

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/4/2016
Identifikačné číslo spisu: 1015200273
Dátum vydania rozhodnutia: 12.12.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Hargaš
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:1015200273.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Hargaša a členov senátu JUDr. Kataríny Benzovej a Mgr. Petra Melichera, v právnej veci žalobcu: Mg. Róbert Antal, so sídlom ul. Kláry Jarunkovej 2, Banská Bystrica, správca konkurznej podstaty úpadcu KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o., Jasenova 16, 010 07 Žilina, IČO: 35 945 044, právne zastúpeného: Advokátska kancelária Bugala - Ďurček, s.r.o., Miletičova 5B, Bratislava, IČO: 36 731 544, proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/527008/2014/5060 zo dňa 01. decembra 2014, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/40/2015-54 zo dňa 26. mája 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/40/2015-54 zo dňa 26. mája 2016 p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca (pôvodne KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o., so sídlom Na Hrebienku 30, 811 02 Bratislava) domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/527008/2014/5060 zo dňa 01.12.2014, ktorým bolo podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. Daňového poriadku potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trnava (ďalej aj ako „správca dane“) č. 9201402/5/2846960/2014 zo dňa 04.08.2014, ktorým správca dne podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku v dôsledku neuznania uplatneného nároku na vrátenie nadmerného odpočtu vyrubil žalobcovi rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie február 2013 vo výške 27.921,60 Eur.

Krajský súd svoje rozhodnutie odôvodnil výsledkami daňovej kontroly vykonanej Daňovým úradom

Trnava v spoločnosti JANSON SK, s.r.o., Na Hrebienku 30, Bratislava (KLIMEX STONE SLOVAKIA s.r.o. sa od 1.1.2014 stala jej právnym nástupcom v dôsledku zlúčenia) za zdaňovacie obdobie február 2013, ktorou bolo zistené, že kontrolovaný subjekt si v zdaňovacom období február 2013 uplatnil právo na odpočítanie dane - daň zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru, v celkovej sume 27.921,60 Eur na základe jednotných colných dokladov a faktúr od dodávateľa EDWARDS PROCUREMENT LLC., 1617 North Main Street, Suite B, Sheridan, Wyoming 82801 USA za nákup tovaru - Granite pavage, conglomerat pavagem, ktorý bol dovezený zo Srbska v období január, február 2013. Prepravu tovaru zabezpečovala spoločnosť Transeuropa, s.r.o., Štrková 4, Žilina. Tovar od uvedeného dodávateľa bol prepravený zo Subotice (Srbsko) do skladovo-výrobného areálu na adrese Žilinská cesta 130, Piešťany. Uloženie tovaru od dodávateľa EDWARDS PROCUREMENT LLC. zaevidoval kontrolovaný daňový subjekt v skladovej evidencii február 2013, vedenej na adrese: Na Hrebienku 30, Bratislava. Spoločnosť JANSON SK, s.r.o., zaevidovala uvedený nakúpený tovar ako tovar - Granitové dosky Mix a Hearthstone case.

Nakoľko správca danej nemal na základe predložených dokladov za dostatočne preukázané skutočné dodanie tovaru, preveroval pôvod predmetu zdaniteľného obchodu, ktorý mal byť v kontrolovanom období nakúpený spoločnosťou JANSON SK, s.r.o. podľa faktúr od spoločnosti EDWARDS PROCUREMENT LLC. Tovar, ktorý bol predmetom fakturácie podľa faktúr vystavených za obdobie 31.01.2013 až do 28.02.2013 v celkovej sume 165.868,10 Eur bol nakúpený spoločnosťou J. K. Consult, s.r.o., Praha, spoločnosťou EUROCOO, a.s., Praha a spoločnosťou DENIM CZ, s.r.o., Praha. Predmetom fakturácie spoločnosti EUROCOO, a.s., Praha, bola leštená žulová dlažba 1. triedy, predmetom fakturácie spoločnosti J. K. Consult, s.r.o., Praha bola granitová dlažba leštená 1. triedy, dlažba konglomerát 1. triedy, žulové stolové dosky 1. trieda. Predmetom fakturácie spoločnosti DENIM CZ, s.r.o., Praha bola prírodná dlažba 1. triedy. Pečiatka spoločnosti EUROCOO, a.s., Praha sa nachádzala v sídle spoločnosti JANSON SK, s.r.o., konateľ Ján Klimek, administratívne priestory Na Hrebienku 30, Bratislava, takisto aj pečiatka spoločnosti J. K. Consult, s.r.o., Praha sa nachádzala v sídle spoločnosti JANSON SK, s.r.o. (konateľ Ján Klimek, administratívne priestory Na Hrebienku 30, Bratislava). Na uvedenej adrese sa nachádzali okrem iného aj faktúry spoločnosti J. K. Consult, s.r.o., Praha.

Tovar, ktorý bol predmetom uvedenej fakturácie, bol spoločnosťou J. K. Consult, s.r.o., Praha, spoločnosťou EUROCOO, a.s., Praha a spoločnosťou DENIM CZ, s.r.o., Praha, umiestnený do slobodného colného pásma FREE ZONE Brno. Jednalo sa o obchodné transakcie, pri ktorých platiteľ EUROCOO, a.s., Praha, J. K. Consult, s.r.o., Praha a DENIM CZ, s.r.o., Praha, uložili tovar do slobodného colného pásma FREE ZONE BRNO. Pri takomto uskladnení sa uplatní oslobodenie od DPH a v colnom sklade dochádza k predaju tovaru - dodaniu, bez prepravy alebo odoslania tovaru ďalším kupujúcim bez uplatnenia DPH. Posledný kupujúci z colného skladu tovar vyskladní za účelom jeho vývozu do tretej krajiny a tovar je prepustený do režimu vývozu, ktorý je oslobodený od DPH. Následne bol tovar vyvezený spoločnosťou SONEX BUSINESS Inc., alebo MINORE MASTERS LLC. do Srbska do Zóny voľného obchodu Subotica za výrazne zníženú jednotkovú cenu tovaru spoločnosti LAMAC d.o.o. Subotica, ktorá v rámci Zóny voľného obchodu Subotica predala dlažbu v nezmenenom stave, bez odoslania alebo prepravy spoločnosťou WILLIAMS PROCUREMENT LLC., Sheridan, ktorá sa nachádzala v sídle spoločnosti JANSON SK, s.r.o. (konateľ Ján Klimek, administratívne priestory Na Hrebienku 30, Bratislava), ktorá spoločnosť následne dlažbu v nezmenenom stave bez odoslania alebo prepravy predala v rámci Zóny voľného obchodu Subotica spoločnosti ATTERTON INVESTMENTS SOCIETE ANONYME VICTORIA a táto následne bez odoslania alebo prepravy predala dlažbu v nezmenenom stave spoločnosti EDWARDS PROCUREMENT LLC., ktorá sa nachádzala v sídle spoločnosti JANSON SK, s.r.o., Na Hrebienku 30, Bratislava a posledná spoločnosť predala dlažbu spoločnosti JANSON SK, s.r.o. v zdaňovacom období február 2013.

Všetky zistené skutočnosti správca dane premietol do protokolu z daňovej kontroly č. 9201402/5/2057610/2014 zo dňa 21.05.2014 a zaslal spoločnosti JANSON SK, s.r.o. výzvu zo dňa 02.06.2014 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ktorú prevzal dňa 05.06.2014. Daňový subjekt doručil správcovi dane vyjadrenie k protokolu, ktoré nebolo spôsobilé na prerokovanie a z tohto

dôvodu bol vyzvaný listom zo dňa 08.07.2014 na odstránenie nedostatkov v lehote do 21.07.2014. Daňový subjekt si prevzal výzvu dňa 14.07.2014, na ktorú nereagoval, nedostatky neodstránil a vzhľadom na to správca dane na predmetné podanie neprihliadol, o čom spísal úradný záznam v zmysle § 68 ods. 2 písm. c/ Daňového poriadku.

Krajský súd poukázal na odôvodnenie rozhodnutia správcu dane o vyrubení rozdielu dane (rozhodnutie č. 9201402/5/2846960/2014 zo dňa 04.08.2014), v ktorom správca dane odôvodnil, že na základe na výsledky kontrolných zistení dospel k záveru, že obchodné transakcie deklarované vo faktúrach predložených daňovým subjektom ku kontrole za zdaňovacie obdobie február 2013 sa neuskutočnili tak, ako je to deklarované. Z toho dôvodu dodávateľom nevznikla daňová povinnosť z dodania tovaru, jednalo sa iba o obchod s tovarom bez reálneho opodstatnenia, pri ktorom reálna pridaná hodnota nevznikla a kontrolovanému daňovému subjektu nevzniklo právo na odpočítanie dane, pričom cieľom takýchto formálnych obchodných transakcií bez reálneho plnenia bolo uplatnenie odpočítania DPH a čerpanie nadmerných odpočtov v reťazci obchodníkov so žulovou dlažbou alebo žulovými doskami. Protokol zo dňa 21.05.2014 považoval za riadne prerokovaný v zmysle § 46 Daňového poriadku, žalobca bol oboznamovaný s výsledkami šetrenia a zisťovania avšak nepredložil žiadne dôkazné prostriedky preukazujúce naplnenie zákonných podmienok uvedených v § 49 - 51 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). Správca dane umožnil žalobcovi, aby sa vyjadril k záverom uvedeným v protokole, žalobca k protokolu žiadne konkrétne pripomienky a rozpory neuviedol, nedoložil žiadne dôkazy preukazujúce splnenie zákonných podmienok pre odpočítanie dane.

Krajský súd vyhodnotil, že správne orgány sa vecou dôkladne zaoberali, pričom správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie, a nie je možné ani tvrdiť, že by vedenie daňového konania a spôsob vykonávania dokazovania boli v rozpore so zásadou spravodlivého procesu. Vydané rozhodnutia obsahujú dostatok relevantných dôvodov, a preto ich nemožno považovať za nepreskúmateľné. Postupom správnych orgánov taktiež nebola odňatá žalobcovi ako účastníkovi daňového konania možnosť konať pred týmito orgánmi, pričom správca dane hodnotil dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane dôsledne postupoval podľa Daňového poriadku, ktorý je zárukou zákonného postupu správcu dane a ochrany práv a právom chránených záujmov daňových subjektov.

K posúdeniu miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 24 ods. 1 Daňového poriadku, za situácie keď z vykonaného dokazovania v rámci celého obchodného reťazca spoločností vyplynul rad vážnych pochybností o reálnom priebehu obchodov zdôraznil, že nešlo o ojedinelý prípad, ale o dlhšie trvajúce praktiky, takže vec treba posudzovať aj v súvislostiach s ostatnými zdaňovacími obdobiami, ktoré sú (boli) predmetom iných súdnych konaní, o ktorých má súd vedomosť. K posudzovaniu nároku na odpočítanie dane z tovaru, rovnakej komodity - granitové dosky - žula v reťazci obchodných spoločností (medzi ktorými sa nachádza aj spoločnosť JANSON SK, s.r.o.) krajský súd poukázal aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/32/2012 zo dňa 27.11.2012. Transakcie deklarované predloženými účtovnými dokladmi nenesú znaky základných obchodných princípov, čo podporuje správnosť názoru správcu dane o fiktívnosti obchodov.

Krajský súd dôvodil, že správca dane viedol rozsiahle dokazovanie súvisiace so zisťovaním existencie, pôvodu a reálnej dodávky tovarov - granitových dosiek a granitovej dlažby, pričom bolo preukázané, že v sídle spoločnosti JANSON SK, s.r.o., sa nachádzali o. i. doklady, faktúry, zmluvy, pečiatky a iné veci rôznych spoločností obchodujúcich s komoditou kameň, pričom sa jednalo o personálne prípadne inak prepojené spoločnosti. Spoločnosť JANSON SK, s.r.o., dovozom tovaru (dlažby) na základe faktúr od dodávateľa EDWARDS PROCUREMENT LLC., 1617 North Main Street, Suite B, Sheridan, Wyoming 82801, USA a následného úmyselného zaevidovania v skladovej evidencii ako granitové dosky, nemohla nevedieť, že sa zúčastňuje na dodávkach tovarov v reťazci obchodníkov zo žulovou dlažbou (alebo žulovými doskami), keďže všetky zúčastnené spoločnosti obchodovali medzi sebou navzájom viac rokov a skladovali tovar na rovnakom mieste v Slovenskej republike. Na základe kontrolných zistení správcu dane bolo preukázané, že obchodné transakcie deklarované vo faktúrach predložených

daňovým subjektom ku kontrole za zdaňovacie obdobie február 2013 sa neuskutočnili tak, ako je to deklarované, išlo iba o obchod s tovarom bez reálneho opodstatnenia, pri ktorom reálna pridaná hodnota nevznikla a kontrolovanému daňovému subjektu nevzniklo právo na odpočítanie dane, pričom cieľom takýchto formálnych obchodných transakcií bez reálneho plnenia bolo uplatnenie odpočítania DPH a čerpanie nadmerných odpočtov v reťazci obchodníkov so žulovou dlažbou, alebo žulovými doskami.

Rozsiahle dokazovanie spoľahlivo spochybnilo, že sa s deklarovaným tovarom reálne obchodovalo v obchodných reťazcoch popísaných v odôvodnení rozhodnutia žalovaného. Nakoľko ani u priameho dodávateľa žalobcu sa nepotvrdilo reálne dodanie tovaru a služieb, správca dane s poukazom na § 24 ods. 2, 4 Daňového poriadku bol povinný šetriť celý obchodný reťazec, nakoľko predloženie dokladov je len jednou z hmotnoprávných podmienok na uznanie nároku na odpočítanie dane, i keď majú doklady všetky náležitosti faktúry a sú riadne zaúčtované. Podľa ustálenej judikatúry je právo na odpočítanie dane neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu dane z pridanej hodnoty a v zásade ho nemožno obmedziť. Aby bolo možné odpočítať DPH, musia plnenia uskutočnené na vstupe priamo a bezprostredne súvisieť s plneniami na výstupe, pri ktorých je daň z pridanej hodnoty odpočítateľná. Z rozsudkov Súdneho dvora (napr. rozsudok SD C-37/95, C-268/83, C-98/98, C-169/04, C-16/00) vyplýva, že daň z pridanej hodnoty môže byť odpočítaná iba v prípade, že prijaté zdaniteľné plnenia priamo a bezprostredne súvisia s uskutočňovanými plneniami, s ktorými je spojený nárok na odpočet dane. Nárok na odpočet dane na vstupe u prijatého tovaru alebo prijatých službách vzniká iba v situácii, ak sú tieto prijaté plnenia súčasťou nákladov na uskutočnené plnenia, s ktorými je spojený nárok na odpočet dane na vstupe. Formálne preukázanie splnenia podmienok na vrátenie nadmerného odpočtu je jednou z podmienok, aby bolo na základe týchto dokladov uznané odpočítanie dane, ale tieto doklady musia byť odrazom reálneho plnenia. Hodnotenie dôkazov však neznamená mechanické preberanie informácií, či bezvýhradné akceptovanie dokladov, resp. údajov v nich uvedených, ako faktov.

Krajský súd mal za to, že správca dane dostatočne vyčerpal svoje dôkazné bremeno, keď preveril všetky možné skutočnosti týkajúce sa faktúr vystavených od spoločnosti EDWARDS PROCUREMENT LLC. za zdaňovacie obdobie február 2013. Pri dôkaznej povinnosti platiteľa to znamená, že ak správca dane na základe určitých informácií nadobudol závažné pochybnosti o pravdivosti, hodnovernosti predložených dokladov, či vyjadrení daňového subjektu, nemohol ich uznať ako relevantné, ak kontrolovaný daňový subjekt ich hodnovernosť nepreukázal, resp. pochybnosti zistené správcom dane neodstránil.

K dôsledkom neunesenia dôkazného bremena daňovníkom poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR 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), v zmysle ktorého preukázanie reálnosti zdaniteľného obchodu použitého na podnikanie je povinnosťou daňového subjektu a jej splnenie podľa zásady voľného hodnotenia dôkazov potom hodnotí daňový orgán. Námietku žalobcu o porušení daňového tajomstva zverejnením informácie o iných daňových subjektoch, ktoré získal správca dane v priebehu daňového konania, vyhodnotil ako neopodstatnenú, pretože s poukazom na zásadu preskúmateľnosti rozhodnutia správneho orgánu, bolo povinnosťou správcu dane informácie získané pri preverovaní celého obchodného reťazca, daňových subjektov, ktoré sa zúčastnili na deklarovovaných zdaniteľných obchodoch, uviesť v protokole a taktiež aj v rozhodnutí. Ako nedôvodnú vyhodnotil krajský súd aj námietku žalobcu, že správca dane daňovú kontrolu neukončil v zákonnej lehote, keď neupovedomil kontrolovaný daňový subjekt, že lehota na ukončenie daňovej kontroly bude predĺžená v najdlhšej možnej lehote ďalších 6 mesiacov, pretože kontrola bola začatá dňom 10.07.2013 a ukončená dňom 05.06.2014 (dňom doručenie protokolu), z čoho vyplýva, že správca dane dodržal ročnú lehotu upravenú v § 46 ods. 10 Daňového poriadku, pričom o všetkých skutočnostiach vyplývajúcich z kontroly daňový subjekt informoval.

Použitý postup správcu dane a výklad právneho predpisu vyhodnotil ako súladný s citovanou ustálenou judikatúrou SD EÚ týkajúcou sa priznávania práva na odpočet dane z pridanej hodnoty.

O trovách konania krajský súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 OSP a žalobcovi ich náhradu nepriznal, pretože v konaní úspešný nebol.

II.

Proti tomuto rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a žiadal, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Krajskému súdu vyčítal, že neúplne zistil skutkový stav veci, pretože nevykonal navrhnuté dôkazy potrebné na zistenie rozhodujúcich skutočností. Zároveň namietal, že krajský súd dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam a rozhodnutie súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. V dôvodoch odvolania uviedol, že nemožno súhlasiť so závermi žalovaného ani krajského súdu o tom, že k uskutočneniu predmetných zdaniteľných plnení nedošlo, nakoľko odberatelia aj dodávatelia žalobcu mali predmetné obchodné prípady riadne zaúčtované a uskutočnenie obchodu riadne potvrdili. Predmetný tovar bol riadne uskladnený, pričom žalobca predložil v daňovom konaní okrem faktúr aj príjemky tovaru, skladovú evidenciu, riadnu účtovnú evidenciu a zmluvu o uložení veci. Správca dane mal možnosť kedykoľvek navštíviť skladové priestory a presvedčiť sa o existencii tovaru. Krajskému súdu taktiež vytýkal, že sa nezaoberal jeho návrhom na vypočutie svedkov.

Ďalej namietal, že rozhodnutie správcu dane je arbitrárne a vydané jednostranne. Správca dane nemal v odôvodnení rozhodnutia len doslova odkopirovať časti protokolu o výsledku kontroly, ale mal dodržať jednu zo základných zásad daňového konania, a to zásadu voľného hodnotenia dôkazov. Podľa názoru žalobcu nestačí všeobecné konštatovanie správcu dane bez uvedenia konkrétnej písomnosti, konkrétnych vyjadrení dožiadaných daňových subjektov a pod. V protokole o daňovej kontrole je podľa žalobcu viacero nepresností a skutočností, vrátane rozporov so zákonom, čo má za následok, že protokol o výsledku daňovej kontroly je nezákonný. Žalobca mal za to, že pri vydávaní rozhodnutia správcu dane boli porušené všetky procesné postupy a zásady daňového konania, vrátane porušenia daňového tajomstva. Zdôraznil, že postup správcu dane a žalovaného sa v celom konaní javí voči nemu ako diskriminačný. Taktiež podľa názoru žalobcu nebola predmetná daňová kontrola ukončená v zákonnej lehote.

Dôvodil, že zamestnanci správcu dane sa rozsiahlo a nad rámec účelu daňovej kontroly neodôvodnene zaoberajú skutočnosťami, ktoré s kontrolovaným zdaňovacím obdobím nijako nesúvisia. Ak správca dane neakceptuje žalobcom predložené dôkazy, nestačí len jeho všeobecné konštatovanie, ale musí ísť o dokázanie takto tvrdeného výroku v zmysle § 29 ods. 1 a 2 zákona správe daní. V súvislosti s otázkou dôkazného bremena v daňovom konaní poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, a to rozsudok sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15. marca 2011, v ktorom vyslovil, že skutočnosti uvedené v § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Zároveň konštatoval, že z uvedených ustanovení zákona o DPH nemožno vzhľadom na ním citovanú judikatúru súdov vyvodit' dôkazné bremeno na právne vzťahy týkajúce sa dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. Z predložených daňových a účtovných dokladov je zrejmé, že dodávatelia žulovej dlažby jednoznačne preukázali, že žulovú dlažbu žalobcovi dodali, a to nielen formálne na faktúrach tak, ako to deklaruje správca dane, ale skutočne došlo k dodávkam tovaru v rámci ekonomickej činnosti. Za nelogický a účelový preto považoval záver správcu dane, že neboli predložené dôkazné prostriedky, ktorými by bola preukázaná reálnosť zdaniteľných obchodov. Krajskému súdu taktiež vyčítal, že jeho rozhodnutie je v rozpore s § 157 ods. 2 OSP, keď sa v jeho odôvodnení nevysporiadal s podstatnými relevantnými skutkovými a právnymi tvrdeniami žalobcu. Mal za to, že medzi odôvodnením rozhodnutia žalovaného a konštatovaním súdu, že sa stotožňuje so závermi rozhodnutia žalovaného, nie je žiadna logická súvislosť. V nadväznosti na uvedené vyčítal aj žalovanému nepreskúmateľnosť a nezrozumiteľnosť jeho rozhodnutia, keď uviedol, že preskúmané rozhodnutie obsahuje mnoho zistení, ale chýba tu jednoznačný záver správcu dane, z ktorého je možné vyvodit', že deklarovaný obchod sa medzi jednotlivými spoločnosťami neuskutočnil z presne zisteného a popísaného dôvodu.

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

Dňom 6.4.2017 bol na základe uznesenia Okresného súdu Žilina č. k. 1K/22/2016 - 94 zo dňa 30.3.2017

vyhlásený konkurz na majetok spoločnosti KLIMEX STONE SLOVAKIA s.r.o., podľa § 44 ods. 1 zákona č.7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii oprávnenie na konanie vo veciach majetku úpadcu, vrátane súdnych konaní, prešla na konkurzného správcu Mgr. Róberta Antala.

III.

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

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

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

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu prechádzalo v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP), keď deň vyhlásenia verejného rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk . (§ 156 ods. 1, 3 OSP v spojení s § 211 ods. 2 OSP a § 246c ods. 1 veta prvá OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech.

IV.

Úlohou krajského súdu bolo preskúmať zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného a posúdiť, či tento vo vzťahu k žalobcovi postupoval v súlade so zákonom, keď potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu (správcu dane), ktorým správca dne vyrubil žalobcovi rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2013 vo výške 27.921,60 Eur, vzhľadom na neuznanie predložených účtovných a iných dokladov, za preukazujúce reálne uskutočnenie obchodných prípadov, na základe ktorých žalobca žiadal o priznanie nároku na odpočítanie dane podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c/ je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

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

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

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

Podľa § 71 ods. 1, 6 zákona o DPH pri každom dodaní tovaru a dodaní služby v tuzemsku pre zdaniteľnú osobu a pre právnickú osobu, ktorá nie je zdaniteľnou osobou je platiteľ povinný vyhotoviť faktúru. Ak platiteľ vo faktúre alebo v inom doklade o predaji uvedie vyššiu sumu dane, ako je povinný platiť podľa tohto zákona, je povinný platiť túto vyššiu sumu dane.

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

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

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

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

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

Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje
a/ skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
b/ skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
c/ vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencie a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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

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

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

V.

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

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

V daňovom konaní sa okrem zásady zákonnosti uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné finančné orgány povinné postupovať. Aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

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

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

Európskej únie.

Preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočňovanie zdaniteľných plnení je esenciálnou podmienkou pre odpočítanie dane. Pri preukazovaní je významný aj charakter zdaniteľného plnenia. V danom prípade žalobca nepreukázal reálne nadobudnutie tovaru - žulovej dlažby, ako deklarovaného zdaniteľného plnenia a nepodarilo sa mu vyvrátiť dôvodné pochybnosti vyplývajúce zo skutočností, že tovar je na faktúrach uvedený len všeobecným spôsobom bez bližšej špecifikácie a vlastností, nebol známy pôvod tovaru, jeho vlastník ani to, kto s ním konkrétne manipuloval. Medzi ďalšie skutočnosti spochybňujúce reálnosť účtovne zdokladovaného plnenia patrí to, že pohyb tovaru v preverovanom reťazci spoločností prebehol len účtovne, ako aj to, že všetky spoločnosti zapojené v reťazci deklarujú, že skladovali svoj tovar v priestoroch spoločnosti žalobcu. Rovnako pôvod tovaru uvedeného na dodávateľských faktúrach nie je známy, jeho vysoká cena na faktúrach spochybňuje, že by sa jednalo o tovar určený pre konečného spotrebiteľa, čomu nasvedčuje i tá skutočnosť, že žiadna spoločnosť v reťazci nepoužila ani časť dodávok na konečnú spotrebu, ale tovar bol niekoľkokrát opakovane predávaný ďalším spoločnostiam, pričom reálne neopustil sklad, v ktorom bol zložený. V spoločnostiach v reťazcoch dochádzalo často k zmene konateľov spoločnosti, značná časť bola viacerými spôsobmi prepojená, pre všetky spoločnosti v reťazci platí, že nevlastnia žiaden majetok a nepreukázali absolútne žiadne predpoklady pre skutočné vykonávanie podnikateľskej činnosti, ktorá je deklarovaná vo vyhotovených faktúrach. Taktiež nebola preukázaná ani skutočná existencia tovaru a pohyb tovaru.

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

Žalobca v odvolaní poukázal na rozsudky Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 Mahagében kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Peter Dávid proti Nemzeti Adó-és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (ďalej len „Mahagében“), avšak neuviedol, akým spôsobom by tieto mohli ovplyvniť právny názor, ku ktorému dospel krajský súd v napadnutom rozsudku. Odvolací súd k tomu považuje za potrebné uviesť, že v rozsudku vo veci Mahagében (C-80/11 a C-142/11) súdny dvor v prvom rade pripomenul, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam, ktorý je uznaný a podporovaný Smernicou Rady 2006/112/ES (bod 41). Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne. V predmetnej veci položené prejudiciálne otázky vychádzali z predpokladu, že zdaniteľné plnenie, ktoré zakladá nárok na odpočet dane, sa uskutočnilo tak, ako to vyplýva z príslušnej faktúry, a že faktúra obsahuje všetky údaje požadované smernicou 2006/112/ES (bod 44). V prejednávanej právnej veci však nebolo preukázané, že by sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo. Nebola teda splnená jedna z podmienok, za ktorých došlo k položeniu prejudiciálnej otázky vo veci Mahagében; zároveň v predmetnej právnej veci nebolo preukázané splnenie vecných a formálnych podmienok vzniku práva na odpočet dane upravené v smernici 2006/112/ES.

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky preto konštatuje, že daňové orgány v danom prípade vychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena a v konaní neboli osvedčené dôvody pre presun dôkazného bremena z daňového subjektu na správcu dane. Žalobca v odvolaní neuviedol také skutočnosti, ktoré by spochybňovali vecnú správnosť výroku rozsudku krajského súdu, ani také právne relevantné námietky, s ktorými by sa krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia nebol dostatočne vysporiadal. Najvyšší súd tiež nezistil procesné vady, ktoré by samy o sebe boli dôvodom pre zrušenie rozhodnutia Krajského súdu v Bratislave. Rozsudok krajského súdu sa dostatočne podrobne zaoberá skutkovými zisteniami správneho orgánu a námietkami žalobcu. Odvolací súd sa preto v plnom rozsahu stotožňuje s dôvodmi prvostupňového rozsudku, ktoré zodpovedajú obsahu spisu a tieto dôvody si odvolací súd osvojuje ako svoje vlastné.

VI.

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

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

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

Poučenie:

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