

Súd: Krajský súd Bratislava
Spisová značka: 2S/272/2014
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1014202134
Dátum vydania rozhodnutia: 28. 09. 2016
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marián Trenčan
ECLI: ECLI:SK:KSBA:2016:1014202134.4

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu Mgr. Viliama Pohančenika a JUDr. Renáty Janákovcej, v právnej veci žalobcu: KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o., IČO: 35 945 044, Na Hrebienku 30, Bratislava, zastúpený: Advokátska kancelária 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 žalovaného č. 1100302/1/445177/2014/4885 zo dňa 10.10.2014, takto

rozhodol:

Krajský súd v Bratislave žalobu **z a m i e t a**.

Účastníkom sa právo na náhradu trov konania **n e p r i z n á v a**.

o d ô v o d n e n i e :

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Bratislava (ďalej len správca dane) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie január 2011, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 9104401/5/4311647/2013/Stan zo dňa 20.09.2013.

2. Správca dane výzvou č. 9104401/5/4313003/2013/Stan zo dňa 20.09.2013 vyzval žalobcu na vyjadrenie k protokolu a na jeho prerokovanie. Splnomocnený zástupca žalobcu doručil správcovi dane v zákonnej lehote vyjadrenie k protokolu, ktoré správca dane zapracoval do dodatku k protokolu zo dňa 20.10.2013.

3. Dňa 24.10.2013 sa u správcu dane uskutočnilo ústne pojednávanie, predmetom ktorého bolo záverečné prerokovanie protokolu a jeho dodatku. O ústnom pojednávaní správca dane spísal zápisnicu č. 9104401/5/4790012/2013/Stan, proti ktorej neboli zo strany žalobcu vznesené žiadne námietky či pripomienky. Protokol bol spolu s dodatkom k protokolu prerokovaný so žalobcom a bol mu doručený dňa 24.10.2013 a týmto dňom bola ukončená daňová kontrola.

4. Na základe výsledkov zistených pri kontrole správca dane nepriznal žalobcovi nárok na odpočítanie DPH z faktúr č. 201100003, 201100005, 201100008, 201100010 a 201100011 vystavených spoločnosťou Xdeal Slovakia, s.r.o., Polianky 11, Bratislava a vydal dodatočný platobný výmer č. 9104401/5/4809824/2013/Stan zo dňa 25.10.2013, ktorým v zmysle § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o správe daní) znížil žalobcovi ako daňovému subjektu nadmerný

odpočet za zdaňovacie obdobie január 2011 zo sumy 567 504,53 eur na sumu 381 604,53 eur, t.j. o sumu 185 900,- eur.

5. Žalobca podal proti dodatočnému platobnému výmeru č. 9104401/5/4809824/2013/Stan zo dňa 25.10.2013 odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 1100302/1/61084/2014/4885 zo dňa 31.01.2014 tak, že dodatočný platobný výmer zrušil a vrátil vec na ďalšie konanie a rozhodnutie.

6. Správca dane pokračoval vo vyrubovacom konaní a na základe výsledkov kontroly vydal rozhodnutie č. 9102303/5/2843092/2014/Chu zo dňa 09.07.2014 (ďalej len dodatočný platobný výmer), ktorým žalobcovi znížil nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie január 2011 zo sumy 567 504,53 eur na sumu 381 604,53 eur, t. j. určil rozdiel v sume nadmerného odpočtu 185 900,- eur na dani z pridanej hodnoty z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 a § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH). Proti dodatočnému platobnému výmeru podal žalobca odvolanie.

7. Žalovaný rozhodnutím č. 1100302/1/445177/2014/4885 zo dňa 10.10.2014 (ďalej len napadnuté rozhodnutie) podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon č. 563/2009 Z. z.) potvrdil dodatočný platobný výmer.

8. Od 01.01.2012 nadobudol účinnosť zákon č. 563/2009 Z. z. a podľa prechodného ustanovenia § 165 ods. 2 tohto zákona, daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov (podľa zákona č. 511/1992 Zb.).

9. Kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu bola začatá dňa 11.04.2011 na základe Upovedomenia o vykonaní daňovej kontroly č. 600/322/76514/2011/Stan zo dňa 04.04.2011, teda za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb. Žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí stotožnil so závermi správcu dane, že nebolo preukázané tvrdenie žalobcu, že fakturované tovary a služby, z ktorých bola odpočítaná daň, boli aj skutočne dodané.

II. Zhrnutie argumentov žalobcu

10. Včas podanou žalobou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti postupu a napadnutého rozhodnutia, ktoré žiadal zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie.

11. Žalobca v žalobe namietal, že správne orgány nepostupovali v súlade so zákonom o správe daní, nesprávne zistili skutkový stav vecí, vec nesprávne právne posúdili a výsledok daňovej kontroly je voči nemu diskriminačný. Ďalej namietal, že napadnuté rozhodnutie, ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane, boli vydané v rozpore so zákonom č. 511/1992 Zb., najmä s § 15, § 2, § 6, § 7, § 11, § 13, § 14, § 16, § 17, § 17a, § 20, § 22, § 23, § 29, § 30, § 30a, zákonom o DPH, najmä v rozpore s § 49, § 19, § 9, § 51, Obchodným zákonníkom, zákonom č. 400/2009 Z. z. o štátnej službe, zákonom č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva, zákonom č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a v rozpore s Ústavou SR.

12. Mal za to, že k výsledkom vyrubovacieho konania musí správca dane dôjsť správnou úvahou, v rámci ktorej sa musí zákonným spôsobom vysporiadať s tvrdeniami a dôkaznými návrhmi vznesenými daňovým subjektom. Správca dane je povinný zaoberať sa námietkami daňového subjektu najneskôr v odôvodnení dodatočného platobného výmeru. To znamená, že správca dane nemal v odôvodnení dodatočného platobného výmeru iba odkopírovať časti protokolu o výsledku zistenia z daňovej kontroly a jeho dodatku, ale mal dodržať zásadu voľného hodnotenia dôkazov, čo neurobil. Rozhodnutie správcu dane je preto podľa žalobcu arbitrárne a takéto pochybenie má za následok jeho nezákonnosť. Správca dane v odôvodnení dodatočného platobného výmeru neuviedol jediný úkon, ktorý vykonal a ktorým by preukázal, že výroková časť rozhodnutia je v súlade so zákonom o správe daní a so zákonom o DPH.

13. Žalobca nesúhlasil s tvrdením správcu dane, že neuniesol dôkazné bremeno a nepreukázal pôvod tovaru ani uskutočnenie služieb, nakoľko počas kontroly aktívne spolupracoval so správcom dane.

14. Ďalej žalobca namietal, že protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly bol vydaný v rozpore so zákonom a v tejto súvislosti poukázal na vymedzenie pojmu daňová kontrola a na relevantné princípy upravené zákonom o správe daní. Zároveň poukázal na to, že základné zásady daňovej kontroly, vyrubovacieho konania, platenia a vymáhania daní vychádzajú z princípov právneho štátu, Ústavy SR a medzinárodného kontextu legislatívy, čo správca dane podľa neho opomenul.

15. Správca dane pri vydávaní dodatočného platobného výmeru porušil uvedené zásady, predovšetkým zásadu zákonnosti, súčinnosti, primeranosti, voľného hodnotenia dôkazov či rovnosti a nedodržel procesné postupy. Ich porušením bol zmarený účel konania, vyrubovacieho konania a jeho predchádzajúcej daňovej kontroly, z ktorej toto porušenie procesných postupov a zásad vychádzalo.

16. Správca dane tiež pochybil, keď neupovedomil žalobcu, že lehota na ukončenie daňovej kontroly bude predĺžená v najdlhšej možnej lehote ďalších 6 mesiacov. Zamestnanci správcu dane mohli využiť inštitút ustanovený v § 25a ods. 1 zákona o správe daní, počas ktorého lehoty na vykonanie daňovej kontroly neplynú. V tejto súvislosti žalobca poukázal na to, že v zmysle § 15 ods. 17 zákona o správe daní je správca dane povinný ukončiť daňovú kontrolu do 6 mesiacov odo dňa jej začatia. Daňovú kontrolu nemožno vykonávať dlhšie, než to ustanovuje zákon.

17. Z napadnutého rozhodnutia nie je zrejmé, z akého dôvodu nebola daňová kontrola ukončená v lehote a túto skutočnosť nepreukazujú ani listinné dôkazy vydané správcou dane. V zmysle § 15 ods. 19 zákona o správe daní lehoty na vykonanie daňovej kontroly neplatia iba v prípade, že sa daňová kontrola vykonáva na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní, avšak toto ustanovenie nemožno aplikovať, lebo daňová kontrola bola začatá podľa § 15 ods. 2 zákona o správe daní.

18. Žalobca tiež namietal, že zamestnanci správcu dane sa rozsiahlo a nad rámec účelu daňovej kontroly zaoberali skutočnosťami, ktoré nesúvisia s kontrolovaným zdaňovacím obdobím a požadovali od neho doklady v papierovej a elektronickej forme od roku 2010. Správca dane nerozšíril predmet daňovej kontroly, ani nezodpovedal účel kontroly v ďalších obdobiach, ktoré nesúvisia s kontrolovaným obdobím.

19. Žalobca sa nestotožnil s tvrdeniami správcu dane, že viedol dokazovanie čo najefektívnejšie a že vznikol časový nesúlad medzi obstaraním, opracovaním a dodaním tovarov v tuzemsku. Zamestnanci správcu dane iba všeobecne konštatovali, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno, pričom neuviedli, na základe akých zistení k tomu dospeli, nekonfrontovali rozpory medzi tvrdeniami žalobcu, tvrdeniami prípadných svedkov, zisteniami z dožiadaní ani tvrdeniami správcu dane na základe získaných dôkazov. Žalobca mal za to, že poskytol správcovi dane všetky údaje a zodpovedal mu všetky otázky a to vyčerpávajúcym spôsobom aj nad rozsah výkonu daňovej kontroly. Opätovne upozornil na skutočnosť, že správca dane neuviedol, aké konkrétne označenie tovaru a služby požaduje.

20. Žalobca preukázal, že uplatnenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH je zákonné tým, že preukázal existenciu materiálneho plnenia vo forme faktúr aj s prílohami, ďalej vo forme skutočných dodávok služieb a tovarov, ktoré boli preukázané dôkaznými prostriedkami. Poukázal tiež na existenciu dôkazov zo strany dodávateľských subjektov a dôkazov zo strany odberateľských subjektov.

21. Vo veci dôkazného bremena žalobca poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf 1/2011 zo dňa 15.03.2011, sp. zn. 5Sžf/108/2009 a rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 5 Afs 131/2004 zo dňa 25.03.2005, ako aj rozsudok Súdneho dvora EÚ (tretia komora) zo dňa 21.06.2012.

22. Vo svetle takto vykonaných dôkazov, ktoré podľa žalobcu svedčia o nezákonnosti postupov správcu dane, nemožno považovať skutkový stav za dostatočne zistený, a preto nemôže byť podkladom pre rozhodnutie. Zamestnanci správcu dane mali žalobcovi dať možnosť uplatniť jeho zákonné právo vyjadriť sa k tvrdeniu, že predložené dôkazy boli nepostačujúce. Dokonca, ak mal správca dane pochybnosti o dôkazoch a vysvetleniach podaných vo vyjadrení k protokolu o výsledku zistenia z daňovej kontroly, mal vykonať ďalšie dokazovanie. Cieľ daňovej kontroly nie je možné dosahovať na úkor práv a právom chránených záujmov daňových subjektov.

23. Z dodatočného platobného výmeru je zrejmé, že správca dane porušil aj § 23 zákona o správe daní, nakoľko zverejnil informácie o daňových subjektoch, ktoré získal v daňovom konaní alebo v súvislosti s daňovým konaním a to podrobným spôsobom.

24. Ďalej žalobca namietal, že správca dane získal nezákonným spôsobom zápisnice z miestnych zisťovaní, neoprávnenne zasielal dožiadania, použil výsledky medzinárodnej výmeny, teda vykonával úkony, ktoré sa žalobcu netýkajú. Z dodatočného platobného výmeru a daňových a účtovných dokladov je zrejmé, že dodávatelia žulovej dlažby preukázali, že ju dodali žalobcovi a že došlo k reálnym dodávkam tovaru v rámci ekonomickej činnosti.

25. Žalobca ďalej citoval ustanovenia § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH s tým, že boli naplnené aj všetky hmotnoprávne podmienky na odpočet DPH. Preukázal dodanie tovaru a služieb dodávateľmi. Citoval ustanovenie § 19 ods. 1 zákona o DPH spolu s § 51 ods. 1 zákona o DPH s tým, že všetky podmienky pre uplatnenie § 51 zákona o DPH boli v danom prípade splnené. Označenie množstva a druhu tovaru bolo vo faktúre v súlade s § 71 ods. 2 písm. f) zákona o DPH. Správca dane konal v rozpore s princípmi DPH uvedenými v smerniciach ES a v zákone o DPH. Poukázal na ustanovenie § 3 ods. 1, 2, § 9 ods. 1 písm. a) zákona o DPH a na čl. 1 bod. 2 Smernice Rady 2006/112/ES, ktorá s účinnosťou od 01.01.2007 nahradila tzv. Šiestu smernicu, podľa ktorého spoločný systém DPH je založený na zásade, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná daň zo spotreby presne úmerná cene tovaru a služieb bez ohľadu na počet transakcií uskutočnených vo výrobnom a distribučnom procese pred stupňom, na ktorom sa daň účtuje. Vyzdvihol tiež zásadu neutrality s poukazom na rozsudky Súdneho dvora EÚ. Ak sa dodanie tovarov a služieb na jednej strane považuje za zdaniteľný obchod podliehajúci dani a na strane druhej prijatie tohto plnenia by sa nepovažovalo za jeho prijatie na účely uskutočnenia zdaniteľných obchodov, ide o rozpor s princípom neutrality DPH. Závery správcu dane o nespĺnení podmienok pre odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci a žalobca bol ukrátený na svojich právach, pretože takéto tvrdenie musí byť založené na riadnom a zákonne vykonanom dokazovaní.

III. Vyjadrenie žalovaného

26. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe navrhol túto zamietnuť.

27. Poukázal na to, že správca dane preveril všetky možné dôkazy a jeho zistenia sú dostatočné pre prijatie záveru o nepreukázanom dodaní deklarovaných tovarov a služieb. Vykonaným šetrením nebol preukázaný dôvod a ani existencia tovaru, ktorý mal byť predmetom dodania deklarovaného na faktúrach a zároveň bolo zistené, že obchodovanie s daným tovarom prebiehalo v rámci umelo vytvoreného obchodného reťazca viacerých spoločností nielen v tuzemsku, ale aj v rámci EÚ a tretích štátov (Srbsko) a vykazovalo znaky karuselových obchodov predstavujúcich zneužitie práva.

28. Žalovaný sa vyrovnal so všetkými námietkami v odvolaní, podrobne rozobral predložené dôkazy aj skutkový stav. Správca dane v rámci posúdenia práva platiteľa na uplatnenie si nároku na odpočítanie dane umožnil žalobcovi, aby sa vyjadril a predložil vecné argumenty, ktoré by preukazovali a potvrdzovali obstaranie tovaru a služieb platiteľom v tuzemsku a neboli len tvrdeniami o týchto udalostiach uvedených v dodávateľských faktúrach. Žalobca nepredložil relevantné dôkazy o tom, že deklarované dodanie tovaru a služieb dodávateľmi sa uskutočnilo, čím nebola splnená podmienka pre odpočítanie DPH podľa § 49 zákona o DPH.

29. Žalovaný mal za preukázané, že žalobca ako aj ďalšie subjekty zapojené v reťazci, ktoré sa mali podieľať na opracovávaní granitových dosiek, nevykonávajú reálne ekonomickú činnosť, nepreukázali predmet dane uvedený na faktúrach a nepredložili dôkazné prostriedky o realizácii fakturovaných obchodov. Subjekty nemajú reálne sídla, konatelia sa zdržujú na neznámych miestach, osoby konateľov a spoločníkov sú vzájomne menené v jednotlivých spoločnostiach, pričom noví konatelia pokračujú vo fakturačnej činnosti za tovar a služby vo vysokých sumách, pri vyjadreniach k fakturovaným plneniam konatelia neuvádzajú konkrétne skutočnosti, ale všeobecné frázy, ktoré nemajú vypovedaciu hodnotu, spoločnosti nie sú kontaktné, nemajú zamestnancov, nespolupracujú so správcami dane.

30. Ďalej poukázal na viaceré rozsudky Najvyššieho súdu SR ako aj Súdneho dvora EÚ s tým, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný Smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať noriem práva Únie. Z toho dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom

a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne. V tejto veci sa v prípade žalobcu napriek formálnemu predloženiu dokladov nepreukázalo, že zdaniteľné obchody boli skutočne žalobcom prijaté.

31. Správca dane aj žalovaný postupovali v súlade s výkladom judikatúry Súdneho dvora, keď posúdili mieru zapojenia žalobcu do podvodného konania a nárok na odpočítanie dane z neuskutočnených zdaniteľných obchodov žalobcovi neuznali. V nadväznosti na rovnakú problematiku nepriznania nároku na odpočítanie DPH z tovaru rovnakej komodity - granitové dosky - žula v reťazci obchodných spoločností (medzi ktorými sa nachádza aj spoločnosť S&J PRESSBURG plus, s.r.o. či žalobca) žalovaný upriamil pozornosť na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/32/2012 zo dňa 27.11.2012, ako aj na rozsudky Krajského súdu v Bratislave č. k. 4S 102/2012-102 zo dňa 11.04.2014 a č. k. 2S /180/2012 zo dňa 26.11.2014.

IV. Relevantná právna úprava

32. Podľa § 6 ods. 1 Správneho súdneho poriadku (ďalej aj len „S.s.p.“), správne súdy v správnom súdnictve preskúmávajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia súd skúma, či žalobou napadnuté rozhodnutie je v súlade s právnym poriadkom SR, najmä s hmotnými a procesnými administratívnymi predpismi. V intenciách § 6 ods. 1 S.s.p. súd preskúma aj administratívne konanie, ktorým sa v zmysle § 3 ods. 1 písm. a) S.s.p. rozumie postup orgánu verejnej správy v rámci výkonu jeho pôsobnosti v oblasti verejnej správy pri vydávaní individuálnych správnych aktov a normatívnych správnych aktov. V zákonom predpísanom postupe je správny orgán oprávnený a súčasne aj povinný vykonať úkony v priebehu administratívneho konania a ukončiť ho vydaním rozhodnutia, ktoré má zákonom predpísané náležitosti, ak sa na takéto konanie vzťahuje zákon o správnom konaní.

33. Zákon o správe daní v ustanovení § 2 zakotvuje základné zásady daňového konania. Jednou z týchto zásad je zásada zákonnosti. Podľa tohto ustanovenia pri správe daní postupuje správca dane v konaní o daniach v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chráni záujmy štátu a obcí a dbá pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených na daňovom konaní. Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy SR. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (a to hmotnoprávne ako aj procesné), ktoré sú podľa § 1 zákona č. 1/1993 Z. z. o Zbierke zákonov Slovenskej republiky zverejnené v Zbierke zákonov.

34. 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.

35. 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.

36. 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.

37. 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.

38. 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).

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

41. 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.

42. Podľa § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane z tovarov a služby vzniká platiteľovi v deň, keď vznikla daňová povinnosť, pričom daňová povinnosť vzniká dňom dodania. To znamená, že právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ.

V. Právne závery súdu

43. Krajský súd v Bratislave preskúmal napadnuté rozhodnutie v rámci žalobných dôvodov a dospel k záveru, že tak napadnuté ako aj prvostupňové rozhodnutie a postup správnych orgánov je v súlade so zákonom a preto žalobu zamietol.

44. V prejednávanej veci správca dane správne vyhodnotil obchodné prípady v tom smere, že žalobcovi nevznikla daňová povinnosť ani právo odpočítať daň, pretože v rámci dokazovania sa nepreukázala skutočnosť, že dodávateľ fakturovaný zdaniteľný obchod skutočne dodal žalobcovi a ten ho reálne prijal a následne použil na účely svojej podnikateľskej činnosti. Súd sa stotožnil s názorom správcu dane, že existencia tovarov a služieb je nepreukázaná a že ide o fiktívne obchody medzi finančne a personálne prepojenými spoločnosťami.

45. Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH daňový subjekt 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. V zmysle písm. a) citovaného ustanovenia platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu

uplatnená iným platiteľom v tuzemsku, z tovaru a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané v nadväznosti na ustanovenie § 51 citovaného zákona.

46. Podľa § 51 ods. 2 zákona o DPH ak vznikne právo na odpočítanie dane, platiteľ vykoná odpočítanie dane tak, že od celkovej výšky dane za príslušné zdaňovacie obdobie odpočíta celkovú výšku odpočítateľnej dane za príslušné zdaňovacie obdobie. Odpočítanie dane vykoná platiteľ v tom zdaňovacom období, v ktorom môže uplatniť právo na odpočítanie dane podľa odseku 1.

47. Spôsob výkonu kontroly, jednotlivé úkony nevyhnutné pre správne zistenie skutkového stavu a vyrubenie dane správca dane podrobne rozobral v protokole o daňovej kontrole č. 9104401/5/4311647/2013/Stan zo dňa 20.09.2013, ako aj v preskúmaných rozhodnutiach. Z administratívneho spisu tiež vyplýva, že počas výkonu kontroly boli žalobcom robené prieťahy, keď doklady doručoval oneskorene, nedostavil sa na ústne pojednávanie a písomné vyjadrenia konateľa žalobcu nemali konkrétnu vypovedaciu hodnotu. Správca dane zdaniteľné obchody preveroval formou dožiadania alebo formou miestneho zisťovania u jednotlivých dodávateľov zapísaných v obchodnom reťazci, čo malo za následok, že správca dane musel požiadať o predĺženie lehoty na výkon daňovej kontroly. Lehota na vykonanie daňovej kontroly bola v súlade so zákonom predĺžená o 6 mesiacov. Dňa 24.10.2014 bolo vykonané ústne pojednávanie so splnomocneným zástupcom žalobcu, kde ho správca dane oboznámil so skutočnosťami, ktoré zistil počas výkonu kontroly za zdaňovacie obdobie január 2011, ako aj za zdaňovacie obdobia súvisiace s dotknutým zdaňovacím obdobím. Prerokovaním protokolu bola skončená daňová kontrola, ktorá trvala 339 dní, pričom o začatí daňovej kontroly, jej prerušení aj pokračovaní v kontrole bol žalobca informovaný.

48. 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 tovar 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 deklarovanych na dodávateľských faktúrach.

49. V zmysle § 15 ods. 10 zákona o správe daní, kontrolovaný daňový subjekt je oprávnený písomne sa vyjadriť k protokolu najneskôr do 8 pracovných dní odo dňa jeho doručenia. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Nakoľko žalobca vo svojom vyjadrení neuviedol žiadne také skutočnosti a nepredložil žiadne dôkazy, ktoré by mali vplyv na zmenu výsledku kontroly, ale len všeobecné konštatovanie porušenia zákona zo strany správcu dane bez bližšej špecifikácie, v čom konkrétnom správca dane nedostatočne zistil skutkový stav, aké práva boli daňovému subjektu odopreté a podobne, správca dane toto jeho vyjadrenie zapracoval do dodatku k protokolu s konštatovaním, že protokol z kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu zostáva v pôvodnom znení.

50. Súd je názoru, 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, nepredložil žiadne dôkazné prostriedky preukazujúce naplnenie zákonných podmienok uvedených v § 49 až 51 zákona o DPH. Správca dane umožnil žalobcovi, aby sa vyjadril k záverom uvedeným v protokole, mal možnosť poukázať na nepresnosť a pochybnosť v písomnom vyjadrení k protokolu tak, ako mu to zákon umožňuje v § 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 je nedôvodná aj námietka, že dodatočný platobný výmer nemá náležitosti ustanovené v § 30 ods. 2 zákona o správe daní.

51. 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

akejkolvek zaujatosti, s dodržaním a rešpektovaním práv a právom chránených záujmov žalobcu. Žalobca mal dostatočný priestor a čas na preukázanie skutočností uvedených v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie január 2011, čo však nevyužil.

52. Dôležitou právnou otázkou bolo posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 29 ods. 8 zákona o správe daní, keď z vykonaného dokazovania v rámci celého obchodného reťazca spoločností vyplynul celý rad vážnych pochybností o reálnom priebehu obchodov, ktoré boli deklarované za účelom získania nadmerných odpočtov DPH. Tu treba zdôrazniť, že nešlo o ojedinelý prípad, ale o dlhšie trvajúce praktiky, takže vec treba posudzovať aj v súvislostiach s ostatnými zdaňovacími obdobiami, ktoré sú (boli) predmetom iných súdnych konaní na tunajšom súde. V nadväznosti na rovnakú problematiku nepriznania nároku na odpočítania dane pri tovaroch rovnakej komodity - granitové dosky - žula v reťazci obchodných spoločností (medzi ktorými sa nachádza aj spoločnosť S&J PRESSBURG plus, s.r.o. či KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o.) treba poukázať aj 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, neobstojí 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“.

53. Podľa názoru 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. Správne orgány pritom postupovali v súlade s § 29 ods. 1, 2, 4 a § 2 ods. 3, 6 zákona o správe daní.

54. Súd je toho názoru, že transakcie deklarované predloženými účtovnými dokladmi nemajú reálne ekonomické opodstatnenie, nemožno ich považovať za štandardné obchodné operácie bežné v každodennom obchodnom styku, čo podporuje správnosť názoru správcu dane o fiktívnosti obchodov.

55. Správca dane na základe predložených dokladov zistil, že v kontrolovanom zdaňovacom období január 2011 žalobca uplatnil odpočítanie dane z faktúr č. 201100003, 201100005, 201100008, 201100010 a 201100011 vystavených spoločnosťou Xdeal Slovakia, s.r.o., Polianky 11, Bratislava. Predmetom uvedených faktúr bolo dodanie tovaru - granitových, mramorových a veľkoformátových dosiek - onyx vo výške 1 115 4500,00 eur, z toho základ dane vo výške 929 500,00 eur a celková odpočítaná 20%-tná DPH vo výške 185 900,00 eur. V procese daňovej kontroly a následných vyrubovacích konaní správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie za účelom preverenia oprávnenosti uplatneného nároku na odpočítanie dane z vyššie uvedených dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou Xdeal Slovakia, s.r.o. Reálne dodanie tovaru deklarovanému na predmetných faktúrach žalobcovi preukázané nebolo a nebol preukázaný ani pôvod a samotná existencia daného tovaru. Zároveň bolo zistené, že obchodovanie s daným tovarom prebiehalo v rámci umelo vytvoreného obchodného reťazca viacerých spoločností nielen v tuzemsku, ale aj v rámci EÚ (Česká republika) a tretích štátov (Srbsko, USA ...) a vykazovalo znaky karuselových obchodov predstavujúcich zneužitie práva.

56. Správca dane formou dožiadania preveroval reálne dodanie tovaru u miestne príslušného správcu dane dodávateľa - spoločnosti Xdeal Slovakia, s.r.o., pričom reálne uskutočnenie dodania tovaru sa u dodávateľa nepotvrdilo. Konateľ spoločnosti Xdeal Slovakia, s.r.o. sa nevedel vyjadríť ku konkrétnym

otázkam správcu dane ohľadom samotnej realizácie zdaniteľných obchodov s prírodným kameňom. Nevedel uviesť základné informácie, ktoré konateľ spoločnosti, ktorý reálne riadi chod obchodnej spoločnosti a koná za obchodnú spoločnosť, musí mať. Nevedel uviesť, kde sa nachádzajú skladové priestory spoločnosti, v ktorých je tovar uskladnený od jeho kúpy do jeho predaja, či spoločnosť Xdeal Slovakia, s.r.o. realizuje na danom tovare spracovateľské operácie, či prepravuje tovar od dodávateľov k odberateľom, aký je pôvod tovaru, jeho technické parametre a iné. Z predložených dokladov vyplynulo, že spoločnosť Xdeal Slovakia, s.r.o. mala predmetný tovar nadobudnúť od spoločnosti FOR DESIGN, s.r.o. a ten istý deň ho mala dodať žalobcovi. Šetrením u miestne príslušného správcu dane - spoločnosti FOR DESIGN, s.r.o. bolo zistené, že je nekontaktným daňovým subjektom, na adrese svojho sídla nesídlí a nemá žiadnych zamestnancov. Z predložených dokladov tiež vyplynulo, že spoločnosť FOR DESIGN, s.r.o. predmetný tovar mala dodať spoločnosti Xdeal Slovakia, s.r.o. v januári 2011, kedy bol konateľom spoločnosti pán Kuman (konateľ od 06.10.2010). Pán Kuman však vo svedeckej výpovedi pred policajnými orgánmi (zápisnica o výsluchu svedka ČVS: PPZ-175/BOK-BA-2012 poskytnutá v rámci súčinnosti tretích osôb Prezídiom policajného zboru, Úradom boja proti organizovanej kriminalite) poprel akúkoľvek obchodnú činnosť alebo inú činnosť, ktorú by niekedy vykonával v spoločnosti FOR DESIGN, s.r.o. Taktiež uviedol, že menovanú spoločnosť nepozná, nepozná ani bývalého konateľa pána Halamčáka, nikdy ho nevidel, žiadne doklady za spoločnosť neprevzal, žiadne faktúry nevystavoval ani nepodpisoval, nemá vedomosti o fungovaní obchodnej spoločnosti, nevie čo znamená funkcia konateľa, nevie, čo je obchodný register a o tom, že je konateľom nejakej spoločnosti sa dozvedel až od daňového úradu.

57. Zo zistení správcu dane vyplynulo, že v kontrolovanom zdaňovacom období január 2011 žalobca nedeklaroval žiadne služby opracovania, ale deklaroval dodanie tovaru (už opracovaného prírodného kameňa - dlažby) tuzemským odberateľom: MAJEX, s.r.o., DONAU, a.s., PELU, s.r.o., 1AUTO AGENCY s.r.o., Five, s.r.o., BK a SPOL., s.r.o., TICARET s.r.o., Nobyva, spol. s r.o. a STAVO SLOVAKIA, s.r.o., ktorí ho mali ďalej dodať do iného členského štátu s oslobodením od dane v zmysle § 43 zákona o DPH spoločnostiam J.K. Consult, s.r.o., Praha (ČR) a EUROCOO, a.s., Praha (ČR). Správca dane formou dožiadaní u miestne príslušných správcov dane, ako aj formou medzinárodnej výmeny informácií, prešetril uvedený obchodný reťazec spoločností, ktorý mal s predmetnou komoditou obchodovať. Vykonaným šetrením nebolo ani v jednom prípade preukázané reálne dodanie tovaru medzi jednotlivými článkami obchodného reťazca. Z odpovede Finančnej správy ČR na medzinárodné dožiadania správcu dane vyplynulo, že spoločnosť EUROCOO, a.s. má sídlo na virtuálnej adrese, opakovane menila svojich splnomocnených zástupcov, ktorí nemali za spoločnosť žiadne doklady preukazujúce jej reálnu hospodársku činnosť, v spoločnosti boli zainteresované len osoby zo Slovenska a deklarované obchodné transakcie o prijatí tovarov boli pochybné. Ohľadom spoločnosti J.K. Consult, s.r.o. bolo zistené, že je nekontaktnou a so správcom dane nespolupracuje. Pri preverovaní pohybu tovaru bolo v jednom prípade zistené, že spoločnosť J.K. Consult nadobudnutie tovaru zo Slovenska priznala, avšak ďalším šetrením sa zistilo, že daný tovar nevyužila na svoju spotrebu ani nepredala konečnému zákazníkovi v ČR, ale ho ďalej „prepredala“ v skladových priestoroch colného skladu Free Zone Ostrava spoločnosti SONEX BUSSINES, INC, NEVADA, USA (prezident Ján Klimek). Pôvod daného tovaru nebol zistený. Tovar bol následne prepravený z colného skladu v ČR do colného skladu v Srbsku spoločnosti EDWARDS PROCUREMENT LLC, Wyoming, USA (konateľ Mgr. Milan Kučera) a to motorovými vozidlami registrovanými na Slovensku. Šetrením americkej daňovej správy sa existencia spoločnosti EDWARDS PROCUREMENT LLC nepotvrdila. Táto neexistujúca spoločnosť následne deklarovala vývoz daného tovaru zo Srbska na Slovensko spoločnosti JANSON SK, s.r.o., kde je konateľom Ján Klimek. Spoločnosť JANSON s.r.o. bola v rámci umelo vytvoreného celoslovenského reťazca spoločností obchodujúcich s prírodným kameňom, resp. žulou, jedným z dodávateľov daného tovaru žalobcovi.

58. V súvislosti s námietkou ohľadom porušenia práva vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, treba uviesť, že je na správcovi dane, aký spôsob zisťovania skutočností si zvolí. 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 oprávnene 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 (ani jeden zo subdodávateľov nevedel preukázať prepravu tovaru, ani

jeden nemal zamestnancov, ktorí mali opracovanie tovaru vykonávať, boli vystavované len faktúry bez reálneho naplnenia podstaty deklarovaných obchodov). Rozsiahle dokazovanie spoľahlivo spochybnilo, že sa s deklarovaným tovarom reálne obchodovalo v obchodných reťazcoch popísaných v odôvodnení rozhodnutia žalovaného. Vystavením faktúr nevzniká automaticky daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, len s dodaním tovaru a služieb je spojený vznik daňovej povinnosti, ktorú zákon o DPH upravuje v § 19 ods. 1, 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. Faktúra je doklad, ktorým si platiteľ uplatňuje právo na odpočítanie dane vo väzbe na splnenie ďalších zákonom stanovených podmienok v § 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. Správca dane bol povinný zisťovať pohyb tovaru a služieb v celom obchodnom reťazci.

59. Predloženie dokladov je len jednou z hmotnoprávných podmienok na uznanie nároku na odpočítanie dane, i keď majú doklady všetky náležitosti faktúry a sú riadne zaúčtované. V procese daňovej kontroly je potrebné zistiť pôvod tovarov, obchodníkov a konečných spotrebiteľov tovarov. Preverovaní dodávateľa a odberateľa tovarov a služieb opracovania - navzájom obchodujúce spoločnosti v tuzemsku nepreukazujú pôvod tovarov, obchodujú s rovnakou komoditou - granitové a mramorové dosky pred opracovaním a po opracovaní. Evidencia tovarov je neprehľadná, nie je konkrétna, tovar granitové a mramorové dosky pred opracovaním sú uvedené na predložených faktúrach a vo všetkých prípadoch určené všeobecným spôsobom, bez bližšej špecifikácie.

60. Na to, aby mohol byť uplatnený nárok na odpočítanie dane, musia mať nadobudnuté tovary a služby priame a bezprostredné spojenie s výstupnými plneniami, ktoré sú dôvodom pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Je preto nevyhnutné, aby zámer platiteľa, ako použije prijaté plnenia, bol zrejмый v čase vzniku práva na odpočítanie dane, aby bolo jednoznačné, že prijaté tovary alebo služby sa viažu k uskutočneniu plnení, s ktorými je spojený nárok na odpočet dane. Spoločný systém dane z pridanej hodnoty zaručuje plnú neutralitu, čo sa týka daňového zaťaženia všetkých ekonomických činností bez ohľadu na ich účel a výsledok, pokiaľ tieto činnosti ako také podliehajú dani z pridanej hodnoty. Podľa ustálenej judikatúry je právo na odpočítanie dane neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu dane z pridanej hodnoty a v zásade ho nemožno obmedziť. Aby bolo možné odpočítať DPH, musia plnenia uskutočnené na vstupe priamo a bezprostredne súvisieť s plneniami na výstupe, pri ktorých je daň z pridanej hodnoty odpočítateľná. Z rozsudkov Súdneho dvora (napr. vo veciach C-37/95, C-268/83, C-98/98, C-169/04, C-16/00) vyplýva, že daň z pridanej hodnoty môže byť odpočítaná iba v prípade, že prijaté zdaniteľné plnenia priamo a bezprostredne súvisia s uskutočňovanými plneniami, s ktorými je spojený nárok na odpočet dane. Nárok na odpočet dane na vstupe u prijatého tovaru alebo prijatých službách vzniká iba v situácii, ak sú tieto prijaté plnenia súčasťou nákladov na uskutočnené plnenia, s ktorými je spojený nárok na odpočet dane na vstupe.

61. Služby opracovania účtované žalobcom predloženými faktúrami sú nepreukázané, chýba základná evidencia prechodu prírodného materiálu granitových a mramorových dosiek (kg) do výsledného produktu, ktorým je dlažba (m²). Opracovanie v konečnom dôsledku neprímerane zvyšovalo hodnotu konečného produktu. Všetky transakcie počnúc prepravou, uskladnením materiálu, ďalej opracovanie, uskladnenie a preprava hotových výrobkov - dlažby, prebiehala vždy vo výrobnom-skladových priestoroch na Žilinskej ceste 130, Piešťany. Prepravy tovarov pri obstaraní neboli realizované. Je nepochybné, že existencia tovarov a služieb nebola preukázaná, ide o fiktívne obchody finančne a personálne prepojených spoločností.

62. Existencia faktúry a ďalších dokladov ešte neznamená, že došlo k dodaniu tovarov a služieb podľa nich. Samotné faktúry, kúpne zmluvy, CMR, evidencie DPH a iné doklady ešte nepreukazujú, že vzniklo právo na odpočítanie dane. Preukázanie dodania teda nevychádza len z účtovania, platiteľ musí preukázať aj reálne plnenia. Žalobca si svoju nesplnil dôkaznú povinnosť, pretože ďalšie dôkazy nepredložil ani neoznačil, hoci bol na to správcom dane vyzvaný. Žalobca zdaniteľné obchody neuskutočňoval a ani správcovi dane nepreukázal konkrétne vedomosti o obsahu týchto obchodov. Štatutárny orgán obchodnej spoločnosti má pritom mať presnú vedomosť o obsahu a rozsahu činností, ktorými spoločnosť naplňa definíciu pojmu podnikania. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu chýbajú, pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných platiteľom sú v zmysle zásady obsiahnutej v § 2 ods. 6 zákona o správe daní oprávnené. Ani realizácia úhrady nie je dostatočným dôkazom o uskutočnení zdaniteľného obchodu.

63. Správca dane dostatočne vyčerpal svoje dôkazné bremeno, keď preveril všetky možné skutočnosti týkajúce sa predmetných faktúr. Pri dôkaznej povinnosti platiteľa to znamená, že ak správca dane na základe určitých informácií nadobudol závažné pochybnosti o pravdivosti, hodnovernosti predložených dokladov, či vyjadrení daňového subjektu, nemohol ich uznať ako relevantné, ak kontrolovaný daňový subjekt ich hodnovernosť nepreukázal, resp. pochybnosti zistené správcom dane neodstránil.

64. Podľa zákona v daňovom konaní určuje procesný postup daňový orgán, ktorý je povinný vykonať z vlastnej iniciatívy také dôkazy, ktoré môžu prispieť k presnému a úplnému objasneniu veci, a to aj bez návrhu účastníkov konania. Je oprávnený rozhodnúť, ktoré dôkazy a v akom rozsahu vykoná a ktoré skutočnosti stačí osvedčiť inými podkladmi. Hodnotenie vykonaných dôkazov je vecou správnej úvahy správcu dane, ktorý posudzuje, či sa určitá skutočnosť má považovať za dokázanú, či vykonané dôkazy postačujú alebo či si treba obstarat' ešte iné podklady pre rozhodnutie. Aj keď dokazovanie v daňovom konaní vedie správcu dane, dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte. 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 SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011).

65. Z vyššie uvedeného vyplýva, že právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ. Preukázanie tejto skutočnosti je v zmysle § 29 ods. 8 zákona o správe daní povinnosťou daňového subjektu a jej splnenie podľa zásady voľného hodnotenia dôkazov potom hodnotí daňový orgán.

66. Námietka žalobcu, že jeho tvrdenia o preukazovaní zdaniteľného plnenia potvrdzujú aj závery SD EÚ v rozhodnutí v spojených veciach C-80/11 (Mahagében kft) a C-142/1 (Péter Dávid) zo dňa 21.06.2012, nie je dôvodná, 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.

67. V rozsudku z 21.06.2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 Súdny dvor uviedol, 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 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 Véleclair, C-414/10, bod 32).

68. Podľa judikatúry Súdneho dvora subjekty, ktoré prijímajú všetky opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia neboli poznačené podvodom, bez ohľadu na to, či ide o podvod vo vzťahu k DPH alebo iné podvody, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení bez toho, aby riskovali, že stratia svoje právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe (pozri rozsudok Kittel a Recolta Recycling, už citovaný, bod 51).

69. Nie je teda v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (pozri v tomto zmysle rozsudky z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04 Zb. s. I-7797, body 65 a 68; Netto Supermarkt, bod 24, ako aj z 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, bod 25).

70. V zmysle uvedeného je potrebné postupovať i pri výklade procesných noriem slúžiacich na zabezpečenie kontroly a správy nepriamych daní, ako i pri aplikácii inštitútov nimi upravených, dodržiavanie podmienok dokazovania nevynímajúc a to za súčasného akceptovania a udržania neutrality DPH. Z ustálenej judikatúry SD EÚ vyplýva právo členských štátov vnútroštátnym právom zabezpečiť v záujme ochrany oprávnených nárokov štátov na inkaso DPH podmienky na zamedzenie zneužívania jednotného systému DPH, avšak s prihliadnutím na zásadu proporcionality so zamedzením neprimeraného zásahu do práv platiteľov DPH na vrátenie DPH nimi zaplatenej v súvislosti so zabezpečovaním ich zdaniteľných plnení na vstupe. V tomto ohľade je úprava DPH vnímaná ako právo každého platcu DPH na odpočet DPH zaplatenej ním na vstupe vzťahujúce sa na všetky operácie výroby a distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu, pričom otázka, či DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe.

71. Vo svetle výsledkov vykonaného dokazovania, kedy správca dane aplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, možno konštatovať, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Vzhľadom na skutočnosť spochybnenia existencie obchodov, a teda reálnosti deklarovaných zdaniteľných plnení, sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov, ako nedostatočné. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení zneužívajúcim právo poskytované zásadou neutrality DPH. Vzhľadom na okolnosti tohto prípadu neobstojí 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.

72. Vzhľadom na uvedené dospel Krajský súd v Bratislave k záveru, že žalobu je potrebné podľa § 190 S.s.p. zamietnuť, nakoľko preskúmané rozhodnutia boli vydané v súlade so zákonom a námietky žalobcu neodôvodňovali ich zrušenie.

73. O náhrade trov konania súd rozhodol podľa § 167 a § 168 S.s.p. a nepriznal účastníkom právo na ich náhradu, nakoľko žalobca bol v konaní neúspešný a žalovanému v konaní o preskúmanie zákonnosti ním vydaného rozhodnutia právo na náhradu trov zásadne neprináleží.

74. Toto rozhodnutie senát Krajského súdu v Bratislave prijal pomerom hlasov 3 : 0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. v znení zákona č. 33/2011 Z. z.).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku možno podať kasačnú sťažnosť v lehote 30 dní od jeho doručenia, na Krajský súd v Bratislave. Ak bolo vydané opravné uznesenie, lehota plynie znovu od doručenia opravného uznesenia len v rozsahu vykonanej opravy.

V kasačnej sťažnosti sa má popri všeobecných náležitostiach (§ 57 S.s.p.) uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy bolo napadnuté rozhodnutie doručené sťažovateľovi, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 S.s.p. sa podáva (sťažnostné body) a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

V konaní o kasačnej sťažnosti musí byť sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ v zmysle § 449 ods. 1 S.s.p. zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Povinné zastúpenie advokátom v kasačnom konaní sa nevyžaduje, ak a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa; b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d); c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.

Proti výroku o zamietnutí návrhu na priznanie odkladného účinku žaloby nemožno v zmysle § 439 ods. 2 písm. e) S.s.p. podať kasačnú sťažnosť.