávajú kontrolu v rozsahu svojej pôsobnosti v kontrolovaných subjektoch podľa osobitných predpisov.

Podľa § 7 ods. 2 zákona č. 10/1996 Z.z. vnútorná kontrola podľa tohto zákona je kontrola plnenia úloh štátnej správy vykonávaná útvarmi kontroly a ostatnými odbornými útvarmi orgánu štátnej správy, právnickej osoby zriadenej orgánom štátnej správy a právnickej osoby založenej orgánom štátnej správy, alebo zamestnancom určeným vedúcim orgánu kontroly. Vnútorná kontrola je aj kontrola plnenia úloh štátnej správy zverených zákonom orgánom územnej samosprávy, vykonávaná odborným útvarom príslušného orgánu štátnej správy.

Podľa § 7 ods. 3 zákona č. 10/1996 Z.z. orgány kontroly v rámci vnútornej kontroly a v rozsahu svojej pôsobnosti kontrolujú najmä

- a) plnenie úloh štátnej správy,
- b) efektívnosť štátnej správy (§ 2a),
- c) prešetrovanie a vybavovanie petícií a prešetrovanie a vybavovanie sťažností,
- d) dodržiavanie všeobecne záväzných právnych predpisov a interných predpisov,
- e) plnenie opatrení na nápravu zistených nedostatkov.

Podľa § 9 ods. 1 zákona č. 10/1996 Z. z. (1) kontrolnou činnosťou sa zisťuje

- a) stav kontrolovaných skutočností a ich súlad so všeobecne záväznými právnymi predpismi, internými predpismi a s uzneseniami vlády Slovenskej republiky,
- b) príčiny a škodlivé následky nedostatkov zistených kontrolou,
- c) úroveň efektívnosti plnenia úloh štátnej správy a spôsob riadenia štátnej správy,
- d) splnenie opatrení prijatých na odstránenie zistených nedostatkov a ich účinnosť.

Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

Podľa § 19 ods. 1 prvej a druhej vety zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníak.

Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítat 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) zákona o DPH platiteľ môže odpočítat 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 odpočítat daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve 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 § 43 ods. 1 zákona o DPH oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

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

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

Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve 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.

Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu, posúdiac argumentáciu odvolacích dôvodov žalobcu, konštatuje, že vo vzťahu k dôvodom nepriznania odpočtu DPH a neuznania oslobodenia od dane za uskutočnenie intrakomunitárneho obchodu do Maďarskej republiky, sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a na zdôraznenie jeho správnosti dopĺňa len nasledujúce dôvody (§ 219 ods. 2 OSP).

Z obsahu žalobných ako i odvolacích námietok vyplýva, že žalobca zameral obranu svojich nárokov voči štátnemu rozpočtu na spochybnenie zákonnosti postupu predchádzajúceho vydaniu napádaných rozhodnutí, počnúc výkonom daňových kontrol za predmetné zdaňovacie obdobia a daňovým konaním končiac, vrátane doplneného daňového konania po vrátení vecí do vyrubovacieho konania odvolacím daňovým orgánom. Čo do vecnej stránky zákonnosti nepriznania odpočtu DPH a oslobodenia od DPH za intrakomunitárne dodanie tovaru žalobca stavia argumentáciu na tvrdení neprimeraného prenosu dôkazného bremena na neho zo správcu dane a z iných daňových subjektov, za ktorých neplnenie si daňových povinností žalobca nemôže nieť zodpovednosť. Pokiaľ ide o splnenie zákonných podmienok na uplatnený odpočet DPH za zdaňovacie obdobia január 2009, máj 2009 a september 2009 a právo na oslobodenie od platenia DPH pri vývoze tovaru odberateľovi v členskom štáte EÚ v zdaňovacom období október 2008 a september 2009, žalobca má za to, že predložením daňových dokladov požadovaných zákonom o DPH svoje dôkazné bremeno plne vyčerpal.

Predovšetkým odvolací súd podotýka, že pri revízii prieskumu zákonnosti súdom prvého stupňa, berie

do úvahy skutkové zistenia zamerané na preverenie reálnosti zdaniteľných plnení nielen v dodávateľsko-odberateľských vzťahoch žalobcu, ale v rámci celého obchodného reťazca s predmetnou komoditou a v širších súvislostiach, keďže s pravdepodobnosťou hraničiacou s istotou bolo preukázané, že zdaniteľné obchody v rámci obchodného reťazca viac menej sa opakujúcich daňových subjektov dlhodobo nemali ekonomický základ, boli realizované fiktívne, bez existencie predmetu obchodovania.

Pokiaľ ide o procesné odvolacie námietky, odvolací súd na základe obsahu predmetných administratívnych spisov konštatuje, že ako opodstatnenú možno vyhodnotiť len námietku týkajúcu sa nedostatočného vysporiadania sa s požiadavkou žalobcu v súvislosti s nahliadnutím do administratívneho spisu po ukončení daňových kontrol. Minimálne zápisnice z miestnych zisťovaní, vykonaných u iných daňových subjektov v súvislosti s daňovou kontrolou u žalobcu, bolo povinnosťou správcu dane predložiť žalobcovi k nahliadnutiu.

Vzhľadom k tomu, že žalobca žiadal o nahliadnutie do administratívnych spisov až po prerokovaní protokolov z vykonaných daňových kontrol za zdaňovacie obdobia október 2008, september 2009, resp. v prípade daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie máj 2009 po doručení mu protokolu dňa 12.04.2011 (žiadosť o nahliadnutie do spisu podaná dňa 26.04.2011), bol s obsahom zistení získaných dožiadanými daňovými úradmi oboznámený, pretože tieto boli obsahom protokolov o výsledku daňových kontrol.

Odvolací súd sa nestotožňuje s tvrdením žalobcu o nepoužiteľnosti predmetných protokolov z daňových kontrol ako podkladov a dôkazných prostriedkov pre vydanie napadnutých dodatočných platobných výmerov z dôvodu žalobcom namietaného nedodržania zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Výkon daňových kontrol za zdaňovacie obdobia september 2009 a máj 2009 netrval dlhšie, ako zákonom stanovenú dobu. V tomto ohľade možno súhlasiť s právnym záverom krajského súdu, ktorý k predmetnej námietke v rámci súdneho prieskumu prijal, keďže bral do úvahy prerušenie daňových kontrol, počas ktorého žalovaným predĺžené lehoty na výkon daňových kontrol neplynuli. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane prerušil výkon daňových kontrol v súlade s § 25a zákona o správe daní v spojení s § 15 ods. 16 citovaného zákona, podľa ktorého sa na výkon daňovej kontroly primerane použijú ustanovenia prvej časti zákona o správe daní, do ktorej možno zaradiť aj inštitút prerušenia konania. Primeranosť použitia tohto inštitútu neznamená, že správca dane nemôže vykonávať v súvislosti s naplnením účelu správy daní úkony, ktoré sú pre správu daní potrebné a nevyhnutné (§ 1a zákona o správe daní).

V tejto súvislosti nemožno prisvedčiť názoru žalobcu, že realizáciou medzinárodnej výmeny informácií správca dane pokračoval vo výkone predmetných daňových kontrol, následkom čoho lehoty na ich vykonanie ďalej plynuli. Prerúšením daňových kontrol správca dane nevstupoval do súkromnej autonómie žalobcu, neuplatňoval voči nemu svoje práva ani nepožadoval od neho povinnosti prislúchajúce mu v priebehu výkonu daňovej kontroly. Naopak, vzhľadom na dôvodné podozrenie o neexistencii predmetu reťazových zdaniteľných plnení ako i predmetu žalobcom deklarovaného plnenia oslobodeného od platenia DPH 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. Bola to legitímna činnosť správcu dane, prostredníctvom ktorej sa mu do dispozície dostali informácie o odberateľoch žalobcu, ako i následnom, obratom realizovanom dodaní predmetnej komodity na územie Slovenskej republiky. Išlo o spontánnu výmenu informácií, uskutočnenú podľa článku 19 Nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003 zo 7. októbra 2003 o administratívnej spolupráci v oblasti dane z pridanej hodnoty (č. 904/2010 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 maďarskej 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).

Vzhľadom na uvedené sa javí ako neopodstatnená požiadavka žalobcu na preverenie všetkých vykonaných úkonov v čase od prerušenia daňových kontrol po ich ukončenie prerokovaním protokolov. Zistené skutočnosti a závery z nich vyplývajúce boli žalobcovi oznámené pred vydaním napadnutých dodatočných platobných výmerov (napr. za kontrolované zdaňovacie obdobia október 2008 a september 2009 zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 05.06.2012, príloha č. 71 administratívneho spisu), zároveň tvoria obsah odôvodnení napadnutých rozhodnutí, pričom ako také boli konfrontované s obsahom administratívneho spisu v rámci riadneho opravného prostriedku žalovaným, i v rámci súdneho prieskumu zákonnosti napádaných rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov.

Prekročenie zákonom stanovenej dĺžky na vykonanie daňovej kontroly bolo krajským súdom konštatované v prípade daňovej kontroly vykonanej za zdaňovacie obdobie máj 2009, pričom krajský súd s prihliadnutím na predchádzajúce odvolacie konanie, na základe ktorého sa vec vrátila na ďalšie konanie správcovi dane, uvedené procesné pochybenie nevyhodnotil ako spôsobilé vyvolať nezákonnosť preskúmaných rozhodnutí. K uvedenému záveru odvolací súd dodáva, že na základe výsledkov odvolacieho konania vedeného žalovaným, ktorým bol zrušený dodatočný platobný výmer číslo 602/232/48603/2011/Chra zo dňa 11.04.2011, bol naplnený účel revízie zákonnosti postupu správcu dane a následného rozhodnutia v rámci odvolacieho daňového konania. Týmto štádiom daňového konania predchádzajúceho vydaniu žalobou napadnutých rozhodnutí oboch stupňov v podstate bolo odstránené procesné pochybenie správcu dane, spočívajúce v prerokovaní protokolu bez prítomnosti žalobcu, bez dodržania zákonnej osemdňovej lehoty na vyjadrenie sa zaslanému protokolu o výsledku daňovej kontroly. Za daných okolností nie je možné konštatovať, že nedodržanie zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly mohlo spôsobiť nezákonnosť rozhodnutia vo veci. Zároveň je potrebné dodať, že žalovaný taktiež svojou mierou prispel k nedodržaniu lehoty na prerokovanie protokolu, keďže prebral výzvu na prerokovanie protokolu v posledný možný deň úložnej lehoty.

Vzhľadom na obsiahlosť žalobných námietok ako i odôvodnenia napadnutého rozsudku, odvolací súd tento nezrušil a nevrátil krajskému súdu na ďalšie konanie len na doplnenie súdneho prieskumu ohľadne namietaného nedodržania dĺžky daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január 2009, ale napádaný postup sám preveril. V nadväznosti na uvedené odvolací súd, berúc do úvahy spočívanie lehoty na vykonanie predmetnej daňovej kontroly v priebehu jej prerušenia, z administratívneho spisu zistil, že po prerušení daňovej kontroly správca dane pokračoval v jej výkone od 15.04.2010, o čom informoval správca dane žalobcu oznámením zo dňa 19.04.2010, ktoré mu bolo doručené dňa 14.05.2010. Ďalej z administratívneho spisu vyplýva, že výzvou č. 602/321/55432/2010/Dub zo dňa 27.04.2010 bol žalobca vyzvaný na vyjadrenie sa k protokolu o výsledku daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január 2009 a na jeho prerokovanie, ktoré správca dane v tejto výzve stanovil na deň 25.05.2010. Podľa priloženej doručenky, zásielka bola na pošte uložená dňa 04.05.2010. Splnomocnený zástupca žalobcu prevzal zásielku na dvadsiaty deň od uloženia zásielky, v pondelok dňa 24.05.2010, keďže posledný osemnásť deň uloženia zásielky pripadol na sobotu. Z dôvodu takto oneskoreného prevzatia výzvy na prerokovanie protokolu o daňovej kontrole žalobcom, nezostalo mu zákonom stanovených osem dní na vyjadrenie sa k protokolu (§ 15 ods. 10 zákona o správe daní), čo bol dôvod, pre ktorý správca dane stanovil nový termín prerokovania protokolu o výsledku daňovej kontroly na deň 17.07.2010. Ako vidno, už s dostatočným časovým predstihom, pre prípad vyzdvihnutia zásielky žalobcom v posledný deň odbernej lehoty.

Na základe obsahu administratívneho spisu je možné vyhodnotiť, že jednotlivé procesné úkony zo strany správcu dane v rámci vykonávaného dokazovania prebiehali v časovom slede bez zbytočných prieťahov, taktiež po ukončení prerušenia výkonu daňovej kontroly. Zároveň je potrebné prihliadnuť na nevyhnutnosť preverenia existencie predmetného tovaru v rámci celého obchodného reťazca, ako i, možno povedať, na účelovo líknavé preberanie úradných zásielok žalobcom.

Odvolací súd v tejto súvislosti odkazuje na svoje rozhodnutie sp. zn. 3Sžf/1/2009 obsahujúce právny záver, podľa ktorého daňová kontrola po uplynutí zákonnej lehoty na jej vykonanie môže pokračovať iba

so súhlasom dotknutého daňového subjektu. V opačnom prípade môže konanie správcu dane vytvoriť protiprávny stav v podobe nezákonného zásahu orgánu verejnej správy.

Žalobca dĺžku daňovej kontroly v jej priebehu nenamietal, nepodal proti postupu správcu dane námietku, ani vo vyjadrení k obsahu protokolu tak neučinil.

Vo svetle týchto okolností prípadu a s prihliadnutím na zásadu primeranosti (proporcionality) nevyhnutného zásahu do súkromnoprávnej sféry žalobcu pri výkone daňovej kontroly, ktorej realizáciu musel strpieť nad časový rámec stanovený zákonom, však odvolací súd podotýka, že vo vzťahu k účelu správy daní a záujmu demokratickej spoločnosti na spravodlivom inkase daní, sa prekročenie lehôt na vykonanie daňových kontrol za zdaňovacie obdobia máj 2009 a január 2009 nejaví ako zásadné porušenie práv žalobcu a protokoly o výsledku predmetných daňových kontrol nemožno považovať za podklady k rozhodnutiam zadovážené nezákonným spôsobom.

Vo vzťahu k namietaným obsahovým nedostatkom protokolov o výsledku predmetných daňových kontrol je možné prisvedčiť žalobcovi, že pri vyhodnotení obsahu skutkových zistení získaných v rámci dožiadaní a medzinárodnej výmeny daňových informácií nie sú uvedené čísla a dátumy jednotlivých odpovedí a internej korešpondencie medzi spolupracujúcimi daňovými orgánmi. Pre lepšiu prehľadnosť a orientáciu v administratívnom spise by to bolo prehľadnejšie, nie je to však zásadná chyba, ktorá by robila jednotlivé daňové protokoly neupotrebitelné pre nasledovné daňové konania čo do výpovednej hodnoty o preukázaných skutočnostiach potrebných na správne vyhodnotenie zisteného skutkového stavu a oprávnenosti uplatneného odpočtu DPH, prípadne pre účely obrany kontrolovaného žalobcu. V tejto súvislosti žalobca poukázal na porušenie § 15 ods. 11 zákona o správe daní, avšak tu je potrebné uviesť, že obligatórnou náležitosťou protokolu o výsledku daňovej kontroly je číslo konania, pod ktorým správca dane vedie daňovú kontrolu, a nie číslo dožiadaní. Odvolací súd podotýka, že číslo konania podľa § 15 ods. 11 písm. b) zákona o správe daní, nasledujúce po uvedení názvu a sídla správcu dane, nie je namieste chápať v zmysle definície daňového konania podľa § 1a zákona o správe daní, ktoré je ako proces rozhodovania o právach a povinnostiach daňových subjektov oddelené od výkonu daňovej kontroly, ale ako evidenčné číslo.

Odvolací súd s prihliadnutím na celkovú dôkaznú situáciu týkajúcu sa podstatnej podmienky deklarovaných zdaniteľných plnení, a síce, neexistencii prevádzaného tovaru a teda fiktívnosti deklarovaných zdaniteľných plnení v rámci celého obchodného reťazca, nepovažuje za racionálne a hospodárne, zrušiť napádané rozhodnutia a vrátiť vec žalovanému na ďalšie konanie z dôvodov vyššie uvádzaných procesných pochybení, ktorých odstránenie zopakovaním procesného postupu by nemohlo privodiť vecne iné alebo výhodnejšie rozhodnutie pre žalobcu v časti priznania neoprávnene uplatneného odpočtu DPH za fiktívny nákup tovaru a v časti oslobodenia od DPH podľa § 43 zákona o DPH za následné uskutočnenie intrakomunitárneho dodania predmetnej komodity do Maďarskej republiky. Odvolací súd v tejto súvislosti poukazuje aj na svoje skoršie rozhodnutie sp. zn. 4 SŽ 98-102/2002 zo dňa 17.12.2002, podľa ktorého „Rozhodnutie sa nezrušuje preto, aby sa zopakoval proces a odstránili formálne vady, ktoré nemôžu privodiť vecne iné, či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka.“

Taktiež požiadavku žalobcu, aby bol súčasťou administratívneho spisu výsledok z vnútornej kontroly, na ktorú dal sám podnet, poukazujúc na odpoveď zaslanej mu odborom vnútornej kontroly žalovaného, konštatujúcej zistenia procesných nedostatkov pri výkone daňovej kontroly zo strany zamestnancov správcu dane, odvolací súd hodnotí ako nedôvodnú.

Výkonávanie vnútornej kontroly je samostatné konanie, realizované v rámci pôsobnosti nadriadeného orgánu štátnej správy na úseku správy daní s cieľom dosiahnutia účelu vnútornej kontroly sledovaného zákonom č. 10/1996 Z. z. o kontrole v štátnej správe v znení neskorších predpisov, podľa ktorého výsledkom procesu vnútornej kontroly nie je rozhodnutie o právach a povinnostiach účastníkov administratívnych konaní, ale odhalenie a odstránenie nedostatkov vo vnútri systému, a to s prihliadnutím na dodržiavanie nielen všeobecne záväzných právnych predpisov, ale i interných všeobecne záväzných a individuálne záväzných právnych aktov (interných predpisov) uplatňovaných na

tom ktorom úseku verejnej správy, v danom prípade na úseku správy daní. Proces vnútornej kontroly je nevyhnutný na zabezpečenie riadneho a efektívneho plnenia úloh a chodu štátnej správy, avšak vzhľadom na výsledné materiály so zameraním na zabezpečenie sledovania plnenia opatrení na nápravu zistených nedostatkov (§ 7, § 13 citovaného zákona), nijako priamo nezasahuje do povinností, práv a právom chránených záujmov účastníkov správnych konaní, pričom výstupy z nej nie sú určené priamo účastníkom správnych konaní. V tomto ohľade vnútorná kontrola vytvára podmienky na zákonné postupy správnych orgánov, či už pri plnení úloh štátnej správy, alebo pri rozhodovaní o právach, povinnostiach a právom chránených záujmoch účastníkov konaní vedených pred správnymi orgánmi.

Z uvedeného dôvodu v prejednávanej veci výsledky a zistenia vnútornej kontroly netvorí súčasť administratívneho spisu a nemôžu tvoriť ani podklad na preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného a postupov predchádzajúcich ich vydaniu. Z pohľadu ich využiteľnosti v rámci súdneho prieskumu je ich obsah irelevantný, keďže správny súd pri uvedenom posudzovaní a rozhodovaní vychádza z obsahu administratívneho spisu, pričom je preň rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250d ods. 1 OSP, § 250i ods. 1 OSP).

V tejto súvislosti nemožno opomenúť, že len súd má právomoc preskúmať zákonnosť napadnutého rozhodnutia v konaní podľa druhej hlavy piatej časti OSP (čl. 46 ods. 2 Ústavy SR v spojení s § 244 ods. 1 OSP), pričom žalovaný správny orgán je, rovnako ako žalobca, jednou z procesných strán (§ 250 ods. 1 OSP), ktorá už nie je v konaní pred súdom voči účastníkovi správneho konania v mocenskom postavení. Konštatovanie procesných pochybení v preskúmanom správnom konaní jedným z jeho kontrolných útvarov, zistených v rámci vnútornej kontroly, nie je pre súd podkladom, ani relevantným dôkazom o nezákonnosti žalobcom namietaného postupu, keďže správny súd v rámci svojej právomoci sám a nezávisle, na základe obsahu administratívneho spisu preveruje zákonnosť žalobou napadnutého rozhodnutia a postupu predchádzajúceho jeho vydaniu, a to s prihliadnutím na vady majúce vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 OSP).

V kontexte uvedeného odvolací súd taktiež poukazuje na medze žaloby, ktorými je, s výnimkou prípadov podľa § 250j ods. 3 OSP, správny súd viazaný. Z dispozičnej zásady, ktorou sa súd v správnom súdnictve riadi, vyplýva žalobcovi z ustanovenia § 249 ods. 2 OSP zákonná povinnosť uviesť okrem všeobecných náležitostí žaloby (§ 42 ods. 3 a § 79 ods. 1 OSP) aj označenie rozsahu, v ktorom je administratívne rozhodnutie napadnuté, v čom žalobca vidí nezákonnosť rozhodnutia a aký konečný návrh robí. V správnom súdnictve sa dôsledne uplatňuje koncentračná zásada, v zmysle ktorej žalobca môže žalobné dôvody síce meniť, ale rozširovať ich môže len do konca lehoty na podanie žaloby (§ 250h ods. 1 v spojení s § 250b OSP). Po uplynutí tejto lehoty už nie je možné v priebehu konania vznášať ďalšie námietky a výhrady proti žalobou napadnutému rozhodnutiu, a to ani v replike na vyjadrenie žalovaného, ani na pojednávaní. K žalobným bodom uplatneným po uplynutí lehoty na podanie žaloby správny súd nemôže prihliadať.

Vzhľadom k tomu, že nie je úlohou správneho súdu vyhľadávať za žalobcu konkrétne dôvody nezákonnosti rozhodnutia správneho orgánu (tvoriace obsah žaloby a zároveň určujúce rozsah preskúmania zákonnosti rozhodnutia súdom), ba naopak, je povinný sa spravovať zásadou iudex ne eat ultra petita partium (sudca nech nejde nad návrhy strán) vyplývajúcou z ustanovenia § 249 ods. 2 OSP, nie je namieste v rámci súdneho prieskumu brať do úvahy výsledky vnútornej kontroly. Tie by dodatočne nemohli ovplyvniť ani rozhodovanie súdu, ani rozsah preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia a postupu daňových orgánov pred jeho vydaním, keďže tento je v dispozícii žalobcu, i to v rámci lehoty na podanie žaloby. Procesné postupy vedené v zmysle uvedených zásad správneho súdnictva nemôže žalobca nahradiť alebo obísť ani podnetmi na vykonanie vnútornej kontroly, prípadne podnetmi na vykonanie dozoru prokurátorom, hoci ich obsahom sú v podstate totožné námietky, ktoré mal možnosť v plnej miere uplatniť v rámci riadnych alebo mimoriadnych opravných prostriedkov preskúmaného správneho konania, prípadne využitím práva súdneho prieskumu zákonnosti napádaných administratívnych rozhodnutí.

Vzhľadom na skutočnosť spochybnenia existencie prevádzaného tovaru, a teda reálnosti na všetkých

stupňoch obchodného reťazca 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. Preto nemožno prisvedčiť žalobcovej obrane spočívajúcej v napádaní neprimeranosti jeho dôkazného zaťaženia, prípadne v tvrdení, že s ostatnými obchodnými spoločnosťami uvádzanými v napádaných rozhodnutiach on nemal žiadne odberateľsko-dodávateľské a zmluvné vzťahy. Práve naopak, vzhľadom na potrebu zabránenia neoprávnenému odčerpávaniu finančných prostriedkov z verejných financií a ochrany zásady neutrality DPH v prospech tých, ktorí realizujú reálne obchody s opodstatneným ekonomickým cieľom, bolo nevyhnutné s využitím inštitútu daňovej kontroly ako i prostriedkov a postupov správy daní preveriť aj ďalšie daňové subjekty zúčastňujúce sa v kolotoči zdaniteľných obchodov s komoditou, ktorej pôvod ani konečné využitie nie je možné „vypátrať“.

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. To isté platí i na preukázanie splnenia zákonných podmienok na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 zákona o DPH. 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, zákonodarcu z dôvodu zabránenia ľahkej zneužiteľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet alebo na oslobodenie zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ tieto nároky uplatňuje, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, okrem iného i to, že tovar bol reálne dodaný (§ 8 zákona o DPH, 43 ods. 1 citovaného zákona).

Neobstoja teda námietky žalobcu uvedené v odvolaní, že správca dane, ani žalovaný neprodukovali žiaden dôkaz preukazujúci vedomosť žalobcu o podvodnom konaní v obchodnom reťazci stojacich obchodných spoločností, za čo zároveň nemožno pričítať zodpovednosť na ťarchu žalobcu a rozširovať tak mieru jeho dôkazného bremena. Odvolací súd s poukazom na § 29 ods. 8 zákona o správe daní pripomína, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02, Zb. s. I-5337, bod 76, ako aj z 21. februára 2006, Halifax, a i., C-255/02, Zb. s. I. 1609, bod 71).

V tejto súvislosti krajský súd správne poukázal na závery rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v obdobnej veci karuselových podvodov sp. zn. 4Sžf/32/2012 zo dňa 27. novembra 2012, v ktorom mimochodom v rámci kolotoča fiktívnych prevodov s granitovými doskami na začiatku stála i obchodná spoločnosť BANED, s.r.o.

Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane aplikujúc 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, vykonal rozsiahle dokazovanie. 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. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom, predovšetkým vo svetle kontrolných zistení v rámci obchodného reťazca u obchodných dodávateľov a odberateľov žalobcu, ako i v rámci celého obchodného reťazca, absentuje reálny základ, čo oprávnene vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných aj oslobodených plnení, ako i o vierohodnosti účtovnej evidencie žalobcu (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní). Bolo

potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov, bude spochybnené.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP v spojení s § 219 ods. 1, ods. 2 OSP potvrdil.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP tak, že v konaní neúspešnému žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.