

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/14/2019
Identifikačné číslo spisu: 1016200850
Dátum vydania rozhodnutia: 04.02.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:1016200850.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej, PhD. a zo sudcov JUDr. Nory Halmovej a Mgr. Viliama Pohančenika, v právnej veci žalobcu: JAZO, s.r.o., Rebarborová 1, Bratislava, IČO: 35 820 535, právne zastúpený: JUDr. Adela Valocká, advokátka, so sídlom Radvanská 1, P. O. BOX 255, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 262955/2016 zo dňa 11.03.2016, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/102/16-36 zo dňa 11. júla 2017 v spojení s opravným uznesením Krajského súdu v Bratislave č.k. 5S/102/2016-69 zo dňa 21. decembra 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/102/16-36 zo dňa 11. júla 2017 v spojení s s opravným uznesením Krajského súdu v Bratislave č.k. 5S/102/2016-69 zo dňa 21. decembra 2018 z a m i e t a.

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

Odôvodnenie

1.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 262955/2016 zo dňa 11.03.2016. Preskúmaným rozhodnutím žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej len „správca dane“) č. 1722356/2015/9104401/Sap zo dňa 30.11.2015, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 8.105,21 eur a znížil mu uplatnený nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie december 2010 zo sumy 8.752,40 eur na sumu 647,19 eur.

2. Krajský súd v Bratislave v odôvodnení napadnutého rozsudku konštatoval, že kľúčovou otázkou v prejednávanej veci bolo posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 29

ods. 8 zákona č. 511/1991 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb."), keď z vykonaného dokazovania v rámci celého obchodného reťazca tuzemských, ako aj zahraničných spoločností vyplynula nepreukázateľnosť pôvodu obchodovaného tovaru a jeho samotná existencia, pričom všetky okolnosti jednoznačne nasvedčovali tomu, že prostredníctvom žalobcu prebiehala fakturácia tovaru v reťazci obchodných spoločností v tuzemsku, v rámci EÚ a tretích štátov, avšak bez reálneho dodania, čiže išlo o tzv. karusel.

3. Podľa názoru krajského súdu sa správne orgány vecou dôkladne zaoberali, pričom správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie. Preskúvané rozhodnutia obsahujú dostatok relevantných dôvodov a preto ich nemožno považovať za nepreskúmateľné. Postupom správnych orgánov taktiež nebola odňatá žalobcovi ako účastníkovi daňového konania možnosť konať pred týmito orgánmi, pričom správca dane hodnotil dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

4. V rámci svojej argumentácie krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Szf/32/2012 zo dňa 27.11.2012, z ktorého vyplýva, že: „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. Nie je nič neobvyklé, ba je to potrebné, že pri tovare s tak špecifickými vlastnosťami závislými od kvality prírodného materiálu, spôsobu a precíznosti jeho opracovania, akým predmetný tovar bez pochyby mal byť, podnikateľ investujúci do jeho kúpy so zámerom jeho ďalšieho predaja, a teda s potrebnou zodpovednosťou za kvalitu voči odberateľom, takýto tovar aspoň minimálnym spôsobom skontroluje. Minimálne touto bežnou obchodnou aktivitou sa dá vylúčiť situácia, že nakúpi tovar, ktorého existencia je vážnym spôsobom spochybnená. Vzhľadom na okolnosti tohto prípadu, neobstoí žalobcovo jednoduché spoliehanie sa na zásadu neutrality dane z pridanej hodnoty a tvrdenie o nemožnosti ovplyvniť dodržiavanie administratívnych povinností a zákonných postupov zo strany daňových subjektov zúčastnených v obchodnom reťazci zdaniteľných plnení predchádzajúcich alebo nasledujúcich po kontrolovanom zdaniteľnom obchode”.

5. Krajský súd sa stotožnil so záverom žalovaného, podľa ktorého prostredníctvom žalobcu prebiehala fakturácia tovaru v reťazci obchodných spoločností, avšak bez reálneho dodania. Žalobca bol v reťazci daňových subjektov konečným daňovým subjektom na území Slovenskej republiky, kde si uplatnil a aj odpočítal DPH z nadobudnutého tovaru. Tovar následne deklaroval ako dodanie tovaru v rámci Európskeho spoločenstva.

6. Krajský súd mal z obsahu administratívneho spisu za preukázané, že správcovi dane sa v tomto prípade nepodarilo zistiť pôvod a fyzickú existenciu deklarovaného tovaru v reťazci spoločností Xdeal Slovakia, s.r.o. = FOR DESIGN, s.r.o. = S&J PRESSBURG plus, s.r.o. = JAZO, s.r.o., konštatujúc, že všetko nasvedčuje tomu, že skutočným účelom v tomto prípade bolo iba profitovať na nadmerných odpočtoch DPH.

7. Samotné preukázanie dodávok tovaru len listinnými dokladmi nemožno považovať za dôkaz, na základe ktorého si môže daňový subjekt uplatniť odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Skutočnosť, že žalobca má doklady od svojho výlučného dodávateľa ešte nedokazuje, že dodávky boli aj skutočne realizované. Reálne plnenie predmetu zmluvy totiž nebolo preukázané, keďže zo všetkých dôkazov objektívne vyplýva, že žiaden tovar neexistoval. Faktúra je relevantným dokladom len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce reálne plnenie. Zaúčtovanie faktúr v účtovníctve ešte nie je dôkazom reálneho dodania tovaru dodávateľom, ktorý ich vystavil, ale len tvrdením o takejto skutočnosti. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v

zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané. V daňovom konaní je dôkazné bremeno 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.

8. Krajský súd sa stotožnil s názorom daňových orgánov, podľa ktorých transakcie deklarované účtovnými dokladmi v preverovaných spoločnostiach na strane dodávateľov i odberateľa žalobcu nenesú znaky základných obchodných princípov a podporujú správnosť názoru, že k dodávkam tovaru nedošlo.

9. V súvislosti s dôkaznou povinnosťou platiteľa krajský súd uviedol, že ak správca dane na základe určitých informácií nadobudol závažné pochybnosti o pravdivosti predložených dokladov, či vyjadrení, nemusí tieto uznať ako relevantné, ak daňový subjekt ich hodnovernosť nepreukázal, resp. neodstránil pochybnosti zistené správcom dane. Nárok na odpočítanie dane je podmienený nevyhnutnosťou priameho a bezprostredného vzťahu medzi príslušným tovarom alebo službami a zdaniteľnými plneniami, ktoré platiteľ vykonáva v rámci svojej podnikateľskej činnosti.

10. Právo na odpočítanie dane si pritom môže daňový subjekt uplatniť len prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ, čo v danej veci podľa názoru krajského súdu nebolo preukázané. Správca dane na základe šetrení v reťazci dodávateľov a odberateľov v tuzemsku a na základe získaných informácií z medzinárodných dožiadaní vyhodnotil obchodné prípady dôvodne tak, že k prijatiu a následnému dodaniu tovaru v skutočnosti nedošlo.

11. Žalobca tým, že predložil ku kontrole faktúry, CMR, ako aj iné doklady ešte nepreukázal, že mu vzniklo právo na odpočítanie dane, pričom správca dane nevychádzal len z dokladov predložených daňovým subjektom, ale vykonal dokazovanie formou dožiadaní a medzinárodných žiadostí, smerujúcich k prevereniu a získaniu dôkazov o existencii fakturovaného tovaru.

12. Krajský súd zdôraznil, že argumentácia svedčiaca právu na odpočet dane nemôže vychádzať len z priamočiareho jazykového výkladu ustanovení § 8 ods. 1 písm. a/, resp. § 9, § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v rozhodujúcom období (ďalej len „zákon o DPH“), ale je potrebné vo vzájomných súvislostiach s využitím teleologického a systematického výkladu prihliadnuť i na základné princípy, na ktorých je výber DPH postavený (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/64/2015 zo dňa 07.09.2016).

13. Krajský súd na podporu svojich tvrdení poukázal na relevantnú judikatúru Súdneho dvora Európskej únie, v zmysle ktorej nie je v rozpore s právom Európskej únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky zo dňa 27.09.2007, Teleos a i., C-409/04 Zb. s. I-7797, body 65 a 68; Netto Supermarkt, bod 24, ako aj zo dňa 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, bod 25).

14. 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 Súdneho dvora EÚ v spojených veciach Mahagében kft.a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11).

15. Vo vzťahu k žalobcom namietanej nezákonnosti dokazovania a nesprávosti vyhodnotenia jeho výsledkov, v spojitosti s namietanou nesprávosťou rozloženia dôkazného bremena, krajský súd konštatoval, že v žalobcom uvádzaných rozsudkoch Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ, ktoré označil na podporu svojich tvrdení, sa nejednalo o obchod, v ktorom by bola spochybnená samotná

existencia jeho predmetu, t. j. existencia tovaru a s tým spojený reálny základ deklarovaného zdaniteľného plnenia.

16. Z obsahu rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf 1/2010 zo dňa 19.08.2010, na ktorý žalobca v podanej žalobe poukázal, napríklad vyplýva, že v konaní bolo zásadnou právnou otázkou posúdenie rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt ako platiteľa DPH a správcu dane, ak prijaté zdaniteľné plnenie materiálne existuje, ale sú pochybnosti o osobe dodávateľa (taktiež platiteľa), keď práve dodávateľ v rámci miestneho zisťovania nevie preukázať, že dodaný tovar vyrobil, respektíve ako ho obstaral a následne reálne dodal platiteľovi. 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 Commissioners (kontrolné daňové orgány na úseku spotrebných daní v Spojenom kráľovstve) podvodmi typu „kolotoč“. Súdny dvor EÚ vychádzal z predpokladu, že príslušné daňové orgány a ani vnútroštátne sudy 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. To znamená, že sporné daňové kontroly sa týkali reálnych zdaniteľných obchodov.

17. Krajský súd poukázal na skutočnosť, že v prejednávanej veci bola spochybnená samotná existencia tovaru, ktorý mal byť predmetom obchodovania, a z uvedeného dôvodu si je potrebné položiť otázku, s akou odbornou starostlivosťou žalobca pristupoval k realizácii zdaniteľného obchodu, keď obchodoval s niečím, čo neexistovalo. Takýto obchod, o ktorom svedčí len existencia formálnych dokladov (ktoré žalobca skutočne má), nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania. V takom prípade by sa dalo hovoriť o podieľaní sa na zneužití práva vyplývajúceho zo zásady neutrality DPH všetkými vyššie uvádzanými zúčastnenými článkami obchodného reťazca.

18. Z obsahu preskúvaných rozhodnutí nevyplýva, že by orgány daňovej správy od žalobcu požadovali doklady, ktoré by mal on zabezpečiť od ktoréhokoľvek daňového subjektu v kontrolovanom obchodnom reťazci. Samotná skutočnosť, že tieto doklady boli v rámci dožiadaní preverované, ako i iné súvisiace daňové doklady preukazujúce realizáciu zdaniteľných plnení obchodovaním so sporným tovarom medzi jednotlivými článkami obchodného reťazca neznamena, že bolo povinnosťou žalobcu v daňovom konaní vo veci preverenia jeho nároku na nadmerný odpočet takéto daňové doklady týkajúce sa iných subjektov predkladať. Správca dane mal právo preveriť pôvod tovaru, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti, avšak nemal povinnosť žalobcovi napovedať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov rozsiahleho dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení, že so sporným tovarom skutočne obchodoval. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy potvrdzujúce, že predmet obchodu skutočne existoval. Mohol predložiť dôkazy svedčiacie o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia ako i komunikácia s klientmi, prípadne odberateľmi, sa nijako neodlišuje od iných ním vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru alebo jeho obchodných zvyklostí, spôsob komunikácie s potenciálnymi zákazníkmi alebo záujemcami o predmetný tovar, spôsob preverovania množstva a kvality tovaru. Žalobca však v skutočnosti reálne neobchodoval, pretože mal iba snahu získať profit na nadmerných odpočtoch DPH.

19. Krajský súd konštatoval, že pri rozhodovaní je potrebné vykladať relevantné právne normy eurokonformným spôsobom, s prihliadnutím na judikatúru Súdneho dvora EÚ, prípadne Európskeho súdu pre ľudské práva, ak je to v tom ktorom prípade potrebné, avšak zároveň podotkol, že nemožno opomínať povinnosť prihliadať na osobitné okolnosti každého prípadu a účel relevantného zákona, ktoré vo veľkej miere ovplyvňujú konečné rozhodnutie v tej ktorej veci.

20. V závere krajský súd poukázal na existenciu rozsudkov Krajského súdu v Bratislave č. k.

1S/2534/2012-62 zo dňa 11.09.2014 a č. k. 6S/2325/2012-90, 6S/2333/2012 a 6S/2334/2012 zo dňa 06.06.2013, ktorými boli zamietnuté žaloby žalobcu v obdobných veciach, týkajúcich sa rovnakých účastníkov konania a rovnakého tovaru. Krajský súd poukázal zároveň na skutočnosť, že predmetné rozsudky Krajského súdu v Bratislave boli následne potvrdené Najvyšším súdom Slovenskej republiky (konkrétne rozsudkom sp. zn. 8Sžf/108/2014 zo dňa 29.09.2016 a rozsudkom sp. zn. 8Sžf/22/2014, 8Sžf/23/2014 a 8Sžf/24/2014 zo dňa 17.09.2015).

21. Na základe vyššie uvedených skutočností krajský súd konštatoval, že v danej veci neboli zistené žiadne také porušenia zásad daňového konania, ktoré by spôsobili nezákonnosť preskúmaných rozhodnutí, pričom daňové orgány vykonali riadne dokazovanie a žalovaný prihliadol na všetko, čo vyšlo v daňovom konaní najavo. Z predmetných dôvodov Krajský súd v Bratislave dospel k záveru, že námietky uvedené v žalobe neodôvodňujú zrušenie preskúmaných rozhodnutí. Postup žalovaného ako aj preskúmané rozhodnutia boli v súlade so zákonom a preto súd žalobu zamietol.

2.

22. Proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby kasačný súd rozhodnutie Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/102/16-36 zo dňa 11. júla 2017 podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie, a to z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP.

23. Žalobca v podanej kasačnej sťažnosti uviedol, že nesúhlasí s právnymi závermi krajského súdu vyslovenými v odôvodnení napadnutého rozsudku a má za to, že rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, pričom argumentáciu krajského súdu označil za nesprávnu.

24. Žalobca zdôraznil, že v priebehu konania poukazoval na znenie ustanovenia § 71 ods. 2 písm. f/ zákona o DPH, v zmysle ktorého musí faktúra pri dodaní tovaru a služby v tuzemsku okrem iného obsahovať údaj o množstve a druhu dodaného tovaru. Uvedený údaj sa na spornej faktúre podľa tvrdení žalobcu nachádzal, čo nebolo spochybnené ani správcom dane. Relevantné právne predpisy teda výslovne uvádzajú, aké náležitosti musí daňový doklad obsahovať, pričom tieto skutočnosti ním predložené faktúry obsahovali. Žalovaný nemôže podľa názoru žalobcu svojvoľne určovať, ako má konkrétny daňový doklad vyzerieť, podčiarkujúc, že faktúra ako daňový doklad nemusí obsahovať označenie pôvodu tovaru.

25. Žalobca ďalej uviedol, že sa zúčastňoval ústnych pojednávaní a predložil všetky relevantné doklady, ktorými mal v zmysle zákona povinnosť disponovať a zároveň si splnil všetky daňové povinnosti. Vzhľadom na skutočnosť, že zákon okrem žalobcom predložených dokladov (faktúry, dodacie listy, daňové priznania a doklady o úhrade) neukladá povinnosť zabezpečiť iné doklady v súvislosti s predmetným tovarom, nemožno podľa názoru žalobcu od neho spravodlivo očakávať predloženie dôkazov, ktorými nemôže disponovať a a priori ani to, že žalobca odhadne, čo treba ako dôkaz predložiť, aby odstránil pochybnosti správcu dane o hodnovernosti dokladu. Žalobca v tejto súvislosti namietal, že nie je v jeho dosahu preukázať, ako bolo ďalej nakladané s tovarom, ktorý bol predaný odberateľovi žalobcu.

26. Žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2010. V tejto súvislosti označil žalobca ako relevantný moment, že daňový subjekt predmetný tovar nevyrábala ani špeciálne neupravoval, primárne ho zabezpečil pre potreby svojich odberateľov, zdôrazňujúc, že nie je možné spravodlivo žiadať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné procesy a obstarávacíe procesy tovarov u iných subjektov pred dodaním tovaru. V danom prípade nie je možné spochybňovať materiálnu existenciu tovaru, keď daňový subjekt má v tom skladovú evidenciu, príjemku aj výdajku tovaru.

27. Odpočítanie dane z pridanej hodnoty na vstupe nemôže byť podmienené preukázaním skutočností, ktoré môžu preukázať iba ďalšie osoby zúčastnené na transakciách. Inak povedané, nie je možné od platiteľa žiadať preukázanie skutočností týkajúcich sa vzťahu dodávateľa a jeho subdodávateľov.

28. Z uvedeného podľa názoru žalobcu vyplýva, že daňový subjekt vyčerpal vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má k tomu zodpovedajúcu faktúru s položkovitým popisom druhu a ceny dodaných tovarov od určitého dodávateľa. Následne na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov, znáša dôkazné bremeno aj dôkaznú núdzu správca dane.

29. Žalobca konštatoval, že ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadradený dodržiavaniu a rešpektovaniu práv, ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom. Za situácie, kde právo umožňuje rozdielny výklad, nemožno pri riešení prípadu obísť fakt, že na poli verejného práva štátne orgány môžu konať len to, čo im zákon výslovne umožňuje. Pri ukladaní a vymáhaní daní podľa zákona sú orgány verejnej moci povinné šetriť podstatu a zmysel základných práv a slobôd, teda v prípade pochybností sú povinné postupovať miernejšie (in dubio mitius).

30. Žalobca zastáva názor, že krajský súd nesprávne vyhodnotil dôkaznú situáciu, keď sa stotožnil so všetkými tvrdeniami žalovaného a priklonil sa na jeho stranu bez toho, aby sa adekvátne zaoberal aj skutočnosťami uvádzanými žalobcom.

31. V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ z 21.06.2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, ktorého podstata spočíva v tom, že daňové úrady nemôžu od podnikateľov chcieť, aby preverovali dodávateľov a tiež Súdny dvor rozhodol, že daný štát nemôže stopnúť vrátenie dane týmto podnikateľom len vtedy, keď im daniari cez objektívne dôkazy dokážu, že vedeli alebo mali vedieť, že obchody sú fiktívne a sú tak spojené s daňovým podvodom.

32. Žalobca mal za to, že všetky podmienky formulované v zákonných ustanoveniach splnil, na predložených faktúrach sú správne uvedené všetky zákonom ustanovené položky a súčasne skutočnosti, ktoré vyšli počas konania najavo jednoznačne deklarujú, že k jednotlivým zdaniteľným plneniam reálne došlo. Z uvedeného dôvodu žalobca zastáva názor, že krajský súd zistený skutkový stav nesprávne právne posúdil.

3.

33. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril písomným podaním doručeným Krajskému súdu v Bratislave dňa 12.06.2018, v ktorom navrhol, aby kasačný súd rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/102/16-36 zo dňa 11. júla 2017 ako vecne správny potvrdil, kasačnú sťažnosť zamietol a žalobcovi nepriznal náhradu trov konania.

34. Žalovaný v rámci svojej argumentácie uviedol, že podľa jeho názoru z administratívneho spisu nevyplýva, že by správca dane od žalobcu požadoval predloženie dokladov, ktoré by bol povinný on sám zabezpečiť od ktoréhokoľvek daňového subjektu v kontrolovanom obchodnom reťazci. Samotná skutočnosť, že tieto doklady boli v rámci dožiadania a miestnych zisťovaní správcom dane preverované tak isto, ako aj iné súvisiace daňové doklady preukazujúce realizáciu zdaniteľných plnení obchodovaním so sporným tovarom medzi jednotlivými článkami obchodného reťazca neznamena, že bolo povinnosťou žalobcu v daňovom konaní vo veci preverenia jeho nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty takéto daňové doklady týkajúce sa iných subjektov predkladať. Správca dane mal právo preveriť pôvod tovaru, ako aj odstrániť vzniknuté pochybnosti, avšak zároveň nemal povinnosť žalobcovi napovedať, akým spôsobom má preukázať pravdivosť svojich tvrdení o reálnosti obchodu so sporným tovarom. Z uvedeného dôvodu žalovaný zastáva názor, že dôkazné bremeno bolo v danom prípade primerane rozložené medzi žalobcom a správcom dane.

35. Žalovaný poukázal na skutočnosť, že správca dane vykonaným šetrením nezistil pôvod tovarov, ktoré boli uvedené na faktúrach, nezistil konečného spotrebiteľa tovarov, krajinu spotreby tovarov, a teda ani krajinu odvedenia dane. Preverovaný pohyb tovarov podľa názoru žalovaného potvrdil tvrdenie správca dane, že spoločnosti zapojené do reťazových obchodov obchodovali s fiktívnym tovarom. Správcovi dane sa v procese dokazovania nepodarilo zistiť žiaden relevantný dôkaz o reálnej existencii tovarov deklarovanych na faktúrach. Platitelia zúčastnení v obchodnom reťazci v tuzemsku nepreukázali

vznik daňovej povinnosti podľa § 19 zákona o DPH z titulu reálneho dodania tovarov.

36. Na základe zistených skutočností sa žalovaný domnieva, že pohyb tovaru v reťazci tuzemských a zahraničných spoločností prebehol iba formálne. Všetky spoločnosti na území Slovenskej republiky zapojené v reťazci deklarovali, že skladovali svoj tovar v priestoroch spoločnosti S&J PRESSBURG plus, s.r.o., ktorá patrila O. D.. Tovar bol v reťazci obchodných spoločností fakturovaný ako intrakomunitárne dodanie tovaru v rámci EÚ a následne na územie tretích štátov (Seychely a Srbsko), kde sa ale realnosť dodania tovaru nepotvrdila (z odpovede na medzinárodnú žiadosť od českej daňovej správy vyplynulo, že v uvedených prípadoch bola vykonaná iba dokladová kontrola tovaru, fyzické kontroly neboli v evidencii colného úradu zaznamenané). Rovnako nie je známy ani pôvod tovarov uvedených na dodávateľských faktúrach.

37. V danom prípade bolo zistené, že žalobca je v reťazci daňových subjektov konečným daňovým subjektom na území Slovenskej republiky, kde si uplatnil a aj odpočítal daň z nadobudnutého tovaru. Nadobudnutý tovar následne žalobca deklaroval ako dodanie tovaru v rámci Európskej únie, kde ale jeho fyzická existencia nebola potvrdená. Podľa názoru žalovaného zistenia správca dane nasvedčujú tomu, že sa jedná o typický obchodný reťazec, ktorý má všetky znaky karuselového obchodu.

38. Podľa žalovaného obchodné transakcie, ktoré boli deklarované dokladmi v reťazci spoločností FOR DESIGN, s.r.o. (SR) = S&J PRESSBURG plus, s.r.o. (SR) = JAZO, s.r.o. (SR) = J.K. Consult, s.r.o. (ČR) = Martin Hendrix Sociétés Anonyme (Mahé, Seychelská republika), nenesú znaky základných obchodných princípov a podporujú správnosť názoru správca dane, že k dodávkam granitovej a mramorovej dlažby reálne nedošlo.

39. Žalovaný konštatoval, že správca dane podložil zistené skutočnosti skutkovými zisteniami s konkrétnym odkazom na vykonané dôkazy a ich obsah, ktoré vyhodnotil a dostatočne zdôvodnil, na základe čoho dospel k správne právnemu názoru, že v rozpornom obchodnom prípade bolo preukázané vytvorenie umelých obchodných vzťahov v reťazci obchodných spoločností, ktorých jediným účelom bolo získanie daňovej výhody uplatnením práva na odpočítanie dane.

40. Žalobca podľa názoru žalovaného v rámci podanej kasačnej sťažnosti neuviedol žiadne nové skutočnosti a ani nepredložil žiadne nové dôkazy, ktoré by preukázali prijatie fakturovaného tovaru od spoločnosti S&J PRESSBURG plus, s.r.o., ako aj jeho následné dodanie v rámci Európskej únie. Je pritom evidentné, že z predloženého spisového materiálu nevyplýva, že by správca dane v danom prípade v rámci dokazovania preniesol zodpovednosť na žalobcu, ale práve naopak, správca dane za účelom zistenia skutkového stavu vykonal vo veci dokazovanie, čo preukazujú ním vydané tuzemské dožiadania, medzinárodné dožiadania, zápisnice o vypočúvaní svedkov.

41. V závere svojho vyjadrenia žalovaný poukázal na vybrané rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ktorými rozhodoval vo veciach tých istých účastníkov konania s obdobným predmetom konania, a to tým spôsobom, že potvrdil rozhodnutia Krajského súdu v Bratislave, ktorými krajský súd zamietol žaloby žalobcu o preskúmanie rozhodnutí žalovaného.

4.

42. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok v spojení s vydaným opravným uznesením ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

43. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, 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.

44. Podľa § 454 SSP, na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

45. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd Slovenskej republiky zistil, že Daňový úrad Bratislava VI vykonal u žalobcu ako platiteľa DPH daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu (Upovedomenie o vykonaní daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu č. 801/321/9365/2011 zo dňa 04.02.2011), ktorá sa začala dňa 16.02.2011. Kontrolou bolo zistené, že žalobca si za zdaňovacie obdobie december 2010 uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH z faktúry č. 2010163 zo dňa 01.12.2010 v celkovej sume 26.779,76 Eur, z toho 19% DPH v sume 4.275,76 Eur za mramorovú dlažbu I. triedy v množstve 38,8 m² a z faktúry č. 2010170 zo dňa 20.12.2010 v celkovej sume 23.984,45 Eur, z toho 19% DPH v sume 3.829,45 Eur za granitovú dlažbu I. triedy v množstve 69,5 m² od dodávateľa S&J PRESSBURG plus, s.r.o., Na Hrebienku 30, 811 02 Bratislava, IČO: 35 835 737, IČ DPH: SK2020288611 (O. D., konateľ spoločnosti).

46. Daňový úrad Bratislava VI zaslal dňa 09.03.2011 na Daňový úrad Bratislava I dožiadanie č. 801/321/18036/2011 zo dňa 08.03.2011, ktorým požiadal miestne príslušného správcu dane daňového subjektu S&J PRESSBURG plus, s.r.o. o preverenie uskutočnenia zdaniteľných plnení deklarovaných vo faktúrach č. 2010170 zo dňa 20.12.2010 a č. 2010163 zo dňa 01.12.2010. Daňový úrad Bratislava VI zároveň požiadal Daňový úrad Bratislava I o zistenie pôvodu tovaru granitovej a mramorovej dlažby I. triedy a to zaslaním dožiadaní na miestne príslušných správcov dane za účelom preverenia daňových subjektov vystupujúcich ako dodávateľia spoločnosti S&J PRESSBURG plus, s.r.o.

47. V čiastočnej odpovedi na dožiadanie č. 600/322/159347/11/StrK zo dňa 08.07.2011 dožiadaný správca dane špecifikoval kroky, ktoré boli za účelom preverenia spoločnosti S&J PRESSBURG plus, s.r.o. zrealizované, pričom konštatoval, že preverovaný daňový subjekt doposiaľ so správcom dane nespokupracoval, nepreukázal uskutočnenie žiadnych zdaniteľných obchodov a ani nepredložil žiadne doklady. Dňa 01.07.2011 sa dostavil k správcovi dane splnomocnený zástupca spoločnosti, avšak nepredložil žiadne doklady, ktoré správca dane vo výzve požadoval a nezodpovedal na žiadne kladené otázky zamestnancom správcu dane.

48. Následne dňa 15.08.2011 sa dostavila na Daňový úrad Bratislava I osoba, ktorá sa predstavila ako D. L. (nepredložil preukaz totožnosti, nakoľko si ho zabudol) s množstvom dokladov spoločnosti S&J PRESSBURG plus s.r.o.

49. Miestne príslušný správca dane spoločnosti S&J PRESSBURG plus, s.r.o. šetril ďalej pohyb a pôvod tovaru na strane dodávateľa formou dožiadania a preveroval ďalšieho dodávateľa v reťazci, ktorým je spoločnosť FOR DESIGN, s.r.o., pričom požiadal miestne príslušný Daňový úrad Piešťany o preverenie pôvodu tovaru granitovej a mramorovej dlažby u dodávateľa spoločnosti FOR DESIGN, s.r.o. Daňový úrad Piešťany v súvislosti s požadovaným objasnením pôvodu granitovej dlažby až po výrobcu zistil, že daňový subjekt FOR DESIGN, s.r.o. na adrese sídla spoločnosti reálne nesídlí, na adrese sídla nie je možné zastihnúť konateľa a ani inú osobu zo spoločnosti, jediným konateľom a majiteľom je od 12.11.2010 Z. D., F. XX/XXX, B. E. K.. Od 29.10.2004 do 11.11.2010 bol konateľom spoločnosti FOR DESIGN, s.r.o. Z. G., O. a od 04.06.2004 do 29.10.2004 boli konateľmi spoločnosti O. X., Z. D. X, I. W. O. Y., A. E.A. XXXX/X, I.. Písomnosti zaslané na adresu trvalého bydliska konateľa spoločnosti pána D. sa vrátili s poznámkou „adresát neznámy“.

50. O výsledkoch zistených v priebehu výkonu daňovej kontroly správca dane vyhotovil protokol z kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu č. 9102404/5/1351/12/KacL zo dňa 16.01.2012 (ďalej len „protokol“), ktorý bol žalobcovi spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie doručený dňa 30.01.2012. Daňový úrad Bratislava VI určil vo výzve

dátum prerokovania protokolu na deň 14.02.2012. Žalobca sa k protokolu vyjadril písomným podaním doručeným správcovi dane dňa 08.02.2012. K prerokovaniu protokolu so žalobcom došlo dňa 14.02.2012 (Zápisnica o ústanom pojednávaní č. 9102404/1/3413/12/KacL zo dňa 14.02.2012).

51. Na základe výsledkov zistených v priebehu výkonu daňovej kontroly vydal Daňový úrad Bratislava VI dodatočný platobný výmer č. 9102404/1/142157/2012/KacL zo dňa 16.02.2012, ktorým žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. znížil nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie december 2010 zo sumy 8.752,40 eur na sumu 647,19 eur.

52. Žalobca podal proti dodatočnému platobnému výmeru č. 9102404/1/142157/2012/KacL zo dňa 16.02.2012 odvolanie, o ktorom rozhodol po preskúmaní v odvolaní uvádzaných skutočností v nadväznosti na predložený spisový materiál žalovaný rozhodnutím č. 1020502/1/1078165/2012/1042 zo dňa 16.07.2012 tak, že predmetný dodatočný platobný výmer zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie, dôvodiac, že správca dane v priebehu daňovej kontroly nedostatočne preveril existenciu fakturovaného tovaru v reťazci podnikateľských subjektov v tuzemsku a zároveň nedostatočne zistil na aký účel kontrolovaný daňový subjekt použil deklarované zdaniiteľné obchody, ktoré podľa faktúr mal nadobudnúť od spoločnosti S&J PRESSBURG plus, s.r.o., Na Hrebienku 30, 811 02 Bratislava, IČO: 35 835 737, IČ DPH: SK2020288611.

53. Správca dane pokračoval v konaní vo veci vyrubenia dane a za účelom preverenia pohybu tovaru zaslal žalobcovi výzvu č. 9102401/5/2440379/2012/Sap zo dňa 06.09.2012, aby preukázal, na aký účel použil tovar deklarovaný vyššie uvedenými faktúrami.

54. Dňa 26.09.2012 sa k správcovi dane dostavil A. Y. Š., konateľ žalobcu a predložil faktúry č. 2010163 a č. 2010170 od dodávateľa S&J PRESSBURG plus, s.r.o., výdavkové pokladničné doklady č. 10HV00244, č. 11HV00002, č. 11HV00010, príjmové pokladničné doklady (bez čísla) spoločnosti S&J PRESSBURG plus, s.r.o. a bankové výpisy č. 2011/2, č. 2011/3, č. 2011/3 a č. 2011/6 z účtu ČSOB, a.s. patriaceho žalobcovi. Z dôvodu nepredloženia všetkých požadovaných dôkazov prijal Daňový úrad Bratislava do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9102401/5/2710128/2012/Sap zo dňa 26.09.2012 opatrenie, že žalobca dodatočne predloží písomné vyjadrenie, na aký účel použil tovar.

55. Dňa 01.10.2012 sa na Daňový úrad Bratislava dostavil opätovne A. Y. Š., ktorý predložil správcovi dane faktúru č. 120100023 zo dňa 11.09.2012 vystavenú pre odberateľa J. K. Consult, s.r.o., dodací list k faktúre č. 120100023 zo dňa 11.09.2012, medzinárodný nákladný list (CMR) č. SK0359689, o čom správca dane spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 9102401/5/2760860/2012/Sap zo dňa 01.10.2012. Faktúrou č. 120100023 zo dňa 11.09.2012 žalobca deklaroval predaj tovaru (mramorovej a granitovej dlažby v množstve 738,38 m², ktorý mal nadobudnúť v decembri 2010) v celkovej sume 308 569,00 eur oslobodený od dane českému platiteľovi J. K. Consult. s.r.o.

56. Z obsahu medzinárodného nákladného listu CMR č. SK0359689 správca dane zistil, že prepravu tovaru mala vykonať spoločnosť Transeuropa, s.r.o., Štrková 4, Žilina, miestom nakladania tovaru boli Piešťany, miestom vyloženia Brno - Modřice a tovar mala prevziať spoločnosť ESA s.r.o., Oldřichova 158, Kladno, Česká republika (nie spoločnosť J. K. Consult, s.r.o. ako deklaroval žalobca, tento bol označený ako prijemca).

57. Dňa 10.10.2012 sa na Daňový úrad Bratislava dostavil A. Y. Š., ktorý na otázku správcu dane, komu boli medzinárodné prepravné služby fakturované a kto hradil prepravné náklady odpovedal, že preprava bola po vzájomnej dohode fakturovaná spoločnosti J. K. Consult, s.r.o., ktorá mala vykonať úhradu. K otázke, kedy a akým spôsobom bola uhradená faktúra č. 120100023 zo dňa 11.09.2012 sa vyjadril, že uhradená bola a doklady predloží. O týchto skutočnostiach bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9102401/5/2896101/2012/Sap zo dňa 10.10.2012. Následne dňa 19.10.2012 A. Y. Š. priniesol správcovi dane bankový výpis č. 2012/9 z účtu patriaceho žalobcovi, ktorým preukázal čiastočnú bezhotovostnú úhradu faktúry č. 120100023 v sume 289.303,00 eur vykonanú dňa 19.09.2012 z bankového účtu spoločnosti J. K. Consult, s.r.o. vedeného v ČSOB, a.s., o čom správca

dane spísal zápisnicu o ústnom pojednávani č. 9102401/5/3022601/2012/Sap zo dňa 19.10.2012.

58. Správca dane preveroval uskutočnenie prepravy zaslaním dožiadania č. 9102401/5/3620143/2012/Sap zo dňa 05.12.2012 adresovaného Daňovému úradu Žilina, ako miestne príslušnému správcovi dane daňového subjektu Transeuropa, s.r.o., ktorým požiadal o preverenie medzinárodnej prepravy tovaru (mramorovej a granitovej dlažby v množstve 738,38 m²) z tuzemska - Piešťany na územie Českej republiky do Brno - Modřice v zdaňovacom období september 2012, ktorá mala byť poskytnutá pre odberateľa J.K.Consult, s.r.o.

59. Dňa 23.01.2013 bola správcovi dane doručená odpoveď na dožiadanie zo dňa 17.01.2013, z ktorej vyplynulo, že zamestnanci Daňového úradu Žilina vykonali dňa 16.01.2013 miestne zisťovanie na adrese sídla daňového subjektu Transeuropa, s.r.o., ktorým zistili, že táto spoločnosť vystavila a zaevidovala v účtovníctve faktúru č. 10120714 zo dňa 14.09.2012, daň z faktúry bola priznaná a odvedená v zdaňovacom období september 2012. X. Š., konateľ spoločnosti Transeuropa, s.r.o. potvrdil vykonanie prepravy. Podľa jeho vyjadrenia bola preprava vykonaná ťahačom a návesom, ktoré vlastní spoločnosť Transeuropa, s.r.o. Prepravu mal vykonať zamestnanec tejto spoločnosti. Konateľ uviedol, že úhradu faktúry vykonal v hotovosti. O uvedenom bola spísaná zápisnica o miestnom zisťovaní č. 9500401/5/193947/2013.

60. Za účelom preverenia intrakomunitárnej transakcie zaslal správca dane žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií zo dňa 03.12.2012, v ktorej požiadal českú finančnú správu o preverenie nadobudnutia tovaru. Dňa 18.09.2013 mu bol doručený list, v ktorom český správca dane uviedol, že daňový subjekt J. K. Consult, s.r.o. predložil tieto doklady: faktúra č. 120100023, dodací list k faktúre č. 120100023 za tovar od dodávateľa JAZO, s.r.o., CMR č. SK0359689, faktúra č. 10120714 za prepravu od dodávateľa Transeuropa, s.r.o., faktúra č. 10120791, CMR č. SK8450728 za prepravu od dodávateľa Transeuropa, s.r.o., faktúra č. 0702012 za tovar pre odberateľa Martin Hendrix Société Anonyme, Mahé, Republic of Seychelles, žiadosť o umiestnenie tovaru v slobodnom pásme, rozhodnutie o umiestnení tovaru do slobodného pásma, príjmový skladový list č. 3123/12, bankový výpis č. 2012/9, z účtu vedeného v ČSOB, a.s., evidenciu DPH za september 2012.

61. Dňa 25.09.2013 bol správcovi dane doručený formulár, v ktorom česká daňová správa okrem zoznamu predložených dokladov uviedla, že podľa vyjadrenia U. O. D., konateľa spoločnosti J. K. Consult, s.r.o. tovar za spoločnosť J. K. Consult, s.r.o. preberal on osobne v sklade žalobcu v Piešťanoch (žalobca nikdy správcovi dane nedeklaroval, že by mal v uvedených priestoroch svoj sklad). Miesto nakládky bolo v Piešťanoch a miesto vykládky v Brne - Modřice v logistickom centre ESA s.r.o. Prepravu tovaru do skladu v Brne -Modřicích zabezpečovala spoločnosť Transeuropa, s.r.o. Tovar bol použitý na ďalší predaj a dovtedy bol uložený v sklade v Brne - Modřicích. Konateľ prevzal tovar fakturovaný dokladom č. 120100023 fyzicky v množstve uvedenom na faktúre. Z týchto dokladov vyplynulo, že český platiteľ J. K. Consult, s.r.o. vystavil faktúru č. 0702012 zo dňa 19.09.2012, ktorou deklaroval predaj mramorovej a granitovej dlažby v množstve 738,38 m² v celkovej sume 312 334,74 eur pre odberateľa A. G. S. W., A., X. F. S..

62. Rozhodnutím č. 9104401/5/1097477/2014/Sap zo dňa 24.03.2014 správca dane prerušil konanie vo veci vyrubenia dane z pridanej hodnoty a vydania rozhodnutia za zdaňovacie obdobie december 2010 u žalobcu z dôvodu, že začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia- zaslanie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií.

63. Správca dane preveroval reťazovú fakturáciu predmetného tovaru zaslaním žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií č. 9104401/5/972848/2014 zo dňa 13.03.2014. Dňa 08.09.2015 bola správcovi dane doručená odpoveď, v ktorej česká daňová správa uviedla, že deklarovaný tovar bol predaný spoločnosti A. G. a umiestnený do slobodného pásma. Podľa oznámenia colného úradu boli pri uložení tovaru do slobodného pásma prítomní zamestnanci Colného úradu pre Juhomoravský kraj. Podľa oznámenia Colného úradu pre Juhomoravský kraj tovar opustil územie Európskeho spoločenstva. Z dokladov tvoriacich prílohu k odpovedi vyplynulo, že Colný úrad Brno vydal rozhodnutie o pridelení colne schváleného určenia - umiestnenie tovaru do slobodného pásma na základe žiadosti o umiestnení tovaru

v slobodnom pásme, ktorou žiadateľ J.K.Consult, s.r.o. navrhol umiestniť tovar do slobodného pásma, ktorého prevádzkovanie bolo povolené Colným úradom Brno spoločnosti B.F.C.W. Logistics s.r.o., Česká republika. Podľa údajov colného vyhlásenia - vývozného sprievodného dokladu bola odosielateľom deklarovaného tovaru spoločnosť B.F.C.W. Logistics s.r.o. a príjemcom bola spoločnosť LAMAC d.o.o., AnteParčetica 22/2, Subotica, Srbsko.

64. Oznámením č. 1424630/2015/9104401/Sap zo dňa 16.09.2015 správca dane oznámil žalobcovi, že dňa 08.09.2015 pominuli dôvody vedúce k prerušeniu daňového konania u žalobcu.

65. Dňa 28.10.2015 správca dane oboznámil žalobcu so zisteniami a výsledkami preverovania v rámci vyrubovacieho konania vykonávaného na základe rozhodnutia žalovaného č. 1020502/1/1078165/2012/1042 zo dňa 16.07.2012, o čom správca dane spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 21105832/2015/9104401/Sap zo dňa 28.10.2015.

66. Zo spisového materiálu vyplýva, že správca dane doplnil svoje dokazovanie aj o skutočnosti zistené orgánmi činnými v trestnom konaní, ktoré boli dňa 24.07.2013 sprístupnené Ministerstvom vnútra Slovenskej republiky, Prezidiom policajného zboru, Národnou kriminálnou agentúrou, Bratislava pre účely daňovej kontroly vykonávanej u daňového subjektu KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o. (O. D., konateľ spoločnosti). Správca dane nahliadol do spisu tohto daňového subjektu a vyhotovil fotokópie písomností, ktoré mu poskytli relevantné informácie vzťahujúce sa k zdaniteľným obchodom daňového subjektu FOR DESIGN, s.r.o. za roky 2009, 2010 a 2011. O uvedenom správca dane spísal úradný záznam č. 21191706/2015/9104401/Sap zo dňa 06.11.2015. Nahliadnutím do zápisníc o výsluchu svedkov správca dane zistil, že daňový subjekt FOR DESIGN, s.r.o. nepotvrdil reálne dodania tovarov v tuzemsku pre odberateľa S&J PRESSBURG plus, s.r.o., nepreukázal materiálnu existenciu tovarov deklarovaných faktúrami. Preprava tovarov nebola realizovaná, obchodné transakcie prebiehali vždy v skladových priestoroch na Žilinskej ceste v Piešťanoch, ktoré boli majetkom spoločnosti S&J PRESSBURG plus, s.r.o.

67. Zamestnanec správcu dane nahliadol do spisu daňového subjektu JANSON SK, s.r.o., Na Hrebienu 30, Bratislava (od 01.01.2014 je právny nástupcom v dôsledku zlúčenia spoločnosť KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o.) a vyhotovil fotokópie písomností, ktoré mu poskytli relevantné informácie a dôkazy vzťahujúce sa k pohybu preverovaných tovarov (dlažba, prírodný kameň) za rok 2010 a rok 2011. O uvedenom správca dane spísal úradný záznam č. 21191706/2015/9104401/Sap zo dňa 06.11.2015.

68. Rozsiahlym dokazovaním správca dane zistil, že preverovaný tovar v tuzemsku dodávala spoločnosť S&J PRESSBURG plus, s.r.o. žalobcovi, ktorý následne fakturoval intrakomunitárne dodanie tovaru oslobodené od dane spoločnosti J.K.Consult, s.r.o. do Českej republiky. Spoločnosť J.K.Consult, s.r.o. fakturovala dodanie tovaru oslobodené od dane spoločnosti A. G. Société Anonyme, Mahé, Seychelská republika. Preverovaný tovar nebol definitívne prerokovaný v Českej republike, krajina skutočnej spotreby tovarov nebola Česká republika. Tovar bol vyvezený z Českej republiky do colného skladu v Srbsku, ale neboli definitívne prerokované v Srbsku, krajina skutočnej spotreby tovarov nebola Srbsko. Tovar bol následne dodávaný spoločnosťou Edwards Procurement LLC späť do fakturačného reťazca na Slovensko spoločnosti JANSON SK, s.r.o. (konateľ O. D.), ktorá deklarovala dovoz tovarov na Slovensko.

69. Následne dňa 30.11.2015 vydal správca dane rozhodnutie č. 1722356/2015/9104401/Sap, ktorým žalobcovi určil rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 8.105,21 eur, znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2010 zo sumy-8.752,40 eur na sumu-647,19 eur.

70. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie, o ktorom žalovaný rozhodol rozhodnutím č. 262955/2016 zo dňa 11.03.2016 podľa § 74 ods. 4 Dňového poriadku tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil.

71. Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad 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 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí,

72. 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 vlastníkom. 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.

73. 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.

74. 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,

75. 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.

76. Podľa § 71 ods. 2 písm. f/ zákona o DPH, faktúra musí obsahovať množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby,

77. Podľa § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb., 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.

78. Podľa § 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., 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.

79. Podľa § 15 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb., 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 otázku 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.

80. Podľa § 15 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb., 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 dôkazné 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).

81. Podľa § 15 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb., 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 nesprávosti 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 správcom dane správca dane zaznamená v dodatku k protokolu. Dodatok k protokolu je súčasťou protokolu.

82. Podľa § 15 ods. 16 zákona č. 511/1992 Zb., ustanovenia prvej časti a § 32, 34 a 41 sa primerane použijú aj na daňovú kontrolu.

83. Podľa § 29 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

84. Podľa § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

85. Podľa § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb., 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.

86. Podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., 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.

87. Podľa § 165 ods. 2 Daňového poriadku, daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov (podľa zákona č. 511/1992 Zb.).

6.

88. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalovaného vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Bratislave po tom, ako sa oboznámil s obsahom súdneho a k nemu pripojeného administratívneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

89. Vo všeobecnosti možno konštatovať, že primárnym cieľom daňovej kontroly je v súčinnosti s daňovým subjektom zabezpečiť podklady na zistenie skutočnosti, či si daňový subjekt splnil v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli preverovať, či si daňové subjekty splnili zákonom stanovené povinnosti. 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.

90. Základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH zo zdaniteľného obchodu v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH je vznik daňovej povinnosti. Daňová povinnosť vo všeobecnosti znamená, že štátu vzniká právo žiadať daň od osôb, ktorým to zákon vymedzuje. V tejto súvislosti je však potrebné uviesť, že nepostačuje len samotné uvedenie DPH na faktúre, podstatné je, aby došlo k vzniku daňovej povinnosti v intenciách ustanovenia § 19 zákona o DPH, t. j. z titulu skutočného dodania tovaru alebo služby konkrétnym platiteľom dane z pridanej hodnoty. Úlohou správcu dane v daňovom konaní pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie dane je vychádzať nielen z predložených daňových dokladov, ale aj zo zistení, či k predloženým dokladom prislúcha materiálny podklad.

91. Kľúčovou právnou otázkou v prejednávanej veci bolo posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom, keď z vykonaného dokazovania v rámci celého obchodného reťazca tuzemských ako aj zahraničných spoločností vyplynula nepreukázateľnosť pôvodu obchodovaného tovaru, ako aj jeho samotnej existencie.

92. Z vyššie citovaných ustanovení zákona o DPH jednoznačne vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu, pričom táto vzniká dňom dodania tovaru. Uvedené znamená, že právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ.

93. V kontexte uvedeného Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že v prípade žalobcu správca dane správne vyhodnotil obchodné prípady tak, že takýto deň nenastal, pretože v rámci dokazovania sa nepreukázala skutočnosť, že dodávateľ, ktorý je uvedený v sporných faktúrach, fakturované zdaniteľné obchody skutočne dodal žalobcovi a zároveň nebolo preukázané, že žalobca deklarované zdaniteľné obchody reálne prijal a následne použil na účely svojej podnikateľskej činnosti.

94. Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky správca dane ako aj žalovaný vo veci postupovali v súlade so zákonom a pri skúmaní podmienok pre žalobcom uplatnené odpočítanie DPH správne zistili skutkový stav veci a vec aj správne právne posúdili, keď žalobcovi vyrubili rozdiel DPH za príslušné zdaňovacie obdobie december 2010.

95. Najvyšší súd Slovenskej republiky má v prejednávanej veci za preukázané, že napriek rozsiahlemu dokazovaniu, ktoré bolo zrealizované, sa nepodarilo zistiť samotný pôvod, ako ani fyzickú existenciu deklarovaného tovaru v reťazci spoločností S&J PRESSBURG plus, s.r.o. - JAZO, s.r.o. a preto správca dane vykonal šetrenia zamerané na preverenie, na aký účel použil žalobca sporný tovar. Správca dane zistil, že predmet dodania - granitová a mramorová dlažba bola fakturovaná v reťazci tuzemských podnikateľov bez akýchkoľvek ostatných súvisiacich služieb. Fakturované nákupy a predaje tovaru medzi tuzemskými podnikateľmi sa uskutočňovali na tom istom mieste v sklade v Piešťanoch, ktorého majiteľom je spoločnosť S&J PRESSBURG plus, s.r.o., čiže dodávateľ predmet fakturácie dodal žalobcovi bez prepravy a za bezodplatné skladovanie, tovar sa v rámci nákupu a predaja z miesta

uloženia nikam v tuzemsku neprepravoval a ani sa nespracoval v rámci výrobného procesu.

96. Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že samotné preukázanie dodávok tovaru len listinnými dokladmi nemožno považovať za dôkaz, na základe ktorého si môže daňový subjekt uplatniť odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Skutočnosť, že žalobca má doklady od spoločnosti S&J PRESSBURG plus, s.r.o. ešte nedokazuje, že dodávky boli aj skutočne realizované. Reálne plnenie predmetu zmluvy totiž nebolo preukázané, keďže zo všetkých dôkazov objektívne vyplýva, že ak tovar existoval, tak len v sklade v Piešťanoch. Faktúra je relevantným dokladom iba v prípade, ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. Zaúčtovanie faktúr v účtovníctve ešte nie je dôkazom reálneho dodania tovaru dodávateľom, ktorý ich vystavil, ale len tvrdením o takejto skutočnosti. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu.

97. Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii, predložení dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané. V daňovom konaní je dôkazné bremeno 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.

98. 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 ktorých sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

99. V predmetnom kontexte je potrebné poukázať na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, v ktorom bolo konštatované, že 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 nepreukázu 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 úloha, 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.

100. Keďže náležité zistenie skutkového stavu vecí úzko súvisí s otázkou rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správcu dane, Najvyšší súd Slovenskej republiky považuje za nevyhnutné zaujať právny názor k tomu, či zo skutkového stavu vecí zisteného daňovými orgánmi bolo možné vyvodiť nimi prijatý záver t.j., že žalobca nesplnil podmienky na odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, nakoľko neunesol dôkazné bremeno v súvislosti s preukázaním dodania tovaru v zmysle

dodávateľských faktúr od spoločnosti S&J PRESSBURG plus, s.r.o.

101. V tejto súvislosti Najvyšší súd SR dáva do pozornosti taktiež na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 2SŽf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený“.

102. Z citovaných ustanovení daňového poriadku, ako aj z rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, či Ústavného súdu Slovenskej republiky vyplýva, že dôkazné bremeno v daňovom konaní zaťažuje primárne daňový subjekt. Dôkazné bremeno daňového subjektu však nesmie byť vnímané ako absolútne. Sekundárne dôkazné bremeno znáša správca dane, ktorý je povinný dbať na to, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a prihliada na všetko, čo v konaní vyšlo najavo.

103. Po dôkladnom preštudovaní spisového materiálu Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že správca dane na základe zrealizovaných šetrení v rámci reťazca dodávateľov a odberateľov v tuzemsku a na základe informácií získaných z medzinárodných dožiadaní vyhodnotil sporný obchodný prípad dôvodne tak, že transakcie deklarované účtovnými dokladmi v preverovaných spoločnostiach nenesú znaky základných obchodných princípov a podporujú správnosť názoru, že k prijatiu a následnému dodaniu tovaru medzi spoločnosťami tvoriacimi deklarovaný obchodný reťazec nedošlo.

104. Najvyšší súd Slovenskej republiky považuje za potrebné poukázať na niekoľko skutočností, ktoré spochybňujú dobromyseľnosť predmetných obchodných transakcií a zároveň vedú k úvahám o možnej umelej vykonštruovanosti deklarovaného obchodného reťazca. V prvom rade Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje na skutočnosť, že tovar bol na faktúrach vymedzený iba všeobecným spôsobom, bez bližšej špecifikácie druhu, farby, kvalitatívnej triedy, rozmeru, hrúbky a iných charakteristík, ktoré by ho presne určovali. Pohyb tovaru v reťazci tuzemských aj zahraničných spoločností prebehol len formálne. Všetky spoločnosti na území Slovenskej republiky, ktoré boli zapojené v reťazci, deklarovali, že tovar skladovali v priestoroch spoločnosti S&J PRESSBURG plus, s.r.o., v Piešťanoch. Tovar bol následne fakturovaný ako intrakomunitárne dodanie v rámci EÚ a následne na územie tretích štátov, kde sa realnosť dodania nepotvrdila. V reťazci obchodných spoločností bolo zároveň zistené, že predmetný tovar bol následne fakturovaný v prospech slovenskej spoločnosti JANSON SK, s.r.o., ktorej právnym nástupcom je od 01.01.2014 spoločnosť KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o., v rámci ktorej figuroval v relevantnom období ako konateľ O. D. (konateľ taktiež v spoločnosti S&J PRESSBURG plus, s.r.o.).

105. Pochybnosti o reálnej existencii tovaru umocňuje aj fakt, že z odpovede na medzinárodnú žiadosť od českej daňovej správy vyplýva, že v danom prípade bola zrealizovaná iba dokladová kontrola tovaru. Pôvod tovarov uvedených na dodávateľských faktúrach nie je známy a ich vysoká cena na faktúrach vylučuje konečného spotrebiteľa, o čom svedčí aj skutočnosť, že žiadna spoločnosť v reťazci nepoužila ani časť dodávok na konečnú spotrebu, ale tovar bol niekoľkokrát za sebou predávaný ďalším spoločnostiam, pričom reálne neopustil sklad, v ktorom bol zložený. V spoločnostiach v reťazcoch dochádzalo k častým zmenám v osobách štatutárnych orgánov. Pre všetky spoločnosti v reťazci s výnimkou spoločností S&J PRESSBURG plus, s.r.o. a KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o., ktoré vlastní pán D., je špecifické, že nezamestnávajú žiadnych zamestnancov, nevlastnia žiadne majetky a nepreukázali žiadne predpoklady pre skutočné vykonávanie podnikateľskej činnosti deklarovanej vo faktúrach.

106. Právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť len v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ, čo v danom prípade preukázané nebolo.

107. Žalobca na podporu svojich tvrdení o reálnosti dodania tovaru spoločnosťou S&J PRESSBURG plus, s.r.o. predložil správcovi dane faktúry, CMR ako aj iné doklady, ktoré však podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky samé o sebe neboli spôsobilé preukázať oprávnenosť jeho nároku na odpočítanie DPH z dodania tovaru od spoločnosti S&J PRESSBURG plus, s.r.o. Správca dane nevychádzal len z dokladov predložených daňovým subjektom, ale vykonal rozsiahle dokazovanie formou dožiadaní a medzinárodných žiadostí smerujúcich k prevereniu a získaniu dôkazov o existencii fakturovaného tovaru, nakoľko samotná existencia faktúry vyhotovenej platiteľom dane, na ktorej je uvedená DPH, nezakladá právo na odpočítanie dane uvedenej na faktúre. Technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne poskytnuté bolo. Splnenie formálnej stránky je jednou z podmienok, aby bolo na základe týchto dokladov uznané odpočítanie dane, ale tieto doklady musia byť odrazom reálneho plnenia.

108. Najvyšší súd Slovenskej republiky opakovane zdôrazňuje, že zákon o DPH nie je postavený na formálnom vykazovaní zdaniteľných plnení a preto formálna existencia faktúr nie je dostatočným podkladom pre uznanie nároku na odpočítanie dane, pokiaľ nie je nespochybniteľne preukázané, že k uskutočneniu zdaniteľného plnenia fakticky došlo tak, ako je deklarované v predložených dokladoch, a to vo všetkých jeho znakoch, t.j. v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte.

109. Pri dôkaznej povinnosti platiteľa to znamená, že ak správca dane na základe určitých informácií nadobudol závažné pochybnosti o pravdivosti predložených dokladov, či vyjadrení, nemusí tieto uznať ako relevantné, ak daňový subjekt ich hodnovernosť nepreukázal, resp. neodstránil pochybnosti zistené správcom dane. Nárok na odpočítanie dane je podmienený nevyhnutnosťou priameho a bezprostredného vzťahu medzi príslušným tovarom alebo službami a zdaniteľnými plneniami, ktoré platiteľ vykonáva v rámci svojej podnikateľskej činnosti.

110. Platiteľ dane má nárok na odpočítanie dane iba vtedy, ak splnenie všetkých podmienok stanovených v zákone o DPH preukáže. Žalobca bol povinný správcovi dane preukázať, že zdaniteľný obchod tak, ako je deklarovaný v tuzemsku prijal a následne ho dodal na územie Českej republiky, čo v uvedenom prípade nebolo preukázané. Naproti tomu všetko nasvedčuje záveru, že skutočným účelom v danom prípade bolo iba profitovať na odpočítaní DPH.

111. Najvyšší súd Slovenskej republiky v súvislosti s odkazom žalobcu na rozsudok Súdneho dvora EÚ z 21.06.2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 podotýka, že aj v zmysle uvedeného rozsudku predstavuje boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam cieľ uznaný a podporovaný smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorá nadobudla účinnosť dňa 1. januára 2007 (pozri najmä rozsudky Halifax zo 7. decembra 2010, R, C-285/09, bod 36, ako aj z 27. októbra 2011 Tanoarch, C-504/10, bod 50). Súdny dvor EÚ konštatoval, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať noriem práva Únie (pozri 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). Z uvedeného dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne (pozri v tomto zmysle rozsudky Fini H, body 33 a 34; Kittel a Recolta Recycling, ako aj z 29. marca 2012, Véleclair, C-414/10, bod 32).

112. Každý subjekt musí byť pri svojom podnikaní dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi. Právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre.

113. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužitelná. Je teda na mieste požadovať od daňového subjektu,

aby už v priebehu vykonávania zdaniteľných plnení, obchodov deklarovaných účtovnými dokladmi, prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (pozri v tomto zmysle rozsudky z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04 Zb. s. I- 797, body 65 a 68; Netto Supermarkt, bod 24, ako aj z 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, bod 25). „Je pravda, že ak existujú okolnosti umožňujúce predpokladať nezákonnosti alebo daňový podvod, obozretný subjekt môže v závislosti od okolností prípadu považovať za svoju povinnosť zistiť si informácie o druhom subjekte, od ktorého zamýšľa nadobudnúť tovar alebo služby, tak, aby sa uistil o jeho spoľahlivosti“ (Rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, Mahagében a Dávid).

114. Žalobca v podanej kasačnej sťažnosti namietal nesprávnosť vyhodnotenia výsledkov dokazovania, pričom mal za to, že správca dane nad rámec zákona prenášal na žalobcu neprímerané dôkazné bremeno, keď od neho požadoval dôkazy týkajúce sa iných subjektov, ktoré žalobca nemohol zabezpečiť. Žalobca mal za to, že vyčerpal svoje dôkazné bremeno tým, že predložil zákonom požadované daňové doklady. Na podporu svojej argumentácie žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19. augusta 2010.

115. V súvislosti s poukazom žalobcu na záväznosť judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky tento konštatuje, že vo vyššie uvedenom rozsudku sa nejednalo o obchod, v ktorom by bola spochybnená samotná existencia jeho predmetu, t. j. existencia prevádzaného tovaru, a s tým spojený reálny základ deklarovaného zdaniteľného plnenia. Z obsahu rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19. augusta 2010 vyplýva, že v konaní bolo zásadnou právnou otázkou posúdenie rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt ako platiteľa DPH a správcu dane v situácii, keď prijaté zdaniteľné plnenie materiálne existuje, ale sú pochybnosti o osobe dodávateľa (taktiež platiteľa), keď práve dodávateľ v rámci miestneho zisťovania nevie preukázať, že dodaný tovar vyrobil, resp. ako ho obstaral a následne reálne dodal platiteľovi.

116. Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že v prípade týkajúcom sa žalobcu bola spochybnená samotná existencia tovaru, ktorý mal byť predmetom obchodovania, a preto sa javí ako relevantná otázka, s akou odbornou starostlivosťou žalobca pristupoval k realizácii zdaniteľného obchodu, keď obchodoval s niečím, čo zrejme neexistovalo. Takýto obchod, o ktorom svedčí len existencia formálnych dokladov, nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania. V takom prípade by sa dalo hovoriť o podieľaní sa na zneužití práva vyplývajúceho zo zásady neutrality dane z pridanej hodnoty všetkými vyššie uvádzanými zúčastnenými článkami obchodného reťazca.

117. Z obsahu rozhodnutí daňových orgánov nevyplýva, že by tieto od žalobcu požadovali doklady, ktoré by bol povinný zabezpečiť od niektorého z daňových subjektov figurujúcich v kontrolovanom obchodnom reťazci. Samotná skutočnosť, že tieto doklady boli v rámci dožiadaní preverované spolu s inými súvisiacimi daňovými dokladmi preukazujúcimi realizáciu zdaniteľných plnení obchodovaním so sporným tovarom medzi jednotlivými článkami obchodného reťazca neznamena, že bolo povinnosťou žalobcu v daňovom konaní vo veci preverenia jeho nároku na nadmerný odpočet takéto daňové doklady týkajúce sa iných subjektov predkladať. Správca dane mal právo preveriť pôvod tovaru, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Zároveň je potrebné uviesť, že správca dane nemal povinnosť žalobcovi napovedať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov rozsiahleho dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení, že so sporným tovarom skutočne obchodoval. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy potvrdzujúce, že predmet obchodu skutočne existoval. Žalobca mohol za týmto účelom predložiť dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia, ako ani komunikácia s klientkami, prípadne odberateľmi, sa nijako neodlišuje od iných ním vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru alebo jeho obchodných zvyklostí.

118. V tomto prípade správca dane i žalovaný okrem iného pri preverovaní smerovania obchodovaného tovaru - mramorovej a granitovej dlažby rozsiahlym dokazovaním zistili, že uvedený tovar v tuzemsku

dodávala spoločnosť S&J PRESSBURG plus, s.r.o. žalobcovi, ktorý následne fakturoval intrakomunitárne dodanie tovaru oslobodené od dane spoločnosti J.K.Consult, s.r.o. do Českej republiky. Spoločnosť J.K.Consult, s.r.o. fakturovala dodanie tovaru oslobodené od dane spoločnosti A. G. S. W., Mahé, Seychelská republika. Na základe informácií získaných od českej daňovej správy bolo preukázané, že preverovaný tovar nebol definitívne prerokovaný v Českej republike, krajina skutočnej spotreby tovarov teda nebola Česká republika. Tovar bol vyvezený z Českej republiky do colného skladu v Srbsku, ale nebol definitívne prerokovaný ani v Srbsku, krajina skutočnej spotreby tovarov nebola Srbsko. Tovar bol následne dodávaný spoločnosťou Edwards Procurement LLC späť do fakturačného reťazca na Slovensko spoločnosti JANSON SK, s.r.o. (konateľ O. D.), ktorá deklarovala dovoz tovarov na Slovensko.

119. Správca dane vykonaným šetrením nezistil pôvod tovarov, ktoré boli uvedené na faktúrach, nezistil konečného spotrebiteľa tovarov, krajinu spotreby tovarov, a teda krajinu odvedenia dane. Preverovaný pohyb tovarov podporuje tvrdenie správcu dane, že spoločnosti zapojené do reťazových obchodov obchodovali s fiktívnym tovarom. Správca dane v procese vedenia dokazovania nezistil žiaden relevantný dôkaz o reálnej existencii tovarov deklarovaných na faktúrach. Platitelia zúčastnení v obchodnom reťazci v tuzemsku nepreukázali vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH z titulu reálneho dodania tovarov.

120. Vo svetle výsledkov vykonaného dokazovania, kedy správca dane aplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, možno konštatovať, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o dani z pridanej hodnoty.

121. Vzhľadom na skutočnosť spochybnenia existencie prevádzaného tovaru, a teda reálnosti na všetkých stupňoch obchodného reťazca deklarovaných zdanieľných 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 zdanieľných plnení zneužívajúcom právo poskytované zásadou neutrality DPH. Nie je nič neobvyklé, ba je to potrebné, že pri tovare s tak špecifickými vlastnosťami závislými od kvality prírodného materiálu, spôsobu a precíznosti jeho opracovania, akým predmetný bez pochyby mal byť, podnikateľ investujúci do jeho kúpy so zámerom jeho ďalšieho predaja, a teda s potrebnou zodpovednosťou za kvalitu voči odberateľom, takýto tovar aspoň minimálnym spôsobom skontroluje. Minimálne touto bežnou obchodnou aktivitou sa dá vylúčiť situácia, že nakúpi tovar, ktorého existencia je vážnym spôsobom spochybnená.

122. Vychádzajúc z okolností daného prípadu možno konštatovať, že neobstojí žalobcovo spoliehanie sa na zásadu neutrality dane z pridanej hodnoty a tvrdenie o nemožnosti ovplyvniť dodržiavanie zákonom stanovených povinností a postupov zo strany daňových subjektov zúčastnených v obchodnom reťazci zdanieľných plnení predchádzajúcich alebo nasledujúcich po kontrolovanom zdanieľnom obchode.

123. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti, v spojení s citovanými ustanoveniami zákonov Najvyšší súd Slovenskej republiky po preskúmaní napadnutého rozsudku Krajského súdu v Bratislave v spojitosti s rozhodnutiami daňových orgánov v medziach podanej kasačnej sťažnosti dospel k záveru, že námietky žalobcu obsiahnuté v kasačnej sťažnosti nie sú dôvodné a preto postupom podľa § 461 SSP kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

7.

124. O náhrade trov kasačného konania Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalobca v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada

trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd žalobcovi ani žalovanému právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

Poučenie:

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.