

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/12/2018
Identifikačné číslo spisu: 5017200037
Dátum vydania rozhodnutia: 12.12.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:5017200037.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a z členiek senátu JUDr. Sone Langovej (sudca spravodajca) a JUDr. Anny Peťovskej PhD. v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobca): Y. K., nar. XX.XX.XXXX, M., zastúpený: Mgr. Soňa Grošaftová, advokátka, so sídlom Hodžova č. 13, Žilina, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 104321917/2016 zo dňa 16.11.2016, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/12/2017-60 zo dňa 5. decembra 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/12/2017-60 zo dňa 5. decembra 2017 z a m i e t a.

Sťažovateľovi právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

. Krajský súd v Žiline (ďalej v texte rozsudku aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č. k. 30S/12/2017-60 zo dňa 5. decembra 2017 podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. v znení neskorších predpisov Správny súdny poriadok (ďalej len „S. s. p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 104321917/2016 zo dňa 16.11.2016, ktorým žalovaný podľa ust. § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) potvrdil odvolaním napadnuté rozhodnutie Daňového úradu Žilina (ďalej len „správca dane“) č. 103566951/2016 zo dňa 19.07.2016. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane určil daňovému subjektu Y. K., ktorý v zdaňovacom období 12/2013 podnikal ako samostatne zárobkovo činná osoba Y. K. - KORONA, rozdiel v sume nadmerného odpočtu 26.112,00 eur na dani z pridanej hodnoty v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej zákon o DPH) za zdaňovacie obdobie december 2013.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že sa v plnom rozsahu stotožnil s právnym názorom žalovaného, že v danom prípade obchodné transakcie medzi dodávateľom žalobcu firmou BLOCKTRADE s. r. o. a daňovým subjektom - Y. K. KORONA (žalobca v čase vydania správnych

rozhodnutí aj podania žaloby už mal ukončenú podnikateľskú činnosť) vo vzťahu k faktúram za zdaňovacie obdobie december 2013 boli umelo vykonštruované, s cieľom získať daňovú výhodu, a to konkrétne odpočet DPH. Aj podľa názoru krajského súdu vo veci bolo vykonané rozsiahle dokazovanie a dôkazy boli správcovi dane a žalovaným zhodnotené v zmysle § 3 ods. 3 Daňového poriadku jednotlivu a aj v ich vzájomnej súvislosti, a preto konštatoval, že v danom prípade z vykonaného dokazovania jednoznačne vyplýva, že neoprávnené získanie odpočtu DPH bolo hlavným cieľom týchto plnení.

3. Nedodržanie trojmesačnej lehoty podľa článku 10 nariadenia Rady č. 904/2010 nespôsobuje podľa názoru krajského súdu nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly. Ide o rovnaký princíp ako pri nedodržaní procesných lehôt, napr. pri vydávaní individuálnych správnych aktov podľa vnútroštátneho právneho poriadku. Ide síce o vadu, ktorá však nemá vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Táto lehota totiž nie je hmotnoprávnej povahy, ale ide o procesnú, poriadkovú lehotu. Ani povinnosť správneho orgánu v prípade nedodržania tejto lehoty oboznámiť daňový subjekt o jej nedodržaní nevyplýva z daňového poriadku ani z citovaného nariadenia. Povinnosť žiadaného orgánu podľa článku 12 citovaného nariadenia je zakotvená vo vzťahu k žiadajúcemu orgánu a nie vo vzťahu k daňovému subjektu. Tento článok rovnako nezakladá ani povinnosť žiadajúceho orgánu túto informáciu oznámiť daňovému subjektu.

4. K námietke pokračovania v prerušenej daňovej kontroly faktickým úkonom - výsluchom svedka L. J. krajský súd uviedol, že uvedeným úkonom správca dane nepokračoval vo výkone daňovej kontroly. Výpočutie svedka bolo vykonané Českou finančnou správou v rámci medzinárodnej výmeny informácií. Ak bola vypočutá tretia osoba na území iného členského štátu cudzím správnym orgánom, nemôže sa jednať o realizovanie oprávnení správcu dane pri výkone daňovej kontroly u daňového subjektu, keď daňový subjekt nebol žiadnym spôsobom obmedzený vo svojej obvyklej činnosti tým, že bol realizovaný úkon výsluchu svedka cudzím finančným orgánom. Daňová kontrola týmto úkonom nemohla ani teoreticky pokračovať. Okrem toho, je v rozpore s elementárnou logikou, aby nemohli byť vykonávané úkony medzinárodnej výmeny informácií počas prerušenia daňovej kontroly, ak daňová kontrola bola prerušená práve preto, aby mohli byť tieto úkony realizované.

5. Krajský súd konštatoval, že pochybnosti správcu dane ohľadne dodávok propán - butánu na predchádzajúcich stupňoch obchodného reťazca sú oprávnené. Dôkazy predložené daňovým subjektom svedčia o zneužití práva, o čom svedčia tieto skutočnosti:

a/ Konateľ dodávateľa BLOCKTRADE s. r. o. Ryszard Lyczko nevedel, že jeho firma fyzicky neprepravuje plyn daňovému subjektu, ale mal za to, že vlastní ťahače a cisternové vozidlá, a že plyn nakúpil až z Litvy, pričom však vozidlá reálne nevlastnil, nemal žiadnych zamestnancov, tovar mu bol dodaný od slovenskej firmy KORONA Svrčinovec s. r. o., a to bez prepravy. Ďalej uviedol, že faktúry pre daňový subjekt nevystavil. V čase zdaniteľných obchodov bol ťažko chorý a napriek tomu firma uskutočňovala vysoké obraty, no nemala zamestnancov ani majetok.

b/ Splnomocnená zástupkyňa dodávateľa BLOCKTRADE s. r. o. S. N. vypovedala, že faktúry podpisoval Ryszard Lyczko v Svrčínovci, že firma nemá zamestnancov ani motorové vozidlá a ona spracúva len účtovnú dokumentáciu.

c/ Ak dodávateľské faktúry nevystavil ani Ryszard Lyczko ani Mgr. N. je zrejmé, že neboli vystavené dodávateľom rovnako ako skladová evidencia, ktorú tiež Lyczko ani N. nevedli.

d/ Samotné dodanie konkrétneho tovaru nebolo preukázané, pretože plyn sa skladoval v zásobníkoch pre tri firmy spoločne (KORONA Svrčinovec s. r. o., BLOCKTRADE s. r. o., Y. K. - KORONA) bez toho, aby bol ohraničený, pričom v ten istý deň bol predaný cez tri firmy odberateľovi LANEY INVEST s. r. o.

e/ Daňový subjekt jednotlivé dodávky plynu dodávateľovi v celosti neuhradil. Dodávateľ, BLOCKTRADE s. r. o., následne zanikol a pohľadávky voči daňovému subjektu už nemal kto vymáhať.

f/ Personálne prepojenie reťazca: KORONA Svrčinovec s. r. o. (konateľ Ladislav Hollý, konateľka - dcéra daňového subjektu Jana Hollá), BLOCKTRADE s. r. o. (konateľ Ryszard Lyczko, splnomocnenec Mgr. S. N. - sestra Ladislava Hollého), KUBOJAMA s. r. o., ktorá prenajímala vozidlá LANEY INVEST s. r. o. (konateľ Štefánia Hollá - manželka Ladislava Hollého), firma LANEY INVEST s. r. o. mala aj

živnostenské oprávnenie na nákladnú cestnú dopravu, kde zodpovedná osoba bola Štefánia Hollá.

g) Tovar mal pre odberateľa, LANEY INVEST s. r. o., podľa tvrdenia Ladislava Holého, vážiť on, čo vyplýva z vážnych lístkov, ale zamestnanec odberateľa L. J. uviedol, že tovar v Svrčinovci vážili pán Q. a pani Y. Daňový subjekt však nemal žiadnych zamestnancov. Okrem toho, na vážnych lístkoch sa ako prepravné vozidlo tovaru uvádzalo len jedno vozidlo, pričom Ladislav Hollý uviedol viaceré vozidlá, ktoré mali prepravovať tovar do Českej republiky. Bola teda spochybnená hodnovernosť vážnych lístkov. Ďalej konateľ odberateľa písomne uviedol, že L. J. preberal peniaze za tovar, ale vodič J. uviedol, že o finančných transakciách mu nie je nič známe.

6. Zo zistených skutočností podľa krajského súdu vyplýva, že nebolo vôbec preukázané, že dodávateľské faktúry boli skutočne vystavené dodávateľom BLOCKTRADE s. r. o., a preto dodávateľ podľa nich ani nemohol plniť. Je nepodstatné, že dodávateľ na faktúrach uviedol DPH a že túto aj zaplatil. Pre samotné dodanie tovaru v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH je totiž nepodstatné samotné uvedenie DPH na faktúre. Napriek tejto skutočnosti faktúry boli vystavené umelo, s cieľom získať odpočet DPH. Závery správcu dane a žalovaného boli v prvostupňovom rozhodnutí aj v napadnutom rozhodnutí náležite skutkovo aj právne odôvodnené. Správca dane u dodávateľa nekonštatoval nedodanie tovaru (od jeho dodávateľa), ale konštatoval nedodanie tovaru u daňového subjektu. Preto tvrdenie žalobcu, že na strane dodávateľa vznikla daňová povinnosť je v tomto prípade právne irelevantné. Na nárok daňového subjektu na odpočet DPH nemá vplyv vznik daňovej povinnosti u dodávateľa (teda vzťah dodávateľ dodávateľa - dodávateľ), ale splnenie podmienok v právnom vzťahu dodávateľ - daňový subjekt, teda vznik daňovej povinnosti u daňového subjektu. Zásada neutrality dane z pridanej hodnoty sa posudzuje ako právo platiteľa dane na odpočítanie tejto dane na vstupe od dane splatnej na výstupe, ktorá vznikla z uskutočnenia zdaniteľných dodávok. Teda neposudzuje sa na stupni, ktorý predchádza zdaniteľnému plneniu, ktorým bolo plnené daňovému subjektu. Samotný vznik daňovej povinnosti u dodávateľa daňového subjektu nie je dôkazom o dodaní tovaru daňovému subjektu od dodávateľa.

7. Z uvedených dôvodov krajský súd žalobu ako nedôvodnú zamietol.

8. Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote žalobca kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g/ Správneho súdneho poriadku, v ktorej uviedol, že napadnutý rozsudok vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci.

9. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH pre priznanie nároku na nadmerný odpočet sa vyžaduje splnenie dvoch zákonných podmienok, formálnej a materiálnej. Právo odpočítať daň z tovaru žalobcovi vzniká po splnení týchto podmienok priamo zo zákona, pričom správca dane v rámci výkonu daňovej kontroly a následne i vo vyrubovacom konaní vykonal dokazovanie, ktoré malo splnenie zákonných podmienok preveriť. Správca dane a žalovaný mali v rámci vykonaného dokazovania preukázané, že tovar propán - bután na energetické účely sa v podzemných zásobníkoch reálne nachádzal, tzn. tento reálne existoval, a teda nešlo o fiktívny tovar. Súčasne bolo nesporné, že tovar, ktorý bol predmetom zdaniteľného plnenia medzi žalobcom a jeho dodávateľom spoločnosťou BLOCKTRADE, s. r. o. bol dodaný odberateľom žalobcu, spoločnosti LANEY INVEST, s. r. o. do ČR. Správca dane a následne i žalovaný posudzovali splnenie hmotnoprávnej podmienky, tzn. nadobudnutie práva nakladať s tovarom ako vlastníkom vo vzťahu k celému reťazcu KORONA Svrčinovec, s. r. o. - BLOCKTRADE, s. r. o. - Ladislav Hollý - LANEY INVEST, s. r. o., kedy medzi týmito spoločnosťami nebolo preukázané, že k uskutočneniu zdaniteľného plnenia tak ako deklaroval žalobca došlo.

10. Sťažovateľ ďalej namietal, že nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastníkom, kedy tento tovar kúpil od svojho dodávateľa spoločnosti BLOCKTRADE, s. r. o., teda nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastníkom, tzn. nadobudol ekonomické vlastníctvo tovaru. Uvedené podmieňuje i fakt, že tento bol oprávnený tovar následne predat' svojmu odberateľovi do ČR. V danom prípade potom nie je rozhodujúce, ako bolo s tovarom nakladané do času jeho predaja žalobcovi, tzn. či a prečo bol uskladnený v podzemnom zásobníku, ako i skutočnosť, že tento nebol z podzemného zásobníka pri predaji prečerpaný. Nie je teda možné vysloviť porušenie podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, teda

nesplnenie hmotnoprávnej podmienky pre priznanie nároku na nadmerný odpočet a ani záver o účelovom konaní s cieľom získania daňovej výhody u žalobcu.

11. Sťažovateľ je toho názoru, že výsledky dokazovania v rámci výkonu daňovej kontroly a následne i vo vyrubovacom konaní preukázali, že žalobca tovar nadobudol, čím preukázal splnenie materiálnej podmienky pre priznanie nároku na nadmerný odpočet, ktoré formálne preukázal dokladmi vystavenými platiteľom, čím splnil aj druhú zákonnú podmienku priznania práva podľa § 49 ods. 1 a § 51 zákona o DPH.

12. Sťažovateľ opakovane poukázal na to, pričom sa nestotožnil so záverom krajského súdu, že prerušenie výkonu daňovej kontroly na obdobie od 02.03.2015 do 30.9.2015 je nezákonné, nakoľko dožiadaný orgán má v súlade s článkom 10 Nariadenia Rady č. 904/2010 poskytnúť informácie „tak rýchlo ako je to možné, no najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti“. Pokiaľ by aj dožiadaný orgán v súlade s článkom 12 citovaného Nariadenia Rady v stanovenej lehote nebol schopný odpovedať a požadované informácie poskytnúť, mal o tom okamžite písomne upovedomiť správcu dane, ktorý mal o uvedenej skutočnosti informovať daňový subjekt.

13. Sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd zmenil rozhodnutie krajského súdu tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie.

14. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalovaný a uviedol, že sťažovateľ opätovne uvádzal námietky, s ktorými sa Krajský súd v Žiline dostatočne vysporiadal v odôvodnení uvedeného rozsudku. Žalovaný má za to, že krajský súd v predmetnej veci rozhodol v súlade s platnými právnymi predpismi, že aplikoval a vykladal ustanovenia príslušných právnych predpisov správne a dospel k správne rozhodnutiu vo veci.

15. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej "najvyšší súd" alebo „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S. s. p.), po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ustanovením § 449 ods. 1 S. s. p., bez nariadenia pojednávania (§ 455 S. s. p.) preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

16. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Žiline, preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo.

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

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

19. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že Daňový úrad Žilina ako prvostupňový správny orgán, rozhodnutím č.: 103566951/2016 zo dňa 19.07.2016 určil daňovému subjektu Ladislav Hollý, ktorý v zdaňovacom období 12/2013 podnikal ako samostatne zárobkovo činná osoba Ladislav Hollý - KORONA rozdiel v sume nadmerného odpočtu

26.112,00 eur na dani z pridanej hodnoty v zmysle zákona o DPH za zdaňovacie obdobie december 2013. Zároveň znížil nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie zo sumy 26.137,73 eur na sumu 25,73 eur. V odôvodnení uviedol, že daňový subjekt odpočítal v kontrolovanom zdaňovacom období december 2013 daň z došlých faktúr vystavených platiteľom BLOCKTRADE s. r. o., Bratislava. Predmetom fakturácie boli dodávky technického plynu (propán - bután na technické účely), ktorý daňový subjekt vyviezol do Českej republiky odberateľovi LANEY INVEST s. r. o., Praha. K došlým faktúram predložil daňový subjekt faktúry a vážne listky. Správca dane preveroval časť obchodného reťazca, v ktorom bol zapojený daňový subjekt, teda aj dodávateľa plynu BLOCKTRADE s. r. o. Z výpovedí vtedajšieho konateľa dodávateľa žalobcu Ryszarda Lyczka vyplýva, že tento nie je skutočným realizátorom obchodných transakcií, pretože sporné faktúry vyhotovené pre odberateľa Ladislav Hollý - KORONA nepodpísal, pričom splnomocnená zástupkyňa Mgr. S. N. uviedla, že boli vyhotovené v prevádzke v Svrčinovci a podpísal ich práve Ryszard Lyczko. Nevedel uviesť podrobnosti k dodávkam technických plynov pre tohto odberateľa. Kto vystavil sporné faktúry nevedela uviesť ani splnomocnená zástupkyňa tejto firmy Mgr. S. N., ktorá uviedla, že len dostala vážne listky, kde je uvedené meno šoféra, ktorý prepravu vykonával. Ďalej bolo zistené personálne prepojenie navzájom obchodujúcich subjektov, keď Mgr. S. N. (splnomocnená zástupkyňa dodávateľa) je sestrou Ladislava Hollého. Odberateľ a súčasne dodávateľ KORONA Svrčinovec s. r. o. - konateľ Ladislav Hollý, odberateľ a súčasne dodávateľ Grunwalder s.r.o., Brno - konateľ Ladislav Hollý do 22.04.2014, konateľ Ryszard Lyczko od 13.05.2009. Medzi týmito subjektmi prebiehala vzájomná fakturácia vo veľkých objemoch. Spoločnosť KORONA Svrčinovec s. r. o. má konateľku Janu Hollú - dcéru Ladislava Hollého (do 23.12.2013 to bol Ladislav Hollý).

20. Na základe žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií bol vypočutý vodič L. J., zamestnanec odberateľa firmy LANEY INVEST s. r. o., ktorý poprel akúkoľvek vedomosť o finančných transakciách. Uviedol, že po tom, ako odváži prázdnu súpravu načerpá plyn, odváži plnú súpravu, obsluha mu nachystá zjednodušený sprievodný dokument a vážny lístok. V Svrčinovci mu to mali obstarávať pani Y. a pán Q.. Správca dane následne skonštatoval, že komodita, propán - bután na technické účely, prešla reťazcom jednotlivých firiem a to v Poľskej republike: GAL-GAS/PEGAS/Nawara, LANEY INVEST s. r. o. (preprava), v Slovenskej republike: KORONA Svrčinovec, s. r. o. (tovar prečerpaný do vlastných zásobníkov) - bez prepravy, BLOCKTRADE s. r. o. (tovar v zásobníku) - bez prepravy, Ladislav Hollý KORONA (nákupy zo zásobníka hneď predá), LANEY INVEST, s. r. o. (preprava), v ČR: LANEY INVEST s. r. o., LPG, ČR - konečné použitie za účelom pohonu motorových vozidiel. Tieto obchodné transakcie medzi spoločnosťami KORONA Svrčinovec s. r. o., BLOCKTRADE s. r. o. a L. Hollým, KORONA a následný predaj spoločnosti LANEY INVEST s. r. o. sa javia ako účelové s cieľom získania daňovej výhody. Daňovú výhodu z týchto deklarovaných obchodov získal kontrolovaný daňový subjekt vo forme uplatnenia odpočítania dane z deklarovaného nákupu od tuzemskej spoločnosti BLOCKTRADE s. r. o., ktorá sa k danému obchodu nevedela vyjadriť.

21. V danom prípade sa podľa správcu dane jednalo o reťazec obchodov s viacerými spoločnosťami, ktoré medzi sebou deklarovali jednotlivé dodávky tovaru, pričom nebolo preukázané reálne uskutočnenie všetkých dodávok tovaru v jednotlivých dodávateľských stupňoch. Ide najmä o vzťah BLOCKTRADE s. r. o. a L. Hollý, KORONA, v ktorom sa správcovi dane nepodarilo zistiť a sťažovateľovi preukázať, kto vystupoval za dodávateľskú spoločnosť a obchody uskutočnil, keďže samotný konateľ, či splnomocnený zástupca to nebol. K zneužitiu práva nasvedčujú objektívne skutočnosti, ako aj umelý charakter transakcii a personálne prepojenie platiteľov dane, pričom boli takmer všetky obchody vydokladované len po formálnej stránke. Správca dane tak považoval odpočítanie dane z deklarovaného nákupu tovarov od BLOCKTRADE s. r. o. a následne deklarované dodania tovaru do iného členského štátu s oslobodením od dane podľa § 43 zákona o dani z pridanej hodnoty za účelové, s cieľom získať daňovú výhodu. Správca dane nespochybnil ďalší predaj tovaru, spochybnil dodanie tovaru dodávateľom uvedeným na faktúrach. Zásobníky sú majetkom firmy KORONA Svrčinovec s. r. o., váha majetkom firmy MHM s. r. o. Keďže preprava nebola žiadna a nebola označená osoba za BLOCKTRADE s. r. o., dodanie tovaru bolo vykonané len formálne - faktúrami, ktoré podľa vyjadrenia konateľa BLOCKTRADE s. r. o. on nevystavil a nevedel podať o obchode s propán - butánom žiadne

informácie. Predložená skladová evidencia nerozlišuje a ani nevymedzuje používanie týchto zásobníkov k počtu firiem, ktoré tu skladujú tovar, pričom tovar v týchto zásobníkoch skladoval ako dodávateľ, tak aj odberateľ. Okrem toho, daňový subjekt nevlastnil žiaden majetok ani technické vybavenie, nevyužíval žiadne motorové vozidlá, v roku 2013 nemal žiadneho zamestnanca, pričom český odberateľ za LANEY INVEST s. r. o. označil za Ladislava Hollého pána Q. a pani Y., ktorí obsluhujú váhu. Prvotný nákup realizovaný z Poľska na Slovensko, ako aj zo Slovenska do ČR prepravovala firma LANEY INVEST s. r. o., Praha, ktorá nemá žiaden majetok, vozidlá prenajíma od firmy KUBOJAMA s. r. o., tovar prepravoval za odberateľa LANEY INVEST s. r. o. zamestnanec, vodič autocisterny L. J., ktorý tovar objednával u firmy KORONA. Dodávateľia tovaru BLOCKTRADE s. r. o. a KORONA Svrčinovec s. r. o. daň odvodili a faktúry uviedli v evidencii DPH, avšak svoje daňové povinnosti znížili intra komunitárnym dodaním do EÚ. Uvedeným spôsobom pri vysokých obratoch vykázali nízke daňové povinnosti. Oslobodené dodávky tovaru boli fakturované medzi firmami personálne a majetkovo prepojenými. V súčasnosti firmy, ktoré sa zúčastnili tohto obchodu neexistujú - BLOCKTRADE s. r. o. zanikla v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou COMMEURO s. r. o., ktorá bola vymazaná z obchodného registra. Spoločnosť LANEY INVEST s. r. o. zmenila názov v roku 2015 na KARAVTO s. r. o. a konateľom sa stal opäť Ryszard Lyczko. Táto firma má zodpovednú osobu O. K. (manželku daňového subjektu Ladislav Hollý). Konateľmi spoločnosti KUBOJAMA s. r. o. sú M. J. a Štefánia Hollá. Vo firme MHM s. r. o., ktorá tiež prenajíkala vozidlá firme LANEY INVEST s. r. o. je spoločníkom Štefánia Hollá. Tovar pritom mohol byť dodaný do iného členského štátu priamo prvým odberateľom KORONA Svrčinovec s. r. o. a následné dodávky ďalším personálne prepojeným spoločnostiam sa preto javí ako účelové. Obchod s plynom bol riadený inou osobou, než je dodávateľ uvedený na faktúre. Kto tento obchod skutočne vykonal, kto riadil celú činnosť spoločnosti BLOCKTRADE s. r. o., kto riadil jednotlivé prevádzky - čerpacie stanice sa správcovi dane nepodarilo preveriť (ani daňovému subjektu preukázať). Účtovníčka spoločnosti BLOCKTRADE s. r. o. nepredložila žiadne zmluvy, ktoré by túto činnosť reálne potvrdzovali. To, že túto činnosť nevykonával konateľ dodávateľa Ryszard Lyczko podporuje aj tá skutočnosť, že sám uviedol, že bol v roku 2013 ťažko chorý a pritom spoločnosť uskutočňovala v tomto roku pomerne vysoké obchodné transakcie, no nemala žiadnych zamestnancov, ani hmotný majetok.

22. Žalovaný rozhodnutím č. 104321917/2016 zo dňa 16.11.2016 prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. V odôvodnení rozhodnutia sa stotožnil so zisteným skutkovým stavom ako ho zistil správca dane a aj s jeho právnym posúdením. Nebolo preukázané, že by tovar, ktorý mal byť predmetom dodávateľských faktúr bol dodaný firmou BLOCKTRADE daňovému subjektu a tento obchod sa javí ako umelo vykonštruovaný, s cieľom získania daňovej výhody pre odvolávajúceho sa. Nebol riadne preukázaný ani samotný odber tovaru do Českej republiky, keď daňový subjekt označil vozidlá s evidenčnými číslami, ktoré sa nezhodujú s vozidlom, ktoré bolo uvedené na vážnych lístkoch, ktoré bolo pri všetkých dodávkach rovnaké. Z odpovede z Národnej diaľničnej spoločnosti a. s. bolo zistené, že motorové vozidlo uvedené na vážnych lístkoch sa nenachádzalo v dňoch 17.12. a 27.12.2013 na území Slovenskej republiky. Samotná preprava na trase Svrčinovec - Jablunkov sa mala realizovať firmou LANEY INVEST s.r.o., ktorá si vozidlá prenajala od firmy KUBOJAMA s. r. o., kde konateľom je Štefánia Hollá a W. J.. W. J. je zároveň prenajímateľom technológie LPG v Návsí. Poukázal tiež na to, že konateľom firmy KORONA Svrčinovec s. r. o. bol v rozhodnom zdaňovacom období Ladislav Hollý a čiastočne jeho dcéra V. K., pričom táto firma bola dodávateľom pre BLOCKTRADE s. r. o., ktorý následne dodával Ladislavovi Hollému. Aj podľa žalovaného tieto obchodné transakcie medzi firmami KORONA Svrčinovec s. r. o., BLOCKTRADE s. r. o. a Ladislav Hollý - KORONA a následne predaj spoločnosti LANEY INVEST s. r. o. do ČR sú účelové s cieľom získania daňovej výhody, a to vo forme uplatnenia odpočítania dane z deklarovaného nákupu od spoločnosti BLOCKTRADE s. r. o. Žalovaný poukázal na § 3 ods. 6 Daňového poriadku a § 71 a § 72 zákona o DPH. V danom prípade nebolo preukázané, ktorá osoba za dodávateľa konala. Dodanie tovaru bolo vykonané len formálne - faktúrami, ktoré podľa vyjadrenia konateľa BLOCKTRADE s. r. o. tento nevystavil. Poukázal na rozsudok ESD Halifax C-255/02 o zneužití práva na odpočet DPH.

23. Podľa § 2 ods. 1 písm. b/ zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v

postavení zdaniteľnej osoby.

24. Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

25. 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. 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.

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

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

28. 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.

29. Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní v znení neskorších predpisov (ďalej len daňový poriadok), 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.

30. 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 alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

31. 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 evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

32. 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.

33. 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.

34. 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.

35. Podľa § 61 ods. 1 písm. b), ods. 3, 4 a 5 daňového poriadku, správca dane daňové konanie môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

Konanie je prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania. Tento deň nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu alebo odoslané elektronickými prostriedkami, v prípade doručovania rozhodnutia zamestnancami správcu dane tento deň nemôže byť skorší ako deň jeho doručenia. Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.

Správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v daňovom konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania.

Ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

36. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Žiline po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s príhľadnutím na ustanovenie § 461 S. s. p. dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku.

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

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

39. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo,

pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a 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 správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

40. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 28 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 42 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dne 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 za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“

41. Najvyšší súd mal za preukázané, že žalovaný, ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť realitu obchodov deklarovaných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav vecí tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

42. K námietke sťažovateľa ohľadom nesprávneho právneho posúdenia krajského súdu v napadnutom rozsudku kasačný súd uvádza, že právnym posúdením je činnosť súdu, pri ktorej zo skutkových zistení vyvodzuje právne závery a aplikuje konkrétnu právnu normu na zistený skutkový stav. Nesprávnym právnym posúdením vecí je omyl súdu pri aplikácii práva na zistený skutkový stav. O nesprávnu aplikáciu právnych predpisov ide vtedy, ak súd nepoužil správny právny predpis, alebo ak síce aplikoval správny právny predpis, nesprávne ho ale interpretoval, alebo ak zo správnych skutkových záverov vyvodil nesprávne právne závery. Žalobca v kasačnej sťažnosti nekonkretizoval právne posúdenie krajského súdu, ktoré považuje za nesprávne ani v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. V kasačnej sťažnosti v podstate zopakoval žalobné dôvody, s ktorými sa vysporiadal krajský súd v napadnutom rozsudku.

43. Správca dane v priebehu daňovej kontroly preveroval uskutočnenie zdaniteľných plnení nie len z formálnej stránky, ale preveroval tiež, či boli zdaniteľné obchody reálne uskutočnené, a to preverovaním vykonávaným v dodávateľských spoločnostiach. Nesprávny je názor žalobcu v tom, že pre splnenie zákonných podmienok pre uznanie daňového výdavku a následne určenie správnej výšky základu dane, postačuje deklarovanie prijatia dodávky tovaru alebo služby zo strany daňového subjektu predložením daňového dokladu ako je faktúra alebo vážny list, resp. že by vznik daňovej povinnosti u dodávateľa daňového subjektu bol dôkazom o dodaní tovaru daňovému subjektu od dodávateľa. Takáto argumentácia sťažovateľa nemá oporu v zákone, pretože nepreukazuje reálne dodanie tovaru - propán - butánu.

44. Kasačný súd poukazuje na nález Ústavného súdu I. ÚS 241/07 - 44, podľa ktorého zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je

rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu. Pochybnosti správcu dane ohľadom dodávok propán - butánu v posudzovanom obchodnom reťazci odôvodňujúce zneužitie práva zo strany daňového subjektu, neboli predloženými dôkazmi ani šetrením správcu dane v rámci daňovej kontroly vyvrátené.

45. K prezentovaným zásadám daňového konania kasačný súd, vychádzajúc zo znenia ustanovení § 49 ods. 1, 2 v spojení s § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH musí prisvedčiť tvrdeniu žalovaného, že iba doložením účtovného dokladu obsahujúceho zákonom stanovené náležitosti nie je nárok na odpočítanie dane preukázaný. Daň, či nárok na odpočítanie dane nemajú základ vo formálnom doklade, ale v existencii zdaniteľného plnenia, pretože zákon o DPH nestojí iba na formálnom, ale aj na reálnom preukázaní zdaniteľného plnenia, a preto dôkaz pozostávajúci len z daňového dokladu, je iba formálnym dôkazom dovŕšujúcim hmotnoprávne aspekty skutočného prevedenia zdaniteľného plnenia. Z uvedeného dôvodu preto nemôže byť len samotné predloženie daňového dokladu, hoci formálne správneho a bezchybného, podkladom pre uznanie nároku na odpočítanie dane, ale tento nárok musí byť v prvom rade fakticky podložený existujúcim zdaniteľným plnením.

46. Pokiaľ ide o rozloženie dôkazného bremena, v daňovom konaní platí, že daňový subjekt preukazuje a) skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosť, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosť, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

47. V predmetnej veci je zrejmé, že žalovaný, resp. správca dane, nespochybnili materiálny základ žalobcom deklarovaných zdaniteľných plnení v zmysle predložených faktúr od dodávateľskej spoločnosti BLOCKTRADE s. r. o., č.: FA 913009, FA 913010, FA 913011, FA 913012, FA 913013, FA 913014, FA 913015, FA 913016, FA 913017, vystavených v mesiaci december 2013. Vzhľadom na výsledky dokazovania vo vzťahu k dodávateľským spoločnostiam považovali za pochybnú skutočnosť, či tieto deklarované plnenia boli reálne dodané osobou uvedenou na faktúrach. Žalobca, uplatňujúci si nárok na odpočet DPH za účelom preukázania dodania zdaniteľných plnení predložil správcovi dane najmä faktúry vystavené dodávateľskou spoločnosťou, z ktorých však nevyplýva, že dodávateľské faktúry boli skutočne vystavené dodávateľom, BLOCKTRADE s. r. o. Konateľ tohto dodávateľa poprel vystavenie predmetných faktúr v danom období nemal žiadnych zamestnancov ani motorové vozidlá, nevedel uviesť žiadne podrobnosti k dodávke. Zásobníky na propán - bután, z ktorých mala byť prečerpávaná uvedená komodita boli majetkom firmy KORONA Svrčinovec s.r.o., personálne prepojená s osobou sťažovateľa (konateľ Ladislav Hollý, konateľka - dcéra daňového subjektu, V. K.). Sťažovateľ napriek výzve nepreukázal, na základe akého titulu využíva váhu a zásobníky na plyn, ktoré nie sú v jeho vlastníctve. Obsah 2 ks zásobníkov užívali tri spoločnosti, pričom skladová evidencia nerozlišovala ich používanie skladujúcimi firmami. Preprava mala byť uskutočňovaná spoločnosťou LANEY INVEST s.r.o., Praha, personálne prepojená so sťažovateľom (konateľ - Štefánia Hollá - manželka Ladislava Hollého), ktorá nemala žiaden majetok a vozidlá si mala prenajímať. V čase deklarovanej prepravy vozidlami označenými daňovým subjektom, tieto neboli registrované mýtnym systémom, resp. sa nenachádzali na Slovensku. Podľa tvrdenia konateľa dodávateľa BLOCKTRADE s. r. o. plyn nakupoval od litovských firiem, pričom toto tvrdenie nebolo preukázané a bolo v rozpore s vykonaným dokazovaním, podľa ktorého sa malo plniť zo zásobníkov, ktoré boli majetkom firmy KORONA Svrčinovec s.r.o., bez prepravy pre sťažovateľa. Dodávka mala byť plnená sťažovateľom pre spoločnosť LANEY INVEST s.r.o., Praha tak, že do Svrčinovca zo zásobníkov vo vlastníctve KORONA Svrčinovec s.r.o. bol prečerpávaný plyn do cisterien a rozvezený po čerpacích staniách v ČR. Pri prečerpávaní plynu neboli zamestnanci sťažovateľa a vodič nemal vedomosť o tom, kto vypisuje sprievodné doklady. Ani podľa názoru kasačného súdu zo strany sťažovateľa neboli odstránené rozpory vo vykonaných dôkazoch, a teda pochybnosti správcu dane o reálnom plnení, pri ktorom by došlo k

vzniku práva sťažovateľa nakladať s tovarom ako vlastník. Rozsiahlym dokazovaním správcu dane bolo preukázané, že obchodné transakcie medzi spoločnosťou BLOCKTRADE s. r. o. ako dodávateľom a žalobcom, ako aj dodávateľom jeho dodávateľa spoločnosťou KORONA Svrčinovec s. r. o. boli umelo vytvorené bez ekonomického opodstatnenia.

48. Uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu a odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege podľa ust. § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH, ale je iba právom platiteľa tejto dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu, ktorý je platiteľom dane. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužiteľná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi, čo žalobca nesporne nepreukázal. Správca dane má následne právo preveriť reálnosť dodávky odberateľovi tovaru, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V okamihu, kedy správca dane spochybnil dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Už samotné zistenie skutočnosti, že daňový subjekt nevie dôveryhodne preukázať okamih zdaniteľného plnenia, t. j. prechod práva nakladať s tovarom, pohyb finančných prostriedkov nezodpovedá konkrétnym dodávateľsko-odberateľským vzťahom, nie je teda transparentným spôsobom odzrkadlený v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o reálnosti jeho dodávok. Takýto spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní.

49. Kasačný súd s poukazom na § 29 ods. 8 zákona o správe daní opätovne 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 tomto smere preto dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočívala na daňovom subjekte - sťažovateľovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH i preukázal, (nielen formálnymi dokladmi) čo sťažovateľ neurobil.

50. K námietke sťažovateľa ohľadom nezákonnosti prerušenia výkonu daňovej kontroly na obdobie od 02.03.2015 do 30.09.2015 kasačný súd konštatuje, zhodne s názorom krajského súdu v napadnutom rozhodnutí, že je nedôvodná, pretože nedodržanie trojmesačnej lehoty na vybavenie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií podľa článku 10 nariadenia Rady č. 904/2010 nespôsobuje nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly, jedná sa o procesnú lehotu, ktorej nedodržanie nemá vplyv na zákonnosť rozhodnutia správcu dane v daňovom konaní. Daňová kontrola bola začatá zákonom určeným spôsobom dňa 18.03.2014. Do lehoty na vykonanie daňovej kontroly sa nepočítali lehoty, počas ktorých došlo k jej prerušeniu (od 23.12.2014 do 06.02.2015 a od 02.03.2015 do 30.09.2015) podľa § 61 ods. 5 daňového poriadku. Správca dane pokračoval v daňovej kontrole po tom, ako pominuli dôvody jej prerušenia podľa § 61 ods. 4. Ukončená bola dňom prevzatia protokolu z výsledkov daňovej kontroly § 46 ods. 9 písm. a) daňového poriadku dňa 19.11.2015, teda pred uplynutím jedného roka od jej začatia.

51. Ďalšie skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybňoval predmetné rozhodnutie krajského súdu boli totožné s námietkami, ktoré namietal už v podanej žalobe a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal. Kasačný súd zistil, že kasačná sťažnosť žalobcu neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

52. Kasačný súd dospel k názoru, že rozhodnutie krajského súdu spĺňa kritériá pre odôvodňovanie súdnych rozhodnutí, a preto ho možno považovať za preskúmateľné a ústavne akceptovateľné. Dôvody svojho rozhodnutia obšírne vysvetlil, preto jeho rozhodnutie nemožno považovať za svojvoľné, zjavne

neodôvodnené, resp. ústavne nekonformné. Za porušenie základného práva zaručeného v čl. 46 ods. 1 Ústavy SR nemožno považovať to, že krajský súd neodôvodnil svoje rozhodnutie podľa predstáv sťažovateľa.

53. Podľa Najvyššieho súdu Slovenskej republiky rozhodnutia krajského súdu, žalovaného a správcu dane obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti, žalovaný pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona a logického uvažovania, všetky dôkazy zhodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Na základe uvedených dôvodov kasačnú sťažnosť zamietol podľa § 461 S. s. p., keďže po jej preskúmaní zistil, že nie je dôvodná.

54. O náhrade trov kasačného konania najvyšší súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 S.s.p. v spojení s § 467 ods. 1 S. s. p. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania zo zákona neprislúcha, preto sťažovateľovi právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

55. 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.