

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/64/2015
Identifikačné číslo spisu:	1013201347
Dátum vydania rozhodnutia:	07.09.2016
Meno a priezvisko:	JUDr. Jozef Milučký
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:1013201347.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a zo sudcov JUDr. Ivana Rumanu a JUDr. Aleny Adamcovej v právnej veci žalobcu: S&J PRESSBURG plus, s.r.o., Na Hrebienku 30, Bratislava, právne zastúpeného Advokátskou kanceláriou Bugala - Ďurček, s.r.o., Drotárska cesta 102, Bratislava, v mene ktorej koná Mgr. Juraj Bugala, advokát a konateľ, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia č. k. 1100302/1/191209/2013/5060-r zo dňa 25.04.2013, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S 180/2013-57 zo dňa 26. novembra 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S 180/2013-57 zo dňa 26. novembra 2014 p o t v r d z u j e.

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

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) ako nedôvodnú zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia vyššie uvedeného rozhodnutia žalovaného ako i dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Bratislava (ďalej len „správca dane“) č. 9102402/5/3763948/2012Ges zo dňa 19.12.2012.

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

Prvostupňovým rozhodnutím správca dane 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 (ďalej len „zákon o správe daní“) v nadväznosti na § 165 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) na základe výsledku daňovej kontroly, zameranej na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného

odpočtu na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie september 2011 v sume 153 191,12 Eur a vyrubil mu rozdiel dane v sume 605 768,33 Eur. Žalovaný napadnutým rozhodnutím v rámci odvolacieho konania postupom podľa § 74 ods. 4 v spojení s § 165b ods. 1 daňového poriadku predmetný dodatočný platobný výmer potvrdil.

Dôvodom nepriznania uplatneného nároku na odpočet dane v sume 734 000,00 Eur a dodatočného dorubenia DPH za kontrolované zdaňovacie obdobie bolo správcom dane konštatované porušenie ustanovení § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 30.11.2011 (ďalej len „zákon o DPH“) žalobcom, nakoľko v priebehu výkonu daňovej kontroly sa nepodarilo preukázať vierohodnosť a reálny základ žalobcom deklarovaných zdaniteľných plnení z dodávateľských faktúr č. 11081 - mramorové dosky, č. 11082 - opracovanie granitových dosiek, č. 11085 - opracovanie granitových dosiek, č. 11088 - opracovanie granitových dosiek, č. 11089 - mramorové dosky, č. 11091 - opracovanie granitových dosiek, č. 11093 - opracovanie granitových dosiek, č. 11095 - opracovanie granitových dosiek a č. 11096 - granitové dosky, vystavených dodávateľom žalobcu, MEAT, s.r.o., Račianska 66, Bratislava.

V rámci súdneho prieskumu krajský súd z obsahu administratívneho spisu konštatoval skutkové zistenia vyplývajúce z výsledkov daňovej kontroly a skúmal opodstatnenosť námietok žalobcu napádajúcich procesný postup správcu dane v súvislosti s preverovaním oprávnenosti uplatneného odpočtu dane a výkonom daňovej kontroly. V tejto súvislosti uviedol, že kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie september 2011 bola začatá dňa 20.12.2012, pričom spôsob výkonu kontroly, jednotlivé úkony správcu dane pre posúdenie kontrolovaného nároku správcu dane podrobne rozobral v protokole o daňovej kontrole č. 9102402/5/3312175/2012/Ges zo dňa 13.11.2012, ako aj v dodatočnom platobnom výmere č. 9102402/5/3763948/2012/Ges zo dňa 19.12.2012. Proti tomuto podal žalobca odvolanie spolu s doplnením odvolania v rozsahu 94 strán. Krajský súd podotkol, že žalobca mal dostatočný priestor - 39 dní na vypracovanie odvolania s jeho doplnením. Krajský súd taktiež zistil, že počas výkonu daňovej kontroly žalobca robil prieťahy, keď doklady doručoval oneskorene, splnomocnený zástupca sa nevedel vyjadriť na otázky správcu dane, ktoré sa týkali zdaniteľných obchodov s tým, že na tieto otázky dodatočne písomne odpovie konateľ žalobcu. Krajský súd vyhodnotil, že ani písomné odpovede konateľa nemali konkrétnu vypovedaciu schopnosť, čo bol dôvod, pre ktorý správca dane zdaniteľné obchody preveroval formou dožiadaní alebo formou miestnych zisťovaní u jednotlivých dodávateľov figurujúcich v obchodnom reťazci. Uvedené postupy boli dôvodom na predĺženie lehoty na výkon daňovej kontroly na základe žiadosti správcu dane. Táto bola predĺžená o 6 mesiacov. Dňa 31.10.2012 bolo vykonané ústne pojednávanie so splnomocneným zástupcom žalobcu, kde ho správca dane oboznámil so skutočnosťami, ktoré zistil počas výkonu kontroly za zdaňovacie obdobie september 2011, ako aj za zdaňovacie obdobia súvisiace s dotknutým zdaňovacím obdobím. Správca dane skonštatoval, že žalobca ani v jednom obchodnom prípade nepreukázal pôvod tovaru (granitové a mramorové dosky), nepreukázal ich existenciu v objemoch uvedených na dodávateľských faktúrach, nepreukázal presnú špecifikáciu tovarov (na faktúrach bol označený všeobecným spôsobom ako granitové a mramorové dosky), nepreukázal opracovanie dotknutého tovaru - materiál - dosky sú uvedené v hmotnostných jednotkách kg, dlažba v plošných jednotkách m². Ďalej nepreukázal miesto opracovania suroviny, prevádzkové náklady, resp. iné skutočnosti preukazujúce reálne uskutočnenie služieb opracovania, a preto správca dane ďalej umožnil daňovému subjektu predkladať a poskytovať ďalšie informácie, ktoré by preukazovali a potvrdzovali obstaranie tovarov - suroviny a služieb v tuzemsku deklarovaných na dodávateľských faktúrach. Splnomocnený zástupca s obsahom zápisnice nesúhlasil a vzniesol námietku, že žalobca predložil všetky účtovné, daňové a iné doklady a zodpovedal na všetky otázky. Námietke nebolo vyhovené. Žalobca predložil doklady napr. smernicu o bezpečnosti a ochrane zdravia pri práci, smernicu na určenie podmienok organizácie výchovy zamestnancov v oblasti BOZP, pokyny pre vyšetrovanie zamestnancov na zneužitie alkoholických nápojov, program realizácie politiky BOZP na rok 2011 a podobne, ktoré však správca dane neuznal, nakoľko nepreukazujú skutočnosti opodstatňujúce nárok na odpočítanie dane. Správca dane všetky skutočnosti zaznamenal do protokolu z kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu č. 9102402/5/3312175/2012/Ges zo dňa 13.11.2012. Tento bol zaslaný žalobcovi spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho

prerokovanie. Deň prerokovania protokolu bol stanovený na 17.12.2012, pričom žalobca bol zároveň poučený o možnosti podať písomné vyjadrenie k protokolu v zmysle § 15 ods. 10 zákona o správe daní. Splnomocnený zástupca v stanovenej lehote predložil vyjadrenie, ktoré správca dane zapracoval do Dodatku k protokolu č. 9100402/5/3737865/2012/Ges zo dňa 14.12.2012.

Podľa krajského súdu je zrejmé, že dňa 17.12.2012 sa dostavil k správcovi dane splnomocnený zástupca žalobcu na záverečné prerokovanie protokolu spolu s jeho dodatkom. Správca dane oboznámil splnomocneného zástupcu s predmetom pojednávania a zároveň podal informáciu o priebehu a výsledku kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie september 2011 a ďalej bol splnomocnenému zástupcovi predložený vypracovaný dodatok k protokolu, ktorý podľa vyjadrenia správcu dane nemení výsledok uvedený v protokole, t. j. zistený rozdiel dane v sume 734 000,- Eur. Splnomocnený zástupca žalobcu požiadal o možnosť vyjadriť sa písomne do zápisnice, ktorej správca dane vyhovel. Splnomocnený zástupca písomne uviedol, že podľa neho protokol a dodatok k protokolu nebol prerokovaný, pretože správca dane nesúhlasil s navrhnutou formou prerokovania formou otázok a odpovedí, ako i z dôvodu výskytu množstva nejasností, nepresností, hmotnoprávných a procesnoprávných pochybení v protokole.

Tento postup správcu dane, kedy neakceptoval návrh splnomocneného zástupcu žalobcu na prerokovanie protokolu formou otázok a odpovedí, krajský súd vyhodnotil ako správny, pretože žalobca mal možnosť písomne sa vyjadriť k protokolu a toto právo aj využil. Krajský súd prihliadol na to, že jeho písomné vyjadrenie neobsahovalo žiadne námietky ohľadne nejasností, hmotnoprávných a procesnoprávných pochybení, ale len strohé a celkom formalistické konštatovanie porušenia zo strany správcu dane bez konkrétneho odôvodnenia, tak, ako v žalobe, do ktorej prevzal obsah doplneného odvolania.

Krajský súd konštatoval, že protokol a dodatok k protokolu boli riadne prerokované, nakoľko zo strany správcu dane boli splnené všetky zákonné podmienky vyplývajúce z § 15 zákona o správe daní. Žalobca pritom bol oboznamovaný s výsledkami šetrenia a zisťovania, avšak nepredložil žiadne dôkazné prostriedky preukazujúce splnenie zákonných podmienok uvedených v ustanoveniach § 49 - 51 zákona o DPH. Správca dane umožnil žalobcovi, aby sa vyjadril k záverom uvedeným v protokole, mal možnosť poukázať na nepresnosti a pochybnosti v písomnom vyjadrení k protokolu v lehote podľa § 15 ods. 10 zákona o správe daní. Žalobca k protokolu žiadne konkrétne pripomienky a rozpory neuviedol, nedoložil žiadne dôkazy preukazujúce splnenie zákonných podmienok pre odpočítanie dane. Protokol o výsledku daňovej kontroly vrátane jeho dodatku bol riadne doručený a prerokovaný, čím boli naplnené zákonné podmienky pre začatie vyrubovacieho konania. V nadväznosti na uvedené námietku, že dodatočný platobný výmer nemá náležitosti ustanovené v § 30 ods. 2 zákona o správe daní, krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú.

Tvrdenia žalobcu o manipulácii a nedostatočnej odbornej starostlivosti správcu dane krajský súd odmietol ako neopodstatnené, nakoľko z obsahu administratívneho spisu vyplýva opak.

Námietky žalobcu o porušení § 15 ods. 11 písm. h), j), i) zákona o správe daní tým, že protokol neobsahuje obchodné meno kontrolovaného daňového subjektu, pretože na strane 21 protokolu o daňovej kontrole je ako kontrolovaný daňový subjekt označený S&J PRESSBURG SLOVAKIA, s.r.o., chýba dátum prerokovania protokolu a vlastnoručný podpis daňového subjektu alebo splnomocneného zástupcu, čím podľa žalobcu nedošlo k prerokovaniu protokolu o výsledku daňovej kontroly, krajský súd vyhodnotil ako nedôvodné, nakoľko z celého konania je zrejmé, že išlo o spoločnosť S&J PRESSBURG plus s.r.o., teda o žalobcu. V celom protokole zo dňa 13.11.2012 sa uvádza S&J PRESSBURG plus, s.r.o., len na strane 21 došlo k chybe pri písaní, keď správne malo byť uvedené: „splnomocnený zástupca, Advokátska kancelária Bugala - Ďurček, s.r.o., substitučne splnomocnená Ing. Ľuboslava Kanošová spoločnosti S&J PRESSBURG plus s.r.o.“ Na tej istej strane však v prvom odseku je v texte jednoznačne uvedené presné označenie žalobcu, S&J PRESSBURG plus, s.r.o., Na hrebienku 30, 811 02 Bratislava. Protokol bol prerokovaný v súlade s ustanovením § 15 ods. 12 zákona o správe daní, dňa 17.12.2012, keďže ho v ten deň splnomocnený zástupca žalobcu odmietol podpísať.

V nadväznosti na uvedené krajský súd procesný postup predchádzajúci ukončeniu daňovej kontroly vyhodnotil ako súladný so zákonom, pričom konštatoval, že predmetný protokol z kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH bol vyhotovený na základe dostatočne zisteného a správne posúdeného skutkového stavu veci, bez akejkoľvek zaujatosti, s dodržaním práv a právom chránených záujmov žalobcu. Žalobca mal dostatočný priestor a čas na preukázanie skutočností uvedených v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie september 2011, čo však nevyužil.

Vzhľadom k žalobnej námietke neprimeraného prenosu dôkazného bremena na žalobcu v súvislosti s preverovaním reálnosti ním deklarovaných zdaniteľných obchodov, krajský súd skúmal mieru zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom, pričom konštatoval, že z vykonaného dokazovania v rámci celého obchodného reťazca spoločností vyplynul celý rad vážnych pochybností o reálnom priebehu zdaniteľných obchodov. Krajský súd zdôraznil, že nešlo o ojedinelý prípad, ale o dlhšie trvajúce praktiky, takže vec je potrebné posudzovať aj v súvislostiach s ostatnými zdaňovacími obdobiami, ktoré sú (boli) predmetom iných súdnych konaní, o ktorých má krajský súd vedomosť. V nadväznosti na rovnakú problematiku nepriznania nároku na odpočítania dane z tovaru rovnakej komodity - granitové dosky - žula v reťazci obchodných spoločností (medzi ktorými sa nachádza aj spoločnosť S&J PRESSBURG plus, s.r.o.) krajský súd považoval za potrebné poukázať na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/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 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 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“.

V danom prípade súdneho prieskumu zákonnosti napádaných rozhodnutí krajský súd bral do úvahy výsledky rozsiahleho dokazovania vykonaného správcom dane, zameraného na preverenie / súvisiaceho so zisťovaním existencie a pôvodu tovarov - granitové a mramorové dosky, ako ich reálneho opracovania a konečnej spotreby. Služby opracovania neboli vykonávané dodávateľom MEAT, s.r.o., ako to bolo deklarované na predložených dokladoch, ale ich mala opracovať spoločnosť GAMA EXPO s.r.o., ako ďalší subdodávateľ. Správca dane pri miestnom zisťovaní u tohto subdodávateľa zistil, že ani spoločnosť GAMA EXPO s.r.o. granitové a mramorové dosky neopracovávala sama, ale tiež subdodávateľsky prostredníctvom spoločnosti Palace Real, spol. s r.o., ktorá je nekontaktná a bývalí konatelia sa na výsluch svedka nedostavili. Podľa tvrdení všetkých zúčastnených, práce opracovania, výroby, uskladnenia aj prepravy sa uskutočňovali vždy vo výrobo-skladových priestoroch na Žilinskej ceste 130 v Piešťanoch. Vlastníkom nehnuteľností a skladovacích priestorov je spoločnosť KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o., stroje, prístroje a zariadenia sú majetkom žalobcu, pričom konateľom týchto spoločností je tá istá osoba - pán Klimek.

V súvislosti s námietkou ohľadne porušenia práva vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, najmä, že správca dane zamenil inštitút svedeckej výpovede na ústne pojednávanie s konateľom spoločnosti MEAT, s.r.o., krajský súd uviedol, že výber spôsobu zisťovania skutočností je na správcovi dane. Skutočnosť, že správca dane preveroval oprávnenosť dodania tovaru a služieb formou miestneho zisťovania u subdodávateľov v reťazci zdaniteľných obchodov, nebolo v rozpore s §

15 ods. 5 písm. c) zákona o správe daní. Správca dane oprávnené preveroval celý obchodný reťazec subdodávateľov, ktorí sa mali na zdaniteľnom obchode zúčastňovať a to z dôvodu, či sa jedná o reálne dodanie tovarov a služieb deklarovaných na faktúrach. Práve týmto preverovaním sa zistilo, že ani jeden zo zúčastnených subdodávateľov tovaru a služieb tieto nevykonával, boli vystavované len fiktívne faktúry nepreukazujúce reálne dodanie tovaru a služieb, pretože ani jeden zo subdodávateľov nevedel preukázať prepravu tovaru, ani jeden nemal zamestnancov, ktorí mali opracovanie tovaru vykonávať, boli vystavované len faktúry bez reálneho naplnenia účtovných prípadov. Rozsiahle dokazovanie spoľahlivo spochybnilo, že sa s deklarovaným tovarom reálne obchodovalo v obchodných reťazcoch popísaných v odôvodnení rozhodnutia žalovaného.

Taktiež krajský súd má za to, že vystavením faktúr nevzniká automaticky daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, nakoľko len s dodaním tovaru a služieb je spojený vznik daňovej povinnosti, keď daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru a tým kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Vzniku daňovej povinnosti teda predchádza dodanie tovaru a služieb, čo v danom prípade nebolo vierohodným a preukazným spôsobom potvrdené. Nakoľko nedošlo k dodaniu tovaru a služieb, nemohlo dôjsť k vzniku daňovej povinnosti. Zákon o DPH však rieši aj prípady, kedy faktúra vystavená je, ale k samotnému dodaniu tovaru a služieb vôbec nepríde. V takom prípade, 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 (§ 71 ods. 6 zákona o DPH).

Keďže nebola preukázaná reálna existencia a dodanie tovaru a služieb všetkými zúčastnenými spoločnosťami v reťazci, nevznikla povinnosť platiť daň v zmysle § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH, ale v zmysle § 71 ods. 6 zákona o DPH, t.j. uvedením na faktúre. A to z dôvodu, že faktúra je doklad, ktorým si platiteľ uplatňuje právo na odpočítanie dane vo väzbe na splnenie ďalších zákonom stanovených podmienok - § 51 v nadväznosti na § 49 zákona o DPH. Z dôvodu, že u priameho dodávateľa žalobcu sa nepotvrdilo reálne dodanie tovaru a služieb, správca dane s poukazom na § 29 ods. 2, 4 zákona o správe daní bol povinný šetriť celý obchodný reťazec. Kontrolu dane v uvedenom rozsahu vykonal aj preto, lebo základné pravidlá DPH musia byť dodržané v celom obchodnom reťazci.

Podľa krajského súdu správca dane bol povinný zisťovať pohyb tovaru a služieb v celom obchodnom reťazci a medzi všetkými uvedenými spoločnosťami: MEAT, s.r.o., GAMA-EXPO, s.r.o., Palace Real, s.r.o., KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o. až po odberateľov. Podľa § 15 ods. 6 zákona o DPH je povinnosťou daňového subjektu v priebehu daňovej kontroly predkladať všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia. Podľa vyjadrenia dodávateľskej spoločnosti (MEAT, s.r.o.) službu opracovanie granitových dosiek táto spoločnosť nevykonala, ale túto službu mala vykonať spoločnosť GAMA EXPO s.r.o., ktorá ju ďalej fakturovala spoločnosti MEAT, s.r.o. a táto ďalej spoločnosti S&J PRESSBURG plus, s.r.o. Kontrolou v spoločnosti GAMA EXPO, s.r.o. nebolo preukázané opracovanie granitových dosiek a preto spoločnosť MEAT, s.r.o. nemohla túto službu ďalej fakturovať spoločnosti S&J PRESSBURG plus, s.r.o. ako reálne dodanie služby.

Služby opracovania sú nepreukázané, chýba základná evidencia prechodu prírodného materiálu granitových a mramorových dosiek (kg) do výsledného produktu, ktorým je dlažba (m²). Opracovanie v konečnom dôsledku neprimerane zvyšovalo hodnotu konečného produktu. Všetky transakcie počnúc prepravou, uskladnením materiálu, opracovaním, uskladnením a prepravou hotových výrobkov - dlažby, prebiehali vždy vo výrobnno-skladových priestoroch na Žilinskej ceste 130, Piešťany. Prepravy tovarov pri obstaraní neboli realizované. Krajský súd na základe výsledných kontrolných zistení bez pochyby konštatoval, že existencia tovarov a služieb nebola preukázaná, pričom ide o finančné a personálne prepojenia medzi sebou fiktívne obchodujúcich spoločností.

Vo všeobecnosti samotné faktúry, kúpne zmluvy, CMR, evidencie DPH a iné doklady ešte nepreukazujú, že vzniklo právo na odpočítanie dane, pričom správca dane v danom prípade nevychádzal len z dokladov predložených daňovým subjektom, ale vykonal dokazovanie v zmysle zákona o správe daní formou dožiadaní smerujúcich k prevereniu a získaniu dôkazov o fakturovanom zdaniteľnom obchode, pretože iba samotná existencia faktúry vyhotovenej platiteľom dane, na ktorej je uvedená DPH,

ešte nezakladá právo na odpočítanie dane. 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. Hodnotenie dôkazov však neznamená mechanické preberanie informácií, či bezvýhradné akceptovanie dokladov, resp. údajov v nich uvedených, ako faktov.

S poukazom na ustanovenie § 29 ods. 8 zákona o správe daní v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH krajský súd dôvodil, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania 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 (napr. 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 danom prípade krajský súd vzhliadol existenciu rozporov medzi deklarovaným a reálnym skutkovým stavom - nepreukázanie samotnej materiálnej existencie obchodov, ktoré mali za následok vznik legitímnych a logických pochybností zo strany správcu dane k žalobcom deklarovaným obchodným transakciám.

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

V nadväznosti na uvedené krajský súd poukázal na právne závery rozsudkov Súdneho dvora EÚ (C-37/95, C-268/83, C-98/98, C-169/04, C-16/00) z ktorých 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.

Krajský súd pripustil potrebu prihliadať na rešpektovanie zásady neutrality DPH, ovládajúcej jej aplikáciu v priestore Európskej únie v rámci realizácie zdaniteľných plnení podliehajúcich dani z pridanej hodnoty. S poukazom na okolnosti prípadu, skutkové zistenia ohľadne preverenia pôvodu a nakladania s predmetným tovarom, ako i na potrebnú odbornú starostlivosť žalobcu, však dal do pozornosti i právne závery vyplývajúce z rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ, ktorými deklaroval legitimitu boja proti

podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam ako uznaného a podporovaného cieľa smernice Rady 2006/112 zo dňa 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, účinnej od 01.01.2007. V rozsudku Súdneho dvora EÚ z 21.06.2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 Súdny dvor uviedol, že je potrebné pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112 (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). V tejto súvislosti Súdny dvor EÚ už rozhodol, 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 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 (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).

Námietku žalobcu o potvrdení jeho argumentácie a záverov o preukazovaní zdaniteľného plnenia aj právnymi závermi rozhodnutí SD EÚ v spojených veciach C-80/11 (Mahaében kft) a C-142/1 (Péter Dávid) zo dňa 21.06.2012, krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú, pretože v týchto prípadoch Súdny dvor rozhodoval o skutkovo celkom iných prípadoch týkajúcich sa odpočtu DPH u odberateľa (v prvom z týchto prípadov správca dane zamietol spoločnosti právo na odpočet dane z nakúpeného tovaru, keď bolo počas daňovej kontroly u dodávateľa spoločnosti zistené, že dodávateľ nezaúčtoval nákup tohto tovaru a ani nemal k dispozícii vozidlo na jeho prepravu a v druhom prípade bolo dodávateľovi stavebných prác zamietnuté právo na odpočítanie dane z faktúr od subdodávateľov, keď sa nepresvedčil, že títo subdodávatelia majú prostriedky na vykonanie prác).

V tejto súvislosti krajský súd poukázal na články 167, 168 písm. a), 178 písm. a), 220 ods. 1, 226 a 273 smernice Rady 2006/112 platiacich pre služby, ktoré boli poskytnuté a o tovare, ktorý bol dodaný, ale v preverovaných obchodných transakciách toto nebolo preukázané. Podľa krajského súdu všetko nasvedčuje tomu, že skutočným účelom v tomto prípade bolo iba profitovať na odpočítaní DPH.

Vnútroštátne orgány aplikácie práva, teda aj súdy, majú v rámci svojich právomocí vždy usilovať o eurokonformný výklad vnútroštátneho práva, aby sa zabezpečila úplná účinnosť smernice a dosiahnutie jej cieľa (rozsudok Súdneho dvora Adeneler, C-212/04, 4.7.2006, Zb. s. I-6057, bod 111) bez ohľadu na to, či ustanovenia použité pri výklade majú alebo nemajú priamy účinok.

Súdny dvor EÚ konštatoval, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Vo svetle judikatúry Súdneho dvora EÚ pre úplnosť krajský súd považoval za potrebné uviesť, že každý jeden prípad je potrebné posudzovať individuálne, s prihliadnutím na všetky jeho okolnosti.

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

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

Na základe vykonaného súdneho prieskumu žalobou napadnutých rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov a postupu predchádzajúceho ich vydaniu súd prvého stupňa prijal záver, že správca dane vykonal nielen formálnu kontrolu dokladov, ale správne skúmal aj realnosť zdaniteľných obchodov, pričom vykonanou kontrolou nebol preukázaný pôvod a existencia dotknutých tovarov - granitových a

mramorových dosiek a taktiež služieb opracovania. Podľa názoru krajského súdu 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. Pritom daňové orgány postupovali v súlade s § 29 ods. 1, 2 a ods. 4 a § 2 ods. 3 a ods. 6 zákona o správe daní. Ustálil, že transakcie deklarované predloženými účtovnými dokladmi nenesú znaky základných obchodných princípov, čo podporuje správnosť názoru správcu dane o fiktívnosti obchodov.

Zároveň krajský súd poukázal na právne závery rozsudku NS SR sp. zn. 4Sžf/32/2012 zo dňa 27.11.2012, v ktorých je riešená obdobná problematika podobného obchodného reťazca s rovnakým tovarom ako predmetom zdaniteľných plnení.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie z dôvodov podľa ustanovení § 205 ods. 2 písm. c), d) a f) OSP a navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a vráti vec žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň navrhol, aby mu odvolací súd priznal náhradu trov súdneho konania.

Žalobca namieta procesné pochybenia predchádzajúce vydaniu žalobou napadnutých rozhodnutí a nesprávne vyhodnotenie zisteného skutkového stavu daňovými orgánmi z nasledovných dôvodov:

- porušenie ustanovenia § 15 ods. 13 zákona o správe daní tým, že správca dane odmietol na návrh žalobcu prerokovať s ním protokol o výsledku daňovej kontroly formou kladenia otázok a odpovedí, na základe čoho nebol predmetný protokol prerokovaný a neboli splnené podmienky na pokračovanie v daňovom konaní a dodatočné určenie daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie. Žalobca namietal nevhodné správanie zamestnankýň správcu dane pri prerokovaní protokolu a s poukazom na obsah zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 17.12.2012 a význam slova „prerokovať“ podľa výkladového slovníka slovenského jazyka má za to, že prerokovaním protokolu nie je automatické podpísanie listín, protokolu a jeho dodatku, ale ide o právny akt prerokovania, či už formou ústnou - konzultácií alebo formou otázok a odpovedí s ich zaznamenaním do zápisnice z ústneho pojednávania,
- porušenie ustanovenia § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona o správe daní v nadväznosti na ustanovenie § 165 ods. 2 daňového poriadku tým, že neprerokovaním protokolu o výsledku daňovej kontroly nebola táto zákonným spôsobom ukončená. Tento postup mal za následok, že neboli splnené zákonné podmienky na začatie vyrubovacieho daňového konania, a teda došlo k nezákonnému vydaniu napadnutého dodatočného platobného výmeru na základe protokolu o výsledku daňovej kontroly, majúceho povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku,
- porušenie ustanovení § 30 ods. 2 písm. d) a ods. 7 zákona o správe daní, pretože rozhodnutie prvého stupňa neobsahuje odôvodnenie a ustanovenie právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, a to v priamej nadväznosti na ustanovenia § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona o správe daní v nadväznosti na ustanovenie § 165 ods. 2 daňového poriadku, pretože nebola splnená v ňom uvedená podmienka na vydanie dodatočného platobného výmeru podľa § 15 ods. 13 zákona o správe daní, a to prerokovanie protokolu o výsledku daňovej kontroly so žalobcom,
- porušenie ustanovení § 15 ods. 11 písm. c), h), j) a písm. l) zákona o správe daní tým, že protokol o výsledku daňovej kontroly neobsahuje zákonom uvedené náležitosti, pričom správca dane nepostupoval s odbornou starostlivosťou, pretože v priebehu kontroly zamieňal rôzne samostatné daňové subjekty - obchodnú spoločnosť S&J PRESSBURG plus, s.r.o. za obchodnú spoločnosť S&J PRESSBURG SLOVAKIA, s.r.o. a KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o.,
- porušenie ustanovení § 15, § 29, § 30a zákona o správe daní tým, že zamestnanci správcu dane vôbec nevedli dokazovanie a v rozhodnutí sa neuvádza ani jedna listinná písomnosť na preukázanie, že viedol riadne dokazovanie, aké úkony pri dokazovaní vykonal, a ktoré dôkazy viedli k dodatočnému vyrubeniu dane, neodstránil rozpor s tvrdeniami kontrolovaného žalobcu,
- porušenie § 63 ods. 3 daňového poriadku žalovaným, nakoľko napadnuté rozhodnutie druhého stupňa neobsahuje skutočnosti, ktoré boli jeho podkladom, ani konkrétne skutočnosti a dôvody, pre ktoré správca dane neuznal sporné obchodné prípady,
- porušenie ustanovenia § 29 ods. 8 zákona o správe daní tým, že správca dane napriek žalobcom deklarovaným písomným vyhláseniam o poskytnutí súčinnosti a vysvetlení z jeho strany v prípade

potreby, nevyzval žalobcu na predloženie vysvetlení a dôkazov na odstránenie pochybností správcu dane vzniknutých v priebehu daňovej kontroly, čoho následkom je nedostatočne zistený skutkový stav potrebný pre posúdenie oprávnenosti žalobcom uplatneného nároku na vrátenie dane zaplatenej na vstupe. Žalobca má za to, že správca dane mal pokračovať vo vykonávaní dokazovania za účelom odstránenia pochybností a potvrdenia žalobcom deklarovaných tvrdení, keďže tento si svoju dôkaznú povinnosť splnil predložením daňových dokladov a súvisiacich listinných dôkazov,

- porušenie zákonných ustanovení o dokazovaní, najmä § 29 ods. 8 zákona o správe daní. S poukazom na právne závery rozsudkov Súdneho dvora EÚ (C-80/11, C-142/11, C440/04) a rozsudkov Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (sp. zn. 7Sžf/4/2013, 8Sžf/14/2012, 5Sžf/22/2009, 3Sžf/1/2010, 3Sžf/1/2011) žalobca napáda neprimeraný prenos dôkazného bremena za nedodržiavanie daňových predpisov a zákonných povinností inými daňovými subjektmi, obchodujúcimi s predmetným tovarom, za ktoré žalobca nemôže niesť zodpovednosť.

Vo vzťahu k neuznaniu predmetného nákupu tovaru a služieb správcom dane žalobca, s poukazom na judikatúru Súdneho dvora EÚ, smernice ES a zákon o DPH, napáda nedodržanie a neakceptovanie zásady neutrality dane z pridanej hodnoty. Táto sa uplatňuje na jednotlivých stupňoch obchodných transakcií realizovaných v rámci výrobného a distribučného procesu bez ohľadu na ich ekonomický účel. Žalobca má za to, že pri deklarovaní zdaniteľných plnení - za dodanie tovaru a služieb predložením zákonom predpísaných daňových dokladov splnil zákonné podmienky podľa ustanovení § 8, § 9, § 49 ods. 1 a 2 písm. a), § 51, § 70 a § 71 zákona o DPH a tým svoje dôkazné bremeno ako daňový subjekt vyčerpal. Ďalej už bolo povinnosťou správcu dane dokazovaním ustáliť skutkový stav.

Napadnutému rozsudku žalobca vytyka nedostatočné odôvodnenie postrádajúce presvedčivosť a náležitosti podľa § 157 ods. 2 OSP, pričom sa v ňom súd prvého stupňa nevysporiadal s podstatnými námietkami žalobcu a nevypočul ním navrhnutých svedkov, konateľov dotknutých obchodných spoločností preverovaných v rámci obchodného reťazca.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu, zotrvávajúc na svojich predchádzajúcich stanoviskách, navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a s § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok), preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu, napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a konania, ktoré predchádzali ich vydaniu, v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP). Odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

V správnom súdnictve prejednávajú súdy 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 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.

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

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

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

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

Podľa § 15 ods. 12 zákona o správe daní po prerokovaní protokolu protokol podpisuje kontrolovaný daňový subjekt alebo jeho zástupca a zamestnanec správcu dane. Odmietnutie podpisu kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom zamestnanec správcu dane v protokole zaznamená spolu s dôvodom odmietnutia, ak je mu známy. Jedno vyhotovenie protokolu odovzdá zamestnanec správcu dane kontrolovanému daňovému subjektu alebo jeho zástupcovi. Deň prerokovania protokolu sa považuje za deň jeho doručenia. Ak kontrolovaný daňový subjekt alebo jeho zástupca odmietne protokol podpísať alebo prevziať, alebo sa sám alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní protokolu v deň určený vo výzve, považuje sa za deň prerokovania a doručenia protokolu deň, ktorý je určený vo výzve na prerokovanie tohto protokolu.

Podľa § 15 ods. 13 zákona o správe daní daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane podľa pomôcok (§ 29 ods. 6)

je ukončené dňom prerokovania protokolu s daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane dohodou je ukončené dňom spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5). Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu alebo dňom nasledujúcim po dni spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa začína vyrubovacie konanie (§ 44); to neplatí, ak správca dane, ktorým je colný úrad, daňovou kontrolou zistí, že daňovému subjektu, ktorý nemá povinnosť podávať daňové priznanie podľa osobitných zákonov, za kontrolované zdaňovacie obdobie daňová povinnosť nevznikla. Doručenie protokolu podľa odseku 12 alebo spísanie zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa považuje za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2). Ak sa vykonáva daňová kontrola na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní (odsek 3), za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2) sa považuje spísanie zápisnice o začatí daňovej kontroly.

Podľa § 15 ods. 14 vety piatej až ôsmej zákona o správe daní, ak sa daňovou kontrolou vykonáva kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, daňová kontrola je začatá v deň uvedený v upovedomení o vykonaní daňovej kontroly alebo v deň spísania zápisnice o začatí daňovej kontroly. Správca dane v upovedomení o vykonaní daňovej kontroly uvedie aj miesto výkonu daňovej kontroly a kontrolované zdaňovacie obdobie a určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Na vykonanie tejto daňovej kontroly sa nevzťahujú ustanovenia odsekov 2 a 7. O výsledku tejto daňovej kontroly vydá správca dane platobný výmer alebo dodatočný platobný výmer podľa § 44 ods. 6 v lehote do desiatich dní odo dňa ukončenia daňovej kontroly; lehota ustanovená v § 44 ods. 6 sa nepoužije.

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

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 správcou dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 44 ods. 6 písm. b) bodu 1 zákona o správe daní, ak sa u daňového subjektu vykoná daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, správca dane vydá do 15 dní od jej skončenia (§ 15 ods. 13) dodatočný platobný výmer, ak sa daň zistená po daňovej kontrole odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní alebo hlásení alebo dodatočnom hlásení alebo ak sa daň zistená po opakovanej daňovej kontrole odlišuje od dane vyrubenej správcou dane po daňovej kontrole, alebo ak sa odlišuje od rozdielu dane v dodatočnom platobnom výmere.

Podľa § 2 ods. 1 písm. a), b) zákona o DPH predmetom dane je

- a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- b) poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

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

Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

Podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH, ak je platba prijatá pred dodaním tovaru alebo služby, vzniká daňová povinnosť z prijatej platby dňom prijatia platby

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.

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.

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.

Predmetom odvolacieho konania je preveriť zákonnosť žalobcom namietaného procesného postupu správcu dane v súvislosti s výkonom daňovej kontroly oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu na DPH a následným vyrubovacím konaním, ako i posúdiť mieru prenosu dôkazného bremena na žalobcu vzhľadom na zistený skutkový stav pri preverovaní oprávnenosti uplatneného nároku na vrátenie dane zaplatenej na vstupe, resp. pri určení daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie september 2011.

Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu, posúdiac argumentáciu odvolacích dôvodov žalobcu, konštatuje, že vo vzťahu k splneniu podmienok na dodatočné určenie predmetnej dane a miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom čo do preukázania reálneho základu ním deklarovaných zdaniteľných plnení, sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a na zdôraznenie jeho správnosti dopĺňa len nasledujúce dôvody (§ 219 ods. 2 OSP).

Ťažisko odvolacích námietok žalobcu spočíva v spochybňovaní zákonnosti postupu pri prerokovaní protokolu o výsledku daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania, na ktorého začatie podľa žalobcu neboli splnené podmienky z dôvodu neprerokovania predmetného protokolu a v napádaní nesprávneho vyhodnotenia skutkových zistení z dôvodu neprimeraného prenosu dôkazného bremena na žalobcu, ktorý si predložením zákonom stanovených daňových dokladov dôkaznú povinnosť splnil a uskutočnenie preverovaných zdaniteľných plnení preukázal.

Námietku žalobcu, že protokol o výsledku daňovej kontroly nebol prerokovaný, následkom čoho neboli splnené podmienky na začatie vyrubovacieho konania, odvolací súd, a to s prihliadnutím na nízku úroveň žalobcom poskytovanej súčinnosti žalobcom správcovi dane v priebehu daňovej kontroly, ako i na nízku vypovedaciu schopnosť odpovedí žalobcu správcovi dane v priebehu výkonu daňovej kontroly, hodnotí ako nedôvodnú.

V zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 17.12.2012, ktorého predmetom bolo záverečné prerokovanie protokolu o výsledku predmetnej daňovej kontroly, splnomocnený zástupca žalobcu písomne vlastnou rukou uviedol, že „Splnomocnený zástupca sa domáhal prerokovania protokolu a jeho dodatku, a to

formou ktorú určí správca dane. Splnomocnený zástupca navrhol formu prerokovania písomne cestou otázok a odpovedí, nakoľko v protokole číslo 9102402/5/33/2175/2012/Ges zo dňa 13.11.2012 sa vyskytuje množstvo nejasností, nepresností, hmotnoprávných a procesnoprávných pochybení.“

Inštitút daňovej kontroly a v rámci neho podrobná úprava práv a povinností daňového subjektu ako i správcu dane, je v nadväznosti na ďalší procesný postup, vyplývajúci z ustanovenia § 15 ods. 13 a § 44 zákona o správe daní, koncipovaný tak, že v rámci daňovej kontroly prebehnú, resp. sa vykonajú úkony totožné s úkonmi vyrubovacieho konania podľa § 41 ods. 1 a 2 zákona o správe daní. Protokol o výsledku daňovej kontroly musí obsahovať pre správcu dane dostatočný podklad pre vyrubenie zistenej daňovej povinnosti bez toho, aby sa už raz vykonané dokazovanie muselo nehospodárne opakovať. Po jeho prerokovaní zákon predpokladá hneď (v deň nasledujúci po dni prerokovania protokolu) ďalšie štádium v rámci daňového procesu, a to pokračovanie vyrubovacím konaním podľa § 44 zákona o správe daní, pričom zákon určuje lehotu na vydanie rozhodnutia a jeho formu v závislosti od výsledku kontrolných zistení. Uvedená, pomerne prísna úprava, určujúca správcovi dane krátku lehotu na vydanie dodatočného platobného výmeru (15 a 10 dní od ukončenia daňovej kontroly podľa § 15 ods. 13 a 14 in fine zákona o správe daní) korešponduje s úmyslom zákonodarcu bezprostredne na ukončenú kontrolu naviazať ukončenie vyrubovacieho konania. Tomu zodpovedá pomerne prísna úprava práva kontrolovaného daňového subjektu vyjadriť sa v lehote ôsmich pracovných dní k protokolu o výsledku daňovej kontroly, ktorej zmeškanie zákon nepripúšťa (§ 15 ods. 10 zákona o správe daní).

V kontexte s rigoróznou úpravou ukončenia daňovej kontroly, i keď sa kontrolovaný daňový subjekt ani jeho zvolený zástupca na prerokovanie protokolu z daňovej kontroly nedostavia, príp. protokol odmietnu podpísať (§ 15 ods. in fine 12 zákona o správe daní), zákon jednoznačne veľký priestor daňovým subjektom na lavírovanie za účelom umelého predlžovania daňovej kontroly nedáva a v podstate vytvára podmienky na svižnú súčinnosť kontrolovaných daňových subjektov so správcom dane. Hoci je lehota na vyjadrenie sa k protokolu svojím charakterom procesnou lehotou, je na daňovom subjekte, aby svoje práva vyplývajúce mu zo zákonnej úpravy ukončenia daňovej kontroly využíval účinne tak, aby bolo objektívne možné zo strany správcu dane na jeho podnety reagovať.

V tejto súvislosti odvolací súd dopĺňa, že ustanovenie § 15 ods. 10 zákona o správe daní už žiadne vyjadrenie daňového subjektu k dodatku protokolu vypracovaného správcom dane na základe vyjadrenia daňového subjektu nepredpokladá. V zmysle uvedeného ustanovenia dodatok obsahuje vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k protokolu podľa druhej vety § 15 ods. 10 zákona o správe a jeho vyhodnotenie správcom dane. Ďalej sa už kontrolovanému subjektu nedoručuje, ani sa spolu s protokolom o výsledku daňovej kontroly osobitne neprerokúva, ale tvorí súčasť protokolu o výsledku daňovej kontroly.

S prihliadnutím na uvedené a zákonom stanovený postup predchádzajúci prerokovaniu protokolu, právami a povinnosťami daňového subjektu počas daňovej kontroly počnúc (§ 15 ods. 5 písm. c/, f/ zákona o správe daní a § 15 ods. 6 písm. c/,d/ a e/ citovaného zákona), a právom vyjadriť sa k protokolu v pevne stanovenej lehote končiac, možno konštatovať, že zákon už pri záverečnom prerokovaní protokolu priestor na doplnenie dokazovania, podávanie návrhov zo strany daňového subjektu na odstraňovanie nejasností alebo nezrovnalostí, nedáva. V tomto ohľade nie je namieste vychádzať len z jazykového výkladu slova „prerokovať“, pretože rozsah a pravý význam tento výraz nadobúda predovšetkým v kontexte konkrétnej zákonnej úpravy inštitútu daňovej kontroly a v neposlednom rade i účelu sledovaného zákonom o správe daní.

Zákon priamo počítá s alternatívou, kedy kontrolovaný daňový subjekt z akéhokoľvek dôvodu (z povahy veci vyplýva, že väčšinou z dôvodu nesúhlasu s obsahom protokolu, výsledkom zistení a podobne) odmietne podpísať protokol. Avšak toto odmietnutie nespôsobuje neplatnosť prerokovania protokolu alebo kontrolných záverov, pričom účinky prerokovania protokolu, napr. začiatok vyrubovacieho konania v nasledujúci deň po jeho prerokovaní, napriek tejto skutočnosti nastanú.

Ustanovenia § 15 ods. 10 až ods. 13 zákona o správe daní detailný spôsob alebo formu prerokovania

protokolu výslovne neupravujú. Ide o právny úkon, prostredníctvom ktorého správca dane dáva kontrolovanému daňovému subjektu na vedomie výsledky kontrolných zistení spolu s obsahom vyhodnotenia správcu dane k vyjadreniu daňového subjektu k protokolu a opravy chýb a nesprávností zistených správcou dane alebo zistených na základe vyjadrenia daňového subjektu. Týmto úkonom sa do dispozície kontrolovaného daňového subjektu dostáva informácia poskytujúca mu právnu istotu, že ukončením výkonu daňovej kontroly zo strany správcu dane, tento už nebude vstupovať do jeho súkromnej autonómie za účelom preverenia predmetnej daňovej povinnosti, nebude uplatňovať voči nemu svoje práva ani požadovať od daňového subjektu plnenie povinností vyplývajúce mu zo zákona v priebehu výkonu daňovej kontroly, a predovšetkým, daňový subjekt získa vedomosť o právnom následku prerokovania protokolu a zároveň ukončení daňovej kontroly, a to o začiatku vyrubovacieho konania.

S prihliadnutím:

- na právo, ale i povinnosť, kontrolovaného daňového subjektu predkladať všetky dôkazné prostriedky k jeho tvrdeniam (najneskôr v lehote do ôsmich pracovných dní od doručenia protokolu o výsledku daňovej kontroly), podávať vysvetlenia k predloženým dôkazom a vedeným záznamom, vyjadrovať sa k vykonaným dôkazom a zisteným skutočnostiam (§ 15 ods. 5 písm. c/, f/ zákona o správe daní a § 15 ods. 6 písm. c/, d/ a e/ citovaného zákona),
- na právnu úpravu zapracovania dodatku k protokolu bez ďalšieho prerokovania,
- na striktné určenie momentu prerokovania protokolu o výsledku daňovej kontroly zákonom, s bezpodmienečným určením následného momentu začatia vyrubovacieho konania, a to i bez súhlasu daňového subjektu vyjadreného konkludentne odmietnutím podpísania protokolu,
- na výsledky kontrolných zistení,

sa bezpodmienečne domáhanie prerokovania protokolu žalobcom len písomnou formou otázok a odpovedí javí ako jeho obrana pod ťarchou kontrolných zistení, obzvlášť, ak žiadne „nejasnosti, nepresnosti, hmotnoprávne ani procesnoprávne pochybenia“ v priebehu prerokovania protokolu do zápisnice neuviedol. Priebeh následných preskúmaných konaní oboch stupňov preukázal, že žalobca žiadne nové skutočnosti ani dôkazy, spôsobilé prívodiť vecnú zmenu preskúmaných rozhodnutí, nepredložil.

Vzhľadom na uvedené možno konštatovať, že v prejednávacom prípade bola daňová kontrola ukončená v súlade s § 15 ods. 10, 11, 12 a ods. 13 zákona o správe daní a teda boli i splnené podmienky na začatie vyrubovacieho konania podľa § 44 citovaného zákona.

K žalobcom namietanému nedostatočne zistenému skutkovému stavu odvolací súd uvádza, že 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 správcou dane preverovaných skutočností. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, keďže v rámci správy daní (§ 1a písm. c/ zákona o správe daní) a prostredníctvom inštitútu daňovej kontroly správca dane preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, príp. oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa zákona o DPH (§ 15 ods. 1 zákona o správe daní). Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní v spojení s § 29 ods. 1 a 2 citovaného zákona).

Z uvedeného dôvodu neobstojí námietka žalobcu, že bolo povinnosťou správcu dane vykonávať dokazovanie a ustáliť skutkový stav, pokiaľ sa neodstránia zistené nezrovnalosti medzi tvrdeniami žalobcu a skutkovými zisteniami.

Vo vzťahu k namietanému vyhodnoteniu zisteného skutkového stavu a k námietke neprimeraného prenosu dôkazného bremena na žalobcu odvolací súd uvádza, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2

písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje), ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužívateľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar alebo služby boli reálne dodané (§ 8, § 9 zákona o DPH) a to práve osobou uvedenou na faktúre, to znamená, že zdaniteľné plnenie mu bolo dodané a DPH bola voči nemu uplatnená práve platiteľom DPH, uvedeným na faktúre.

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

Z obsahu administratívneho spisu a z odôvodnení napadnutých rozhodnutí vyplýva, že daňové orgány brali vo vzájomnej súvislosti do úvahy i takú skutočnosť, že v obchodnom reťazci štyroch obchodných spoločností mali obchody prebiehať vo výrobných-skladových priestoroch, ktorých vlastníkom je obchodná spoločnosť personálne prepojená so žalobcom.

Na dôveryhodnosti deklarovaných obchodov, v kontexte tohto celého obchodného reťazca, nepridá ani tá skutočnosť, že žalobca, s prihliadnutím na postupné neprimerané zvyšovanie cien zdaniteľných obchodov medzi jednotlivými článkami reťazca, realizovanými v tom istom priestore bez dopravy, vlastne z 50 000 kg materiálu, z ktorého sa vyrobí 1270 m² -1298 m² dlažby pri jeho priemernej predajnej cene 520,00 Eur za m² granitových výrobkov, produkoval z celej nákupnej hodnoty za 50 000 kg granitových dosiek stratu v sume 360 000,00 Eur. V tejto súvislosti odvolací súd podotýka, že tu neobstojí argumentácia zásadou neutrality DPH, uplatňovanej v priestore Európskej únie, nakoľko túto možno plne bez skúmania účelu jednotlivých zdaniteľných plnení aplikovať len v prípade, že zdaniteľné plnenia sú reálne a sleduje sa nimi hlavný podnikateľský účel, a síce dosahovanie zisku. V opačnom prípade, za okolností zistených správcom dane, nemôže byť nárok žalobcu predmetom súdnej ochrany, keďže z formálne preukazovanej, navyše podnikateľsky a ekonomicky bezúčelnej činnosti žalobcu vyplýva snaha splniť len formálne podmienky na uplatnenie odpočtu DPH zaplatenej na vstupe.

Základným princípom výberu dane z pridanej hodnoty ako všeobecnej nepriamej dane je, že podnikateľ musí byť plne zbavený ťarchy DPH zaplatenej v cene prijatých tovarov a služieb určených na uskutočnenie zdaniteľných obchodov podliehajúcich DPH. DPH je súčasťou ceny, čo zároveň na každom výrobnom a dodávateľskom stupni odráža jej nevyhnutnú proporcionalitu k nadobúdacej cene, preto je ňou zdaňovaný každý predaj tovaru a služieb v každej fáze výroby a distribúcie. Platiteľ si môže od dane, ktorú má odvieť štátu z vykonaného obratu, odpočítať daň, ktorú mu pri nákupe tovarov a služieb účtoval iný platiteľ ako súčasť ceny.

Tento princíp sa však neuplatňuje bez toho, aby platiteľ použil kúpený tovar na ďalšie svoje zdaniteľné plnenia v rámci výkonu jeho ekonomickej činnosti za účelom dosahovania pravidelného príjmu z podnikania. To znamená, že predmetný hmotný majetok, a to vzhľadom na jeho obvyklé použitie, by mal byť platcom DPH využívaný na činnosti spojené s dosahovaním pravidelného príjmu z jeho hospodárskej činnosti.

Za daných okolností prípadu nie je možné prisvedčiť požiadavke žalobcu na uznanie ním uplatneného nároku na odpočítanie DPH, zaplatenej za kúpu a opracovanie mramorových a granitových dosiek,

ktorých uskutočnenie sa navyše nepodarilo preukázať. Argumentácia svedčiacia 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 o DPH, ale je potrebné vo vzájomných súvislostiach s využitím teleologického a systematického výkladu prihliadnuť i na základné princípy, na ktorých je výber dane z prídaj hodnoty postavený.

Zároveň možno konštatovať, že krajský súd správne poukázal na závery rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v obdobnej veci karuselových podvodov sp. zn. 4Sžf/32/2012 zo dňa 27. novembra 2012, v ktorom je riešená obdobná problematika podobného obchodného reťazca s rovnakým tovarom a v ktorom sa mimochodom v rámci kolotoča fiktívnych prevodov s granitovými doskami nachádzala i obchodná spoločnosť S&J PRESSBURG plus, s.r.o.

K námietke napádajúcej nedoplnenie dokazovania v konaní pred súdom prvého stupňa odvolací súd uvádza, že v správnom súdnictve súdy preskúmajú zákonnosť žalobou napadnutých správnych rozhodnutí ako i postupov predchádzajúcich ich vydaniu, kedy je už skutkový stav známy a vyplýva z obsahu administratívneho spisu a dokazovanie sa vykonáva len výnimočne. Pre súd je v rámci správneho prieskumu zákonnosti napádaných rozhodnutí orgánov verejnej správy rozhodujúci skutkový stav, ktorý bol zistený v správnom konaní a teda bol tu v čase vydania správneho rozhodnutia (§ 250i ods. 1 a 2 OSP). Vo svetle výsledkov vykonaného dokazovania odvolací súd hodnotí postup krajského súdu ako zákonný a uvedenú námietku žalobcu ako nedôvodnú.

Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní, s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, vykonal rozsiahle dokazovanie. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností týkajúcich sa prijatia sporných zdaniteľných plnení žalobcom od ním deklarovaného dodávateľa urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom na základe výsledkov vykonaného preverenia a dokazovania absentuje reálny základ, čo oprávnene vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení v kontrolovanom zdaňovacom období september 2011, ako i pochybnosti o vierohodnosti účtovnej evidencie vedenej žalobcom (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní).

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správny a v súlade so zákonom potvrdil. Rozhodnutia žalovaného a správcu dane obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti. Z týchto podstatných dôvodov napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 vety druhej OSP v spojení s § 219 ods. 1, ods. 2 OSP potvrdil.

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

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.