

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	8Sžf/49/2015
Identifikačné číslo spisu:	1013200745
Dátum vydania rozhodnutia:	29.09.2016
Meno a priezvisko:	JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia:	súdca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:1013200745.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Jozefa Hargaša, v právnej veci žalobcu: GAMA-EXPO, s.r.o., so sídlom Drotárska cesta 102, Bratislava, IČO: 35 898 429, zastúpeného Advokátskou kanceláriou Bugala - Ďurček, s.r.o., so sídlom Drotárska cesta 102, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/59217/2013/885-r zo dňa 08. februára 2013, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S 95/2013 - 91 zo dňa 17. apríla 2015, jednohlasne, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S 95/2013 - 91 zo dňa 17. apríla 2015 **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 Bratislave podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/59217/2013/885-r zo dňa 08. februára 2013, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (daňový poriadok) potvrdil rozhodnutie - dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bratislava č. 9102405/5/3258772/12/PriR zo dňa 13. novembra 2012, ktorým tento 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 č. 511/1992 Zb.“) v nadväznosti na § 165 ods. 2 daňového poriadku žalobcovi nepriznal za zdaňovacie obdobie september 2011 nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 262.540 € a určil vlastnú daňovú povinnosť v sume 1 433 416 €.

Krajský súd dospel k záveru, že správca dane v danom prípade postupoval v súlade so zákonom č. 511/1992 Zb. Konštatoval, že vo veci si zadovážil dostatok skutkových podkladov relevantných pre vydanie rozhodnutia, v daňovom konaní postupoval v súčinnosti s daňovým subjektom - žalobcom, boli dodržané jeho procesné práva a vo veci rozhodol skutkovo a právne správne. Žalovaný sa s námietkami žalobcu vznesenými v daňovom konaní náležite vysporiadal v odôvodnení svojho rozhodnutia.

Ďalej konštatoval, že žalobca v konaní nepreukázal, aký predmet zmluvy mal uložený u opatrovateľa v čase uzavretia zmluvy a nepreukázal ani uloženie tovaru dodaného v septembri 2011 v priestoroch skladu opatrovateľa. Doplnil, že správcovi dane nepredložil žiadne písomné dodatky, resp. zmeny zmluvy, ktoré by sa vzťahovali na tovar uložený v septembri 2011. Z uvedeného dôvodu mal za to, že nebola splnená podmienka platnosti zmluvy o uložení veci zo dňa 25. januára 2011.

Vyslovil, že sa oboznámil s faktúrami vystavenými spoločnosťou LC Transport SK s.r.o. č. FO/11/11080 až 89, ktorými vyúčtoval žalobcovi cenu za dodané granitové a mramorové dosky v mesiaci september 2011 v celkovej hodnote 3 915 936 €. Dal do pozornosti, že faktúry mala podľa tvrdenia žalobcu vystaviť konateľka dodávateľa O. M., ktorá na ústnom pojednávaní poprela skutočnosť, že predmetné doklady vyhotovila, podpísala a preberala finančnú hotovosť - cenu za dodávky vyúčtované uvedenými faktúrami. Nevedela uviesť podrobnosti ohľadom miesta dodávky a spôsobe uskladnenia tovaru.

Poukázal na skutočnosť, že žalobca v konaní okrem uvedených, spochybnených dokladov, nedokázal preukázať iným spôsobom realizáciu dodávky predmetných dosiek a ich uskladnenie v sklade spoločnosti KLIMEX STONE SLOVAKIA s.r.o. Za spochybnené mal aj konanie žalobcu ako podnikateľa, riadiaceho sa ekonomickými pravidlami, keď tento spracovaním tovaru - mramorových a granitových dosiek poveril spoločnosť Palace Real s.r.o., ktorá nemá v predmete podnikateľskej činnosti opracovanie kameňa, resp. obdobnú činnosť, pričom vykonávanie služieb - kamenárstvo, má v predmete svojej činnosti zapísané spoločnosť KLIMEX STONE SLOVAKIA s.r.o., s ktorou mal žalobca obchodnú spoluprácu. Spoločnosť Palace Real s.r.o. v konaní nepredložila účtovnú dokumentáciu a ani iným spôsobom, napr. oznámením mena osoby, ktorá vykonávala opracovanie dosiek, nepreukázala reálny výkon faktúrovanej činnosti, či doklad o tom, že opracovaním tovaru poverila iný subjekt. Ďalej uviedol, že žalobca, ktorý mal dôkaznú povinnosť v konaní, nepreukázal oprávnenie spoločnosti KLIMEX STONE SLOVAKIA s.r.o. na nakladanie s predmetom uskladnenia za účelom opracovania mramorových a granitových dosiek. Mal za to, že zo všeobecne dostupných informácií je evidentné, že cena mramoru a iného kameňa (vrátane granitových dosiek) je závislá od kvality, ktorú určuje miesto ťažby, od štruktúry, sfarbenia, kresby, veľkosti a hrúbky dosiek. Ani v jednom z účtovných dokladov predložených nie je uvedený údaj o druhu, kvalite, hrúbke, ani merná jednotka (kusy, rozmery dosiek, hrúbka, počet a podobne). Len dedukciou možno dospieť k záveru, že dodávky mali byť realizované podľa váhy v kilogramoch. Úvahy správcu dane o nereálnosti obchodných kontraktov bez uvedenia podrobných špecifikácií tovaru, ktoré by mali vplyv na určenie ceny, sú podľa názoru súdu prvého stupňa logické a opodstatnené. Doplnil, že z dôvodu, že v konaní nebolo preukázané zdaniteľné plnenie - dodanie tovaru, ktorý bol následne predmetom predaja zo strany žalobcu, sú spochybnené aj ďalšie transakcie žalobcu pri následnom nakladaní s fakturovanou dodávkou, t.j. zdaniteľné plnenie.

Rovnako tak uviedol, že žalovaný ako i správca dane v priebehu konania spochybnili realizáciu zdaniteľných plnení aj okolnosťou, že žalobca v predloženej hlavnej knihe analytickej evidencie za september 2011, účet 132 - tovar na sklade a v predaji, vôbec neúčtoval o príjme tovaru na sklad a výdaji tovaru zo skladu. Na uvedenom účte je uvedený zostatok tovaru na sklade k 30. septembru 2011 v rovnakej výške 125 310 €, ako bol počiatočný stav k 01. januáru 2011. Domnienka o fiktívnom charaktere obchodov žalobcu je podporená aj príjmami zo dňa 07. až 30. septembra 2011, na ktorých chýba pečiatka a podpis potvrdzujúce reálne odovzdanie a prevzatie tovaru oprávnenými osobami za žalobcu a dodávateľa. Daňové orgány podrobne vo svojich rozhodnutiach rozviedli správnu úvahu, ktorou sa riadili pri vyhodnocovaní predložených a obstaraných dôkazných prostriedkov. Zdôraznil, že žalobca v konaní žiadnym spôsobom nedokázal vyvrátiť tvrdenia konateľky spoločnosti LC Transport

SK s.r.o., ktorá poprela realizáciu dodávky mramorových a granitových dosiek žalobcovi v mesiaci september 2011 ako i prijatie sumy za túto dodávku. Žalobca v konaní vierohodným spôsobom predmetné zistenia a logické závery správca dane nedokázal zvrátiť a svoje dôkazné bremeno neunesol. V preskúmvanej veci mal preto za dostatočne zistené, že žalobcovi daňová povinnosť nevznikla, v dôsledku čoho nevzniklo ani právo na odpočítanie dane.

Z vyššie uvedených dôvodov súd prvého stupňa nepovažoval za dôvodné námietky žalobcu, pokiaľ tento v žalobe namietal, že skutkový stav bol vo veci nedostatočne zistený a nesprávne právne posúdený.

Dodal, že predmetom súdneho prieskumu neboli úkony a zistenia žalovaného ohľadom spôsobu nadobudnutia a prevodu nehnuteľnosti v k.ú. X. J., k.ú. I., k.ú. K. D., pretože zistenia a závery správca dane týkajúce sa uvedených nehnuteľností, neboli predmetom námietok uvedených žalobcom v žalobe.

Následne dal do pozornosti, že v zmysle zákona č. 511/1992 Zb. a aj s ohľadom na rozhodnutia Európskeho súdneho dvora (napr. Kittel C-439/04) je dôkazné bremeno na strane daňového subjektu. V daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane, resp. žalovaný tieto dôkazy len vykonáva.

Vyslovil, že v konaní žalovaného správneho orgánu nezistil vadu, ktorá by mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého správneho rozhodnutia, v dôsledku čoho nemožno konštatovať, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu, resp. jeho postup, nie sú v súlade so zákonom. Žalobca mal možnosť v priebehu konania predkladať návrhy na dokazovanie, bol oboznámený s výsledkami vykonanej kontroly, bol predvolávaný na ústne pojednávania spojené s vypočutím svedkov. Predloženými dokladmi nedokázal zvrátiť logické závery a úvahy daňových orgánov. Vzhľadom na vyššie uvedené považoval krajský súd námietky žalobcu uvedené v žalobe za nedôvodné a také, ktoré nemohli ovplyvniť správnosť preskúmvaného rozhodnutia.

O trovách konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie z dôvodov podľa § 205 ods. 2 písm. c/, d/ a f/ OSP a domáhal sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1100302/1/59217/2013/885-r zo dňa 08. februára 2013, ako aj rozhodnutie prvostupňového orgánu č. 9102405/5/3258772/12/PrIR zo dňa 13. novembra 2012 zruší v celom rozsahu a vec žalovanému vráti na ďalšie konanie. Súdu prvého stupňa vyčítal, že neúplne zistil skutkový stav veci, pretože nevykonal navrhnuté dôkazy potrebné na zistenie rozhodujúcich skutočností. Zároveň namietal, že krajský súd dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam a rozhodnutie súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci.

Za nesprávne označil závery súdu prvého stupňa, ako aj žalovaného, že k uskutočneniu predmetných zdaniteľných plnení nedošlo. Naopak zdôraznil, že tak odberatelia ako aj dodávatelia žalobcu v kontrolovanom období mali predmetné obchodné prípady riadne zaúčtované a uskutočnenie obchodu potvrdili. Ďalej namietal, že súd prvého stupňa nereagoval na návrh žalobcu na vypočutie svedkov a s touto jeho námietkou sa ani v samotnom rozhodnutí nevysporiadal. Taktiež namietal, že predmetný tovar bol riadne uskladnený, pričom žalobca predložil v daňovom konaní okrem predmetných faktúr aj príjemky tovaru, skladovú evidenciu, riadnu účtovnú evidenciu a zmluvu o uložení vecí. Doplnil, že správca dane mal možnosť v priebehu daňového konania kedykoľvek navštíviť predmetné skladové priestory a presvedčiť sa o existencii tovaru, čo však nikdy nevykonal.

Následne uviedol, že v protokole je viacero nepresností, vrátane rozporov so zákonom, preto mal výsledok daňovej kontroly vo vzťahu k daňovému subjektu za diskriminačný. Namietal, že žalobca mal obchody riadne zaúčtované tak s jeho dodávateľmi, ako aj odberateľmi, pričom tieto obchodné prípady boli aj riadne potvrdené zo strany dodávateľov a odberateľov žalobcu v priebehu vykonávania daňovej

kontroly. Doplnil, že s dodávateľmi aj s odberateľmi v danom období boli zdaniteľné plnenia riadne uskutočnené, tovar a služby boli riadne dodané, a teda nie sú zákonné dôvody na záver správcu dane, že si daňový subjekt neoprávnene odpočítal daň. Zdôraznil, že predmetný tovar, s ktorým sa obchodovalo skutočne existoval, išlo o reálne obchody uskutočnené žalobcom a jeho dodávateľmi a odberateľmi. Dal do pozornosti, že konateľ spoločnosti Palace Real spol. s r.o. potvrdil dodanie služieb. S ohľadom na uvedené navrhol uskutočniť výsluch svedkov - konateľov spoločností Palace Real spol. s r.o., LC Transport spol. s r.o., MEAT s.r.o., za účelom potvrdenia zdaniteľných obchodov. Súčasne poukázal aj na list daňového subjektu, adresovaný správcovi dane zo dňa 27. júla 2012, v ktorom sa konateľ žalobcu vyjadril aj k tvrdeniam konateľky spoločnosti LC Transport, s.r.o., a kde uvádza, že obchodnú spoluprácu so spoločnosťou LC Transport SK, s.r.o. žalobca realizoval od novembra 2010, kde v tom čase komunikoval s konateľom spoločnosti p. X. a následne aj po zmene konateľa spoločnosti sa v obchodnej spolupráci nadviazalo a pokračovalo. Ďalej uviedol, že časť predmetného tovaru nakúpeného v septembri 2011 od spoločnosti LC Transport SK, s.r.o. bola predaná spoločnosti MEAT, s.r.o., pričom v sklade žalobcu sa zostávajúci tovar z predmetných obchodov uskutočnených so spoločnosťou LC Transport SK, s.r.o. v septembri 2011 naďalej nachádza a je možné ho aj v súčasnosti prekontrolovať. Ohľadom výziev správcu dane na predloženie originálov faktúr a dokladov o úhrade predmetných faktúr, uviedol, že správca dane mal originály dokladov k dispozícii dňa 04. januára 2012 a doplnil, že v zmysle § 29 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. netreba dokazovať skutočnosti známe správcovi dane z jeho činnosti. Dodal, že originály dokladov boli opätovne k dispozícii aj pri ústnom pojednávaní dňa 16. apríla 2012. Ďalej namietal, že správca dane po kontrole nepriznal platiteľovi dane právo na odpočítanie dane z tovaru/služieb, ale súčasne daň z prijatých služieb/nákupu tovaru týkajúcich sa daného tovaru nespochybnil.

V otázke dôkazného bremena v daňovom konaní poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, a to rozsudok sp. zn. 3SŽf/1/2011 zo dňa 15. marca 2011, v ktorom vyslovil, že skutočnosti uvedené v § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z.“) tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Zároveň konštatoval, že z uvedených ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. nemožno vyvodiť dôkazné bremeno na právne vzťahy týkajúce sa dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. V tejto súvislosti poukázal aj na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Electronics a C-484/03 Bond House, kde súdny dvor vyslovil, že nárok na odpočet dane nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca dane nevie alebo nemôže vedieť. Dospel k záveru, že ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovaru od určitého dodávateľa, vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane. Taktiež poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5SŽf/108/2009, v zmysle ktorého povinnosť daňového subjektu preukázať tvrdené skutočnosti nezbavuje správcu dane zákonnej povinnosti riadne zistiť skutočný stav a pri svojom rozhodovaní vychádzať z objektívnych a spoľahlivých zistení. Následne poukázal aj na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 5Afs/131/2004 zo dňa 25. marca 2005, v ktorom konštatoval, že nemožno ponímať dôkazné bremeno daňového subjektu extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých resp. akýchkoľvek skutočností, teda i tých, ohľadne ktorých takáto povinnosť stíha úplne iný subjekt. Na preukázanie opaku - v dôsledku skutočností, ktoré nastali u odberateľa znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane. Žalobca mal za to, že v danom prípade správca dane neunesol dôkazné bremeno, preto je nútený znášať dôkaznú núdzu. Rovnako tak dal do pozornosti rozsudok Súdneho dvora Európskej únie (tretia komora) z 21. júna 2012 vo veci Mahagében Kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11) a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (C-142/11), v ktorom vyslovil, že čl. 167, čl. 168 písm. a/, čl. 178 písm. a/, čl. 220 ods. 1 a čl. 226 smernice Rady 2006/112 z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej praxi, v zmysle ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo odpočítať hodnotu splatnej alebo zaplatenej dane za služby, ktoré jej boli poskytnuté, z hodnoty dane z pridanej hodnoty z dôvodu, že osoba, ktorá vystavila faktúru

vzťahujúcu sa na tieto služby alebo jeden z jej poskytovateľov, sa dopustila nezákonnosti a to bez toho, aby tento orgán objektívne preukázal, že samotná dotknutá zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca.

Ďalej uviedol, že právo na odpočítanie DPH, ktorej podlieha nadobudnutie tovaru a služieb na vstupe, tak predpokladá, že výdavky vynaložené na ich nadobudnutie patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu zdaniteľných plnení na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie, v súvislosti s ktorým tvrdením poukázal na rozsudky Európskeho súdneho dvora Midland Bank, bod 30, Abbey National, bod 28, ako aj Cibo Participations C-16/00, Zb. s I-6663, bod 31. Dodal, že právo na odpočet je napriek tomu dostupné v prospech zdaniteľnej osoby, dokonca pri absencii priamej súvislosti medzi osobitným plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočet, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť celkových nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje. Takéto náklady priamo a bezprostredne súvisia s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby, pričom dal do pozornosti rozsudky Európskeho súdneho dvora Midland Bank, body 23 a 31, ako aj Kretztechnik, bod 36. Zároveň označil rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/14/2012, 5Sžf/22/2009 a 3Sžf/1/2010, v ktorých sa vyjadril, že v zásade nie je možné spravodlivo žiadať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné procesy a obstarávacíe procesy tovarov u iných subjektov pred dodaním tovaru, a to najmä z dôvodu, že zákon nedáva právne prostriedky daňovníkovi na sledovanie týchto procesov u svojich dodávateľov. S ohľadom na tieto rozhodnutia uviedol, že správca dane rozhodujúcu časť svojho rozhodnutia podložil skutkovými zisteniami, ktoré sa bezprostredne nedotýkajú dodávky tovaru medzi daňovým subjektom a jeho dodávateľom, ale predchádzajúcich dodávok dodávateľa žalobcu.

V odvolaní poukázal aj na rozhodnutie Európskeho súdneho dvora, kde z rozsudku C- 440/04 Recolta recycling SPRL vyplýva, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť právo 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 platiteľom dane a hospodárska činnosť. V prípade, že dodávka bola uskutočnená platiteľom dane, ktorý nevedel alebo nemohol vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu spáchaného predávajúcim, má sa smernica vykladať v tom zmysle, že bráni pravidlu vnútroštátneho práva, podľa ktorého zrušenie kúpnej zmluvy podľa vnútroštátneho občianskeho práva, ktoré postihuje túto zmluvu absolútnou neplatnosťou ako zmluvu, ktorá je v rozpore s verejným poriadkom pre nezákonný dôvod na strane predajcu, má za následok stratu práva na odpočet DPH zaplatenú týmto platiteľom dane. V tejto súvislosti je nepodstatná otázka, či táto neplatnosť vyplýva z podvodu vo vzťahu k DPH alebo iných podvodov. Naopak, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že dodávka je uskutočnená pre platiteľa dane, ktorý vedel alebo musel vedieť, že svojou kúpou sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, prináleží vnútroštátnemu súdu, aby odmietol priznanie práva na odpočet tomuto platiteľovi dane.

Súdu prvého stupňa taktiež vyčítal, že jeho rozhodnutie je v rozpore s § 157 ods. 2 OSP, keď sa v jeho odôvodnení nevysporiadal s podstatnými relevantnými skutkovými a právnymi tvrdeniami žalobcu, ktoré formuloval v žalobe, ako aj odvolaní proti rozhodnutiu prvostupňového súdu. Mal za to, že medzi odôvodnením rozhodnutia žalovaného a konštatovaním súdu, že sa stotožňuje so závermi rozhodnutia žalovaného, nie je žiadna logická súvislosť. V nadväznosti na uvedené vyčítal aj žalovanému nepreskúmateľnosť a nezrozumiteľnosť jeho rozhodnutia, keď uviedol, že preskúmané rozhodnutie obsahuje mnoho zistení, ale chýba tu jednoznačný záver správcu dane, z ktorého je možné vyvodiť, že deklarovaný obchod sa medzi jednotlivými spoločnosťami neuskutočnil z presne zisteného a popísaného dôvodu.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu navrhol napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S 95/2013-91 zo dňa 17. apríla 2015 potvrdiť, pretože vec bola posúdená správne po skutkovej aj právnej stránke a neboli zistené žiadne skutočnosti, ktoré by odôvodňovali zmenu alebo zrušenie

napadnutého rozhodnutia. Uviedol, že námietky uvedené v odvolaní žalobcu sú totožné s tými, ktoré boli uvedené v žalobe. Zotrval na svojom stanovisku, ktoré predložil súdu dňa 30. mája 2013 k námietkam uvedeným v žalobe pod č. 1100302/1/245500/2013/5126 zo dňa 23. mája 2013 a v doplnenom vyjadrení č. 1100302/1/441703/2013/5126 zo dňa 13. septembra 2013. Zdôraznil, že z obsahu administratívnych spisov jednoznačne vyplýva, že uskutočnenie zdaniteľných obchodov uvedených na predložených dokladoch nebolo preukázané obsahovo, ani dodávateľmi a odberateľmi. V protiklade s tvrdením, že dodávatelia aj odberatelia potvrdili fakturované obchody, je vyjadrenie konateľky spoločnosti LC Transport SK, s.r.o., ktorá bola priamym dodávateľom žalobcu. Samotný konateľ žalobcu neuviedol vo svojej výpovedi relevantné skutočnosti, ktoré by potvrdzovali odôvodnené vystavenie faktúr s deklarovaným predmetom dane, nevedel ani základnú informáciu, kto mal byť vlastníkom mramorových a granitových dosiek, ktoré mali byť predmetom opracovania. Tovar nebol ani jednou obchodnou spoločnosťou špecifikovaný, pričom ide o tovar, ktorý sa v tuzemsku neťaží, teda musí byť dodaný na Slovensko zo zahraničia. Existencia predmetu dane nebola potvrdená vedenou skladovou evidenciou.

Uviedol, že správca dane nepožadoval od žalobcu predloženie dôkazov nad rámec právnej úpravy a neznemožnil žalobcovi preukázanie reálnosti obchodov a splnenie si daňovej povinnosti. Obsahom výziev správcu dane bola požiadavka o písomné vysvetlenie k uskutočneniu deklarovaných obchodov v zmysle sporných faktúr a predloženie dôkazných prostriedkov potvrdzujúcich reálnosť týchto obchodov. Pri tom išlo o konkrétne skutočnosti, ktoré mali preukázať pravdivosť a vierohodnosť údajov uvedených na sporných faktúrach. Zdôraznil, že správca dane nie je povinný bezvýhradne akceptovať skutočnosti uvádzané v predložených účtovných a iných dokladoch a v prípade pochybností o ich pravdivosti, či správnosti, je povinnosťou žalobcu reagovať na výzvy správcu dane a predložiť požadované doklady preukazujúce splnenie podmienok na uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Dal do pozornosti, že žalobca v tomto prípade napriek opakovaným výzvam nepredložil žiadny relevantný dôkaz o tom, že deklarované plnenie bolo aj reálne uskutočnené. Ďalej uviedol, že správca dane po zhodnotení dôkazných prostriedkov predložených v rámci daňovej kontroly žalobcom, ako aj zabezpečených v súčinnosti s tretími osobami, dospel k záveru, že v uvedenom prípade nejde o ekonomickú činnosť reálne vykonávanú podnikateľskými subjektmi. Zistenia z vykonaných kontrol u spoločností personálne prepojených preukazujú, že reálne uskutočnenie predaja a nákupu obchodovaných komodít nebolo preukázané žiadnymi dôkazmi, ktoré by preukazovali existenciu režijných nákladov, prepravných nákladov, nákladov na výkon práce vlastnými prípadne cudzími zamestnancami, vlastníctvo motorových vozidiel, nehnuteľností, nebol vykázaný hmotný investičný majetok, ktoré skutočnosti poukazujú na to, že nebol vytvorený ani minimálny predpoklad ekonomickej činnosti. Mal za to, že tieto skutočnosti potvrdzujú fiktívnosť uskutočnených obchodov. V závere vyjadrenia uviedol, že aktivity žalobcu, ako aj jeho dodávateľov nesmerovali k dosiahnutiu zisku, ale k umelému vytvoreniu podmienok pre čerpanie daňovej výhody (nadmerného odpočtu). Počas celej doby obchodovania s jednotlivými komoditami nebolo preukázané, že tieto boli spotrebované konečným spotrebiteľom, ktorý by odviezol daň na výstupe aj do štátneho rozpočtu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 246c ods. 1 veta prvá OSP v spojení s § 10 ods. 2 OSP), preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo (podľa § 246c ods. 1 veta prvá OSP v spojení s § 211 a nasl. OSP) a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania v zmysle § 250ja ods. 2 OSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 29. septembra 2016 (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP).

Z obsahu administratívneho spisu Najvyšší súd Slovenskej republiky zistil skutkový stav tak, ako ho podrobne uviedol v napadnutom rozsudku krajský súd, jeho dôvody považuje za úplné, a presvedčivé (§ 157 ods. 2 OSP), reagujúce na všetky námietky žalobcu, preto pre účastníkov konania známe fakty a skutočnosti nebude nadbytočne opakovať a len v stručnosti z neho vyberá nasledovné.

Správca dane Daňový úrad Bratislava vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2011 pre dôvodné podozrenie, že jeho prostredníctvom prebieha

fakturácia tovaru - granitových a mramorových dosiek v reťazci obchodných spoločností. Žalobca nepredložil ku kontrole nadmerného odpočtu relevantné dôkazy, ktoré by preukázali, že fakturované služby opracovania a granitové a mramorové dosky boli dodané dodávateľmi uvedenými na faktúrach. Podľa predložených faktúr ku kontrole za uvedené zdaňovacie obdobie malo ísť o niekoľko tisíc kilogramov granitových dosiek bez bližšej špecifikácie a vlastností, nebol známy pôvod dosiek, ich vlastník, kto s nimi konkrétne manipuloval, vykonal opracovanie a v čom malo spočívať. Faktúry boli vystavené vo vysokých sumách.

V priebehu výkonu daňovej kontroly správca dane preveroval splnenie podmienok na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., teda či dodávateľom uvedeným na faktúrach vznikla daňová povinnosť, či bol preukázaný zdaniteľný obchod, ktorý je predmetom dane. Výkonaným dokazovaním zistil, že podmienky stanovené cit. zákonom boli dodržané len formálne. Žalobca správcovi dane predložil listinné dôkazy, a to faktúry dodacie listy a úhrady v hotovosti, ktoré samotné však nepreukazujú uskutočnenie zdaniteľných plnení. V zmysle predložených dokladov a vyjadrení žalobca prefakturoval služby a tovar spoločnosti MEAT, s.r.o. Ďalej zistil, že deklarované obchody spája uloženie tovaru v skladoch v Piešťanoch a vykonávanie účtovníctva spoločnosťou KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o., ktorá vykonávala aj opracovanie tovaru, ktorého vlastník však nebol preukázaný. Uvádzanej spoločnosti KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o., ktorá mala vykonať služby opracovania tovaru, boli ako poslednej reťazci aj čiastočne prefakturované. Palace Real, spol. s r.o. fakturoval opracovanie žalobcovi, ktorý zase opracovanie fakturoval spoločnosti MEAT, s.r.o., pričom táto za opracovanie vystavila faktúry v závere reťazca aj pre spoločnosť KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o. Teda subjekt, ktorý mal vykonať služby opracovania tovaru, na konci reťazca sám tieto svoje služby opracovania nakúpil.

Z uvedeného vyplynulo, že spoločnosti Palace Real spol. s r.o., MEAT, s.r.o. a GAMA-EXPO, s.r.o. (kontrolovaný daňový subjekt) sú spoločnosti vzájomne si vystavujúce faktúry, ktoré reálne nevykonávajú žiadnu ekonomickú činnosť uvedenú na faktúrach.

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon č. 511/1992 Zb. obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

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 (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.).

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 (§ 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.).

Podľa § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a 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 § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. 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 zákona č. 222/2004 Z. z. 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

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

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

Podľa § 219 ods. 2 OSP 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.

Odvolací súd vyhodnotil rozsah a dôvody odvolania vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Bratislave po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 219 ods. 2 OSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa odvolací súd stotožňuje v celom rozsahu.

Odvolací súd konštatuje, že pri preskúmaní zákonnosti napadnutého rozhodnutia nezistil existenciu zásadnej právnej otázky, ktorú by bolo nevyhnutné judikovať. Spor sa týka skutkového stavu a preukázania existencie zdaniteľného plnenia. V konaní neboli naplnené skutočnosti pre presun dôkazného bremena na správcu dane v zmysle výkladových princípov z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2011.

Daňový subjekt vyčerpal vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa.

Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane.

Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane (§ 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.). Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z.), ktoré právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie.

Preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočňovanie zdaniteľných plnení je esenciálnou podmienkou pre odpočítanie. Pri preukazovaní je významný aj charakter zdaniteľného plnenia. V danom prípade žalobca nepreukázal fyzickú existenciu nadobudnutého tovaru granitových dosiek ako deklarovaného zdaniteľného plnenia a nepodarilo sa mu vyvrátiť dôvodné pochybnosti vyplývajúce zo skutočností, že tovar (granitové dosky) je na faktúrach uvedený len všeobecným spôsobom bez bližšej špecifikácie a vlastností, nebol známy pôvod dosiek, ich vlastník, kto s nimi konkrétne manipuloval, vykonal opracovanie a v čom malo spočívať. Medzi ďalšie

takéto skutočnosti patrí, že pohyb tovaru v reťazci uvedených spoločností prebehol len formálne - papierovo, ako aj že všetky spoločnosti zapojené v reťazci deklarujú, že skladovali svoj tovar v priestoroch spoločnosti S&J PRESSBURG plus, s.r.o. Rovnako tak, že pôvod tovarov uvedených na dodávateľských faktúrach nie je známy a ich vysoká cena na faktúrach vylučuje konečného spotrebiteľa, o čom svedčí i tá skutočnosť, že žiadna spoločnosť v reťazci nepoužije ani časť dodávok na konečnú spotrebu, ale tovar je niekoľkokrát za sebou predávaný ďalším spoločnostiam, pričom reálne neopustí sklad, v ktorom bol zložený. V spoločnostiach v reťazcoch dochádza často k zmene konateľov spoločnosti. Pochybnosť vyvoláva aj skutočnosť, že pre všetky spoločnosti v reťazci s výnimkou spoločností S&J PRESSBURG plus, s.r.o. a KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o., platí, že nezamestnávajú žiadnych zamestnancov, nevlastnia žiaden majetok a nepreukázali absolútne žiadne predpoklady pre skutočné vykonávanie podnikateľskej činnosti, ktorá je deklarovaná vo vyhotovených faktúrach. Taktiež nebola preukázaná ani skutočná existencia tovaru a pohyb tovaru.

Vo vzťahu k odvolacej námietke žalobcu, spočívajúcej v poukaze na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie č. C-80/11 a C-142/11 vo veci Mahagében kft a Peter Dávid proti Nemzeti Adó-és Vámhivatal odvolací súd uvádza, že tieto nie sú aplikovateľné na uvedený prípad z dôvodu, že v posudzovanej veci dodávateľ existenciu dodávaného plnenia pre žalobcu poprel.

Rovnako tak odvolací súd nemohol prihliadnuť na námietku žalobcu, ktorý dal do pozornosti rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Electronics a C-484/03 Bond House, nakoľko samotné vystavenie faktúr, ktoré by i mali formálne náležitosti, nie je dôvodom samo o sebe na uznanie predmetných výdavkov, keď neboli preukázané jednotlivé materiálne plnenia, ktoré mali prebehnúť na ich podklade.

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky preto konštatuje, že daňové orgány v danom prípade vychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena a v konaní neboli osvedčené dôvody pre presun dôkazného bremena z daňového subjektu na správcu dane.

Z týchto podstatných dôvodov Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP v spojení s § 219 ods. 1, 2 OSP potvrdil a v podrobnostiach poukazuje na jeho odôvodnenie.

O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP tak, že účastníkom ich náhradu nepriznal, keďže žalobca úspešný nebol a žalovanému v takomto konaní náhrada trov neprináleží.

Odvolací súd v odvolacom konaní postupoval podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku, ktorý bol zrušený zákonom č. 160/2015 Z. z., Civilný sporový poriadok (§ 473), ktorý nadobudol účinnosť 01. júla 2016.

Dňom 01. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z., Správny súdny poriadok, ktorý v § 491 ods. 1 ustanovil, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

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

V súlade s vyššie uvedenými prechodnými ustanoveniami odvolací súd v predmetnej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

Poučenie:

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