

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/46/2018
Identifikačné číslo spisu: 7017200773
Dátum vydania rozhodnutia: 16.10.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Erika Čanádyová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:7017200773.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eriky Čanádyovej a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Moniky Válašikovej, PhD., v právnej veci žalobcu: OXYN, s.r.o., so sídlom Železničná 2, Čaňa, IČO: 45 568 669 (pôvodne BARBARA Slovensko, s.r.o., so sídlom Železničná 2, Čaňa, IČO: 45 568 669), právne zastúpený: JUDr. Marián Prievozník, PhD., advokát, s.r.o., so sídlom Krmanova 1, Košice, IČO: 47 239 573, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101453986/2017 zo dňa 29. júna 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 6S/88/2017-67 zo dňa 10. mája 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.

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

Odôvodnenie

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Košiciach (ďalej aj „správny súd“ alebo „krajský súd“) rozsudkom č.k. 6S/88/2017-67 zo dňa 10.05.2018 (ďalej len „napadnutý rozsudok správneho súdu“, „preskúmané rozhodnutie správneho súdu“), podľa ustanovenia § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol ako nedôvodnú žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného Číslo: 101453986/2017 zo dňa 29.06.2017 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“, „preskúmané rozhodnutie žalovaného“). Uvedeným rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice (ďalej len „prvostupňový správny orgán“) Číslo: 100500762/2017 zo dňa 21.03.2017 (ďalej aj „rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu“ alebo „rozhodnutie Daňového úradu Košice“), ktorým bol podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubený rozdiel v sume 88 853,16 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2013.

2. Súd poukázal na ustanovenie § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), § 24 ods. 1 písm. a/, b/, c/, ods. 2, ods. 3, ods. 4, ods. 5 daňového poriadku, § 3 ods. 2, ods. 3, ods. 6, ods. 7, ods. 8, ods. 9 daňového poriadku a konštatoval, že splnenie podmienok pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane podľa citovaného § 24 ods. 1 daňového poriadku preukazuje daňový subjekt, t.j. platiteľ dane z pridanej hodnoty. Tento preukazuje na skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo v iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencie a záznamov, ktoré je povinný viesť. Daňové konanie, ako vyplýva z citovaného § 24 daňového poriadku, vedie správca dane, ale dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte. Správca dane dôkazy predložené daňovým subjektom hodnotí podľa svojho uváženia a v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov, pričom hodnotenie dôkazov musí zabezpečiť objektívne, pravdivé a úplne zistenie skutkového stavu veci, z ktorého dôvodu sa hodnotí každý dôkaz samostatne a potom všetky vykonané dôkazy vo vzájomnej súvislosti. Prioritou je ich pravdivosť a preukazná hodnota.

3. Právo na odpočítanie dane možno uplatniť len vo vzťahu ku skutočne splatným daniam, t.j. daniam zodpovedajúcim plneniu podliehajúcemu dani z pridanej hodnoty, resp. zaplatením z dôvodu ich splatnosti. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia na faktúre. Uskutočnenie zdaniteľného obchodu je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočítania dane. V prípade, že zdaniteľný obchod podľa faktúry, na základe ktorej si platiteľ dane uplatnil odpočítanie dane, nie je uskutočnený tak, ako je nej uvedené (dodávateľ, tovar, služba), potom len formálna existencia faktúry nie je predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o dani z pridanej hodnoty. Podmienky, ktoré sú uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, lebo to zákon neustanovuje, ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca pre ľahkú zneužiteľnosť požaduje, aby platiteľ dane, ktorý nárok na odpočítanie si uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočítanie dane stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný aj preukázať, že zdaniteľný obchod bol aj reálne uskutočnený. Z uvedeného dôvodu správca dane skúma aj uskutočnenie zdaniteľných obchodov nielen z formálnej stránky, ale preveruje aj súlad skutočného stavu so stavom formálnym. Daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného obchodu. Ak neunesie v tomto zmysle dôkazné bremeno, potom nemôže byť úspešný v uplatnení nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

4. Z obsahu pripojených administratívnych spisov vyplýva, že spoločnosť SLOVAKIA FARMA s.r.o., so sídlom Popradská 66, Košice, IČO: 43 908 705, IČ DPH: SK 2022552543 (ďalej len „SLOVAKIA FARMA s.r.o.“), ktorá mala byť dodávateľom spoločnosti Podtatranská hydina a.s., nikdy nevykonávala skutočnú ekonomickú činnosť, nenadobudla právo nakladať s tovarom ako vlastník, a preto následne nemohlo prejsť právo nakladať s tovarom ako vlastník ani na spoločnosť Podtatranská hydina a.s., následne na spoločnosť HYDINA SLOVENSKO s.r.o. a nakoniec na žalobcu, pôvodne spoločnosť BARBARA SLOVENSKO s.r.o. Z toho dôvodu žalobcovi teda nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane na základe faktúr vystavených spoločnosťou HYDINA SLOVENSKO s.r.o. a Podtatranská hydina a.s. Spoločnosť SLOVAKIA FARMA s.r.o. vykazuje všetky znaky nárazníka a zmiznutého obchodníka v reťazci zúčastnených spoločností, nesídlí na adrese zmysle výpisu z obchodného registra a správcom dane jej bola zrušená registrácia platiteľa DPH. Spoločnosť SLOVAKIA FARMA s.r.o. bola zneužitá na účel vystavovania faktúr s daňou z pridanej hodnoty a v roku 2013 nevykonávala reálnu hospodársku činnosť. Spoločnosť HYDINA SLOVENSKO s.r.o. a Podtatranská hydina a.s. boli personálne prepojené prostredníctvom osoby P. F. O., ktorý bol predsedom Predstavenstva spoločnosti Podtatranská hydina a.s. a zároveň jedným zo spoločníkov spoločnosti HYDINA SLOVENSKO s.r.o. Z odpovede poľskej daňovej správy na dožiadanie správcu dane vyplynulo, že spoločnosť SLOVAKIA FARMA s.r.o. pri nákupe tovaru od poľskej spoločnosti CARGILL Sp. z o.o. zastupoval P. F. O., ktorý však nebol konateľom tejto spoločnosti, ale konateľom bol v čase uskutočňovania obchodov H. Q., bytom v Českej

republike (konateľom od 23.10.2012), ktorý je však nekontaktný. Tovar mal byť následne spoločnosťou SLOVAKIA FARMA s.r.o. predaný spoločnosti Podtatranská hydina a.s. a HYDINA SLOVENSKO s.r.o., t.j. spoločnostiam personálne prepojeným osobou P. F. O.. Je dôvodné poukázať na výpoveď Y. P.O., ktorá pred orgánmi činnými v trestnom konaní (list č. PPZ-378/NKA-FP-VZ-2015 zo 16.12.2015) uviedla, že spoločnosť SLOVAKIA FARMA s.r.o., ako aj iné spoločnosti, boli do obchodného reťazca, v súvislosti s obchodmi realizovanými spoločnosťami Podtatranská hydina a.s., Hydina SK s.r.o., HYDINA SLOVENSKO s.r.o., zaradené len z dôvodu navýšenia DPH na vstupe pre spoločnosti Podtatranská hydina a.s., Hydina SK s.r.o., HYDINA SLOVENSKO s.r.o. a následného poníženia vlastného daňového základu. Spoločnosť SLOVAKIA FARMA s.r.o. reálne s nikým neobchodovala, nevykonávala žiadnu činnosť, nemala žiadnych zamestnancov a ani prostriedky, aby mohla vykonávať takto deklarovanú činnosť. Sídlo spoločnosti bolo len fiktívne, išlo o takmer prázdne kancelárske priestory. Spoločnosť SLOVAKIA FARMA s.r.o. preukázateľne plnila funkciu účelovo vytvorenej spoločnosti - nárazníka a fakturanta pre iné spoločnosti a činnosť uvedenej spoločnosti nie je možné považovať za hospodársku činnosť. Zistenia správcu dane preukazujú, že zo strany spoločnosti SLOVAKIA FARMA s.r.o. nemohlo dôjsť k dodaniu tovaru spoločnosti Podtatranská hydina a. s. v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH a následne nemohlo dôjsť k dodaniu uvedeného tovaru spoločnosťou Podtatranská hydina a.s. spoločnosti HYDINA SLOVENSKO s.r.o., resp. žalobcovi a nemohlo dôjsť ani k dodaniu tovaru spoločnosťou HYDINA Slovensko s.r.o. žalobcovi.

5. V obdobnej veci už rozhodoval Krajský súd v Košiciach, a to rozsudkom č.k. 8S/43/2017 zo dňa 22. marca 2018, v ktorom preskúmaval rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2013 žalobcovi a išlo o nákup a predaj tovaru - sóje medzi žalobcom a daňovými subjektmi tak, ako v danom prípade. Z uvedeného dôvodu v zmysle § 140 SSP súd odkazuje na odôvodnenie rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 8S/43/2017 z 22. marca 2018, v ktorom je uvedený: „Účelom daňového konania je zistiť, či si daňové subjekty splnili, v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi, svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Pretože ide o fiškálne záujmy štátu, Daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Cieľom daňového konania je určenie výšky dane a záväzná uloženie povinnosti zaplatiť ju konkrétnemu daňovému subjektu. V rámci dokazovania v daňovom konaní dôkazná povinnosť prioritne svedčí daňovému subjektu. Správca dane dokazovanie vykonáva, pričom jeho úloha je zistiť skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesným postupom, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie, pričom pri dokazovaní správca dane nie je viazaný iba návrhmi daňových subjektov; daňové konanie nie je pritom konaním vyhľadávacím.“ K otázke dôkaznej povinnosti daňového subjektu, pri preukazovaní nároku na odpočítanie DPH, sa vo svojej judikatúre opakovane vyjadril Najvyšší súd SR, napríklad v rozsudku č.k. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010. Judikoval, že „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet DPH (je iniciátorom odpočítania DPH) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok“.

6. Právnu povinnosť uniesť dôkazné bremeno zo strany daňového subjektu obdobne vyriešil Najvyšší súd SR aj v rozsudku č.k. 8Sžf/36/2010 zo dňa 28.04.2011: „Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi, nie sú predpokladom pre počítanie dane v zmysle zákona o DPH. Existenciu zákonných podmienok pre nárok na odpočet musí preukázať platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje.“

7. Podobne aj v rozsudku č.k. 2Sžf/52/2010 z 21.09.2011 Najvyšší súd SR vyslovil nasledujúce závery: „Z dikcie § 49 ods. 2 zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si žalobca môže

odpočítať DPH, pričom základná podmienka je, aby išlo o tovary, ktoré mu naozaj boli dodané, konkrétnym platiteľom DPH. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom tento získal, pokiaľ skutkové zistenia sponchybujú žalobcove tvrdenie o tom, že predmetný tovar bol dodaný spoločnosťou J., s.r.o.“ Úpravu postupu pri preukazovaní oprávnenosti nároku na odpočet DPH podľa ust. § 49 ods. 2 zákona o DPH je potrebné považovať za špeciálnu úpravu vo vzťahu k spôsobu preukazovania podľa daňového poriadku. Ustanovenia § 49 ods. 2 § 51 cit. zákona určujú, ako musí platiteľ prijať a tiež zdaniteľné plnenia použiť, aby mu vznikol nárok na odpočet DPH, ako má preukázať uplatnenie práva na odpočet a kedy mu tento nárok vzniká. Podľa názoru správneho súdu žalobca nepreukázal splnenie týchto zákonných podmienok pre nárok na odpočítanie DPH z predmetných zdaniteľných obchodov za zdaňovacie obdobie marec 2013.

8. Žalobca predovšetkým namietal nepreskúmateľnosť rozhodnutia správcu dane, ako aj žalovaného z dôvodu, že v nich absentujú identifikačné údaje týkajúce sa faktúr vystavených dodávateľom HYDINA SLOVENSKO, s.r.o., pre žalobcu v zdaňovacom období marec 2013. Správny súd zhodne s názorom žalovaného konštatuje, že predmetný nedostatok nemá za následok nepreskúmateľnosť rozhodnutí správcu dane a žalovaného. V protokole správcu dane č. 100074594/2017 zo dňa 16.01.2017, na strane č. 11, sú tieto dodávateľské faktúry uvedené s údajmi čísla faktúr vystavených dodávateľmi, internými číslami faktúr u žalobcu, druhom tovaru, jeho množstvom, údajom o základe dane, ako aj o výške DPH. Ide o 5 faktúr vydaných dodávateľom žalobcu za obdobie od 05.03.2013 do 28.03.2013. Tieto údaje boli žalobcovi nesporne známe a absencia týchto údajov v napadnutom rozhodnutí žalovaného, ako aj rozhodnutí správcu dane nemohla mať za následok poškodenie subjektívnych práv žalobcu.

9. Žalobca v podanej žalobe namietal nedodržanie procesnej lehoty na jej vykonanie v zmysle § 46 ods. 10 daňového poriadku. Konštatoval, že od začatia daňovej kontroly dňa 29.03.2013 do jej ukončenia dňa 18.01.2017 trvala daňová kontrola viac ako 3,5 roka. Z obsahu administratívnych spisov žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa správny súd zistil, že pri výkone predmetnej daňovej kontroly nedošlo k porušeniu ustanovenia § 46 ods. 10 daňového poriadku. Predmetná daňová kontrola bola začatá dňom 29.05.2013 a bola ukončená dňom 05.01.2017 doručením protokolu o daňovej kontrole žalobcovi. Výkon daňovej kontroly bol prerušený v období od 18.02.2014 do 09.11.2016. Po vylúčení doby prerušenia daňovej kontroly celková doba výkonu daňovej kontroly neprekročila jeden rok.

10. Ako nedôvodnú správny súd vyhodnotil žalobnú námietku, podľa ktorej k prerušeniu daňovej kontroly u žalobcu došlo bez objektívnych dôvodov v zmysle § 61 daňového poriadku. Dôvodom prerušenia daňovej kontroly u žalobcu bolo paralelné vykonávanie daňových kontrol v spoločnostiach zúčastnených v preverovanom obchodnom reťazci subjektov. V rámci týchto daňových kontrol boli realizované dožiadania zaslané v rámci medzinárodnej výmeny informácií. Do ukončenia týchto daňových kontrol, ktorých výsledky a závery použil správca dane pri rozhodovaní o nároku žalobcu na odpočítanie dane. Preto správca dane mohol pokračovať v daňovej kontrole žalobcu až po ukončení daňových kontrol v spoločnostiach zúčastnených v obchodnom reťazci. Na konštatovaní o dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly u žalobcu nemôže nič zmeniť ani skutočnosť, že žalobca prerušil daňovú kontrolu rozhodnutím zo dňa 18.02.2013, pričom dôvody na prerušenie daňovej kontroly (informácia daňového úradu pre vybrané daňové subjekty) mu boli v písomnej podobe doručené až dňa 19.03.2014. Pokiaľ správca dane mal vedomosť o dôvodoch prerušenia daňového konania z interných informačných systémov, je potrebné hodnotiť jeho postup ako súladný s ustanovením § 61 daňového poriadku.

11. Podľa krajského súdu nemožno súhlasiť s tvrdením žalobcu, že z napadnutého rozhodnutia žalovaného nevyplývalo, či a akým spôsobom sa správca dane zaoberal dôkazmi predloženými žalobcom, a to dodacími listami alebo CMR dokladmi, ktoré mali preukazovať dodanie tovaru. Žalovaný sa k tomuto tvrdeniu ako odvolacej námietke vyjadril v poslednom odseku na strane 16 svojho rozhodnutia, keď konštatoval, že žalobca predložil spomínané doklady vo vyrubovacom konaní a žalovaný spolu s pripomienkami a vyjadrením žalobcu protokol z daňovej kontroly prerokoval so žalobcom na ústnom pojednávaní dňa 24.03.2017. Po preverení týchto dôkazov dospel k záveru, že

nepostačujú na preukázanie opodstatnenosti uplatneného odpočítania dane.

12. Žalobca v podanej žalobe poukázal na konštatovanie žalovaného o získaní neoprávnenej daňovej výhody daňovými subjektmi Podtatranská hydina, a.s. a HYDINA SLOVENSKO, s.r.o. V tejto súvislosti žalobca poukázal, že ak sa v tomto zmysle jednalo o podvodnú transakciu, nebol to žalobca, kto by mal z nej akýkoľvek prospech, resp. žeby žalobca získal v tejto súvislosti daňovú výhodu. Správny súd k tomu uviedol, že úlohou správcu dane a žalovaného nebolo posúdiť, či žalobca z dodania sporného tovaru získal daňovú výhodu, ale skúmať, či žalobca splnil zákonné podmienky pre odpočítanie DPH.

13. Žalobca vytýkal žalovanému, že nesprávne posúdil platnosť právnych úkonov - dodanie tovaru v preverovanom reťazci daňových subjektov. Podľa žalobcu za simulovaný právny úkon možno považovať výlučne objednanie tovaru spoločnosťou SLOVAKIA FARMA, s.r.o., pretože tento právny úkon nebol reálny, predmetný tovar v skutočnosti objednával P. F. O., ktorý nebol štatutárnym zástupcom spoločnosti SLOVAKIA FARMA s.r.o. Vo vzťahu medzi spoločnosťou Podtatranská hydina, a.s., a HYDINA SLOVENSKO s.r.o., resp. HYDINA SLOVENSKO, s.r.o., a žalobcom však už nešlo o žiadny zastretý právny úkon a išlo o štandardné kúpne zmluvy platne uzavreté. S poukazom na ustanovenie § 41a ods. 2 Občianskeho zákonníka a § 446 Obchodného zákonníka žalobca konštatoval, že spoločnosť Podtatranská hydina, a.s., k predmetnému tovaru vlastníctvo v občiansko-právnom zmysle nadobudla. K uvedenej argumentácii správny súd uviedol, že úlohou správcu dane, žalovaného a v súdnom konaní ani správneho súdu nebolo posudzovať charakter právneho úkonu, na základe ktorého mala obchodná spoločnosť SLOVAKIA FARMA, s.r.o., nadobudnúť tovar od poľského dodávateľa, ale skúmať, či žalobca splnil zákonné podmienky pre priznanie práva na odpočítanie DPH na základe predmetných faktúr v zdaňovacom období marec 2013.

14. Žalobca v žalobe citoval rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf/1/2011, rozsudky Súdneho dvora EÚ z 12.01.2006 v spojených konaniach C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ako aj uznesenie Súdneho dvora EÚ č. C-33/13 zo dňa 06.02.2014 bez toho, aby konkretizoval, ktoré právne názory Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ uvedené v týchto rozhodnutiach sú v jeho prospech, t.j. že zdôvodňujú jeho nárok na odpočítanie dane zo sporných obchodov. Nie je úlohou správneho súdu, aby na základe holej citácie judikatúry Súdneho dvora EÚ a Najvyššieho súdu SR v prospech žalobcu vyhľadával právne závery podporujúce argumentáciu žalobcu v súdnom konaní. Napriek tomu, správny súd je toho názoru, že právne závery uvedených rozhodnutí Súdneho dvora EÚ na obchody uzavreté medzi dodávateľom HYDINA SLOVENSKO, s.r.o. a žalobcom nedopadajú. Boli by aplikovateľné iba v prípade, ak by žalobca preukázal reálne uskutočnenie ním deklarovaných obchodov a zároveň by bola nespochybniteľná dobrá viera žalobcu a jeho dobromyseľnosť vo vzťahu k jeho dodávateľovi. Judikatúra Súdneho dvora EÚ vo veciach DPH totiž zohľadňuje požiadavku, aby daňový subjekt vyvinul maximálne možné úsilie na preverenie svojho obchodného partnera tak, aby mu nebolo možné vytknúť zanedbanie potrebnej dobromyseľnosti, dôslednosti a prezieravosti. Daňový subjekt môže voľne vstupovať do obchodno-právnych vzťahov v rámci realizácie svojho práva na slobodné podnikanie, ale pri výbere obchodných partnerov a následných vstupoch do obchodno-právnych vzťahov si musí byť vedomý potreby vlastnej právnej ochrany pre daňové účely, vrátane nároku na odpočítanie DPH. V tomto smere žalovaný vo svojom rozhodnutí správne poukázal na závery Najvyššieho súdu SR v jeho rozsudku č.k. 4Sžf/1/2016 zo dňa 07.03.2017, podľa ktorých štatutárny orgán spoločnosti musí mať nielen dostatočné informácie o obsahu a rozsahu zdaniteľných obchodov so svojimi obchodnými partnermi, ale aj zvažovať možné riziká z tohto obchodovania, pričom poukazuje na limity obozretnosti podnikateľa. Najvyšší súd SR v tomto rozsudku zdôraznil povinnosť obozretného prístupu k vzniku zdaniteľných súkromnoprávnych vzťahov, najmä povinnosť zaobstarať si a zohľadniť všetky dostupné informácie týkajúce sa zdaniteľného obchodu (najmä cez prístupné obchodné a živnostenské či daňové registre, zoznamy dlžníkov úpadcov atď.).

15. Správny súd akceptuje záver správcu dane a žalovaného, ktorí v súvislosti s predmetným preverením nespochybnili dodanie tovaru žalobcovi, ani nespochybnili existenciu tovaru, no spochybnili jeho dodanie v rozsahu a za podmienok, ako to žalobca deklaroval spornými faktúrami vystavenými jeho dodávateľom HYDINA SLOVENSKO, s.r.o. Zákonné podmienky, ktorých splnenie zakladá platiteľovi

právo na odpočítanie dane, totiž nemôžu spočívať len vo formálnom deklarovaní - predložení dokladov s predpísanými náležitosťami. Iba v prípade preukázania splnenia hmotnoprávných podmienok môže odberateľovi vzniknúť právo na odpočítanie dane.

16. O náhrade trov konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP a žalobcovi nepriznal právo na náhradu trov konania, lebo v konaní úspešný nebol.

II.

Kasačná sťažnosť

17. Proti rozsudku krajského súdu podal riadne a včas kasačnú sťažnosť žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) podaním zo dňa 26.07.2018, v ktorom žiadal, aby Najvyšší súd SR (ďalej aj „kasačný súd“) napadnutý rozsudok správneho súdu zmenil tak, že zruší rozsudok správneho súdu a vráti vec Krajskému súdu v Košiciach na ďalšie konanie. V dôvodoch sťažnosti poukázal, že krajský súd v konaní porušil zákon tým, že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f/ SSP), že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP) a tým, že sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. h/ SSP). K jednotlivým dôvodom kasačnej sťažnosti uviedol:

18. K porušeniu práva na spravodlivý proces uviedol, že súčasťou základného práva na súdnu ochranu a spravodlivý proces podľa článku 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky je právo účastníka na riadne, dostačujúce a presvedčivé odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Povinnosťou všeobecného súdu je uviesť v rozhodnutí dostatočné a relevantné dôvody, na ktorých svoje rozhodnutie založil. Dostatočnosť a relevantnosť týchto dôvodov sa musí týkať tak skutkovej, ako i právnej stránky rozhodnutia (III. ÚS 328/05, III. ÚS 116/06, III. ÚS 107/07).

19. Riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia ako súčasť základného práva na súdnu ochranu vyžaduje, aby sa súd jasným, právne korektným a zrozumiteľným spôsobom vyrovnal so všetkými skutkovými a právnymi skutočnosťami, ktoré sú pre jeho rozhodnutie vo veci podstatné a právne významné (IV. ÚS 14/07). Súčasťou obsahu základného práva na spravodlivý proces je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpoveď na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t.j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (IV. ÚS 115/03, III. ÚS 19/03, III. ÚS 209/04).

20. Aj keď s ohľadom na judikatúru nie je potrebné zdôvodňovať každý argument účastníkov konania, súdne rozhodnutia musia byť odôvodnené a musia obsahovať odpoveď súdu na všetky argumenty prednesené stranami, ktoré viedli k rozhodnutiu. Dôvody musia byť špecifikované s ohľadom na skutkové okolnosti prípadu a nie len odkazovať na určité časti zákonov (rozsudok ESLP vo veci Ruiz Torija proti Španielsku č. 18390/91 zo dňa 9. decembra 1994).

21. Porušením uvedeného práva účastníka na jednej strane a povinnosti súdu na strane druhej, sa účastníkovi konania (okrem upretia práva dozvedieť sa o príčinách rozhodnutia právom predvídaným spôsobom) odníma možnosť náležite skutkovo aj právne argumentovať proti rozhodnutiu súdu (v rovine polemiky s jeho dôvodmi) v rámci využitia prípadných riadnych alebo (aj) mimoriadnych opravných prostriedkov, a teda sa mu odníma možnosť konať pred súdom.

22. Napadnutý rozsudok krajského súdu obsahuje v odôvodnení od bodu 52 po bod 65 príslušné ustanovenia zákonov, v časti 66 a 67 ich všeobecný výklad. Následne od bodu 69 na str. 19 (úvodzovky dole) až po bod 79 na str. 22 (úvodzovky hore) tvorí prakticky celé odôvodnenie napadnutého rozsudku výlučne citované odôvodnenie rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 8S 43/2017 zo dňa 22.03.2018. V tomto prípade sa síce jednalo o podobnú situáciu, pretože konanie sa týkalo žalobcu a DPH za zdaňovacie obdobie marec 2013 (v tomto prípade je ním február 2013), avšak odlišoval sa tak skutkový stav, ako aj samotné žalobné dôvody.

23. Podľa názoru žalobcu takéto odôvodnenie nenapĺňa náležitosti uvedené v § 139 ods. 2 SSP, podľa ktorého správny súd uvedie posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov, prípadne odkáže na ustálenú rozhodovaciu prax. Možnosť poukázať na ustálenú rozhodovaciu prax je daná len ako doplnková, a táto nemôže nahradiť posúdenie podstatných skutkových okolností daného prípadu, ani vysporiadanie sa s konkrétnou právnou argumentáciou. V tomto prípade v podstate celé odôvodnenie tvorí odôvodnenie z iného prípadu, týkajúceho sa iného zdaňovacieho obdobia, pričom každé zdaňovacie obdobie je potrebné posudzovať samostatne z hľadiska vzniku nároku na odpočet DPH.

24. K rozsahu dôkazného bremena krajský súd (citujúc predchádzajúce rozhodnutie v podobnej veci) uvádza, že daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane a iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti. V rámci dokazovania v daňovom konaní, dôkazná povinnosť prioritne svedčí daňovému subjektu. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu SR č.k. 2Sžf 4/2009 zo dňa 23.06.2010 „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet DPH (je iniciátorom odpočítania DPH) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; Preto je jeho povinnosťou preukázať, že si nárok uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok.

25. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu SR č.k. 8Sžf 36/2010 zo dňa 28.04.2011 „uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi, nie sú predpokladom pre počítanie dane v zmysle zákona o DPH. Existenciu zákonných podmienok pre nárok na odpočet musí preukázať platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje.“

26. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu SR č.k. 2Sžf/52/2010 zo dňa 21.09.2011 „z dikcie 49 ods. 2 zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si žalobca môže odpočítať DPH, pričom základná podmienka je, aby išlo o tovary, ktoré mu naozaj boli dodané, konkrétnym platiteľom DPH. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad.“

27. Vychádzajúc z vyššie uvedeného je možné domnievať sa, že krajský súd v tejto veci dospel k záveru, že žalobca neunesol svoje dôkazné bremeno v daňovom konaní a nepreukázal, že splnil podmienky stanovené v 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH pre odpočítanie dane, ktorú je povinný platiť, t.j., že nadobudol tovar alebo služby, a že tento tovar alebo služby následne použil na dodávky tovaru alebo služieb ako platiteľ. Prípadne, že dospel k záveru, že žalobca nepreukázal, že fakturácia je v tomto prípade podložená reálnym tovarovým plnením od daňových subjektov Podtatranská hydina a.s., so sídlom Slavkovská cesta 54, Kežmarok 060 01, IČO: 31 651 682, IČ DPH: SK 2020515563 (ďalej len „Podtatranská hydina“) a HYDINA SLOVENSKO s.r.o. so sídlom Nová Ľubovňa 505, PSČ 065 11, IČO: 45 300 950, IČ DPH: SK 2022959136 (ďalej len „Hydina Slovensko“). Takýto záver krajského súdu o neunesení dôkazného bremena žalobcom však nie je v napadnutom rozsudku vyslovený, ani odôvodnený s odvolaním sa na konkrétne okolnosti tohto prípadu a na konkrétne dôkazy.

28. Sťažovateľ v súvislosti s otázkou unesenia dôkazného bremena zdôraznil, že v tomto prípade samotné správne orgány - Daňový úrad Košice a žalované Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky konštatovali, že nespochybňujú fakt dodania tovaru žalobcovi. To, že žalobcovi bol dodaný tovar, bolo

preukázané nielen faktúrami, ale aj Dohodou o všeobecných nákupných podmienkach, dodacími listami, nákladnými listami CMR a inými dôkazmi, z ktorých nepochybne vyplýva, že tovar bol dovezený do skladu žalobcu v Čani. Jedná sa o štandardný rozsah dokladov, ktorými odberateľ obchodno-právnych disponuje vo vzťahu k svojim dodávateľom. Vzhľadom na nespornosť existencie tovaru, nespornosť faktu jeho samotného dodania žalobcovi, tento vyčerpал rozsah svojej dôkaznej povinnosti v daňovom konaní.

29. Jediným dôvodom nepriznania práva na odpočet DPH žalobcovi bola podľa neho skutočnosť, že v reťazci predchádzajúcich dodávateľov sa objavil tzv. nárazníkový subjekt SLOVAKIA FARMA s.r.o., čo však nie je možné subsumovať pod rozsah dôkaznej povinnosti žalobcu. Žalobca nemal vedomosť o tom, že takýto daňový subjekt bol zapojený do transakcie, on sám s týmto subjektom nebol v žiadnom právnom vzťahu, a preto ohľadom tohto daňového subjektu nemohol disponovať žiadnymi dôkazmi. Transakcie u dodávateľov žalobcu, týkajúce sa spoločnosti Slovakia farma, prípadne okolnosti nadobudnutia tovaru, boli zistené výlučne v rámci vlastnej zisťovacej činnosti správcu dane, pričom správca dane neskúmal, aké bolo postavenie žalobcu v rámci týchto transakcií.

30. Tvrdenie žalobcu o objednávaní si tovaru v spoločnosti Podtatranská hydina a.s. a HYDINA SLOVENSKO s.r.o., ktoré boli registrovanými platiteľmi DPH dodávali mu tovar včas, v požadovanom množstve a kvalite, a preto nemal dôvod na akékoľvek pochybnosti, nebolo podľa sťažovateľa vykonaným dokazovaním vyvrátené. Naopak, toto tvrdenie v podstatnom rozsahu potvrdzujú:

- skutočnosť, že nikto nespochybnil, že tovar bol žalobcovi dodaný - je zjavné, že toto konštatovanie by nebolo možné, keby tovar fyzicky neexistoval a keby nemal skutočného vlastníka, ktorý by bol oprávnený s ním disponovať;
- skutočnosť, že tento tovar fyzicky v Poľsku objednávali predstavitelia spoločností Podtatranská hydina a. s. a HYDINA SLOVENSKO s. r. o., čo oni sami potvrdili;
- skutočnosť, že zamestnanci alebo iné osoby vypočítané k okolnostiam nadobudnutia tovaru (p. P.) vôbec nespomínajú žalobcu, ale len to, že si takto znižovali svoju daňovú povinnosť spoločnosti Podtatranská hydina a.s. a HYDINA SLOVENSKO s.r.o., ktoré následne dodávali tovar rôznym spoločnostiam zo Slovenska, nielen žalobcovi.

31. Tvrdil, že žalovaný sa vyššie uvedenými skutočnosťami nezaoberal a obmedzil celý rámec vykonaného dokazovania v daňovom konaní na zistenie, že do reťazca bol zapojený nárazníkový subjekt, čo však podľa názoru sťažovateľa vo vzťahu k nemu nestačí na spochybnenie dodania tovaru. Z takto popísaného dôvodu nepriznania práva na odpočítanie DPH sa javí, že cieľom bolo zistiť akúkoľvek jedinou skutočnosť, ktorá by uskutočnenie zdaniteľného plnenia spochybnila, namiesto toho, aby sa prihliadalo na všetky vykonané dôkazy jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach, tak ako to správcovi dane ukladá ustanovenie § 3 ods. 3 daňového poriadku.

32. K nepreskúmateľnosti rozhodnutia a lehotám na vykonanie daňovej kontroly

uviedol, že podľa odôvodnenia napadnutého rozsudku mal žalobca namietať nepreskúmateľnosť rozhodnutia správcu dane a žalovaného, z dôvodu, že v nich absentujú identifikačné údaje týkajúce sa faktúr vystavených v období marec 2013. Zároveň mal namietať nedodržanie procesnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Vo vzťahu k tomu sťažovateľ uviedol, že nič takéto v žalobe ani v následnom vyjadrení žalobcu uvedené nie je. Jedná sa o závery súdu v konaní sp.zn. 8S 43/2017, kde boli tieto skutočnosti namietané, ale v tomto prípade nie sú. Aj to je dôvod, prečo nie je možné mechanicky prebrať celé odôvodnenie z iného rozsudku a použiť ho na toto konanie bez toho, aby sa súd v odôvodnení náležite vysporiadal s tým, čo bolo tvrdené v tomto konaní.

33. K samostatnému posudzovaniu jednotlivých transakcií tvrdil, že krajský súd sa v odôvodnení zaoberal aj argumentáciou žalobcu s odvolaním sa na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf I/2011 (R 1/2011), rozsudky Európskeho súdneho dvora z 12.01.2006, spojené konania C-354/03, C-355/03 a C-484/03 a uznesenie č. C-33/13 zo dňa 06.02.2014, ktorých podstata spočíva v tom, že každú jednotlivú transakciu v rámci určitého reťazca dodávateľsko-odberateľských vzťahov je potrebné

posudzovať samostatne a prípadné pochybenia alebo podvodné konania na jednom stupni reťazca nie je možné prenášať na iné články v tomto reťazci. K uvedenej argumentácii krajský súd uviedol, že táto by bola dôvodná len za situácie, ak by žalobca preukázal reálne dodanie tovaru od dodávateľa HYDINA SLOVENSKO s.r.o., ktorý by bol skutočným vlastníkom a aj dodávateľom tovaru, a súčasne, ak by vedel preukázať, že vyvinul maximálne úsilie za účelom preverenia si tohto obchodného partnera a jeho dôveryhodnosti a spoľahlivosti pre naplnenie podmienok pre odpočítanie DPH. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu SR sp.zn. 4Sžf/1/2016 musí mať štatutárny orgán spoločnosti nielen dostatočné informácie o obsahu a rozsahu zdaniteľných obchodov so svojimi obchodnými partnermi, ale aj zvažovať možné riziká obchodovania, pričom poukazuje na limity obozretnosti podnikateľa. Najvyšší súd SR v tomto rozsudku zdôraznil povinnosť obozretného prístupu k vzniku zdaniteľných súkromnoprávných vzťahov, najmä povinnosť zaobstarať si a zohľadniť všetky dostupné informácie týkajúce sa zdaniteľného obchodu (najmä cez prístupné obchodné a živnostenské či daňové registre, zoznamy dlžníkov, úpadcov, atď.).

34. V súvislosti s uvedeným sťažovateľ opätovne zdôraznil, že vo vzťahu k nemu boli dodávateľmi tovaru spoločnosti Podtatranská hydina a.s. a HYDINA SLOVENSKO s.r.o., s ktorých predstaviteľmi (P. O.) komunikoval, u ktorej si tovar objednal, a ktorá mu ho aj skutočne dodala, resp. zabezpečila dodávku tovaru do jeho skladových priestorov v Čani. Žalobca si samozrejme preveril tohto obchodného partnera, vychádzajúc z informácií dostupných v tom čase však nemal dôvod pochybovať o tom, že sa jedná o dôveryhodného a spoľahlivého partnera - zmluvy sa plnili, tovar bol dodávaný, kvalita zodpovedala objednávke. Z verejných údajov a príslušných registrov nevyplývalo, že by tento subjekt mal nejaké nezrovnalosti ohľadom DPH mal platné daňové identifikačné číslo, nemal daňové nedoplatky, nebola mu odňatá registrácia platiteľa, nebol vedený v žiadnom zozname dlžníkov ani úpadcov, bol platne registrovaný v obchodnom registri. Spoločnosť Podtatranská hydina a.s. bola akciovou spoločnosťou s veľkosťou základného imania 2 330 160,- Eur, čo poskytovalo dostatočné záruky, že sa nejedná o nejakú fiktívnu spoločnosť. To, že tento daňový subjekt, používal tzv. „nárazníkové“ subjekty TrueCom, Mirbes a Slovakia farma, aby si tak znižoval vlastnú daňovú povinnosť, sa žalobca dozvedel až oveľa neskôr, po uplynutí niekoľkých rokov, v rámci záverov daňových kontrol. Nie je teda pravdivé konštatovanie krajského súdu, že žalobca nevyvinul maximálne úsilie na preverenie obchodného partnera a že z tohto dôvodu nemôže požívať ochranu dobromyseľného obchodníka.

35. Osobitne zdôraznil, že z uznesenia ESD č. C-33/13 zo dňa 06.02.2014 vyplýva požiadavka, aby skutočnosť, že daňovník vedel alebo mal vedieť, že dodávka je na inom stupni reťazca poznačená podvodom, bola preukázaná „na základe objektívnych dôkazov - bez požiadavky overovacích činností zo strany daňovníka, ktoré nie sú jeho úlohou.“ Podľa názoru žalobcu, túto otázku nie je možné subsumovať pod dôkaznú povinnosť daňovníka a krajský súd sa v tomto smere odchýlil od ustálenej súdnej praxe. Skutočnosť či žalobca vedel o okolnostiach, za ktorých spoločnosti Podtatranská hydina a.s. a HYDINA SLOVENSKO s.r.o. nadobudli tovar, mu nebola preukázaná žiadnym dôkazom.

36. K otázke vlastníctva tovaru tvrdil, že krajský súd vyhodnotil ako nedôvodné námietky žalobcu, že ak predstavitelia spoločností Podtatranská hydina a.s. a HYDINA SLOVENSKO s.r.o. (jednalo sa o tie isté fyzické osoby) objednávali tovar v Poľsku a predstierali pritom oprávnenie konať za spoločnosť SLOVAKIA FARMA s.r.o., tak sa jednalo o zastrený právny úkon podľa § 41 a ods. 2 Občianskeho zákonníka, pričom obsahom skutočného právneho úkonu malo byť nadobudnutie tovaru priamo spoločnosťami Podtatranská hydina a.s. a HYDINA SLOVENSKO s.r.o., bez neoprávnenej daňovej výhody. Rovnako za nedôvodné označil súd námietky, že žalobca podľa § 446 Obchodného zákonníka nadobudol vlastnícke právo k tovaru momentom jeho dodania, bez ohľadu na to či spoločnosti Podtatranská hydina a.s. a HYDINA SLOVENSKO s.r.o. vzhľadom na vyššie uvedené nezrovnalosti boli vlastníkom tovaru (pozn. v citovanom odôvodnení sp.zn. 8S 43/2017 sa uvádza len HYDINA SLOVENSKO s.r.o. a nie Podtatranská hydina, ktorá v predmetnom zdaňovacom období žalobcovi tovar nedodávala). Takéto posúdenie krajský súd odôvodnil tým, že podľa daňových predpisov, konkrétne § 51 zákona o DPH podmienkou pre uplatnenie práva na odpočítanie dane musí byť, že vznikne daňová povinnosť. Keďže dodávateľovi HYDINA SLOVENSKO s.r.o. nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1, nemohlo žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie dane podľa § 49.

37. Uvedené odôvodnenie považoval za nesúvisiace s otázkou vlastníctva tovaru a súčasne za čiastočne nezrozumiteľné. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí tvrdil, že nepriznal žalobcovi nárok na odpočítanie dane z dôvodu, že nenadobudol vlastnícke právo k tovaru, a teda podmienil aplikáciu daňového predpisu (odpočítanie dane) civilno-právnym podkladom (nadobudnutím vlastníctva). Žalobca vo vzťahu k tejto argumentácii namietal, že nemá oporu v príslušných ustanoveniach Občianskeho a Obchodného zákonníka, a že v zmysle civilnoprávnom došlo k platnému prevodu vlastníctva, a to aj v prípade, ak na strane dodávateľa boli pochybnosti ohľadom platnosti nadobúdacieho titulu. Krajský súd sa s touto argumentáciou vysporiadal tak, že podľa jeho názoru sa žalobca nestal vlastníkom tovaru (v zmysle civilnoprávnom), pretože dodávateľovi HYDINA SLOVENSKO s.r.o. nevznikla pri dodaní tovaru daňová povinnosť (ako keby bolo vlastníctvo žalobcu odvodené od toho, ako si jeho dodávateľ plní daňové povinnosti).

38. Takéto cyklické odôvodnenie, čo do dôsledkov, nevyvrátiteľne nie je možné priznať odpočet, lebo nedošlo k prevodu vlastníckeho práva a k prevodu vlastníckeho práva nedošlo preto, lebo nie je možné priznať odpočet. Zjavne tu došlo k zámene príčiny a následku, pretože predpokladom priznania práva na odpočítanie dane je uskutočnenie zdaniteľného plnenia, t.j. dodanie tovaru a prevod vlastníckeho práva, ale naopak to neplatí, vznik práva na odpočítanie dane nie je predpokladom pre nadobudnutie vlastníckeho práva k tovaru. Podľa názoru sťažovateľa, vo vzťahu k argumentácii žalobcu, že v zmysle civilno-právnom nadobudol vlastnícke právo k tovaru, absentuje v napadnutom rozhodnutí relevantné odôvodnenie.

39. Vo vzťahu k nadobudnutiu vlastníckeho práva žalobca uviedol, že ak v Poľsku objednali, prevzali a zaplatili tovar predstavitelia spoločností Podtatranská hydina, a.s. a HYDINA SLOVENSKO s.r.o. (P., O., p. U., P., F., Y. P., prípadne iné osoby), tak tieto spoločnosti nadobudli k tovaru vlastnícke právo momentom jeho prevzatia na prepravu (a nikdy ho nenadobudla spoločnosť Slovakia farma, pretože dané osoby len predstierali oprávnenie konať za túto spoločnosť). Tovar bol počas jeho prepravy vo vlastníctve spoločností Podtatranská hydina a.s. (tovar uvedený na faktúre č. 6130100117) a HYDINA SLOVENSKO s.r.o. (tovar uvedený v ostatných faktúrach). Dodaním tovaru žalobcovi k nemu tento nadobudol vlastnícke právo. Aj keby tu existovali pochybnosti ohľadom spôsobu nadobudnutia vlastníckeho práva spoločnosťami Podtatranská hydina a.s. a HYDINA SLOVENSKO s.r.o., žalobca v zmysle § 446 Obchodného zákonníka platne nadobudol k tovaru vlastnícke právo, pretože bol oprávnený sa domnievať, že subjekt, u ktorého si tento tovar objednal a ktorý mu ho následne dodal v objednanom druhu a množstve, je oprávnený s týmto tovarom nakladať. Túto argumentáciu krajský súd nevyvrátil ani sa s ňou po právnej stránke nevyssporiadal.

40. K odchýleniu sa od rozhodovacej praxe kasačného súdu tvrdil, že žalobca namieta, že krajský súd sa pri svojom rozhodnutí odchýlil od rozsudku Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf 1/2011 (R 1/2011), podľa ktorého „ak je nesporná existencia nakúpeného materiálového plnenia, a toto je štandardne preukázané prijatou faktúrou s prílohami od určitého dodávateľa, potom daňový subjekt vyčerpá vlastné dôkazné bremeno, ktoré nie je absolútne, na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa alebo jeho subdodávateľov, znáša dôkazné bremeno i prípadnú dôkaznú núdzu správca dane. Je nevyhnutné rozlišovať okruh dôkazov, ktoré má daňový subjekt štandardne archivovať, od následného neštandardného vyšetrovacieho (forenzného) dokazovania. Každá transakcia musí byť hodnotená samostatne, a teda nemožno na ňu ťaživo prenášať prípadné nedostatky alebo podvod na inom stupni obchodu.”

41. Ďalej žalobca namieta odchylenie sa od rozsudku Európskeho súdneho dvora z 12.01.2006, spojené konania C-354/03, C-355/03 a C-484/03, podľa ktorého „plnenia, o aké ide vo veci samej, ktoré nie sú samé osebe poznačené podvodom vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, predstavujú dodávku tovarov uskutočnenú osobou podliehajúcou dani, konajúcou ako takou a hospodársku činnosť v zmysle smernice, ak spĺňajú objektívne kritériá, na ktorých sú tieto pojmy založené, a to bez ohľadu na úmysel iného subjektu ako dotknutého platiteľa dane, ktorý je súčasťou rovnakého dodávateľského reťazca, a/alebo na prípadnú podvodnú povahu iného plnenia, o ktorej tento platiteľ nevedel alebo nemohol vedieť, ktoré je súčasťou tohto reťazca a ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení uskutočnenom týmto platiteľom. Právo platiteľa dane, ktorý uskutočňuje tieto plnenia, spočívajúce v odpočítaní dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe, nemôže byť ovplyvnené ani tým, že v reťazi dodávok, ktorej sú tieto plnenia súčasťou, je iné plnenie, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení platiteľa dane a ktoré je bez toho, aby to platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť, poznačené podvodom vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty.”

42. Odchylenie sa od uvedených rozhodnutí spočíva podľa žalobcu v tom, že následky zistení, ktoré sa týkajú iného stupňa obchodného reťazca, boli prenesené na iný stupeň reťazca, ktorého sa tieto nezrovnalosti netýkajú a žalobca bol potrestaný za porušenie právnych predpisov zo strany iných daňových subjektov, za konanie ktorých nemôže niesť zodpovednosť.

43. Európsky Súdny dvor v uznesení č. C-33/13 zo dňa 06.02.2014 vyslovil, že „správny výklad šiestej smernice Rady č. 77/388/EHS vylučuje, aby bol daňovníkovi odmietnutý nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty splatný alebo zaplatený z odvodu ním nadobudnutých tovarov, na základe toho, že vystaviteľ faktúry, ktorá sa týka tejto dodávky, spáchal trestný čin alebo sa dopustil nezrovnalostí, ktoré sú dôvodom na konštatovanie, že fakturovaná transakcia nebola skutočne zrealizovaná spomenutým vystavovateľom, ibaže bude na základe objektívnych dôkazov - bez požiadavky overovacích činností zo strany daňovníka, ktoré nie sú jeho úlohou - preukázaný fakt, že daňovník vedel alebo mal vedieť, že dodávka je spojená s trestným činom v oblasti DPH.”

44. Odchylenie sa od tohto rozhodnutia má spočívať v tom, že otázka či žalobca vedel alebo nevedel o tom, že do transakcie je zapojený nárazníkový subjekt, bola subsumovaná pod rozsah dôkaznej povinnosti žalobcu, zatiaľ čo v judikatúre ESD sa požaduje, aby bola táto skutočnosť platiteľovi dane preukázaná objektívnymi dôkazmi bez požiadavky na overovacie činnosti z jeho strany.

III.

Vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

45. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril podaním z 03.09.2018, v ktorom žiadal, aby Najvyšší súd SR kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

IV.

Konanie na kasačnom súde

46. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 11 písm. g/ SSP) preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu bez nariadenia pojednávania podľa § 455 SSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a internetovej stránke Najvyššieho súdu SR www.nsud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

47. Kasačný súd sa nestotožnil s námietkou sťažovateľa, ktorý tvrdil, že správny súd porušil jeho právo na spravodlivý proces tým, že nezdôvodnil riadne svoje rozhodnutie.

48. Predmetom odvolacieho konania bolo posúdenie vecnej správnosti rozsudku prvého stupňa, ktorý po preskúmaní zákonnosti postupu rozhodnutia žalovaného dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je zákonné.

49. Ustanovenie § 133 SSP je však potrebné z hľadiska práva na súdnu ochranu, v zmysle článku 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, vykladať a uplatňovať tak, že rozhodnutie súdu musí obsahovať dôvody, na základe ktorých je založené. Súčasťou obsahu základného práva na spravodlivé konanie podľa článku 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t.j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu. Všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Rozhodnutie súdu musí však obsahovať odôvodnenie, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t.j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (k tomu pozri bližšie Uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky z 3. júla 2003, sp.zn. IV. ÚS 115/03). Túto požiadavku zvyrazňuje vo svojej judikatúre aj Európsky súd pre ľudské práva, ktorý v tejto súvislosti najmä uvádza: „Právo na spravodlivý proces zahŕňa aj právo na odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Odôvodnenie rozhodnutia však neznamená, že na každý argument sťažovateľa je súd povinný dať podrobnú odpoveď. Splnenie povinnosti odôvodniť rozhodnutie je preto vždy posudzované so zreteľom na konkrétny prípad.“ Európsky súd pre ľudské práva ale súčasne tiež pripomína, že právo na spravodlivý súdny proces nevyžaduje, aby súd v rozsudku reagoval na každý argument prednesený v súdnom konaní. Stačí, aby reagoval na ten argument (argumenty), ktorý je z hľadiska výsledku súdneho rozhodnutia považovaný za rozhodujúci (porovnaj napr. rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci Ruiz Torija proti Španielsku z 9. decembra 1994, č. sťažnosť 18390/91 a rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci Hiro Balani proti Španielsku z 9. decembra 1994, sťažnosť č. 18064/91).

50. Právo na spravodlivý proces je jedným zo základných ľudských práv a do obsahu tohto práva patrí viacero samostatných subjektívnych práv a princípov. Podstatou tohto práva je možnosť fyzických a právnických osôb domáhať sa svojich práv na nezávislom a nestrannom súde a v konaní pred ním využívať všetky právne inštitúty a záruky poskytované právnym poriadkom. Z práva na spravodlivý proces ale pre procesnú stranu nevyplýva jej právo na to, aby sa všeobecný súd stotožnil s jej právnymi názormi a predstavami, preberal a riadil sa ňou predpokladaným výkladom všeobecne záväzných predpisov, rozhodol v súlade s jej vôľou a požiadavkami, ale ani právo vyjadrovať sa k spôsobu hodnotenia ňou navrhnutých dôkazov súdom a dožadovať sa ňou navrhnutého spôsobu hodnotenia vykonávaných dôkazov, o čom poukazujú aj rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. IV. ÚS 252/04, I. ÚS 50/04, II. ÚS3/97, ÚS 251/03.

51. Kasačný súd, po oboznámení sa s obsahom napadnutého rozsudku správneho súdu a s obsahom súdneho i administratívneho spisu konštatuje, že správny súd sa v napadnutom rozsudku dostatočne vysporiadal so skutkovými a právnymi otázkami veci. Svoje rozhodnutie náležite a presvedčivo zdôvodnil a vysporiadal sa so všetkými žalobnými bodmi správnej žaloby. Krajský súd v súlade s ust. 140 SSP poukazoval na rozhodnutie v obdobnej veci, pričom dôvody rozsudku krajského súdu v bode 69, s odkazom na iné súdne konanie, sú len jedným z argumentov správneho súdu, na základe ktorých dospel správny súd k rozhodnutiu vo veci, keď napadnutý rozsudok krajského súdu obsahoval aj ďalšiu právnu a skutkovú argumentáciu vo veci v bodoch 66-68, 70-78 rozsudku, podľa názoru kasačného súdu v dostatočnom rozsahu. Z tohto dôvodu kasačný súd nemohol tejto sťažnostnej námietke priznať relevanciu.

52. K námietke sťažovateľa, ktorý poukazoval na nesprávne právne posúdenie veci, vo veci posúdenia dôkazného bremena a splnenia zákonných podmienok na odpočet DPH, sa kasačný súd plne stotožnil s argumentáciou správneho súdu v bodoch 66 až 67 rozsudku.

53. Z ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu SR vyplýva, že existencia nezákonne získaného dôkazného prostriedku v daňovom konaní nie je dôvodom na zrušenie rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní, ak bolo toto vydané na základe iných dôkazov, získaných zákonným spôsobom. To znamená, že

ak nezákonne získaný dôkaz nebol podkladom pre rozhodnutie, toto netrpí nezákonnosťou. Prvoinštančné rozhodnutie správcu dane vychádza najmä z ostatných dôkazov získaných v priebehu daňovej kontroly a dokazovania vedeného vo vyrubovacom konaní, pričom správca dane vychádzal predovšetkým z dokladov predložených daňovým subjektom, tvrdení žalobcu o spôsobe vzťahov s dodávateľmi, spôsobe prepravy, preberania tovaru. Daňový subjekt okrem faktúr a dokladov (CMR, dodacie doklady) nepreukazujúcich opodstatnenie uplatneného nároku na odpočítanie dane, nepredložil počas daňovej kontroly žiaden iný dôkaz preukazujúci prevzatie konkrétneho tovaru uvedeného v spochybnených faktúrach. V priebehu daňového konania nebolo preukázané, že dodávateľ žalobcu disponoval dodaným tovarom, že s týmto mohol nakladať ako vlastník, v súlade s § 412, resp. § 413 Obchodného zákonníka v spojitosti s § 8 zákona o DPH, a teda mu vzniklo oprávnenie odovzdať ho ďalej žalobcovi. Správca dane vykonal dokazovanie nad rozsah povinností vyplývajúcich z ustanovenia § 68 ods. 3 daňového poriadku, keď vo vyrubovacom konaní vykonával dokazovanie, ktoré daňový subjekt vo vyjadrení k protokolu o výsledku daňovej kontroly nenavrhol. Ani na základe takto doplneného dokazovania neunesol daňový subjekt dôkazné bremeno a bez pochybností nepreukázal daňové plnenie dodávateľa tak, ako bolo na faktúrach vyúčtované.

54. Zistiť alebo preveriť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov je účelom daňovej kontroly (§ 44 ods. 1 veta prvá daňového poriadku). Daňová kontrola teda slúži na získanie a zhromaždenie dôkazného podkladu pre následné rozhodnutie správcu dane vydané vo vyrubovacom konaní. Z tohto pohľadu je daňová kontrola jedným z najvýznamnejších nástrojov v podmienkach správy daní. Daňová kontrola predstavuje verejnomocenský zásah do individuálnej sféry daňového subjektu, ktorý v konečnom dôsledku najčastejšie smeruje k dorubovaniu daní a sekundárne k ukladaniu sankcií.

55. Kasačný súd dáva do pozornosti právny názor vyjadrený v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp.zn. 5Sžf/97/2010, v ktorom sa uvádza: „Najvyšší súd opätovne na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ naplňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak čini. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 2 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. oprávnené“.

Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

Zásada objektívnej pravdy, ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úloha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania.

Súdny dvor vo svojej judikatúre taktiež konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH; a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Taktiež Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, rozsudky ESD vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10).

Možno preto určiť opatrenia, ktoré možno, v tom ktorom prípade, požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom.

Správca dane mal právo preveriť realnosť dodávky odberateľovi tovaru, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia ako i komunikácia s dodávateľom sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru alebo jeho obchodných zvyklostí. Je na ňom, akým spôsobom preukáže komunikáciu s dodávateľom, spôsob preverovania množstva a kvality tovaru, jeho súlad s požiadavkou uvedenou v objednávke a pod.

V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Už samotné zistenie skutočnosti, že dodávateľ nie je ekonomicky činný, nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky, pohyb tovaru a finančných prostriedkov nie je odzrkadlený v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o realnosti jeho dodávok. Takýto spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní.

Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, keďže to zákon neustanovuje, ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyselnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužívateľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar reálne dodaný (§ 8 zákona o DPH).

„...dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02, Zb. s- I-5337, bod 76, ako aj z 21. februára 2006, Halifax, a i., C-255/02, Zb. s. I. 1609, bod 71).

V tomto smere preto dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočíva na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH i preukázal, (nielen formálnymi dokladmi) čo žalobca neurobil.

„Najvyšší súd opätovne na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ naplňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú oprávnené“. (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 5SŽf/97/2010).

Vzhľadom na spochybnenie realnosti dodania tovaru odberateľom deklarováných 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, aby sa stal súčasťou fiktívneho zdaniteľného plnenia zneužívajúceho právo poskytované zásadou neutrality DPH.

Nezodpovedá zásade zodpovedného a poctivého obchodného styku konanie podnikateľa, ktorý si riadne nepreverí svojho dodávateľa z hľadiska dôveryhodnosti, poctivosti, nepreverí si, či prevzatá dodávka skutočne pochádza od zmluvného dodávateľa, odovzdá finančné prostriedky v značnej sume v hotovosti osobe, u ktorej si nepreverí, že koná v mene deklarováného dodávateľa (napr. formou splnomocnenia), a tým v podstate nemá doklad, komu cenu za dodávku zaplatil. V danom prípade žalobca nepreukázal pri kontrole ani existenciu dodaného tovaru, z dôvodu jeho spotrebovania.

Výkon práva, v rámci obchodných vzťahov, ktorý je v rozpore so zásadami poctivého obchodného styku, ako už bolo vyššie uvedené, nepožíva právnu ochranu. Žalobca v konaní pred daňovými orgánmi nepreukázal, že by sa riadil uvedenými zásadami, že by v rámci svojej podnikateľskej činnosti vykonal všetky opatrenia zodpovedného podnikateľa na predchádzanie podvodnej činnosti, prípadne na odstránenie pochybností o tom, že sa na podvodných transakciách nepodieľal vedome.

Základným princípom výberu dane z pridanej hodnoty ako všeobecnej nepriamej dane je, že podnikateľ musí byť plne zbavený ťarchy DPH zaplatenej v cene prijatých tovarov a služieb určených na uskutočnenie zdaniteľných obchodov podliehajúcich DPH.

V danom prípade na základe uvedených dôvodov nebolo bez pochyb preukázané, že žalobca zaplatil DPH z prijatého tovaru platiteľovi, teda že bol uvedený základný princíp dodržaný.“

56. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR vo veci č.k. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č.k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 28 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 42 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty, a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“

57. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť realnosť obchodov deklarovaných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav vecí tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy, vypočul svedkov navrhnutých daňovým subjektom. Správca dane nevykonal iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

58. Dôvodom neuznania odpočítania dane v danom prípade bolo, že žalobca nenadobudol vlastnícke právo k tovaru a jeho dodávateľovi (HYDINA SLOVENSKO s.r.o.) nevznikla pri dodaní tovaru daňová povinnosť. Správca dane v priebehu daňovej kontroly preveroval uskutočnenie zdaniteľných plnení nie len z formálnej stránky, ale preveroval tiež, či boli zdaniteľné obchody reálne uskutočnené, a to aj oboznámením sa s výpoveďou osoby, ktorá za dodávateľa vystupovala, pred orgánmi činnými v trestnom konaní. Na splnenie zákonných podmienok pre uznanie daňového výdavku a následne určenie správnej výšky základu dane nepostačuje deklarovanie prijatia dodávky tovaru alebo služby zo strany daňového subjektu predložením daňového dokladu - faktúry a potvrdenia o zaplatení, pretože formálne doklady nepreukazujú reálnu existenciu tovaru a skutočného dodávateľa.

59. Kasačný súd poukazuje aj na nález Ústavného súdu SR č.k. I. ÚS 241/07-44, podľa ktorého, zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t.j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

60. Kasačný súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu konštatuje, že skutkové závery žalovaného v preskúmanom rozhodnutí obsiahnuté v bode 68 rozsudku krajského súdu a závery dokazovania správnych orgánov premietnuté do dôvodov rozhodnutia žalovaného, vychádzajú z obsahu administratívneho spisu. Pokiaľ sa krajský súd v napadnutom rozsudku stotožnil so skutkovým zistením žalovaného a jeho právnym posúdením veci, kasačný súd sa so záverom a názorom správneho súdu v otázke neunesenia dôkazného bremena v danej veci žalobcom (sťažovateľom) v preskúmanej veci,

plne stotožňuje. Poukazuje, že právny názor vyslovený v rozsudku Najvyššieho súdu SR, sp.zn. 3Sžf/1/2011 (R 1/2011), na ktorý odkazuje v kasačnej sťažnosti sťažovateľ, je ojedinelým rozhodnutím najvyššieho súdu v kontexte ostatnej ustálenej a jednotnej rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu SR, týkajúcej sa obdobných vecí. Podľa kasačného súdu je pre posúdenie veci rozhodujúca ustálená jednotná a konštantná rozhodovacia činnosť Najvyššieho súdu SR v obdobných veciach, keď právny názor Najvyššieho súdu SR, na ktorý poukazuje sťažovateľ, je ojedinelým právnym názorom vysloveným v obdobnej veci Najvyšším súdom SR.

61. V ustálenej konštantnej rozhodovacej činnosti kasačného súdu (predtým Najvyššieho súdu SR ako odvolacieho súdu) je právny názor, že dôkazné bremeno preukazovania nároku na odpočet DPH je na daňovom subjekte a na príslušný daňový orgán sa môže preniesť iba výkon tých dôkazov, ktorý daňový subjekt objektívne nemôže zabezpečiť (predložiť), pričom tento postup nezbavuje daňový subjekt, na podporu svojich tvrdení označiť, navrhovať vykonanie dôkazov, ktorých vykonanie a v konečnom dôsledku zabezpečenie týchto dôkazov môže byť výlučne len v kompetencii, za určitej procesnej situácie, na príslušnom správnom orgáne, preto sa kasačný súd stotožnil s názorom krajského súdu, že žalobca nepreukázal, že konania, na ktoré poukazoval vedené na ESD pod č. C-33/13, C-354/03, C-355/03, C-483/03 a závery v týchto konaniach, ktoré v kasačnej sťažnosti citoval, je možné priamo aplikovať v prejedávanej veci, a to vzhľadom na konkrétne skutkové okolnosti prejedávanej veci a veci prejedávaných pred ESD, pričom kasačný súd vlastnou činnosťou nezistil, že by právne názory vyslovené v citovaných rozhodnutiach v uvedených konaniach ako aj v iných rozhodnutiach vydaných ESD, v obdobných veciach, boli aplikovateľné na skutkové a právne okolnosti prejedávanej veci, preto tento sťažnostný bod vyhodnotil ako nedôvodný.

62. K sťažnostnému bodu, v ktorom sťažovateľ poukázal na nepreskúmateľnosť rozhodnutia a na lehoty na vykonanie daňovej kontroly a konštatoval, že podľa odôvodnenia rozsudku správneho súdu, žalobca mal namietať nepreskúmateľnosť rozhodnutia správcu dane a žalovaného z dôvodu, že v nich absentujú identifikačné údaje týkajúce sa faktúr vystavených v období marec 2013 a nedodržiavanie procesnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, kasačný súd konštatuje, že zdôvodnenie rozsudku správneho súdu v bodoch 72 a 73 rozsudku, vo vzťahu k prejedávanej veci, je zmätočné. Táto skutočnosť však, v kontexte posudzovania rozsudku správneho súdu ako celku, nespôsobuje jeho nepreskúmateľnosť, vzhľadom na ostatné dôvody rozsudku správneho súdu, preto kasačný súd vyhodnotil tento sťažnostný bod ako nedôvodný.

63. Pokiaľ v kasačnej sťažnosti sťažovateľ poukazoval na posudzovanie jednotlivých obchodných transakcií žalobcu, keď konštatoval, že krajský súd sa v odôvodnení zaoberal aj argumentáciou žalobcu s odvolaním sa na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf/1/2011 a rozsudky Európskeho súdneho dvora z 12.01.2006, spojené konanie C-354/03, C-355/03, C-484/03 a uznesenie C-33/13 zo 06.02.2014, ktorých podstata spočíva v tom, že každú jednotlivú transakciu v rámci určitého reťazca dodávateľsko-odberateľského vzťahu je potrebné posudzovať samostatne a prípadné pochybenia alebo podvodné konania na jednom stupni reťazca nie je možné prenášať na iné články v tomto reťazci a poukazuje na závery krajského súdu, ktorý uviedol k uvedenej argumentácii, že táto by bola dôvodná len za situácie, ak by žalobca preukázal reálne dodanie tovaru od dodávateľa HYDINA SLOVENSKO s.r.o., ktorý by bol skutočným vlastníkom aj dodávateľom tovarov súčasne, ak by vedel preukázať, že vyvinul maximálne úsilie za účelom preverovania si tohto obchodného partnera a jeho dôveryhodnosti a spoľahlivosti pre naplnenie podmienok pre odpočítanie DPH. Podľa kasačného súdu argumentácia sťažovateľa v tomto sťažnostnom bode nespochybňuje závery žalovaného a prvostupňového správneho orgánu, ktoré akceptuje správny súd v napadnutom rozsudku, týkajúce sa zisteného skutkového stavu a právneho posúdenia veci. Kasačný súd zdôrazňuje, že každý daňový subjekt - podnikateľ je povinný v obchodných vzťahoch postupovať tak, aby eliminoval na najvyššiu možnú mieru existenciu akýchkoľvek reálnych pochybností týkajúcich sa jeho obchodných vzťahov s inými podnikateľskými subjektami, a to v súlade so zásadou poctivého obchodného styku. Kasačný súd je toho názoru, že daňový subjekt nemôže ovplyvniť spôsob ako i poctivosť podnikania svojho obchodného partnera - obchodných partnerov, napr. v obchodnom reťazci, ale pri zistení akýchkoľvek pochybností, pokiaľ preveruje týchto svojich obchodných partnerov, náznakov pochybností konkrétneho obchodného vzťahu a svojho obchodného partnera, musí vo vlastnom záujme prijať príslušné opatrenia, ktoré

jednoznačne budú vylučovať alebo vylúčia akúkoľvek pochybnosť daňového subjektu o poctivosti obchodnej transakcie, ktorej je súčasťou. Pokiaľ takýto postup daňový subjekt dodrží a vykoná všetky možné úkony smerujúce k preverovaniu obchodného partnera, obchodných transakcií, preverí si všetky zistené indicie, resp. skutočnosti, ktoré vytvárajú premisu pochybností nepoctivého obchodného styku, nepoctivého obchodného partnera daňového subjektu, iba za tejto situácie je daňový subjekt spôsobilý preukázať, že nebol súčasťou nepoctivej obchodnej transakcie a že nemohol o existencii takejto transakcie, v dôsledku toho aj nepoctivých služieb obchodných partnerov, pochybovať. Tieto skutočnosti však je potrebné vykonať vždy v konkrétnej skutkovej situácii daňového subjektu. Daňový subjekt takéto skutočnosti a dôkazy nepreukázal, neoznačil, preto posúdenie veci krajským súdom, v súlade s názorom žalovaného, považuje kasačný súd za správne. Aj tento sťažnostný bod vyhodnotil kasačný súd ako nedôvodný.

64. Pokiaľ sťažovateľ v kasačnej sťažnosti poukazuje na otázku vlastníctva tovaru, kasačný súd k tejto sťažnostnej námietke konštatuje, že predmetom posúdenia veci žalovaným, ako aj v súdnom prieskume správnym súdom, boli obchodné vzťahy žalobcu s jeho obchodnými partnermi v rámci aj reťazca, v ktorom predaj a kúpa tovaru (dodávateľsko-odberateľské vzťahy) podnikateľov, vrátane žalobcu, fungovali. Zákonodarca explicitne upravuje podmienky nároku na odpočet DPH. Tieto zákonné podmienky pre posúdenie odpočtu DPH sú jediným východiskom pre posudzovanie obchodnej transakcie daňového subjektu. K zisteniu skutkových okolností vecí a posúdenie vzniku nároku na odpočet DPH môžu slúžiť všetky skutkové okolnosti viažuce sa k obchodnej transakcii (uzavretie kúpnej zmluvy, zaplatenie kúpnej ceny, odovzdanie tovaru, prechod vlastníckeho práva k tovaru a iné). Posúdenie otázky vlastníctva k predávanému tovaru je len jednou z mnohých skutkových okolností obchodnej transakcie, naviac, keď v obchodných stykoch upravených obchodným právom môže dôjsť k uzavretiu kúpnej zmluvy a zaplateniu kúpnej ceny pred samotným prevodom vlastníckeho práva k predávanému tovaru, z predávajúceho na kupujúceho, túto skutočnosť je potrebné hodnotiť vždy v kontexte s ostatnými skutkovými okolnosťami obchodného vzťahu daňového subjektu. Kasačný súd súhlasí s názorom, že nepriznanie odpočtu DPH len z dôvodu nenadobudnutia vlastníckeho práva k tovaru, nie je namieste, avšak dodáva, že k neuznaniu odpočtu DPH v prejednávanej veci došlo na základe hodnotenia ostatných skutkových okolností obchodu. Vzhľadom na explicitnú zákonnú úpravu nároku na odpočet DPH, skutkové okolnosti obchodu, ktoré boli vyhodnocované žalovaným vo vzájomnej súvislosti, je uvedená argumentácia sťažovateľa vytrhnutá z kontextu rozhodnutia žalovaného ako celku, ako aj rozhodnutia správneho súdu ako celku, ktoré rozhodnutia vychádzali zo všetkých skutočností zistených a obsiahnutých v administratívnom spise. Preto nie je možné priznať relevanciu ani tejto sťažnostnej námietke.

65. Kasačný súd zistil, že Najvyšší súd SR, v konaniach totožných účastníkov, týkajúcich sa vyrubenia rozdielu DPH za iné zdaňovacie obdobia - marec 2012 (rozsudok č.k. 8Sžfk/5/2019 zo dňa 22.08.2019), rozdiel DPH za september 2013 (rozsudok č.k. 5Sžfk/45/23018 zo dňa 30.05.2019) rozhodol odlišne, ale dôvodom pre takýto postup Najvyššieho súdu Slovenskej republiky bolo procesné pochybenie správneho súdu, ktorý pred vydaním rozsudku opomenul účastníkov doručiť vyjadrenie žalovaného žalobcovi. Uvedené rozsudky a tento rozsudok kasačného súdu neporušujú jednotu rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu SR.

67. Kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná, preto ju postupom podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

68. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd aplikujúc ust. § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP a contrario, keď žalobcovi, ktorý nemal v kasačnom konaní úspech, nepriznal právo na náhradu trov kasačného konania.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.