

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/37/2017
Identifikačné číslo spisu: 4016200055
Dátum vydania rozhodnutia: 26.02.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4016200055.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a Mgr. Petra Melichera, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): AGP Slovakia, s.r.o., so sídlom Eötvösa 21, Komárno, IČO: 35 851 392, právne zastúpeného: Mgr. Peter Nyúl, advokát, so sídlom kpt. Jaroša 4, Levice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 21288874/2015 zo dňa 21. novembra 2015, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/8/2016-124 z 15. februára 2017, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietá.
- II. Účastníkom nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

Odôvodnenie

1. Kasačnou sťažnosťou napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre (ďalej len „správny súd“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 21288874/2015 zo dňa 21. novembra 2015, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej aj „správny orgán prvého stupňa“ alebo „správca dane“) č. 20706418/2015 zo dňa 20. augusta 2015, ktorým tento žalobcovi určil rozdiel na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie máj 2013 v sume 46.025,70 Eur, nepriznal nadmerný odpočet DPH v sume 35.301,75 Eur a vyrubil vlastnú daňovú povinnosť na DPH v sume 10.723,95 Eur.

2. V odôvodnení napadnutého rozsudku krajský súd poukázal na podané daňové priznanie žalobcu k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2013, v ktorom si uplatnil nadmerný odpočet v sume 35.301,75 Eur. Na základe oznámenia správcu dane zo dňa 06. augusta 2013 sa u žalobcu dňa 14. augusta 2013 začala daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie máj 2013. V uvedený deň bola s konateľom žalobcu spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, kde uviedol, že v kontrolovanom zdaňovacom období mala spoločnosť štyroch zamestnancov, mala prenajaté skladové priestory od spoločnosti AGRIMPEX, družstvo, jej najväčším

dodávateľom bola spoločnosť SLOVAGRO, spol. s r.o. (konatelia v máji 2013 Ing. J. B., Ing. B. K.) a odberateľom Hungaro Gabona Zrt.

3. Správcovi dane boli predložené faktúry v počte 20 kusov vystavené v mesiaci máj 2013 (v období od 09. mája 2013 do 28. mája 2013) dodávateľom SLOVAGRO, spol. s.r.o. pre odberateľa (žalobcu), predmetom ktorých bola dodávka repky s uvedením čísla faktúry, dátumu vystavenia, množstva, ceny a DPH (v celkovej cene 276.154,20 Eur, z toho DPH v sume 46.025,70 Eur). Na faktúrach je ako spôsob dopravy uvedené: MDX 278 a na každej je rukou dopísané Hungaro Gabona Zrt. Žalobca predložil aj ním ako dodávateľom vystavené faktúry pre odberateľa Hungaro Gabona Zrt. v období od 09. mája 2013 do 30. mája 2013, na ktorých je uvedený druh tovaru - repka olejná, FCA Trstice a evidenčné číslo vozidla (zahraničné), vážne lístky v maďarskom jazyku, na ktorých je uvedená spoločnosť R-ANZO élelmiszer Kft. a spoločnosť Hungaro Gabona Zrt., medzinárodné nákladné listy CMR, na ktorých je uvedená spoločnosť žalobcu ako dodávateľ, miesto odoslania sklad Trstice, spoločnosť Hungaro Gabona Zrt. ako odberateľ a ktoré sú opatrené pečiatkou tejto spoločnosti a nečitateľným podpisom, pričom na niektorých dokladoch CMR je v kolónke príjemca tovaru i pečiatka spoločnosti R-ANZO Kft., resp. R-ANZO élelmiszer Kft., rôzni prepravcovia z Maďarska (KARAKTRANS Kft., Béres Zoltán, Richlik Trans Kft., JU SPEED Kft., GOMBÁR SPEDICIÓN Kft.), zahraničné evidenčné čísla vozidiel, vážne lístky v slovenskom jazyku, na ktorých je uvedený žalobca ako dodávateľ a spoločnosť Hungaro Gabona Zrt. ako odberateľ. Žalobca tiež na základe výzvy správcu dane zo dňa 13. septembra 2013 oznámil, že odberatelia (okrem iných i Hungaro Gabona Zrt.) nakúpili tovar nie pre vlastnú potrebu, ale pre svojich obchodných partnerov ako konečných spotrebiteľov a z toho dôvodu je na medzinárodných nákladných listoch CMR a vážnych lístkoch uvedená i spoločnosť R-ANZO élelmiszer Kft. ako subjekt, ktorý tovar prevzal. Tovar bol teda prepravený do Maďarska (prepravu zabezpečovali odberatelia prostredníctvom prepravných spoločností), kde došlo k jeho končenej spotrebe.

4. Krajský súd uviedol, že zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „zákon o DPH“) stanovil pre dokazovanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty prísnejšie podmienky ako pri iných druhoch daní a tieto podmienky sú uvedené v ust. § 49 ods. 1, 2 písm. a/, ako i v ust. § 51 ods. 1, písm. a/. Jedná sa o hmotno-právne podmienky a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Vzhľadom na ľahkú zneužiteľnosť tohto nároku zákonodarca požaduje, aby platiteľ tejto dane, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na odpočítanie dane, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované v daňových dokladoch, teda v tomto prípade na faktúrach za dodávku repky vystavených spoločnosťou SLOVAGRO, spol. s.r.o. ako dodávateľom žalobcu. V zmysle ust. § 49 ods. 1, 2 citovaného zákona si žalobca mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade dodávky tovaru, ktorý mal nakúpiť od ním deklarovaného dodávateľa (SLOVAGRO, spol. s.r.o.) len v prípade, ak by pri tomto tovare vznikla tomuto dodávateľovi daňová povinnosť. V tomto smere podľa názoru krajského súdu správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, a to vyžiadanim listinných dokladov a preveril i ďalšie spoločnosti, nakoľko bolo nesporne preukázané, že s tovarom (repkou) mal obchodovať reťazec dodávateľov a odberateľov, t. j. spoločnosti PROFILDATA s.r.o. > AGRO ML s.r.o. > SLOVAGRO, spol. s.r.o. > žalobca, ktorý mal tovar dodať odberateľovi do Maďarska s oslobodením od dane z pridanej hodnoty.

5. Krajský súd dôvodil, že v priebehu daňovej kontroly žalobca predložil správcovi dane faktúry za dodávku repky vystavené dodávateľom označeným ako SLOVAGRO, spol. s.r.o., ktorý mal žalobcovi dodať tento tovar podľa skladových výdajok predložených správcovi dane touto spoločnosťou, resp. jej konateľom pri miestnom zisťovaní. Predloženie uvedených dokladov (opatrených pečiatkou a podpisom) je však len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania DPH, ale nie je tým ešte preukázaná realita a realizácia obchodnej transakcie, pretože technicky je dnes možné vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne uskutočnené alebo nie. Teda akékoľvek doklady bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia nie sú dôkazom o tom, že určité plnenie bolo i reálne uskutočnené.

6. Poukázal na to, že za účelom zistenia skutkového stavu v súvislosti s deklarovanými zdaniteľnými

obchodmi žalobcu ako odberateľa a spoločnosti SLOVAGRO spol. s.r.o. ako dodávateľa žalobcu v zdaňovacom období máj 2013, predmetom ktorých malo byť dodanie repky žalobcovi, správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, výsledkom ktorého bolo zistenie, že v predmetnom zdaňovacom období s týmto tovarom obchodovalo viacero spoločností (reťazec dodávateľov a odberateľov), a preto správca dane preveroval obchody deklarované medzi jednotlivými dodávateľmi a odberateľmi. Predloženými listinnými dokladmi - faktúrami od dodávateľa SLOVAGRO spol. s.r.o. v zdaňovacom období máj 2013 žalobca deklaroval nadobudnutie repky v celkovej cene 276.154,20 Eur (z toho DPH v sume 46.025,70 Eur). Na faktúrach je ako spôsob dopravy uvedené: A. a na každej je rukou dopísané Hungaro Gabona Zrt. Žalobca tvrdil, že tento tovar mu bol dodaný do prenajatého skladu v areáli spoločnosti AGRIMPEX, družstvo v Trsticiach, čo ale z predložených faktúr podľa krajského súdu nevyplýva (taktiež nevyplýva ani údaj o cene prepravy, resp. údaj o tom, že táto by mala byť zahrnutá v cene tovaru) a neboli predložené žiadne doklady o preprave do tohto skladu. Podľa výpisu z obchodného registra žalobcu je spoločnosť AGRIMPEX, družstvo spoločníkom žalobcu.

7. U deklarovaného dodávateľa žalobcu, teda v spoločnosti SLOVAGRO spol. s.r.o., bolo vykonané miestne zisťovanie, výsledkom ktorého bolo zistenie, že podľa vyjadrenia konateľa tejto spoločnosti Ing. J. B. bol žalobcovi dodaný tovar (repka) do skladu v Trsticiach, kde bola vykládka, pričom miesto nakládky nevedel označiť s tým, že cena prepravy bola v cene tovaru. Pri miestnom zisťovaní boli predložené faktúry so zaúčtovaním vystavené dodávateľom - spoločnosťou SLOVAGRO, spol. s.r.o. pre odberateľa (žalobcu) v mesiaci máj 2013, na ktorých je uvedený ako spôsob dopravy MDX 278 a taktiež boli predložené i skladové výdajky (bez uvedenia skladu) vystavené v mesiaci máj 2013, ďalej kúpna zmluva č. XX/XXXX . zo dňa 07.05.2013 a č. 18/2013 zo dňa 20.05.2013 medzi predávajúcim SLOVAGRO, spol. s.r.o. a kupujúcim (žalobca), pričom na týchto zmluvách je uvedený ako prepravný prostriedok „kamióny predávajúceho“ a miesto plnenia „Agrimpex Trstice“. Krajský súd mal za to, že z predložených listinných dokladov vystavených spoločnosťou SLOVAGRO spol. s.r.o. (skladová výdajka, faktúra so zaúčtovaním) nevyplýva, z akého skladu a kde mal byť tovar dodaný, ale na faktúrach so zaúčtovaním je uvedený spôsob dopravy „A.“. Z predložených faktúr taktiež nevyplýva, že by cena prepravy mala byť zahrnutá v cene tovaru, ako to tvrdil Ing. B., ktorý podľa jeho vyjadrenia nebol pri nakládke ani vykládke tovaru. Spoločnosť SLOVAGRO spol. s.r.o. nemala žiadne doklady o preprave a podľa tvrdenia jej konateľa nadobudla tovar od svojho dodávateľa (spoločnosť AGRO ML s.r.o.), ktorý zabezpečil nakládku tovaru ako i dopravu do skladu v Trsticiach podľa požiadavky ich odberateľa, t. j. žalobcu. Pri miestnom zisťovaní Ing. B. tvrdil, že preprava bola vykonaná ich dodávateľom (ktorým bola spoločnosť AGRO ML s.r.o.), čo je však v rozpore s údajom na kúpnych zmluvách č. XX/XXXX a č. XX/XXXX uzavretých medzi spoločnosťou SLOVAGRO spol. s.r.o. ako predávajúcim a spoločnosťou žalobcu ako kupujúcim, na ktorých je ako prepravný prostriedok uvedené „kamióny predávajúceho“ (ktorým bola vo vzťahu k žalobcovi spoločnosť SLOVAGRO spol. s.r.o.) a na predložených dokladoch je uvedené vozidlo s evidenčným číslom A., teda vozidlo s evidenčným číslom neprideleným v Slovenskej republike a nebolo preukázané, že by toto vozidlo patrilo spoločnosti predávajúceho uvedených v kúpnych zmluvách, teda spoločnosti SLOVAGRO spol. s.r.o.

8. Ďalej krajský súd poukázal na miestne zisťovanie dožiadaného správcu dane vykonané dňa 05. februára 2014, pri ktorom Ing. P. A. (bývalý konateľ spoločnosti AGRO ML s.r.o. - od 06. augusta 2011 do 26. novembra 2013) vystupujúci na základe splnomocnenia zo dňa 16. januára 2014, potvrdil dodanie repky olejnej v máji 2013 pre odberateľa, t. j. spoločnosť SLOVAGRO, spol. s.r.o. s tým, že tovar bol dodaný vrátane prepravy, nakoľko už dodávateľ spoločnosti AGRO ML s.r.o. (t. j. spoločnosť PROFILDATA s.r.o.) zabezpečil prepravu pre ich odberateľa, t. j. SLOVAGRO, spol. s.r.o. V rámci miestneho zisťovania podľa predložených dokladov bolo zistené, že spoločnosť AGRO ML s.r.o. ako odberateľ mala nakúpiť repku od spoločnosti PROFILDATA s.r.o. ako svojho dodávateľa, ale Ing. P. A. nevedel uviesť, kde bola nakládka tohto tovaru, pričom vykládka bola v Trsticiach v areáli spoločnosti AGRIMPEX, družstvo. Zo strany dodávateľa repky, t. j. zo strany spoločnosti PROFILDATA s.r.o. bol v telefonickom kontakte s M. D., s ktorým bola dojednaná fyzická stránka obchodu, a to na základe ústneho poverenia od U. J. ako konateľa spoločnosti PROFILDATA s.r.o. Za odberateľa, t. j. za spoločnosť SLOVAGRO, spol. s.r.o. bol v telefonickom kontakte s Ing. K.. Taktiež súčasťou spisu je i kúpna zmluva č. XX/XXXX zo dňa 07. mája 2013 a kúpna zmluva č. XX/XXXX zo dňa 20. mája 2013,

obe uzavreté medzi spoločnosťou AGRO ML s.r.o. ako predávajúcim a spoločnosťou SLOVAGRO spol. s.r.o. ako kupujúcim, pričom predmetom zmlúv bola repka s miestom plnenia: Agrimpex Trstice s tým, že prepravný prostriedok sú kamióny predávajúceho (spoločnosť AGRO ML s.r.o.). Toto zistenie vyplývajúce zo zmlúv je však v rozpore s tvrdením Ing. P. A., ktorý tvrdil, že už dodávateľ spoločnosti AGRO ML s.r.o. (teda spoločnosť PROFILDATA s.r.o.) zabezpečil prepravu pre ich odberateľa, ktorým bola spoločnosť SLOVAGRO spol. s.r.o. V rámci tohto miestneho zisťovania boli predložené i faktúry vystavené spoločnosťou PROFILDATA s.r.o. ako dodávateľom pre spoločnosť AGRO ML s.r.o. ako odberateľa v mesiaci máj 2013, pričom na každej tejto faktúre je uvedené „A. XXX“, resp. i „P. XXX, P. XXX“. Taktiež bola predložená i kúpna zmluva uzavretá medzi spoločnosťou PROFILDATA s.r.o. ako predávajúcim a spoločnosťou AGRO ML s.r.o. ako kupujúcim zo dňa 26. apríla 2013, predmetom ktorej bola repka olejná s miestom plnenia sklad v Trsticiach a ako prepravný prostriedok sú uvedené autá predávajúceho.

9. Uviedol, že správca dane využil poznatky (úradné záznamy, výzvy na predloženie dokladov, oznámenia), ktoré mal o spoločnosti PROFILDATA s.r.o. z iných daňových konaní a z ktorých vyplýva, že na adrese tejto spoločnosti zapísanej v obchodnom registri sa nachádza obytný dom, pričom na poštovej schránke sa nachádzal zoznam asi 30 spoločností a medzi nimi bola i spoločnosť PROFILDATA s.r.o. Správca dane v júli 2013 vyzval túto spoločnosť, u ktorej vykonával daňovú kontrolu, na predloženie dokladov, ale zásielka sa vrátila ako neprevzatá v odbernej lehote. Konateľom spoločnosti PROFILDATA s.r.o. je podľa výpisu z obchodného registra U. J. s bydliskom v A., ktorý sa ani na opakované predvolanie správcu dane (v rámci daňovej kontroly vykonávanej v tejto spoločnosti) nedostavil na ústne pojednávanie. Pri miestnom zisťovaní dňa 14. novembra 2013 sa už obchodné meno tejto spoločnosti PROFILDATA s.r.o. na adrese jej sídla nenachádzalo, bol tam však stále zoznam s názvami asi 30 spoločností. Krajský súd poukázal na to, že správca dane požiadal žalobcu o súčinnosť a o zabezpečenie účasti osoby oprávnenej konať za spoločnosť PROFILDATA s.r.o. Žalobca tejto požiadavke nevyhovel a správcovi dane neboli predložené žiadne doklady preukazujúce oprávnenie M. D. (s ktorým mal jednať konateľ spoločnosti AGRO ML s.r.o.) konať za spoločnosť PROFILDATA s.r.o. Táto spoločnosť so správcom dane nekomunikuje a bola zrušená jej registrácia na dani z pridanej hodnoty s určením posledného zdaňovacieho obdobia apríl 2014.

10. Ďalej krajský súd uviedol, že správca dane preveroval pohyb motorového vozidla s evidenčným číslom A. XXX, pričom Národná diaľničná spoločnosť, a.s. oznámila, že vozidlo s týmto evidenčným číslom bolo registrované v elektronickom mýtnom systéme a užívalo vymedzené úseky ciest v období mesiaca máj 2013 prostredníctvom „ticketingu“, pričom sa jednalo úseky Blatná na Ostrove, Holice, Kráľ. Kračany, Dunajská Streda, Povoda a Dolný Bar, čo bolo oznámené žalobcovi vo výzve zo dňa 16. januára 2015. Na základe tohto oznámenia žalobca v podaní zo dňa 05. februára 2015 začal tvrdiť existenciu skladu v Blatnej na Ostrove, odkiaľ mala byť preprava repky vykonaná motorovým vozidlom s evidenčným číslom A. XXX (ktorého vodičom mal byť pravdepodobne O. S.) do skladu v Trsticiach. Ďalej tvrdil, že tieto sklady vlastní J. T., ktorý ich prenajal spoločnosti V M - STAVOSPOL, s.r.o., ktorej konateľ mal potvrdiť, že skladovali repku pre spoločnosť ANDENNE s.r.o., ktorá bola určená na vývoz. Žalobca bol toho názoru, že takto preukázal pôvod tovaru.

11. Následne (už v rámci vyrubovacieho konania) miestne príslušný správca dane pre spoločnosť ANDENNE s.r.o. vykonal na základe dožiadania správcu dane šetrenie v tejto spoločnosti, pričom bolo zistené, že táto nadobudla tovar - repku od spoločnosti MELISANA s.r.o. so sídlom v Českej republike s oslobodením od DPH a nie sú pochybnosti, že tovar bol dodaný na Slovensko. Spoločnosť ANDENNE s.r.o. predala tovar do Maďarska ako tovar oslobodený od dane, pričom odberateľom bola okrem iných spoločností i spoločnosť Kőrösi - Beer Kft. a spoločnosť R-ANZO Élelmiszer Kft. Dožiadaný Daňový úrad Bratislava pripojil i faktúry vystavené spoločnosťou ANDENNE s.r.o. ako dodávateľom pre odberateľa Kőrösi - Beer Kft., na ktorých je uvedené evidenčné číslo vozidla A. XXX a medzinárodné nákladné listy CMR, na ktorých je uvedený ako dodávateľ spoločnosť ANDENNE s.r.o., príjemca spoločnosť Kőrösi - Beer Kft., miesto nakladania Blatná na Ostrove, evidenčné čísla vozidiel A. XXX, P. XXX, meno O. S. a prepravcovia (MUKI TRANSZ Kft., JU SPEED Kft.). Konateľ spoločnosti ANDENNE s.r.o. X. D. bol vypočutý ako svedok a potvrdil, že repku nakúpili v Českej republike a

predali do Maďarska zo skladu v Blatnej na Ostrove. So spoločnosťou PROFILDATA s.r.o., AGRO ML s.r.o., SLOVAGRO, spol. s.r.o., ani so spoločnosťou žalobcu neobchodovali. Medzinárodným dožiadanim bolo preukázané, že tovar - repka bola dodaná do Maďarska.

12. S poukazom na výsledky takto vykonaného dokazovania krajský súd zastával názor, že žalobca okrem predloženia listinných dokladov - faktúr vystavených spoločnosťou SLOVAGRO, spol. s.r.o. ako dodávateľom pre žalobcu ako odberateľa (predmetom ktorých mala byť dodávka repky) a predložením zmlúv, žiadnym spôsobom nepreukázal, ako sa deklarované obchody konkrétne realizovali, kto mu fakturovaný tovar konkrétne dodal, a to i napriek opakovaným výzvam správcu dane. Krajský súd mal za to, že listinné doklady predložené žalobcom, teda faktúry, zmluvy, resp. doklady predložené dodávateľmi a odberateľmi v preverovanom obchodnom reťazci, ešte sami osebe nepreukazujú, že medzi žalobcom a deklarovaným dodávateľom skutočne došlo k reálnemu zdaniteľnému plneniu, že sú splnené hmotnoprávne podmienky na odpočet dane stanovené v ust. § 49 a nasl. zákona o DPH a že žalobca ako platiteľ DPH má nárok na jej odpočet. Žalobca v priebehu daňovej kontroly preukazoval nadobudnutie tovaru - repky v podstate len na základe vyššie označených listinných dokladov a nevedel preukázať na materiálnom základe jeho reálne dodanie od spoločnosti SLOVAGRO, spol. s.r.o.

13. Podľa krajského súdu na základe rozsiahleho preverovania správcou dane nebol zistený pôvod fakturovaného tovaru v reťazci spoločností (PROFILDATA s.r.o. > AGRO ML s.r.o. > SLOVAGRO, spol. s.r.o. > žalobca), pretože ani jeden z konateľov spoločností zapojených do reťazca nevedel, kde sa uskutočnila nakládka tovaru a nebol pri nej ani prítomný, teda nebolo preukázané, s akou repkou spoločnosti obchodovali, odkiaľ pochádzala a akým spôsobom (cez ktorú spoločnosť) sa do reťazca dostala, čo jednoznačne spochybnilo realnosť žalobcom deklarovanej transakcie. Bolo právom a povinnosťou správcu dane preveriť celý obchodný reťazec, nakoľko realnosť deklarovaného obchodu, vznik daňovej povinnosti u dodávateľa a následne i právo na odpočítanie DPH u odberateľa musí byť preukázané v každom článku reťazca dodávateľov a odberateľov. Správca dane správne konštatoval, že pokiaľ si daňový subjekt uplatňuje odpočítanie dane z predmetného plnenia, musí preukázať nielen jeho použitie na účely svojho podnikania ako platiteľ, ale tiež to, že tieto plnenia boli skutočne dodané spoločnosťou uvedenou na predložených dokladoch. Skutočnosť, že žalobca vlastní daňové doklady od spoločnosti SLOVAGRO, spol. s.r.o., daňový subjekt SLOVAGRO, spol. s.r.o. vlastní doklady od spoločnosti AGRO ML s.r.o. a daňový subjekt AGRO ML s.r.o. vlastní doklady od spoločnosti PROFILDATA s.r.o., podľa krajského súdu ešte nedokazuje, že plnenia uvedené na faktúrach boli skutočne týmito spoločnosťami aj dodané.

14. V uvedenom prípade správca dane podľa názoru krajského súdu správne vyhodnotil žalobcom deklarovaný obchodný prípad vo veci uplatnenia odpočítania DPH tak, že sa nepreukázalo skutočné dodanie fakturovaného tovaru dodávateľom, ktorý je uvedený na predmetných faktúrach (SLOVAGRO, spol. s.r.o.) a zároveň nebolo preukázané, že žalobca deklarovaný zdaniteľný obchod reálne prijal a následne (ešte v zdaňovacom období máj 2013) použil na účely svojej podnikateľskej činnosti (deklaroval intrakomunitárne dodanie do Maďarska). Správca dane rozsiahlym dokazovaním zisťoval existenciu, resp. pôvod predmetného tovaru - repky. Podľa tvrdení všetkých zúčastnených sa vykládka repky uskutočnila v prenajatom sklade v Trsticiach, ale žiadny z nich nevedel, kde bola nakládka tohto tovaru. Nepreukázalo sa tvrdenie žalobcu, podľa ktorého bola repka dodaná do Trstíc zo skladu v Blatnej na Ostrove, kde bol tovar skladovaný pre spoločnosť ANDENNE s.r.o., ktorá tovar - repku nadobudla od spoločnosti MELISANA s.r.o. so sídlom v Českej republike s oslobodením od DPH. Spoločnosť ANDENNE s.r.o. predala tovar do Maďarska ako tovar oslobodený od dane.

15. Na základe vyššie uvedených zistení krajský súd nepovažoval za dôvodné tvrdenie žalobcu, že tovar nakúpil od spoločnosti SLOVAGRO, spol. s.r.o., táto ho nakúpila od spoločnosti AGRO ML s.r.o. a táto od spoločnosti PROFILDATA s.r.o. a bol dodaný zo skladu v Blatnej na Ostrove (kde mala tovar dodať spoločnosť ANDENNE s.r.o.) do skladu v Trsticiach motorovým vozidlom MDX 278. Preprava tovaru z Blatnej na Ostrove do Trstíc týmto a ani iným motorovým vozidlom nebola v priebehu rozsiahleho dokazovania preukázaná. Uvedené evidenčné číslo vozidla sa nachádza na faktúrach, ktoré mala vystaviť spoločnosť PROFILDATA s.r.o. ako dodávateľ repky pre spoločnosť AGRO ML s.r.o., ako i na

faktúrach, ktoré mala vystaviť táto spoločnosť v pozícii dodávateľa pre spoločnosť SLOVAGRO, spol. s.r.o. ako odberateľa a napokon i na faktúrach, ktoré mala vystaviť táto spoločnosť v pozícii dodávateľa pre žalobcu. Oznámenie Národnej diaľničnej spoločnosti, a.s. zo dňa 3. júna 2014 o tom, že vozidlo s týmto evidenčným číslom bolo registrované v elektronickom mýtnom systéme na úseku Blatná na Ostrove, Holice, Kráľovičove Kračany, Dunajská Streda, Povoda, Dolný Bar a využívalo vymedzené úseky ciest prostredníctvom tzv. ticketingu, nie je dôkazom o dodaní tovaru žalobcovi. Majiteľom tohto vozidla podľa oznámenia maďarskej daňovej správy bola spoločnosť NEKU TRANSZ Szolgáltató Kft., ktorú nebolo možné zistiť na adrese jej sídla. Žalobca v podaní zo dňa 5. februára 2015 oznámil, že vozidlo s uvedeným evidenčným číslom bolo prenajaté spoločnosti MUKI-TRANSZ Kereskedelmi Szolgáltató Kft., ktorá bola vymazaná z obchodného registra. Žiadne doklady o pohybe tohto vozidla do skladu v Trsticiach (napr. záznamy o prevádzke vozidla nákladnej dopravy) neboli predložené. Vodičom tohto vozidla mal byť O. S., ktorého žalobca navrhol vypočuť, ale neoznámil žiadne identifikačné údaje tejto osoby. Nie je účelom daňovej kontroly vyhľadávať identifikačné údaje osôb, ktoré sa mali podieľať na daňovej transakcii. Tieto údaje musí oznámiť kontrolovaný daňový subjekt, príp. subjekty s ktorými obchoduje a následne správca dane zväzi vykonanie dôkazu výsluchom navrhovaných svedkov. V daňovom konaní správca dane nevykonáva dokazovanie dovtedy, kým sa nepreukázu tvrdenia kontrolovaného daňového subjektu, resp. údaje na ním predložených dokladoch, ani nevyhľadáva dôkazy za kontrolovaný daňový subjekt, pretože označenie týchto dôkazov, resp. ich predloženie tvorí dôkaznú povinnosť daňového subjektu, nakoľko daňové konanie je ovládané zásadou prejednávajúcou, nie vyhľadávajúcou. Krajský súd súhlasil s postupom správcu dane, ktorý nevykonal výsluch všetkých žalobcom navrhovaných svedkov (čo daňové orgány i odôvodnili), nakoľko vzhľadom na výsledky vykonaného dokazovania by i podľa názoru krajského súdu nemohli výsluchy navrhovaných svedkov priniesť iné, resp. žalobcom očakávané závery. Za danej dôkaznej situácie potom krajský súd prisvedčil tvrdeniu správcu dane a žalovaného, že žalobca nepreukázal ním deklarovanej obchodnej transakcii (dodanie tovaru od spoločnosti SLOVAGRO, spol. s.r.o. ako dodávateľa). Žalobcom deklarovanej spoločnosti nepreukázal vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty, a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane.

16. Za dôležitú právnu otázku v tomto konaní krajský súd považoval posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z ust. § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej aj ako „Daňový poriadok“), keď z vykonaného dokazovania v rámci celého obchodného reťazca tuzemských spoločností vyplynula nepreukázateľnosť pôvodu obchodovaného tovaru, pričom všetky okolnosti celkom jednoznačne nasvedčujú tomu, že žalobca bol jedným z účastníkov obchodného reťazca, v rámci ktorého prebiehala fakturácia tovaru v tuzemsku, avšak bez reálneho dodania. Krajský súd zastával názor, že bolo povinnosťou žalobcu v prípade, že si uplatnil odpočítanie DPH (pri tovare, ktorý mu mal dodať deklarovateľ, t. j. spoločnosť SLOVAGRO, spol. s.r.o.), aby preukázal skutočnú existenciu zdaniteľného plnenia, vrátane prepravy tohto plnenia. Je povinnosťou každej zmluvnej strany, aby sa pri úprave obchodných vzťahov odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, pričom toto zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne obchodného partnera ako i osoby (fyzickej alebo právnickej), ktorá prepravu tovaru vykoná. Žalobca si zrejme tieto informácie neoveril dostatočne, a preto je možné dôvodne pochybovať, či mu fakturovaný tovar reálne dodal ním tvrdý dodávateľ a platiteľ DPH a či faktúry, pri ktorých si uplatnil odpočítanie DPH boli vôbec vystavené platiteľom tejto dane. Krajský súd pričítal na ťarchu žalobcu tú skutočnosť, že si dostatočne neoveroval deklarované dodávky repky v mesiaci máj 2013, neoveroval si jej pôvod, miesto nakládky, prepravu, motorové vozidlo, vodiča, napriek tomu, že sa jednalo o dodávku v celkovej hodnote viac ako 270.000 Eur. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na tvrdenie samotného žalobcu, že nevedel, od koho spoločnosť SLOVAGRO, spol. s.r.o. nadobudla tovar a nemal vedomosť o spoločnostiach AGRO ML s.r.o., PROFILDATA s.r.o. a ANDENNE s.r.o. a obchodných vzťahoch medzi nimi.

17. Krajský súd nesúhlasil s tvrdením žalobcu, že tovar reálne nadobudol od spoločnosti SLOVAGRO, spol. s.r.o. a nevedel, ani nemohol vedieť, že tovar v skutočnosti pochádza zo skladu v Blatnej na Ostrove od spoločnosti PROFILDATA s.r.o., ktorá neodviedla daň a za jej podvodné konanie nenesie žiadnu zodpovednosť. Krajský súd mal za to, že v konaní pred správcou dane vykonanými dôkazmi

nebolo preukázané, že do skladu v Trsticiach bola prepravovaná repka zo skladu v Blatnej na Ostrove, pretože konateľ spoločnosti ANDENNE s.r.o., pre ktorú bola repka skladovaná v Blatnej na Ostrove potvrdil, že repku dodal do Maďarska a so slovenskými daňovými subjektmi neobchodoval a nebola preukázaná žiadna preprava repky medzi Blatnou na Ostrove a Trsticami. Pokiaľ žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že pohyb tovaru bol reálny a tovar sa prepravoval v rámci popísanej trasy (na čo poukazoval i žalobca v podanej žalobe), nebol spracovaný a upravovaný, ale bol opätovne dovezený na územie Slovenskej republiky, no už s iným dokladom CMR, tak krajský súd bol názoru, že z kontextu rozhodnutia žalovaného jednoznačne vyplýva, že žalovaný takto hodnotil prepravu tovaru - repky, ktorá bola dodaná z Českej republiky do Blatnej na Ostrove pre spoločnosť ANDENNE s.r.o. a odtiaľ ďalej do Maďarska, resp. i naspäť.

18. Vo vzťahu k žalobcom poukazovanej judikatúre Súdneho dvora EÚ týkajúcej sa reťazových a karuselových obchodov krajský súd uviedol, že vnútroštátnu právnu úpravu DPH je potrebné vykladať v súlade s právom Európskej únie a Smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie 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 tejto dane na vrátenie DPH nimi zaplatenej na vstupe. V tomto ohľade je právna úprava DPH vnímaná ako právo každého platiteľa tejto dane 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 predchádzajúcemu alebo nasledujúcemu predajom dotknutému tovaru bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe.

19. Súdny dvor Európskej únie 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 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 Súdneho dvora Európskej únie vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10). V tomto smere dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočíva na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytlí dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH i preukázal (nielen formálnymi dokladmi), čo žalobca neurobil, keď si napr. žiadnym spôsobom nepreveril pôvod repky, miesto jej nakládky, subjekt, ktorý bude vykonávať prepravu a pod. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie zdanieľných obchodov bude spochybnené. Podľa krajského súdu v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania bolo nepochybne preukázané, že žalobca neprijal žiadne takéto opatrenia, napriek tomu, že obchodovanie s poľnohospodárskou komoditou, akou je repka a v takom množstve a cene za jeden mesiac, ako bolo deklarované, prijatie náležitých a potrebných opatrení vyžadovalo.

20. O trovách konania krajský súd rozhodol tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech nepriznal náhradu trov konania, a to s poukazom na ust. § 168 SSP, nakoľko zo súdneho spisu nevyplýva, že by žalovanému trovy konania vznikli.

21. Žalobca podal riadne a včas proti rozhodnutiu krajského súdu kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal zmeny rozsudku krajského súdu tak, že rozhodnutie žalovaného č. 21288874/2015 zo dňa 21. novembra 2015 sa zrušuje a vec sa vracia žalovanému na ďalšie konanie.

22. Dôvody zamietnutia žaloby považoval za zmätočné. Súhlasil so skutkovým zistením krajského súdu

a žalovaného, že sa ocitol v obchodnom reťazci dodávok repky predávajúcich a kupujúcich PROFILDATA s.r.o. > AGRO ML s.r.o. > SLOVAGRO, spol. s.r.o. > žalobca > kupujúci z Maďarska s oslobodením od dane. Mal za to, že krajský súd pohyb tovaru v tomto reťazci nespochybnil, t. j. vychádzal zo skutkového zistenia žalovaného, že „pohyb tovaru bol síce reálny, tovar sa prepravoval v rámci popísanej trasy, avšak tento tovar nebol spracovaný, upravovaný, tovar bol opätovne dovezený na územie SR, no už s iným CMR.“ Žalobca nesúhlasil s tvrdením krajského súdu, ktorý spochybnil existenciu tovaru a prepravu tovaru v reťazci. Zdôraznil, že ak medzi stranami nebola sporná existencia tovaru a nebol sporný ani pohyb tovaru, krajský súd nemá oprávnenie v rámci správneho súdnictva preskúmať takéto skutkové zistenie a odchyliť sa od neho. Pohyb tovaru bol podľa žalobcu jednoznačne preukázaný zo záznamov z elektronického mýtného systému motorovým vozidlom EČ: A. XXX.

23. Žalobca poukázal na bod 2. kúpnej zmluvy uzavretej medzi SLOVAGRO, spol. s.r.o. a žalobcom č. 16/2013 zo dňa 7. mája 2013 a č. 18/2013 zo dňa 20. mája 2013, z ktorého vyplýva, že kupujúci sa zaväzuje zaplatiť predávajúcemu kúpnu cenu FCA Trstice pri parite podľa INCOTERMS 2000. Pravidlo FCA (free carrier/vyplatené dopravci) znamená, že kupujúci volí miesto dodania dopravci, predávajúci splní svoje povinnosti dodaním tovaru k dispozícii na prepravu v dohodnutom mieste a náklady a riziká prechádzajú na kupujúceho v okamihu prevzatia tovaru dopravcom. To znamená, že cena prepravy je zahrnutá v cene tovaru. Toto pravidlo krajský súd podľa žalobcu prehladol.

24. Nesúhlasil s názorom krajského súdu v tom, že nemá nárok na odpočet DPH, lebo konateľ spoločnosti SLOVAGRO, spol. s.r.o. Ing. J. B. nevedel označiť miesto nakládky tovaru. Podľa žalobcu bolo v daňovom konaní nesporne preukázané dodanie tovaru v reťazci spoločností, a preto nie je dôvod zaoberať sa touto otázkou, ktorá nie je podstatná na posúdenie nároku na odpočítanie DPH zo strany žalobcu. V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-277/14, v ktorom súdny dvor zaujal názor, že pokiaľ sporná hospodárska činnosť pozostáva z dodávok tovaru uskutočnených v rámci viacerých po sebe nasledujúcich predajov, prvý nadobúdateľ a zároveň opätovný predávajúci tohto tovaru sa môže obmedziť na to, aby dal prvému predávajúcemu pokyn prepraviť predmetný tovar priamo druhému nadobúdateľovi bez toho, aby sám disponoval nevyhnutnými skladovacími a prepravnými prostriedkami na uskutočnenie dodania tovaru. Rovnako prípadná nemožnosť nadviazať v rámci správnych konaní kontakt s predávajúcim alebo osobu zapísanou v obchodnom registri ako riaditeľ neumožňuje automaticky prijať záver o neexistencii hospodárskej činnosti v čase dodaní sporných vo veci samej. Keďže pojem „dodávka tovarov“ uvedený v bode 5 ods. 1 šiestej smernice neodkazuje na prevod vlastníctva spôsobmi uplatniteľnými vnútroštátnym právom, ale zahŕňa každý prevod hmotného majetku jednou stranou, ktorá oprávni druhú stranu fakticky s ním nakladať akoby bola vlastníkom tohto majetku, prípadná absencia právomoci predávajúceho právne disponovať s tovarom nemôže vylúčiť dodanie tohto tovaru. Žalobca zdôraznil, že uvedený tovar mu bol skutočne dodaný a následne použitý na potreby svojich zdaniteľných plnení na dodanie do Maďarska. Rovnako žalobca v tejto súvislosti s poukazom na vyššie uvedený rozsudok súdneho dvora uviedol, že nemal povinnosť preveriť, z akého skladu tovar pochádza a nepreverenie tejto skutočnosti mu nemôže byť pričítané za vinu.

25. Z hľadiska uplatnenia nároku na odpočet DPH žalobca považoval za bezvýznamné konštatovanie krajského súdu, že zistenie vyplývajúce z kúpnych zmlúv (prepravu zabezpečuje SLOVAGRO, spol. s.r.o. svojimi kamiónmi) je v rozpore s tvrdením Ing. P. A., že už dodávateľ AGRO ML s.r.o. zabezpečil prepravu pre SLOVAGRO, spol. s.r.o. Rovnako, či PROFILDATA s.r.o. sa na adrese jej sídla, ktorým je obytný dom, nenachádza a je tam stále zoznam s názvami asi 30 spoločností. Opätovne s poukazom na rozsudok súdneho dvora C-277/14 dôvodil, že každá transakcia sa musí posudzovať sama o sebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo nasledujúcimi udalosťami.

26. Uviedol, že ocitnutie sa v reťazci dodávok bolo z jeho strany zistené až v priebehu daňovej kontroly. Nesúhlasil s názorom krajského súdu, že jeho povinnosťou bolo a je preukázať pôvod tovaru, keď existencia a preprava tovaru bola preukázaná a nebola spochybnená. Záver krajského súdu o tom, že žalobca žiadnym spôsobom nepreukázal ako sa deklarované obchody realizovali, je podľa žalobcu v

rozpore s vykonaným dokazovaním v daňovom konaní. Dôvodil, že nadobudnutie tovaru bolo preukázané nielen listinnými dôkazmi. Nadobudnutie tovaru v sklade AGRIMPEX družstva Trstice považoval za nesporné a túto skutočnosť nespochybňoval ani žalovaný. Zastával názor, že v konaní nebola sporná existencia tovaru (repky), ako aj jeho pohyb, ktorý bol reálny. Žalobca rovnako rozporoval spochybňovanie prepravy tovaru z Blatnej na Ostrove do Trstíc krajským súdom, pretože táto skutočnosť podľa žalobcu sporná nebola a konštatovanie krajského súdu je v rozpore so skutkovým zistením žalovaného.

27. Mal za to, že podstatou sporu je to, či plnenie, ktoré predchádzalo deklarovanej obchodnej transakcii medzi žalobcom a SLOVAGRO, spol. s.r.o. ako predávajúcim, alebo po nej nasledovalo, bolo podvodom a či žalobca mal a mohol o tomto (zatiaľ nepreukázanom) podvode vedieť. Zdôraznil, že predaj tovaru platiteľom dane, ktorý samotný nie je poznačený podvodom, je riadnou dodávkou tovaru, a teda hospodárskou činnosťou podliehajúcou režimu DPH. Právo platiteľa dane na odpočítanie DPH na vstupe nemôže byť ovplyvnené tým, že v reťazci dodávok na predchádzajúcom alebo nasledujúcom stupni obchodu existuje prípadný podvod, o ktorom on nevedel alebo nemohol vedieť.

28. Žalobca namietal, že krajský súd neposudzoval právne dôležité skutočnosti na posúdenie veci. Dôvodil, že v čase uzavretia predmetných kúpnych zmlúv zo žiadneho ustanovenia zákona o DPH a z iných všeobecne záväzných právnych predpisov nevyplývalo, aké konkrétne opatrenia (due diligence) má prijať zdaniteľná osoba na preverenie svojho dodávateľa, aby preukázala, že konala v dobrej viere pri zdaniteľných obchodoch. Zdôraznil, že žiadne predpísané pravidlá due diligence na preverenie svojho obchodného partnera SLOVAGRO, spol. s.r.o. neporušil a neopomenul. Mal za to, že krajský súd nepomenované pravidlá due diligence aplikoval v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie, a to napr. vo veciach C-409/04 a C-499/10. Mal za to, že dodržiavanie pravidiel due diligence je možné požadovať od dodávateľa a nie od odberateľa. Preto by tieto pravidlá bolo možné na žalobcu aplikovať len na dodávky, ktoré žalobca uskutočnil vo vzťahu k svojmu obchodnému partnerovi do Maďarska, ktoré boli oslobodené od DPH. Na tomto mieste žalobca poukázal na viaceré rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie týkajúce sa reťazových a karuselových podvodov, a to v spojených veciach C-439/04 a C-440/04, tiež C-80/11 a C-142/11. Súdny dvor konštatoval, že je povinnosťou daňového orgánu preukázať, že platiteľ vedel alebo mal vedieť o existencii podvodu. Rovnako žalobca poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky napr. vo veci 5Sžf/49/2010. Najvyšší súd konštatoval, že v zásade nie je možné spravodlivo žiadať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné a obstarávací procesy tovarov u iných subjektov pred dodaním tovaru. Skutočnosť, či žalobca ako daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, je dôkazným bremenom správcu dane. Je úlohou správcu dane, aby podľa vnútroštátnych pravidiel dokazovania overil, či došlo k zneužívajúcemu konaniu u dodávateľa žalobcu a či žalobca o takomto konaní vedel alebo musel vedieť.

29. Žalobca zhrnul, že v daňovom konaní preukázal fyzické a reálne nadobudnutie tovaru od spoločnosti SLOVAGRO, spol. s.r.o. na základe riadnych dodávok a nevedel a nemohol vedieť, že tovar v skutočnosti pochádza zo skladu v Blatnej na Ostrove od spoločnosti PROFILDATA s.r.o., ktorá daň za predaj repky zrejme neodviedla do štátnej pokladnice. Za takéto konanie spoločnosti PROFILDATA s.r.o. žalobca nenesie žiadnu zodpovednosť, a preto mu nie je možné odoprieť právo na odpočet zaplatenej DPH. Zdôraznil, že žalovaný nespochybňoval reálny základ kontrolovaných zdaniteľných plnení, ale vychádzal z predpokladu, že zdaniteľné plnenie sa uskutočnilo tak, ako to vyplývalo z predmetných faktúr a že predmetné faktúry obsahovali všetky zákonom požadované údaje, a preto boli splnené vecné a formálne podmienky práva na odpočet dane. Sporná daňová kontrola sa týkala reálnych zdaniteľných obchodov za reálne trhové ceny, ktoré žalovaný nespochybňoval. Záverom žalobca opätovne poukázal na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie a dôvodil, že poctivý obchodník bez vlastného zavinenia nesmie doplatiť na nepoctivého obchodníka len pre to, že bol v nesprávnom čase na nesprávnom mieste. Vybrať daň od nepoctivého obchodníka musí štát. Situácia, keď štát nedokáže vybrať daň od nepoctivého obchodníka, ale zhojí sa na nevinnom poctivom obchodníkovi, je zjavne nespravodlivá a škodlivá pre podnikateľské prostredie.

30. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalobcu súhlasil s napadnutým rozsudkom krajského súdu a kasačnú sťažnosť navrhol zamietnuť ako nedôvodnú.

31. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný podľa § 21 písm. a/ SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu nie je dôvodná.

32. Predmetom konania pred kasačným súdom je rozhodnutie o podanej kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku krajského súdu, ktorým krajský súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti v úvode tohto rozsudku opísaných rozhodnutí daňových orgánov vo veci nepriznania nadmerného odpočtu DPH za deklarované zdaniteľné obchody žalobcu v zdaňovacom období máj 2013.

33. Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak.

34. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c/ je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

35. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

36. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovaru a služieb, ktorú použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

37. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

38. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pri tom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

39. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť je bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správnenému určeniu a vyrubeniu dane.

40. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

41. Podľa § 3 ods. 5 Daňového poriadku správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z

vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nespĺnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

42. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

43. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje
a/ skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
b/ skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
c/ vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencie a záznamov, ktoré je povinný viesť.

44. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

45. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

46. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

47. V súvislosti s rozhodovaním prejednávanej veci kasačný súd v prvom rade poukazuje na názor vyslovený v rozhodnutí pod sp. zn. 4Sžf/61/2016 zo dňa 08. novembra 2017 o tom, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže 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. Dôkaznú povinnosť má v tomto druhu konania prioritne daňový subjekt. Úlohou správcu dane je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, pričom dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie.

48. V daňovom konaní sa okrem zásady zákonnosti uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné finančné orgány povinné postupovať. Aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. 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, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť

závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

49. Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 49 ods. 2 zákona o DPH), ktoré je spojené s jeho dôkaznou povinnosťou. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie. Preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočňovanie zdaniteľných plnení je esenciálnou podmienkou pre odpočítanie. Pri preukazovaní je významný aj charakter zdaniteľného plnenia.

50. Kasačný súd konštatuje, že bolo nesporne povinnosťou žalobcu predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočet DPH. Žalobca a ani iné preverované daňové subjekty vierohodným a nespochybniteľným spôsobom nepreukázali, že tovar (repka) uvedený na faktúrach vystavených dodávateľom SLOVAGRO, spol. s.r.o. žalobcovi ako odberateľovi bol reálne dodaný, čím nedošlo k splneniu podmienky pre odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. To znamená, že ak uvedenému dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť, pretože tovar nedodal, a teda nebola splnená podmienka podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, keďže fakturovaná DPH nebola uplatnená platiteľom za dodaný tovar.

51. Nebolo preukázané vykonanie prepravy tovaru spoločnosťou SLOVAGRO, spol. s.r.o. pre žalobcu. Kasačný súd v tejto súvislosti síce súhlasí so žalobcom, že preprava tovaru môže byť dohodnutá v cene tovaru a vykonaná predchádzajúcim dodávateľom, a to aj s poukazom na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (viď body 23 a 24 tohto rozhodnutia), avšak ani takáto forma zabezpečenia prepravy tovaru nebola jednoznačne preukázaná, a to s ohľadom na rozporuplné tvrdenia konateľa spoločnosti SLOVAGRO, spol. s.r.o. Ing. J. B. (dodávateľa žalobcu) a bývalého konateľa spoločnosti AGRO ML s.r.o. (dodávateľa spoločnosti SLOVAGRO, spol. s.r.o.) Ing. P. A. o tom, kto vlastne zabezpečoval a pre koho prepravu tovaru (repky), pričom v každom prípade mala byť dodaná do skladu v Trsticiach.

52. Z vykonaného dokazovania správcu dane navyše vyplynulo, že realnosť takto deklarovanej prepravy v prospech žalobcu v mene jeho dodávateľa (SLOVAGRO, spol. s.r.o.) nebola preukázaná. Sám žalobca poukazoval na údaje získané z elektronického mýtného systému týkajúce sa pohybu motorového vozidla EČ: A. XXX, ktorým sa mala repka pre žalobcu do skladu v Trsticiach prevážať. Rovnako žalobca poukazoval na tvrdenie žalovaného o realnosti pohybu tovaru. Toto konštatovanie žalobca vytrhol z kontextu napadnutého rozhodnutia žalovaného. Žalovaný totiž iba potvrdil pohyb tovaru na trase zaznamenananej elektronickým mýtnym systémom. Rovnako je v tomto smere nutné upriamiť pozornosť na výpoveď svedka X. D. ako konateľa spoločnosti ANDENNE, s.r.o., pre ktorú skladovala tovar (repku) v Blatnej na Ostrove v skladoch vo vlastníctve J. T. spoločnosť V M - STAVOSPOL, s.r.o., ktorá mala predmetné sklady v nájme. Podľa informácií z elektronického mýtného systému sa práve vozidlom EČ: A. XXX mala repka prevážať zo skladu v Blatnej na Ostrove na územie Maďarska. Tento vývoz mala vykonať spoločnosť ANDENNE, s.r.o., ktorá tovar (repku) nadobudla od českej spoločnosti MELISANA s.r.o. Konateľ spoločnosti ANDENNE, s.r.o. (X. D.) vo svojej výpovedi vylúčil obchodovanie so spoločnosťami obchodujúcimi v reťazci, ktorého súčasťou bol aj žalobca, a to PROFILDATA s.r.o. > AGRO ML s.r.o. > SLOVAGRO, spol. s.r.o. > žalobca. Tovar (repka) sa na trase zaznamenananej elektronickým mýtnym systémom zo skladu v Blatnej na Ostrove smerom do Maďarska mal prepravovať rovnakým vozidlom EČ: A. XXX, ktoré na sporných faktúrach uvádzali všetky subjekty uvedeného reťazca. Tieto skutočnosti vylučujú tvrdenia žalobcu o tom, že tovar mu bol do skladu v Trsticiach dovezený zo skladu v Blatnej na Ostrove motorovým vozidlom EČ: A. XXX a v kontexte týchto zistení je potom irelevantné, akým subjektom sa toto dodanie tovaru malo uskutočniť.

53. Žalobca nepreukázal rozhodujúcu podmienku pre odpočítanie dane, a to, že tovar bol dodaný

dodávateľom uvedeným na predmetných faktúrach (spoločnosťou SLOVAGRO, spol. s.r.o.). Kasačný súd vo vzťahu k deklaroványm obchodom v reťazci spoločností, ktorého súčasťou bol aj žalobca, dodáva, že v nich absentuje ekonomická opodstatnenosť. Na jednej strane mal žalobcovi formálne dodať tovar dodávateľ uvedený na sporných faktúrach, z ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane (spoločnosť SLOVAGRO, spol. s.r.o.) a na druhej strane samotné reálne dodanie (vrátane prepravy) mal zabezpečovať predchádzajúci dodávateľ (spoločnosť AGRO ML s.r.o., prípadne spoločnosť PROFILDATA, s.r.o.). Takéto obchody, kedy sa tovar presúva od jednej spoločnosti k druhej bez toho, aby bol akýmkoľvek spôsobom upravený, spracovaný alebo by bolo inak pridané na jeho hodnotu, pričom cena tovaru je vždy rôzna, nesú v sebe znaky obchodov bez ekonomického opodstatnenia, ktorých jediným cieľom je získať daňovú výhodu. Navyše, ako bolo vyššie uvedené, tento pohyb tovaru medzi dotknutými spoločnosťami (PROFILDATA s.r.o. > AGRO ML s.r.o. > SLOVAGRO, spol. s.r.o. > žalobca) sa v daňovom konaní nepodarilo preukázať.

54. Krajský súd jasným a zrozumiteľným spôsobom vysvetlil, prečo nebol dostatočne preukázaný pôvod tovaru (repky). Kasačný súd stotožňujúc sa s názorom krajského súdu konštatuje, že nebolo dostatočne preukázané, že by sa žalobcom deklarované obchodné transakcie reálne uskutočnili, vecné a časové podmienky na preukázanie vzniku nároku na odpočítanie dane neboli splnené, čo je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH. Podľa názoru kasačného súdu krajský súd svoj správny záver odôvodnil dostatočným a zákonným spôsobom, a to aj v súvislosti s rozsahom dokazovania správcu dane (preverovanie všetkých článkov obchodného reťazca, zisťovanie pôvodu tovaru, jeho prepravu a i.). Námietku žalobcu o tom, že krajský súd sa nezaoberal podstatnou otázkou sporu, a to, či žalobca vedel alebo mohol vedieť o tom, že sa ocitol v reťazci spoločností zneužívajúcich systém DPH, kasačný súd nepovažuje za relevantnú. Krajský súd na základe zistení vyplývajúcich z rozsiahleho dokazovania správcu dane konštatoval nesplnenie hmotnoprávných podmienok na odpočet dane stanovených v ust. § 49 a nasl. zákona o DPH, a teda, že žalobca v priebehu daňovej kontroly nevedel na materiálnom základe preukázať reálne dodanie tovaru (repky) od spoločnosti SLOVAGRO, spol. s.r.o.

55. Bez ohľadu na to kasačný súd dodáva, že ako prinajmenšom neprezieravé a nezodpovedné sa javia praktiky na sporných obchodoch zainteresovaných spoločností, ktoré obchodovali so značným objemom individuálne neurčitého tovaru v pomerne vysokej cene, a napriek tomu sa podstatné detaily logistiky obchodov sa riešili výlučne telefonicky, žiadna zo spoločností v reťazci (vrátane žalobcu) neskúmala pôvod tovaru a jeho prvú nakládku u prvého dodávateľa v reťazci - PROFILDATA s.r.o. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužiteľná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi. V bežnom obchodnom styku samozrejme nie je nutné požadovať od svojho dodávateľa dôkazy o pôvode dodávaného tovaru, ale ak z takého obchodu vznikne podnikateľskému subjektu právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe a tento subjekt toto právo využije, je jeho povinnosťou byť pri takom obchode viac obozretný a predvídavý, aby sa v prípadnej daňovej kontrole, resp. daňovom konaní nedostal do dôkaznej núdze. Tieto závery však nič nemenia na skutočnosti, že ako podstatné pre rozhodnutie vo veci krajský súd správne vyhodnotil nesplnenie hmotnoprávných podmienok vzniku nároku na odpočítanie DPH žalobcom.

56. Žalovaný ako odvolací správny orgán sa v rámci odvolacieho konania proti rozhodnutiu správcu dane zaoberal vecou komplexne a v súlade so zásadami vyjadrenými v Daňovom poriadku. V napadnutých rozhodnutiach žalovaného a správcu dane bol dostatočným spôsobom opísaný skutkový stav vyplývajúci z vykonaného dokazovania správcu dane, podľa ktorého nebolo preukázané splnenie podmienok na odpočítanie dane. Preto aj kasačný súd zastáva názor, že rozhodnutia správnych orgánov spĺňajú všetky atribúty zákonnosti.

57. Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že žalobca v kasačnej sťažnosti neuviedol také skutočnosti, ktoré by spochybňovali vecnú správnosť výroku rozsudku krajského súdu, ani také právne relevantné námietky, s ktorými by sa krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia nebol dostatočne vysporiadal. Najvyšší súd tiež nezistil procesné vady, ktoré by samy o sebe boli dôvodom pre zrušenie rozhodnutia Krajského súdu v Nitre. Rozsudok krajského súdu sa dostatočne podrobne zaoberá

skutkovými zisteniami správneho orgánu a námietkami žalobcu. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť žalobcu podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

58. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že sťažovateľovi, ktorý nemal v konaní o kasačnej sťažnosti úspech, nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a contrario SSP). Žalovanému orgánu verejnej správy kasačný súd nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal, keďže to nemožno spravodlivo požadovať a v súvislosti s kasačným konaním žalovanému orgánu verejnej správy ani trovy nevznikli (§ 467 ods. 1 v spojení s § 168 SSP).

59. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP)

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.