

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	4Sžf/32/2012
Identifikačné číslo spisu:	3011200462
Dátum vydania rozhodnutia:	27.11.2012
Meno a priezvisko:	JUDr. Ida Hanzelová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2012:3011200462.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Idy Hanzelovej a členov senátu JUDr. Jany Zemkovej, PhD. a Mgr. Petra Melichera v právnej veci žalobcu GOSTAN, s.r.o., so sídlom Nám. Andreja Hlinku 26/34, Považská Bystrica, IČO: 36 353 035, zastúpeného JUDr. Luciou Halvoňovou, Advokátska kancelária Bratislava, Na Vážku 2, Bratislava, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Vázovova 2, Bratislava, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. I/226/6695-52219/2011/994159-r zo 04. mája 2011, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne, č. k. 11S/66/2011-63 zo 14. februára 2012, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/66/2011-63 zo dňa 14. februára 2012 **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

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj „krajský súd“, príp. „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného a prvostupňového rozhodnutia daňového úradu, dodatočného platobného výmeru vydaného Daňovým úradom Považská Bystrica (ďalej aj „správca dane“) č. 670/230/3075/11/Kav zo dňa 26.01.2011, ktorým správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) znížil žalobcovi nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie júl 2009 zo sumy 43 150,39 Eur na sumu 154,81 Eur. Správca dane v prvostupňovom správnom rozhodnutí konštatoval porušenie § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) v nadväznosti na § 49 ods. 2 písm. a) a § 71 ods. 2 písm. f) zákona o DPH tým, že žalobca si odpočítal daň z faktúry č. 2009013 z 15.07.2009 od spoločnosti J.K.CONSULT, s.r.o., Bratislava, za dodanie žulovej dlažby. Na tento tovar nebol v priebehu daňovej kontroly hodnoverne preukázaný skutočný pôvod, jej existencia a pohyb na území Slovenskej republiky ani na území Českej republiky, kam bol následne tento tovar podľa

predložených dokladov dodaný. Ďalej ako dôvod porušenia § 71 ods. 2 písm. f) zákona o DPH správca dane v protokole o daňovej kontrole a v prvostupňovom správnom rozhodnutí uviedol nedostatočné označenie dodávaného tovaru na dodávateľskej faktúre, a to iba všeobecným popisom „žulová dlažba“ bez bližšej špecifikácie a identifikácie dodanej žulovej dlažby. Žalovaný napadnutým druhostupňovým správnym rozhodnutím v rámci odvolacieho daňového konania napadnutý dodatočný platobný výmer správcu dane potvrdil z dôvodu vyhodnotenia výsledkov rozsiahleho dokazovania, v rámci ktorého sa nepreukázal reálny základ daňovými dokladmi deklarovaných fiktívnych obchodov medzi obchodnými spoločnosťami BANED, s.r.o. - FOR DESING, s.r.o. - S&J PRESSBURG plus, s.r.o. - J.K. CONSULT, s.r.o. - GOSTAN, s.r.o., ktorých predmetom mali byť dodávky granitových dosiek. Medzinárodnou výmenou informácií bolo spochybnené dodanie granitových dosiek prvému dodávateľovi BANED, s.r.o. vo vyššie uvedenom obchodnom reťazci maďarským dodávateľom HEINTZ VALENTIN KFT., Budapest ako i predaj a dodanie z granitových dosiek vyrobenej žulovej dlažby žalobcom spoločnosti SARNA Production, s.r.o., Praha a následný predaj predmetného tovaru maďarskému odberateľovi ROGARE KFT., Budapest.

Krajský súd v medziach žaloby podanej žalobcom preskúmal napadnuté rozhodnutia a konanie, ktoré predchádzalo ich vydaniu a dospel k záveru, že rozhodnutia a postup správnych orgánov oboch stupňov sú v súlade so zákonom, daňové orgány dostatočne a spoľahlivo zistili skutkový stav a z neho vyvodili správny skutkový záver. V odôvodnení rozsudku vychádzal z výsledkov dokazovania vykonaného pri preverovaní žalobcom deklarovanej realizácie nákupu žulovej dlažby od dodávateľa J.K. CONSULT, s.r.o., ako i na zásady dokazovania uplatňované v priebehu daňovej kontroly a daňového konania vyplývajúce z § 2 ods. 3 a § 29 ods. 2 zákona o správe daní, na práva, povinnosti a dôkazné bremeno daňového subjektu vyplývajúce mu z § 15 ods. 5 písm. e) a § 29 ods. 4 a ods. 8 zákona o správe daní, ako i na materiálne nároky uznateľných zdaniteľných obchodov podľa § 71 ods. 2 písm. f) zákona o DPH.

Krajský súd z obsahu administratívneho spisu poukázal na dokazovaním zistený skutkový stav, podľa ktorého preverením tuzemského obchodného reťazca, BANED, s.r.o. - FOR DESING, s.r.o. - S&J PRESSBURG plus, s.r.o. - J.K. CONSULT, s.r.o. - GOSTAN, s.r.o., ako i intrakomunitárneho obchodu spoločnosti BANED, s.r.o. s HEINTZ VALENTIN KFT., Budapest sa obchod deklarovaný žalobcom objektívne javí len ako formálne preukázaný. Prvostupňový súd vychádzal zo zistenej skutočnosti, že predmet deklarovaného obchodu, granitové dosky, nebol na územie Slovenskej republiky spoločnosťou BANED, s.r.o. fyzicky dovezený. Poukazujúc na personálne prepojenie medzi spoločnosťami uvedeného obchodného reťazca, na materiálne prepojenie formou jedného skladu, kde sa predmetný tovar medzi jednotlivými článkami obchodného reťazca predával bez bližšej špecifikácie a určenia skladových miest na tovar, na neexistenciu daňových dokladov alebo dôkazov o spracovaní a preprave prevádzaných granitových dosiek a neskôr dlažby ako i na obchodnú nečinnosť v relevantnom zdaňovacom období a nekontaktnosť maďarských obchodných spoločností stojacich na začiatku a na konci obchodného reťazca, prvého dodávateľa na územie SR HEINTZ VALENTIN KFT., Budapest a posledného odberateľa ROGARE KFT., Budapest, krajský súd jednoznačne konštatoval opodstatnenosť pochybností správcu dane o reálnosti kontrolovaného zdaniteľného obchodu, plynúcu z nemožnosti preukázania pôvodu tovaru predávaného v rámci celého vyššie uvedeného obchodného reťazca. Podľa krajského súdu žalobca, okrem faktúry, nepredložil dôkazy, ktorými by preukázal reálne uskutočnenie zdaniteľného obchodu, neodstránil pochybnosti správcu dane a preto neuniesol dôkazné bremeno.

Vo vzťahu k namietanému nedodržaniu zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, prvostupňový súd s poukazom na ust. § 15 ods. 17 a ods. 18, § 25a ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní, na dátum začatia daňovej kontroly 15.10.2009, na oznámenie o predĺžení lehoty na jej vykonanie do 15.10.2010, žalobcovi doručené 30.03.2010, a na rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly z dôvodu realizácie medzinárodnej výmeny informácií, konštatoval neprekročenie zákonom stanovenej lehoty a zákonnosť vykonanej daňovej kontroly ako i protokolu ako dôkazu o jej výsledku. K namietanému vykonávaniu dokazovania dožiadaným správcou dane v čase prerušenia výkonu daňovej kontroly krajský súd po preverení obsahu administratívneho spisu a s prihliadnutím na registračné číslo písomnosti adresovanej dožiadanému Daňovému úradu Piešťany predchádzajúce registračnému číslu vydaného rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly uviedol, že dožiadanie dopĺňujúce pôvodné dožiadanie z mája 2010 malo zabezpečiť fotokópiu daňového dokladu o sprostredkovaní obchodu od spoločnosti TO-GR SK, ktorá

nebola pri vyhodnotení dokazovania zaradená do preverovaného obchodného reťazca, a teda ani predmetom vyhodnotenia získaných dôkazov.

O náhrade trov konania krajský súd rozhodol tak, že podľa § 250k ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) neúspešnému žalobcovi uplatnené právo na náhradu trov konania nepriznal.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie z dôvodu podľa § 205 ods. 2 písm. f) OSP, domáhajúc sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil súdu prvého stupňa na ďalšie konanie. Žalobca si uplatnil náhradu trov prvostupňového a odvolacieho súdneho konania, ktoré vyčíslil v zákonom stanovenej lehote.

Podľa názoru žalobcu napadnuté rozhodnutie krajského súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, nakoľko v preskúvanom daňovom konaní došlo postupom správcu dane k porušeniu zákonom stanovených lehôt na vykonanie daňovej kontroly vyplývajúcich z ustanovenia § 15 ods. 17 zákona o správe daní a taktiež došlo k porušeniu ustanovení o dokazovaní, najmä § 29 ods. 8 zákona o správe daní.

K namietanému nedodržaniu lehoty na vykonanie daňovej kontroly žalobca uvádza, že daňová kontrola DPH za zdaňovacie obdobie júl 2009 trvala od 15.10.2009 do 24.01.2011, celkom 435 dní, pričom žalobca zo strany správcu dane nebol podľa § 15 ods. 18 zákona o správe daní upovedomený o skutočnostiach ani dôvodoch prerušenia daňovej kontroly. Žalobca trvá na tom, že daňová kontrola bola vykonaná nezákonne, z čoho taktiež odvodzuje nezákonný charakter protokolu o výsledku daňovej kontroly, ktorý z uvedeného dôvodu nie je možné použiť ako dôkaz v konaní. V tejto súvislosti žalobca poukazuje na rozhodnutie žalovaného č. 1040508/1/472012/5193-r z 22.02.2012, ktorým žalovaný v rámci odvolacieho konania zrušil dodatočný platobný výmer vyrubujúci žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2007, z dôvodu nedodržania zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Žalobca považuje za neakceptovateľné, že žalovaný v dvoch rovnakých prípadoch u toho istého daňového subjektu rozhodol odlišnými spôsobmi, pričom aj v tejto veci mal žalovaný svoje vyššie uvedené rozhodnutie brať do úvahy a rozhodnúť analogicky.

Nezákonnosť vykonaného dokazovania žalobca vidí predovšetkým v tom, že správca dane sa neriadil relevantnými ustanoveniami zákona o správe daní o dokazovaní, pretože od žalobcu vyžadoval predloženie dôkazov, ktorými on nedisponoval, ako i preukázanie skutočností, na ktorých preukázanie reálnu možnosť nemal. Žalobca to odvodzuje od konštatovania krajského súdu, že „formálne by sa nákup tovaru javil preukázaný, ale to nepostačuje na vyvrátenie pochybností správcu dane a v tomto smere žalobca neunesol dôkazné bremeno.“ Žalobca namietá, že existenciou daňových dokladov žalobcu sa prvostupňový súd nezaoberal, ale konštatoval pochybnosti z dôvodu neexistencie iných dokladov - dokladov o spracovaní a preprave tovaru. V tejto súvislosti žalobca dal do pozornosti rozsudky obsahujúce popretie prenášania neobmedzeného dôkazného bremena na daňový subjekt, ak od neho nemožno očakávať predloženie dôkazov, ktorými nemôže disponovať, resp. ktoré sú mimo sféry jeho vplyvu, a teda si ich nemôže overiť a zistiť. Z uvedeného dôvodu žalobca považuje napadnutý rozsudok za nedostatočne a nepresvedčivo odôvodnený, pričom poukazuje na právny názor vyslovený v náleze Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 6/0 z 13. marca 2003 a priamu spojitosť štruktúry odôvodnenia rozsudku so základným právom na súdnu ochranu zakotvenú v čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a náležitosti odôvodnenia vyplývajúcimi z ustanovenia § 157 ods. 2 OSP.

Žalobca nesúhlasí s názorom krajského súdu, že s jeho poukazom na výhradnú záväznosť daňových zákonov na konanie daňových orgánov a právomoc orgánov činných v trestnom konaní rozhodovať o podvodnom konaní, túto prejednávajúcu vec nemožno automaticky stotožniť so žalobcom poukazovanými prípadmi vyplývajúcimi z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 1/10 z 19. augusta 2010 a rozsudku Európskeho súdneho dvora v spojených veciach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems (C-484/03) proti Commissioners of Customs & Excise z 12. januára 2006. Vzhľadom na právnu účinnosť precedensov, predovšetkým Európskeho súdneho dvora, za účelom zabezpečenia jednotného výkladu zákonov v súlade so všeobecne záväzným právom Európskej únie, krajský súd bol povinný, vzhľadom na existenciu skorších rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Európskeho súdneho dvora v obdobných prípadoch, vysporiadať sa s touto známou judikatúrou a brať ju do úvahy.

K porušeniu zákonnosti konania spočívajúcej v neprávnom vyhodnotení dôkazov daňovými orgánmi a krajským súdom priorizovaním záujmov štátu na realizácii inkasa daní nad záujmom žalobcu, tento z vyššie uvedenej judikatúry pridáva právny záver, na ktorý bolo potrebné prihliadnuť, a síce, že nemôže byť odpočítanie DPH na vstupe podmienené preukázaním skutočností, ktoré môžu preukázať iba ďalšie osoby, teda nemožno od neho žiadať preukázanie skutočností týkajúcich sa vzťahu dodávateľa a jeho subdodávateľov. Žalobca má za to, že predložením faktúry s položkovitým opisom druhu a ceny dodaných tovarov od určitého dodávateľa, on vyčerpal svoje dôkazné bremeno a s poukazom na judikatúru preukázanie opaku v dôsledku skutočností zistených u platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov tovaru, dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu znáša správca dane.

Podľa žalobcu správca dane a žalovaný porušili zásady daňového konania jednak tým, že daňová kontrola bola prekročením lehoty na jej vykonanie nezákonná a jednak nesprávnym postupom pri dokazovaní prenášaním dôkazného bremena na žalobcu nad rámec zákona, pričom krajský súd pri prieskume zákonnosti napádaných správnych rozhodnutí a procesných postupov sa s týmito namietanými skutočnosťami riadne nevysporiadal a za nesprávneho vyhodnotenia dôkaznej situácie sa stotožnil len s tvrdeniami žalovaného.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu z 28.05.2012 navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu v celom rozsahu ako vecne správny potvrdil.

K namietanému nedodržaniu zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, tak ako vo vyjadrení k žalobe zopakoval, že lehota na vykonanie daňovej kontroly bola nadriadeným orgánom predĺžená do 15.10.2010, o čom bol žalobca písomne informovaný, pričom pred uplynutím predĺženej lehoty na vykonanie kontroly správca dane podľa § 25a zákona o správe daní rozhodnutím č. 670/320/39813/2010/Be, žalobcovi doručeným dňa 10.09.2010, prerušil daňovú kontrolu. Žalovaný s poukazom na § 25a ods. 5 zákona o správe daní uviedol, že vydaním rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly lehota na jej vykonanie od 10.09.2010 do 21.12.2010 neplynula, to bolo 103 dní, v rámci ktorých mohol správca dane kontrolu dokončiť. Daňová kontrola bola ukončená dňa 24.01.2011, t.j. v zákonnej lehote.

K namietanému odlišnému postupu pri posudzovaní nedodržania zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly u žalobcu na daň z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2007, v žalobcom zmienenom rozhodnutí č. 1040508/1/472012/5193-r z 22.02.2012, ktorým bol zrušený dodatočný platobný výmer správcu dane z dôvodu spomínaného nedodržania zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, žalovaný uviedol, že v tomto prípade nebola situácia identická s touto vecou, nakoľko správca dane vydal rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly po uplynutí predĺženej jednoročnej lehoty na kontrolu dane z príjmov právnických osôb za rok 2007, a nie v rámci plynutia predĺženej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, ako tomu bolo v prípade preskúmaného konania o oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie júl 2009.

K porušeniu zákonnosti pri vyhodnocovaní vykonaného dokazovania žalovaný uviedol, že kontrolná skupina mala pochybnosti o vierohodnosti, úplnosti a pravdivosti žalobcom predložených dokladov, preto nevychádzala len z ním predložených dokladov, ale vykonala rozsiahle dokazovanie za účelom zistiť reálne uskutočnenie deklarovaných zdaniteľných obchodov so žulovou dlažbou. Podľa žalovaného kontrolná skupina v súlade s § 29 zákona o správe daní zaobstarala konkrétne dôkazy, ktoré vyhodnotila podľa § 2 ods. 3 citovaného zákona jednotlivo a potom všetky vo vzájomnej súvislosti, pričom prioritou bola ich pravdivosť a preukazná hodnota, na základe čoho v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov zabezpečila objektívne, pravdivé a úplné zistenie skutkového stavu veci. Žalobca sa dôkaznej povinnosti nemôže zbaviť len predložením faktúr, pokladničných dokladov a tvrdením, že obchodovaný tovar fyzicky existoval, vzhľadom k tomu, že na podporu svojich tvrdení účelovo použil len zistenia správcu dane ako formálne vyhotovené doklady, úhrady, priznanie daňovej povinnosti, pričom k ostatným zisteniam spochybňujúcim reálny základ zdaniteľného obchodu sa nevyjadril. Do zápisnice z ústneho konania o oboznámení so zistenými skutočnosťami potrebnými na preverenie uplatneného nároku na vrátenie DPH uviedol, že sa k tomu vyjadrovať nebude.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP);

odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a jednohlasne dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods.1 OSP).

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

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

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

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

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

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

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

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

Podľa § 15 ods. 5 zákona o správe daní daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo a) na predloženie služobného preukazu zamestnancom správcu dane a písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly, b) byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami, c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety, d) nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu, e) klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní, f) vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho

vyjadrenia k nim, g) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

Podľa § 15 ods. 6 zákona o správe daní kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti: a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu, b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly, c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou, d) predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia, e) predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky 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).

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

Podľa § 15 ods. 17 zákona o správe daní správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov, a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčíslujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona, najviac o 12 mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa odseku 15, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

Podľa § 15 ods. 18 zákona o správe daní, ak správca dane alebo orgán podľa odseku 15 nemôže daňovú kontrolu ukončiť do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia, a ak bola lehota predĺžená podľa odseku 17, je povinný o tom s uvedením dôvodov písomne upovedomiť kontrolovaný daňový subjekt.

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

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

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

Podľa § 30 ods. 3 v spojení s § 30 ods. 6 a 7 zákona o správe daní rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tak ustanovuje tento zákon. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, na základe ktorých sa rozhodovalo.

Podľa § 48 ods. 2 zákona o správe daní odvolací orgán preskúma odvolaním napadnuté rozhodnutie vždy v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové, či právne okolnosti odvolávajúcim sa neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, možno na ne pri rozhodovaní prihliadnuť.

Podľa § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 alebo 14, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH dodaním tovaru je dodanie hmotného majetku, pri ktorom dochádza k zmene vlastníckeho práva, 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 slovenskú menu podľa kurzu vyhlasovaného Národnou bankou Slovenska.

Podľa § 19 ods. 1 veta prvá a druhá zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

Podľa § 71 ods. 2 zákona o DPH faktúra musí obsahovať:

- a) meno a adresu sídla, miesta podnikania, prípadne prevádzkarne platiteľa, ktorý dodáva tovar alebo službu, a jeho identifikačné číslo pre daň,
- b) meno a adresu sídla, miesta podnikania, prípadne prevádzkarne alebo bydliska príjemcu tovaru alebo služby a jeho identifikačné číslo pre daň, ak mu je pridelené,
- c) poradové číslo faktúry,
- d) dátum, keď bol tovar alebo služba dodaná, alebo dátum, keď bola platba podľa odseku 1 prijatá, ak tento dátum možno určiť a ak sa odlišuje od dátumu vyhotovenia faktúry,
- e) dátum vyhotovenia faktúry,
- f) množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby,
- g) základ dane, jednotkovú cenu bez dane a zľavy a rabaty, ak nie sú obsiahnuté v jednotkovej cene,
- h) uplatnenú sadzbu dane alebo údaj o oslobodení od dane,
- i) výšku dane spolu v eurách, ktorá sa má zaplatiť.

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

Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

Odvolací súd sa nestotožňuje s argumentáciou žalobcu ohľadne namietanej dĺžky daňovej kontroly a nedodržania zákonnej lehoty na jej vykonanie v spojení s jeho poukazom na odlišný postup žalovaného v prípade dodatočného platobného výmeru vyrubujúceho žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2007. Žalobca považuje za neakceptovateľné, že žalovaný v dvoch rovnakých prípadoch u toho istého daňového subjektu rozhodol odlišnými spôsobmi, pričom aj v tejto veci mal žalovaný svoje vyššie uvedené rozhodnutie brať do úvahy a rozhodnúť analogicky. Zo spisu vyplýva obsah oznámenia o predĺžení lehoty na vykonanie daňovej kontroly, informujúci žalobcu o nemožnosti jej ukončenia v priebehu 6 mesiacov od jej začatia z dôvodu prebiehajúceho dokazovania, pričom z obsahu žiadosti správcu dane nadriadenému orgánu o predĺženie lehoty na jej vykonanie vyplývajú dôvody prebiehajúceho dokazovania aj dôvody z podozrenia o zapojení žalobcu do karuselového podvodu č. I. 12 administratívneho spisu. Správca dane v rozhodnutí o prerušení kontroly na preverenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za sledované zdaňovacie obdobie, okrem uvedenia zákonných ustanovení splnomocňujúcich ho na vydanie takéhoto rozhodnutia o prerušení predmetnej daňovej kontroly (§ 25a v spojení s § 15 ods. 16 zákona o správe daní), uviedol dôvody jej prerušenia dostatočne, aby bolo žalobcovi zrejmé, v akom smere je potrebné prebiehajúce

dokazovanie doplniť. Z administratívneho spisu taktiež vyplýva, že s výsledkami dokazovania a ich vplyvom na závery správcu dane vo vzťahu ku kontrolovanému nároku žalobcu na nadmerný odpočet bol tento riadne oboznámený s možnosťou vyjadriť sa k nim, taktiež s výzvou, aby navrhol vykonanie dôkazov na podporu jeho tvrdení. Odvolací súd sa stotožňuje s názorom žalovaného, že v predmetnom konaní bola lehota na vykonanie daňovej kontroly dodržaná, nakoľko bola v súlade s § 15 ods. 16 v spojení s § 25a zákona o správe daní prerušená. Počas doby prerušenia výkonu daňovej kontroly lehoty na jej vykonanie neplynuli, a teda po ukončení prerušenia jej výkonu pokračovala lehota na jej vykonanie v plynutí, pričom z obsahu administratívneho spisu, posúdiac začiatok výkonu daňovej kontroly a dátumu jej ukončenia prerokovaním protokolu, vyplýva, že táto bola ukončená riadne bez prekročenia zákonnej lehoty na jej vykonanie.

Taktiež nemožno súhlasiť s tvrdením žalobcu o nejednotnosti rozhodovania žalovaného v dvoch, podľa žalobcu, totožných prípadoch týkajúcich sa jeho daňových povinností. Dodatočný platobný výmer vyrubujúci na základe výsledkov daňovej kontroly žalobcovi daň z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2007 bol žalovaným v rámci odvolacieho daňového konania zrušený z dôvodu nedodržania zákonného postupu pri prerušení daňovej kontroly, nakoľko správca dane v danom prípade prerušil výkon daňovej kontroly po uplynutí zákonnej lehoty na jej vykonanie. V prejednávanej veci taká situácia nenastala, daňová kontrola bola prerušená pred uplynutím lehoty na jej vykonanie a následne bola ukončená v rámci zostávajúcej lehoty, ktorá počas prerušenia neplynula. Preto možno konštatovať, že v žalobcom uvádzanej veci a v prejednávanej veci nejde vo vzťahu k dodržaniu zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly o totožné procesné situácie, a teda v tomto ohľade nemožno postup a dôvody rozhodovania žalovaného považovať za nejednotné.

Ďalšou právnou otázkou v tomto konaní je posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 29 ods. 8 zákona o správe daní, keď z vykonaného dokazovania v rámci celého obchodného reťazca vyplynula nepreukázateľnosť pôvodu obchodovaného tovaru a jeho existencia.

Odvolací súd poznamenáva, že vnútroštátna právna úprava dane z pridanej hodnoty musí byť kompatibilná s právom Európskej únie a vykladaná v súlade s jej právnou úpravou pre túto nepriamu daň, šiestou smernicou Rady 77/388/EHS zo dňa 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia v jej zmenenom a doplnenom znení. Tak je potrebné postupovať i pri výklade procesných noriem slúžiacich na zabezpečenie kontroly a správy nepriamych daní, ako i pri aplikácii inštitútov nimi upravených, dodržiavanie podmienok dokazovania nevynímajúc a to za súčasného akceptovania a udržania neutrality DPH, predstavujúcej základnú zásadu spoločného systému DPH. Z ustálenej judikatúry Európskeho súdneho dvora vyplýva právo členských štátov vnútroštátnym právom zabezpečiť v záujme ochrany oprávnených nárokov štátov na inkaso DPH podmienky na zamedzenie zneužívania jednotného systému DPH, avšak s prihliadnutím na zásadu proporcionality so zamedzením neprimeraného zásahu do práv platiteľov DPH na vrátenie DPH nimi zaplatenej v súvislosti so zabezpečovaním ich zdaniateľných plnení na vstupe. V tomto ohľade je úprava DPH vnímaná ako právo každého platcu DPH na odpočet DPH zaplatenej ním na vstupe vzťahujúce sa na všetky operácie výroby a distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu, pričom otázka, či DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe. Uvedený výklad zásady neutrality DPH vyplýva z judikatúry Európskeho súdneho dvora, napr. rozsudky ESD v spojených veciach Kittel (C-439/04) a obchodná spoločnosť Recolta Recycling (C-440/04) a v spojených veciach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems (C-484/03). Avšak Súdny dvor vo svojej judikatúre taktiež konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť (Kittel a Recolta Recycling č. C-439/04, C-440/04).

Taktiež Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil,

že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, rozsudky ESD vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10). 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 ESD v spojených veciach Mahagében kft, a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11).

Žalobca namietal nezákonnosť dokazovania a nesprávnosť vyhodnotenia výsledkov dokazovania, pričom mal za to, že správca dane nad rámec zákona prenášal na žalobcu neprimerané dôkazné bremeno, keď od neho požadoval dôkazy týkajúce sa iných subjektov, ktoré žalobca nemohol zabezpečiť. Žalobca má za to, že vyčerpal svoje dôkazné bremeno tým, že predložil zákonom požadované daňové doklady. Na podporu svojej argumentácie žalobca poukazoval na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 1/ 2010 z 19. augusta 2010 a na rozsudky Európskeho súdneho dvora v spojených veciach Optigen Ltd a spol. č. C - 354/03, C - 353/03, C - 484/03 z 12. januára 2006.

V súvislosti s poukazom žalobcu na záväznosť judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Európskeho súdneho dvora odvolací súd konštatuje, že v oboch vyššie uvádzaných rozsudkoch 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 sp. zn. 3 Sžf 1/ 2010 z 19. augusta 2010 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 obsahu odôvodnenia žalobcom spomínaného rozsudku Európskeho súdneho dvora vyplýva, že dotknuté plnenia boli súčasťou dodávateľských reťazcov, do ktorých patrili 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“.

Európsky súdny dvor vychádzal z predpokladu, že príslušné daňové orgány a ani vnútroštátne súdy nespochybňovali reálny základ kontrolovaných zdaniteľných plnení, ale vychádzali z predpokladu, že zdaniteľné plnenie sa uskutočnilo tak, ako to vyplývalo z predmetných faktúr, a že predmetné 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.

Avšak v tomto prípade týkajúcom sa žalobcu bola spochybnená existencia tovaru, ktorý mal byť predmetom obchodovania, a tu je namieste 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, maďarskou spoločnosťou HEINTZ VALENTIN KFT., Budapest počnúc a posledným odberateľom v obchodnom reťazci, maďarskou obchodnou spoločnosťou ROGARE KFT., Budapest, končiac (t. j. spoločnosťami, u ktorých je nemožné skontrolovať a preveriť pôvod a konečnú spotrebu prevádzaného tovaru).

Z obsahu napádaných rozhodnutí nevyplýva, že by orgány daňovej správy od žalobcu požadovali doklady, ktoré by mal on zabezpečiť od ktoréhokoľvek daňového subjektu v kontrolovanom obchodnom reťazci, napríklad doklady o zabezpečení prepravy dovážaného tovaru z Maďarskej republiky prvému

odberateľovi na územie Slovenskej republiky, obchodnej spoločnosti BANED, s.r.o. 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, neznamená, že bolo povinnosťou žalobcu v daňovom konaní vo veci preverenia jeho nároku na nadmerný odpočet takého 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 svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia ako i komunikácia s klientkami, prípadne odberateľmi, sa nijako neodlišuje od 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.

V tomto prípade správca dane i žalovaný, okrem iného, pri preverovaní ďalšieho smerovania obchodovaného tovaru - žulovej dlažby od žalobcu k českému odberateľovi, obchodnej spoločnosti SARNA Produktion, s.r.o. Praha až k maďarskej nekontaktnej obchodnej spoločnosti ROGARE KFT., Budapest, vyhodnotili okrem iných súvislostí zistených v rámci dokazovania aj informáciu získanú od českej daňovej správy, že táto v spoločnosti SARNA Produktion, s.r.o. vykonáva šetrenie ohľadne dovozu celkom 858 ton žulových dosiek v období od 18.01.2007 do 15.04.2009 od dodávateľa DOO LAMAC RAČA-KRAGUJEVAC, SUBOTICA. Tieto dosky uvedená spoločnosť predala v roku 2007, 2008 odberateľovi DONNER SK, s.r.o., za cenu 250 eur/t, v roku 2009 boli dosky predané odberateľovi BANED, s.r.o. Bratislava (je to v preverovanom zdaniteľnom plnení prvý odberateľ z Maďarskej republiky a prvý dodávateľ v rámci kontrolovaného obchodného reťazca v tuzemsku), a to za rovnakú cenu 250 eur/t. Podľa českej daňovej správy nie je možné vylúčiť pohyb tohto tovaru smerom k obchodnej spoločnosti GOSTAN, s.r.o., t. j. k žalobcovi, a jeho spätný predaj spoločnosti SARNA Produktion, s.r.o., za niekoľkonásobne vyššiu cenu. Taktiež v spojení so zisteniami, že medzi spoločnosťami BANED, s.r.o. - FOR DESING, s.r.o. - S&J PRESSBURG plus, s.r.o. - J.K. CONSULT, s.r.o. prebehli obchody s predmetným tovarom bez toho, aby vôbec zmenili miesto jeho uskladnenia (vrátane ďalších dôkazov vyplývajúcich z výsledkov dokazovania spochybňujúcich reálny základ nimi deklarovaných zdaniteľných obchodov), a zistením personálnej prepojenosti v čase uskutočňovania dodania tovaru od žalobcu obchodnej spoločnosti SARNA Produktion, s.r.o., ktorá bola jedným zo spoločníkov personálne prepojená s obchodnou spoločnosťou S&J PRESSBURG plus, s.r.o. v osobe jej konateľa a spoločníka a druhým spoločníkom bola personálne prepojená v osobe konateľa so spoločnosťou NDP Slovakia s.r.o. Púchov fakturujúcej prepravu žulovej dlažby z Piešťan do Považskej Bystrice pre žalobcu, správca dane vyhodnotil ako zrejmu pochybnosť o reálnosti vývozu žulovej dlažby žalobcom českému odberateľovi SARNA Produktion, s.r.o.

Vo svetle výsledkov vykonaného dokazovania, kedy správca dane aplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní 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.

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 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.

V súvislosti s poukazom žalobcu na potrebu súdov nepodriaďovať sa automaticky len pod zákonné ustanovenia, ale pri rozhodovaní prihliadať na relevantnú judikatúru, a to vždy s prihliadnutím k momentálnym sociálno-ekonomickým podmienkam a k dynamickému vývoju v daňovej oblasti, odvolací súd poznamenáva, že je bežnou praxou súdov pri rozhodovaní vykladať relevantné právne normy eurokonformným spôsobom s prihliadnutím na judikatúru Európskeho súdneho dvora, prípadne Európskeho súdu pre ľudské práva, ak je to v tom ktorom prípade potrebné, avšak nemožno opomínať povinnosť prihliadať na osobitné okolnosti každého prípadu a účel relevantného zákona, ktoré vo veľkej miere ovplyvňujú konečné rozhodnutie v tej ktorej veci. Pokiaľ sa týka spoločenských podmienok a vývoja v daňovej oblasti, odvolací súd nemôže nespomenúť zistenia Inštitútu finančnej politiky MF SR, podľa ktorých príjem z DPH do štátneho rozpočtu nekopíruje vývoj ekonomiky, čo je dôsledok daňových únikov. Aj takéto informácie odrážajúce stav spoločnosti, predovšetkým vo vzťahu k dodržiavaniu daňových predpisov a deformácii podnikateľského prostredia a dávajú signál pre dôsledné skúmanie reálnosti obchodov pre odpočet DPH. Samozrejme aj znalosť súdu o týchto pomeroch v spoločnosti v spojení s obsahom administratívneho a súdneho spisu ako i výsledkami dokazovania v ich vzájomnej súvislosti, je jedným z podkladov pre spravodlivé rozhodovanie vo veci.

Vzhľadom na vyššie uvedené a v spojení s citovanými ustanoveniami zákonov Najvyšší súd Slovenskej republiky po preskúmaní napadnutých rozhodnutí správnych orgánov v medziach podaného odvolania dospel k záveru, že námietky žalobcu vznesené v odvolaní proti prvostupňovému rozsudku nie sú dôvodné a preto rozhodol podľa § 219 OSP v spojení s § 250ja ods. 3 druhá veta OSP tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa 224 ods. 1 OSP v spojení s § 250k ods. 1 OSP a § 246c OSP. Žalobca nemal úspech vo veci, preto mu súd náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.