

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/63/2019
Identifikačné číslo spisu: 2018200285
Dátum vydania rozhodnutia: 15.10.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:2018200285.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky JUDr. Moniky Valašikovej PhD. a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Eriky Čanádyovej v právnej veci žalobcu: Pannon Food Slovakia s.r.o., Esterházyovcov 23/3192, Galanta, IČO: 35 881 658, zastúpeného spoločnosťou Nagy & Partners, s.r.o., Športová 470/11, Galanta, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101830548/2018 zo dňa 17.09.2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/120/2018-229 zo dňa 31. júla 2019, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky návrh na priznanie odkladného účinku kasačnej sťažnosti z a m i e t a.

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

Sťažovateľovi nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101830548/2018 zo dňa 17.09.2018.

2. V odôvodnení rozsudku uviedol, že dôvody rozhodnutia súdu v tejto veci sú totožné s dôvodmi zamietnutia žaloby vo veci prejednávanej tunajším súdom pod č.k. 20 S/118/2018, týkajúcej sa tých istých účastníkov konania a prakticky aj totožného skutkového a právneho stavu, nakoľko súd preskúmal zákonnosť rozhodnutia žalovaného zo dňa 17.09.2018, potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Trnava zo dňa 22.05.2013, o vyrubení rozdielu DPH za zdaňovacie obdobie november 2013. Súd preto v súlade s ustanovením § 140 SSP poukazuje na odôvodnenie uvádzaného rozsudku.

3. V odôvodnení rozsudku zo dňa 31.07.2019, vo veci 20 S/118/2018 súd konštatoval, že zmysle ustanovenia § 24 daňového poriadku, podľa ustálenej súdnej praxe i právnej teórie dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu naplnenia podmienok na odpočítanie dane, a teda aj reálneho uskutočnenia plnenia zakladajúceho takýto nárok v daňovom konaní deklarovaným spôsobom zaťažuje primárne daňový subjekt. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočnosti a dokladov predkladaných daňovým subjektom, vzhľadom na jeho povinnosť dbať na to, aby skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie, sa však čiastočne uplatňuje aj vyhľadávacia zásada, v rámci uplatňovania ktorej správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, ale môže dokazovanie vykonať aj z vlastného podnetu.

Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar alebo služby boli reálne dodané (§ 8, § 9 zákona o DPH), a to práve osobou uvedenou na faktúre, teda, že zdaniteľné plnenie mu bolo dodané a DPH bola voči nemu uplatnená práve platiteľom tejto dane, ktorý je identifikovaný na faktúre, obdobne ako je v prípade uplatnenia oslobodenia od dane povinný preukázať dodanie tovaru platiteľovi dane v inom členskom štáte.

4. Podľa názoru súdu vysloveného v uvádzanom rozsudku zmätočnosť rozhodnutia a v súvislosti s tým vznik dôvodu pre zrušenie rozhodnutia nemá za následok pochybenie žalovaného, ktorý vo výroku svojho rozhodnutia nesprávne označil zdaňovacie obdobie rokom 2016, keď tento správne identifikoval ním preskúmané a potvrdzované rozhodnutie daňového úradu a aj z odôvodnenia rozhodnutia je bez pochybností zrejmé správne zdaňovacie obdobie, za ktoré bol rozdiel dane určený.

5. V danom prípade podľa zistenia súdu vo veci konajúce a rozhodujúce správne orgány vykonali dokazovanie v dostatočnom rozsahu, vykonané dôkazy vyhodnotili vecne správne a v súlade s ich logickým významom, v konaní sa nedopustili procesných pochybení, ktorých následkom by mohlo byť vydanie nezákonného rozhodnutia a v obsahu svojich rozhodnutí, v ktorých zrozumiteľne vysvetlili dôvody prijatých záverov, sa vysporiadali s celým rozsahom argumentácie žalobcu.

6. Výsledky dokazovania aj podľa jeho vyhodnotenia súdom nemožno považovať za preukazujúce realizáciu dodávok či už žalobcovi, alebo žalobcom tvrdenému zahraničnému odberateľovi, žalobcom deklarovaným spôsobom, ktorý bol zisteniami správcu dane spochybnený do takej miery, že odôvodňuje záver o nenaplnení zákonných podmienok úspešného uplatnenia oslobodenia od dane alebo odpočítania dane z pridanej hodnoty.

Pokiaľ žalobca namietal, že správca dane a žalovaný nešpecifikovali dôkazy, ktoré by okrem už predložených ešte mal predložiť na preukázanie svojho nároku, prípadne, že nevie, ako ešte mal preverovať svojich obchodných partnerov, je potrebné konštatovať, že daňový poriadok presne nešpecifikuje, aké dôkazy majú byť predložené, ktoré disponujú akou dôkaznou silou, čo vždy bude závisieť od konkrétnej dôkaznej situácie a charakteru dokazovaných skutočností. Určenie, aké dôkazy má na svoje tvrdenia daňový subjekt predložiť, či ako má pri svojej podnikateľskej činnosti preverovať svojich obchodných partnerov, však nie je úlohou správcu dane.

7. Zneužívateľnosť a zneužívanie systému dane z pridanej hodnoty odôvodňuje zvýšenie požiadaviek nielen na prácu daňových orgánov, ale aj na daňové subjekty uplatňujúce si daňové nároky v súvislosti s ich povinnosťou preukazovať nárok nielen v rovine existencie okolností umožňujúcich záver o tom, že sa deklarované obchody mohli deklarovaným spôsobom uskutočniť, ale že sa bez pochybností deklarovaným spôsobom aj uskutočnili. V danom prípade pritom dôvodné pochybnosti daňových orgánov majúce zásadný charakter z hľadiska posudzovania reálnosti plnenia obchodnej spoločnosti VIREMA TRADE s.r.o. a plnenia žalobcu obchodnej spoločnosti so sídlom v Českej republike Revline Group s.r.o. vyplývajú, ako zo zistení týkajúcich sa týchto spoločností, okrem iného získaných pri medzinárodnej výmene daňových informácií, tak aj ďalších spoločností zapojených do obchodného reťazca, najmä spoločnosti INTEC-VH s.r.o. ako deklarovaného dodávateľa spoločnosti VIREMA TRADE s.r.o. a vyplývajú aj z ďalších okolností tvrdených obchodných prípadov, ktoré vo veci rozhodujúce daňové orgány jasne a zrozumiteľne pomenovali v obsahu svojich rozhodnutí.

8. Ide primárne o zistenia správnych orgánov, podľa ktorých mal konateľ spoločnosti INTEC-VH s.r.o. N. W., ktorý zomrel dňa XX.XX.XXXX, faktúry pre odberateľa vystavovať ešte v mesiacoch november a december 2013 a dňa 03.09.2013 mal podpísať aj zmluvu o obchodnom zastúpení, na základe ktorej v mene spoločnosti v obchodných prípadoch jednal X. S. Š., ale aj zistenia týkajúce sa zániku tejto spoločnosti (jej právnym nástupcom na základe zlučovania spoločností je spoločnosť SLOVRESPO, s.r.o., ktorej konateľom je bezdomovec bez akýchkoľvek poznatkov o spoločnosti) a údaj o nepodaní daňového priznania k DPH za IV. štvrťrok 2013.

Na strane druhej, vo vzťahu žalobcu k jeho tvrdenému odberateľovi, nie je možné opomenúť skutočnosť, že konateľ odberateľskej spoločnosti akúkoľvek vedomosť o obchodnom vzťahu so žalobcom poprel a žalobca, napriek tvrdenej existencii písomnej zmluvy s týmto subjektom, zmluvu podpísanú tvrdeným odberateľom nepredložil. Pochybnosti z toho vyplývajúce bez ďalšieho nemôže odstrániť samotná úhrada kúpnej ceny tovaru.

9. Legálnosť a realnosť nadobudnutia tovaru tak bola zásadným spôsobom spochybnená nie u tretích článkov obchodného reťazca, ale u priameho dodávateľa a priameho odberateľa žalobcu a v tejto súvislosti, najmä v prípade deklarovaného odberateľa Revline Group s.r.o. (v rozpore s právnym názorom žalobcu konštatovanú nekontaktnosť tejto spoločnosti, teda nevykonávanie činnosti v mieste jej sídla, nepreberanie zásielok, nevykonávanie povinných úkonov voči štátnym orgánom, nevyklučuje skutočnosť, že sa konateľ spoločnosti predvolaný z adresy svojho bydliska dostavil na výsluch k miestnemu správcovi dane), nepochybne obstojať aj výhrada žalovaného týkajúca sa primeranej obozretnosti žalobcu v obchodnom vzťahu a preverenia si obchodných partnerov.

10. Naproti tomu obstať nemôže argumentácia žalobcu (voči konštatovaniu nedostatku ekonomického opodstatnenia jeho účasti v obchodnom reťazci) jeho veľkoobchodnou činnosťou a záujmom na dosiahnutí zisku, či nedostatkom poznatkov správnych orgánov o podnikateľskej činnosti v danom segmente, bez logického vysvetlenia, aký bol jeho prínos do daného obchodného vzťahu, keď jeho dodávateľ a odberateľ, majúci vzájomné priame obchodné vzťahy, nepochybne vykonávajúci obchodnú činnosť na rovnakých princípoch a s rovnakými ekonomickými záujmami, bez jeho účasti v reťazci mohli priamym predajom dosiahnuť vyšší zisk (dodávateľ) alebo naopak nižšie náklady na nadobudnutie tovaru (odberateľ). Zo strany vo veci rozhodujúcich správnych orgánov nejde o popretie dôvodnosti existencie medzičlánkov obchodu všeobecne, ale v konkrétnom prípade na základe poznania konkrétnych okolností.

11. Závery prijaté správcovi dane vychádzajúce z týchto zistení nie sú výsledkom účelového vyhodnotenia dôkazov, ale ich objektívneho a rozumného posúdenia vo vzájomných súvislostiach. Zo strany daňových orgánov nejde o nezákonné prenášanie dôkazného bremena na žalobcu vo vzťahu k okolnostiam týkajúcim sa tretích subjektov, ktoré nemal možnosť ovplyvniť (požiadavka na ich preukázanie žalobcom ani nebola vznesená), ale o zotrvanie na legitímnej požiadavke preukázania skutočností majúcich vplyv na správne určenie dane v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku daňovým subjektom, ktorý si odpočítanie dane a oslobodenie od dane uplatnil za situácie, keď z predložených a vykonaných dôkazov vyplýva zásadné spochybnenie naplnenia podmienok pre odpočet alebo oslobodenie od dane.

12. Judikatúra Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukázanie uskutočňovania zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila v závere, že na preukázanie oprávnenosti nároku na odpočet DPH nepostačuje predložiť faktúru, zmluvu a preberací protokol, ak im nesvedčia ďalšie preukázané okolnosti (uznesenie Ústavného súdu SR sp.zn. II.ÚS 705/2017, rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžfk/82/2016). Najvyšší súd Slovenskej republiky napríklad v rozsudku sp.zn. 5Sžf/66/2016 z 31. mája 2018 okrem iného skonštatoval, že: „Určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje, býva častokrát náročné a pomerne nejednoznačné. V zásade je však treba pripomenúť, že daňový subjekt ako

podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získavať dôkazy o tom, že bol uskutočnený, aby o jeho realizácii v budúcnosti nemohli vzniknúť akékoľvek pochybnosti.“ Ďalej najvyšší súd v uvedenom rozsudku skonštatoval, že: „Zákonné podmienky, po splnení ktorých vzniká platiteľovi právo na odpočítanie dane, nespočívajú len vo formálnej deklarácii, v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu, t.j. musia nesporne preukazovať skutočnosť vo všetkých jej znakoch - v právne skutočnosti, objekte a v subjekte.“

13. Možno pripustiť, že zistenia správcu dane a žalovaného primárne spočívajú v okolnostiach týkajúcich sa tretích subjektov - dodávateľov a odberateľov žalobcu, čo je však vzhľadom na potrebu preukazovania reálnosti dodávateľsko-odberateľských vzťahov logické a nevyhnutné. Tieto jednotlivé zistenia v ich vzájomnej súvislosti poskytujú celkový obraz o reálnosti vykonania zdaniteľných plnení žalobcom deklarovávaným spôsobom a o ich skutočnom účele konštatovanom daňovými orgánmi.

14. Ako nedôvodnú posudzoval súd aj argumentáciu žalobcu porušením princípu predvídateľnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy súvisiacu s rozhodnutiami, resp. daňovými kontrolami inej pobočky Daňového úradu Trnava za iné zdaňovacie obdobia, v ktorých za obdobných skutkových okolností rozdiel na dani z pridanej hodnoty žalobcovi určený nebol.

15. Výstupy z týchto daňových kontrol nie sú súdu známe, tieto však nemôžu byť pre neho, rovnako ako pre rozhodovanie iného správneho orgánu, týkajúce sa iného zdaňovacieho obdobia, záväzné, a ich správnosť zrejme nebola predmetom preskúmania žalovaným ako odvolacím orgánom, preto vo vzťahu k jeho rozhodnutiu, ktorého zákonnosť je predmetom tohto súdneho konania, nemožno usudzovať o akýchkoľvek legitímnych očakávaniach kontrolovaného daňového subjektu.

16. Podľa zistenia súdu správca dane i žalovaný postupovali vo veci pri dodržaní všetkých základných zásad daňového konania, preskúmali uskutočnenie zdaniteľného plnenia nielen z formálnej, ale aj z materiálnej stránky, a pokiaľ dospeli v tomto smere k negatívnym zisteniam, ozrejmenej v obsahu ich rozhodnutí, ich závery sú výsledkom zákonného postupu a logického uvažovania a neposkytujú dôvod pre zrušenie napadnutého rozhodnutia.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

17. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trnave podal žalobca v postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) dňa 15.10.2019 kasačnú sťažnosť podľa ust. § 438 SSP, ktorou sa domáhal zmeny rozsudku Krajského súdu v Trnave tak, že rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR č. 101830548/2018 zo dňa 17.09.2018 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu v Trnave - Senica č. 101017930/2018 zo dňa 22.05.2018 zrušuje a vec sa vracia Daňovému úradu Trnava, pobočka Senica, na ďalšie konanie. Súčasne si uplatnil plnú náhradu trov konania.

18. V odôvodnení kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že napriek tomu, že krajský súd uviedol, že sa žalovaný nedopustil procesných pochybení, t.j. teda, že v plnom rozsahu dodržal predpisy zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok), neuviedol ani jeden argument, ktorým by akýmkoľvek spôsobom zdôvodnil, ako k tomuto záveru dospel a prečo argumenty sťažovateľa týkajúce sa tejto stránky veci i uvedené ako v žalobe, tak aj počas daňového konania (vykonanie dôkazov a hodnotenie dôkazov) nie sú správne, a teda sa na ne nemá prihliadať. Krajský súd sa s argumentáciou sťažovateľa žiadnym spôsobom nevysporiadal, a to konkrétne:

- argumentáciou ohľadom dodania tovaru;
- argumentáciou ohľadom splnenia hmotnoprávných podmienok na priznanie nadmerného dopočtu DPH;
- argumentáciou ohľadom zodpovednosti sťažovateľa ohľadom svojich obchodných vzťahov vrátane svojich obchodných partnerov;
- argumentáciou ohľadom dôkazného bremena a jeho nezákonného prenosu na sťažovateľa;

- argumentáciou ohľadom vykonania dokazovania;
- argumentáciou ohľadom judikatúry, vrátane európskej;

a teda na tom základe dospel k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci a záveru.

19. Čo sa týka prvého záveru krajského súdu v bode 35. rozsudku, sťažovateľ uviedol, že mu nie je zrejmé odkiaľ krajský súd dospel k záveru, že „výsledky dokazovania aj podľa jeho vyhodnotenia súdom nemožno považovať za preukazujúce realizáciu dodávok... žalobcom deklarovanej spôsobom...“ ak nie je žiadna pochybnosť o tom, že dodávky realizované boli, pričom o tom nemá žiadnu pochybnosť ani samotný žalovaný a ani prvostupňový správny orgán.

20. Ak teda krajský súd dospel k opačnému záveru, tak je nevyhnutné, aby tejto svoj záver aj odôvodnil, t.j. uviedol, aké konkrétne dokazovanie, aký konkrétny dôkazný prostriedok nepreukázal realizáciu dodávok, pričom krajský súd tak neurobil a aj na základe toho dospel k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci.

21. Krajský súd sa nekriticky stotožnil aj s tým, že daňový subjekt, sťažovateľ, si svojich obchodných partnerov nedostatočne preveril, že si mal sám zabezpečovať ďalšie dôkazy o uskutočnenom obchode („Určenie, aké dôkazy má na svoje tvrdenia daňový subjekt predložiť, či ako má pri svojej podnikateľskej činnosti preverovať svojich obchodných partnerov však nie je úlohou správcu dane“ - bod 35. rozsudku).

22. Sťažovateľ opakovane uvádzal, že má k dispozícii všetky doklady o uskutočnenom obchode, ktoré jednak vyžaduje zákon a jednak sú bežnou obchodnou praxou (dodací list, faktúra, objednávka, príjemka do skladu, výdajka zo skladu, evidencie o preprave, doklady o úhrade), a preto nerozumie argumentu krajského súdu, že by mal mať aj iné dôkazy preukazujúce jeho plnenie.

23. Sťažovateľ tvrdil, že správny orgán a de facto aj krajský súd v tomto prípade od daňového subjektu žiadali viac ako od neho požaduje zákon, pričom krajský súd toto konanie svojím rozhodnutím odobril, avšak v zmysle Ústavy SR môže štátny orgán konať len tak, ako mu to predpisuje zákon, právny poriadok, nakoľko sme v oblasti verejného práva, a teda nemôže žiadať viac. Je pritom zaujímavé, hoci pre daňový subjekt, sťažovateľa smutné, že to, čo od neho požaduje správny orgán a v konečnom dôsledku aj krajský súd, tak ani správny orgán a ani krajský súd pomenovať nevedeli, a teda sťažovateľ sa do dnešného dňa nedozvedel, čo ešte, čo iné by mal predložiť v rámci daňového konania. Avšak nič iné, ako to, čo sťažovateľ k dispozícii má, sa predložiť nedá.

24. Sťažovateľ má k dispozícii všetky doklady o nadobudnutí a dodaní tovaru, pričom túto skutočnosť preukázateľne potvrdili aj iné, na obchodnom vzťahu zúčastnené a nezávislé subjekty (napr. cez mýtny systém potvrdenie o trasách vozidiel prevádzajúcich tovar, príjemky predmetného tovaru na sklad, výdajky predmetného tovaru zo skladu, evidenčné čísla vozidiel prevádzajúcich tovar pre kupujúcich spoločnosti Revline Group, s.r.o. v Českej republike) a napriek tomu, orgány štátnej správy požadovali predloženie ďalších podkladov, ktoré sú podľa sťažovateľa jednak zbytočné, nakoľko skutočnosť, ktorá sa má nimi preukázať, už preukázaná je a na strane druhej štátnej orgány ani len nevedia povedať, čo by to malo byť.

25. Obdobná je situácia aj ohľadom preverenia si svojich obchodných partnerov. Dodávateľ sťažovateľa, spoločnosť VIREMA TRADE, s.r.o., je spoločnosť, ktorú sťažovateľ pozná už dlhodobo, nie raz spolu mali aj obchodné vzťahy, bola v tom čase a stále je registrovaná ako platca DPH a pre daňovú správu bol a stále je zodpovedným subjektom, dokonca v lete 2019 mu bol vyplatený aj nadmerný odpočet DPH vo výške viac ako 300 000,- EUR, čo sa inak nedá chápať, že daný subjekt je dôveryhodným pre finančnú správu a napriek tomu žalovaný, ako aj prvostupňový orgán vyhlásia, že si ho mal sťažovateľ viac preveriť. A ako to mal sťažovateľ urobiť, tak na to už odpoveď sťažovateľovi nik nedal.

26. Sťažovateľ si jednak svojho dodávateľa preveril z verejne dostupných registrov a zdrojov (obchodný

register, zoznamy dlžníkov, registrácia DPH a pod.), kde ani jeden z nich neuvádzal, že by bol dodávateľ neplatiteľ alebo inak rizikový, sťažovateľ jednak dodávateľa poznal a jednak bol tejto subjektu spoľahlivý aj pre daňovú správu.

27. Správca dane, ako aj žalovaný dodávateľ sťažovateľa, spoločnosť VIREMA TRADE s.r.o. eviduje ako riadneho podnikateľa so všetkými spoľahlivého a dôveryhodného daňového subjektu, t.j. má registráciu DPH, priznáva mu nadmerné odpočty a vypláca ich. Ak teda spoločnosť VIREMA TRADE s.r.o. je pre žalovaného spoľahlivým a dôveryhodným partnerom, tak je predsa logické, že spoločnosť VIREMA TRADE s.r.o. je spoľahlivým a dôveryhodným partnerom aj pre samotného sťažovateľa. Sťažovateľ sa pýta, čo viac ešte mal urobiť pri preverovaní svojho dodávateľa a opäť sme nedostali odpoveď od žalovaného, čo viac a ako má sťažovateľ uskutočniť.

28. Ak je v tomto obchodnom vzťahu pre žalovaného dodávateľ sťažovateľa spoľahlivým partnerom, tak ním musí byť pre žalovaného aj samotný sťažovateľ. Nie je predsa možné uplatňovať v jednej veci dvojaký meter na dodávateľa sťažovateľa a samotného sťažovateľa. Čo pri posudzovaní veci uskutočnil nielen žalovaný, ale aj krajský súd.

29. Sťažovateľ nemal dôvod vedieť a ani len nemohol vedieť, že v prípadnom reťazci pred jeho dodávateľom by malo byť niečo nie v poriadku pri dodávateľoch dodávateľa, pričom nakoľko sa jednalo o dodávateľov dodávateľa sťažovateľa, VIREMA TRADE s.r.o., tak práve on mal a mohol vedieť, že niečo s jeho dodávateľmi v poriadku nie je a napriek tomu daňovo postihnutý (nepriznaný odpočet DPH) nie je subjekt, spoločnosť VIREMA TRADE s.r.o., ktorá mohla mať vedomosť o nezrovnalostiach svojich dodávateľov, ale je daňovo postihovaný subjekt, sťažovateľ, ktorý nevedel a ani nemohol mať vedomosť o prípadných nezrovnalostiach dodávateľov spoločnosti VIREMA TRADE s.r.o., nakoľko s nimi v žiadnom obchodnom vzťahu a kontakte nebol a o ich existencii ani nevedel, a to tak, že mu nebol priznaný ním uplatnený nárok.

30. A rovnako je to aj v prípade odberateľa sťažovateľa (Revlíne Group, s.r.o.). Odberateľ bol riadne registrovaný ako platca DPH, bol kontaktný, mal uvedený aj účet registrovaný u Českej daňovej správy, prebiehala emailová komunikácia medzi sťažovateľom a jeho odberateľom - zasielanie objednávok, odberateľ uhradil ceny tovaru z účtu, ktorý bol registrovaný u Českej daňovej správy.

31. Čo sa týka záveru krajského súdu, že zo strany daňových orgánov nejde o nezákonné prenášanie dôkazného bremena, tak tento záver je jednoznačne nesprávny, nakoľko tejto problematike sa venovalo už nejedno rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, uvedené aj v podanej žalobe 3Sžf/1/2011, čo skonštatoval dokonca aj samotný krajský súd tým, že judikatúra najvyššieho súdu v tejto oblasti je rozsiahla (bod 41 rozsudku), ale krajský súd aj tak v rozpore s tam uvedenými závermi rozhodnutí najvyššieho súdu dospel k záveru, a to bez toho, aby tento svoj záver odôvodnil, vysvetlil.

32. Sťažovateľ má za to, že jednoznačne splnil všetky znaky a podmienky toho, aby dôkazné bremeno, ktoré na neho nezákonne preniesli daňové orgány, neznášal on, ale práve daňové orgány, čo v rámci daňového konania aj preukázal (existencia materiálneho plnenia, faktúra, položkový opis druhu a ceny dodaných tovarov), pričom daňové orgány to nebrali vôbec do úvahy a dané dôkazné bremeno nezákonne preniesli na sťažovateľa, s čím sa krajský súd nekriticky stotožnil bez toho, aby tento svoj záver jednoznačne odôvodnil.

33. Sťažovateľ neustále poukazoval na dvojité zdanenie, ku ktorému došlo v dôsledku rozhodnutia žalovaného a prvostupňového daňového orgánu. A krajský súd svojím rozhodnutím toto dvojité zdanenie potvrdil.

34. S prihliadnutím na vyššie uvedené skutočnosti je zrejmé, že ak by krajský súd vzal v úvahu tieto skutočnosti a argumenty sťažovateľa, tak by mal ním tvrdený skutkový a právny stav za preukázaný, a teda by musel danú vec inak právne posúdiť a dospieť k opačnému právnomu záveru, a to takému, že by rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňového daňového orgánu zrušil a vrátil im vec na ďalšie

konanie.

35. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 05.11.2019 uviedol, že súhlasí so závermi napadnutého rozsudku Krajského súdu v Trnave, ktorým žalobu zamietol. Súd podľa jeho právneho názoru posúdil skutkový stav správne a vychádzal zo skutkovej pravdy daného prípadu. Žalovaný trvá na svojom rozhodnutí, na jeho odôvodnení, trvá na vyjadrení k žalobe a plne sa stotožňuje s právnym posúdením veci uvedeným v rozsudku Krajského súdu v Trnave. Navrhuje, aby kasačný súd rozsudok Krajského súdu v Trnave zamietol.

III.

Konanie na kasačnom súde

36. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 2 písm. c/, ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 445 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná, a preto ju podľa ust. § 461 SSP zamietol.

37. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Trnave sp.zn. 20S/120/2018 zo dňa 31.07.2019, ktorým tento podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. SSP zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101830548/2018 zo dňa 17.09.2018, ktorým žalovaný ako odvolací orgán podľa ust. § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 101017930/2018 zo dňa 22.05.2018 o vyrubení rozdielu dane v sume 147 037,37 EUR na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2013, na základe neuznania práva na odpočítane dane z dodávok tovaru dodávateľa VIREMA TRADE s.r.o., so sídlom v Sládkovičove a nároku na oslobodenie od dane dodávok do iného členského štátu deklarovanému odberateľovi - Revline Group s.r.o., so sídlom v Českej republike.

38. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že Daňový úrad Trnava vykonal u platiteľa dane z pridanej hodnoty Pannon Food Slovakia s.r.o., Galanta, daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty, na základe oznámenia o daňovej kontrole č. 103707909/2016 zo dňa 11.08.2016. O výsledku daňovej kontroly Daňový úrad Trnava, pobočka Senica vyhotovil protokol č. 101652747/2017 zo dňa 28.07.2017.

39. Počas výkonu daňovej kontroly správca dane z dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom zistil, že daňový subjekt Pannon Food Slovakia s.r.o. si v kontrolovanom daňovom období december 2013 uplatnil právo na odpočítaní dane vo výške 147 034,37 EUR z dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou VIREMA TRADE s.r.o., Cukrovárska 1476, Sládkovičovo. Za účelom preverenia zdanieľných obchodov prijatých daňovým subjektom v kontrolovanom zdaňovacom období, správca dane vykonal dňa 10.11.2016 miestne zisťovanie v sídle spoločnosti VIREMA TRADE s.r.o. Z miestneho zisťovania bola vyhotovená zápisnica č. 104263931/2016.

40. Podľa predloženej skladovej evidencie bolo zistené, že spoločnosť VIREMA TRADE s.r.o. mala predmetný tovar nadobudnúť v zdaňovacom období november a december 2013, od spoločnosti Pyrosafestol s.r.o., Palackého 85/5, Trenčín a spoločnosti INTEC-VH s.r.o., Gen. M.R. Štefánika 373/11, Trenčín.

41. Dňa 31.03.2017 kontrolóri správcu dane nahliadli do spisu vedenom na Kriminálnom úrade finančnej správy, pobočka KÚFS západ, Coborihó 2, Nitra. O nahliadnutí do vyšetrovacieho spisu bol spísaný úradný záznam č. 100724964/2017.

42. Z administratívneho spisu mal kasačný súd ďalej za preukázané, že z vyhotovených fotokópií dodávateľských faktúr je možné konštatovať, že spoločnosť Pannon Food Slovakia s.r.o. uplatnila právo

na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od spoločnosti VIREMA TRADE s.r.o. za tovar, ktorý bola nakúpený od spoločnosti INTEC-VH s.r.o. a Pyrosafestol s.r.o., vo výške 147 034,37 EUR.

43. Následne bolo zistené, že spoločnosť INTEC-VH s.r.o. zanikla v dôsledku zlúčenia dňa 05.12.2013 a jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť ENERGO CONTROLS ZOBOR, spol. s r.o., Továrenská 378/16, Trenčín - Zlatovce, ktorá zanikla v dôsledku zlúčenia dňa 20.12.2013, právnym nástupcom sa stala spoločnosť SLOVRESPO s.r.o., Dr. I. Markoviča 1, Nové Mesto nad Váhom.

44. Vo veci bolo vykonané dokazovanie vypočítaním konateľov vyššie uvedených spoločností, pričom bolo zistené, že konateľom spoločnosti SLOVRESPO s.r.o. je bezdomovec K. Š., ktorý spoločnosť SLOVPRESO s.r.o. nepozná a nemal k dispozícii žiadne účtovné doklady.

45. Ďalej správca dane zistil, že bývalý konateľ spoločnosti INTEC-VH s.r.o., N. W., zomrel. Podľa zistení správcu dane spoločnosť INTEC-VH s.r.o., daňové priznanie DPH za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2013, nepodala, nadobudnutie tovaru z iného členského štátu nebolo priznané.

46. Ďalej správca dane zistil, že spoločnosť Pyrosafestol s.r.o. zanikla v dôsledku zlúčenia dňa 14.05.2014, právnym nástupcom sa stala spoločnosť SLOVRESPO s.r.o., A., Nové Mesto nad Váhom. Správca dane vykonal v uvedenej spoločnosti miestne zisťovanie, ktoré bolo neúspešné, nakoľko zistil, že na oficiálnej adrese tejto spoločnosti táto nesídlí. Podľa zistení správcu dane táto spoločnosť daňové priznanie DPH za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2013 nepodala, nadobudnutie tovaru z iného členského štátu tiež nebolo priznané.

47. Správca dane vypočul vo veci svedkov (X. U., S. Š.) a na základe vykonaného dokazovania spochybnil uskutočnenie zdaniteľných plnení tak, ako ich daňový účastník deklaroval predloženými faktúrami.

48. Tovar nadobudnutý od spoločnosti VIREMA TRADE s.r.o. bol v kontrolovanom daňovom období podľa predložených odberateľských faktúr dodaný do Českej republiky, daňový subjekt Pannon Food Slovakia s.r.o. si uplatnil oslobodenie od daní pri vývoze tovaru v zmysle § 43 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov spoločnosti Revline Group s.r.o., Prachárenská 380/19, Praha, vo výške 744 190,20 EUR.

49. Správca dane vykonal dokazovanie dopytom prostredníctvom MVI zaslanej do Českej republiky, na preverenie spoločnosti Revline Group s.r.o. Ďalej zaslal žiadosť o zaslanie dokladov na Daňový úrad Trnava - Piešťany. Následne správca dane preveroval spoločnosti zapojené v reťazci obchodovania s predmetným tovarom od spoločnosti Pyrosafestol s.r.o., INTEC-VH s.r.o., DUO ZH s.r.o., VIREMA TRADE s.r.o., Revline Group s.r.o., Ferrox OpportunitiesSE, KOVÁŘ plus s.r.o., pričom z vykonaných dôkazov, zistených v rámci vyrubovacieho konania správca dane zistil, že:

- spoločnosť Pannon Food Slovakia s.r.o. si v zdaňovacom období november a december 2013 uplatnila právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od spoločnosti VIREMA TRADE s.r.o. Spoločnosť VIREMA TRADE s.r.o. deklaruje nákup tovaru od spoločností INTEC-VH s.r.o. a Pyrosafestol s.r.o., ktoré sú pre správcu dane nekontaktné, viackrát zlúčené do iných nekontaktných spoločností, neboli predložené doklady týmito spoločnosťami;
- správca dane poukázal na rozporuplné výpovede X. S. Š., ktoré správca dane, po ich vyhodnotení, nepovažuje za tvrdenia potvrdzujúce dodanie tovaru, tak ako je deklarované faktúrami;
- spoločnosť INTEC-VH s.r.o. daňové priznanie DPH za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2013 nepodala;
- spoločnosť Pannon Food Slovakia s.r.o. predložila ku kontrole príjemky na sklad a následne výdajky zo skladu týkajúce sa tovaru nakúpeného od spoločnosti VIREMA TRADE s.r.o., príjemky a výdajky predstavovali len formálne účtovanie pohybu tovaru, ktorý sa v skladoch spol. Pannon Food Slovakia s.r.o. fyzicky nenachádzal, nakoľko spoločnosť nemá skladové priestory na mrazený tovar, faktúry za skladovanie tohto tovaru v externých skladoch neboli predložené.

50. Preverovaním bolo zistené umelé postavenie spoločnosti Pannon Food Slovakia s.r.o., ako nepotrebný medzičlánok v obchodovaní medzi spoločnosťami VIREMA TRADE s.r.o. a Revline Group s.r.o., ktorých cieľom bolo získanie daňovej výhody spôsobom uplatňovania práva na odpočítanie dane.

51. Na základe zistených skutočností správca dane konštatoval, že v danom prípade sa jednalo:

- o reťazec obchodov medzi viacerými spoločnosťami, ktoré medzi sebou deklarovali jednotlivé dodávky tovaru - mrazené kuracie a morčacie prsia;
- nebolo preukázané reálne uskutočnenie všetkých dodávok tovaru v jednotlivých dodávateľských stupňoch;
- ani jedna zo spoločností v reťazci nie je producentom, spracovateľom, ani konečným spotrebiteľom;
- pôvod tovaru je neznámy;
- vzhľadom na veľké množstvo dodávaného tovaru, ako aj komoditu, mal daňový subjekt venovať väčšie úsilie prevereniu odberateľa;
- správca dane v protokole podrobne popisuje všetky zistenia týkajúce sa nákupu tovaru od spoločnosti VIREMA TRADE s.r.o., bolo zistené, že spoločnosť VIREMA TRADE s.r.o. deklaruje nákup tohto tovaru od nekontaktných spoločností, uvedené skutočnosti sú taktiež predmetom skúmania Kriminálnym úradom finančnej správy;
- rozporuplná výpoveď konateľa Revline Group s.r.o., pána N., ktorý vo svojej výpovedi uvádza, že o obchodných transakciách medzi spoločnosťou Revline Group s.r.o. a Pannon Food Slovakia s.r.o. nič nevie a tiež uviedol, že podpis na kúpnej zmluve medzi Revline Group s.r.o. a VIREMA TRADE s.r.o. zo dňa 29.10.2013 nie je jeho;
- spoločnosť Pannon Food Slovakia s.r.o. predložila ku kontrole zmluvu o spolupráci medzi predávajúcim A: VIREMA TRADE s.r.o., predávajúcim B: Pannon Food Slovakia s.r.o. a kupujúcim Revline Group s.r.o. zo dňa 07.11.2013, ktorá je podpísaná len predávajúcim A a B, spoločnosťou Revline Group s.r.o. nie je zmluva podpísaná, nebolo preukázané, že medzi spoločnosťami Pannon Food Slovakia s.r.o. a Revline Group s.r.o. došlo k zmluvnému ani obchodnému vzťahu;
- podľa výpovede konateľa spoločnosti Pannon Food Slovakia s.r.o. v zápisnici č. 104120280/2016, na odberateľa - spoločnosť Revline Group s.r.o. ich nakontaktovala spoločnosť VIREMA TRADE s.r.o.;
- spoločnosť Pannon Food Slovakia s.r.o. neskladovala, pravdepodobne ani nikdy nevidela zobchodovaný tovar, tovar sa nakladal v skladoch spoločnosti VIREMA TRADE s.r.o.

52. V predmetnom prípade došlo zo strany daňového subjektu k porušeniu § 43, § 49.

53. Daňový úrad Trnava, pobočka Senica svojím rozhodnutím zo dňa 22.05.2018, č. 101017930/2018 na základe vykonaného dokazovania vydal rozhodnutie, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. vyrubil daňovému subjektu Pannon Food Slovakia s.r.o., Galanta, rozdiel dane v sume 147 034,37 EUR na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2013.

54. Proti tomuto rozhodnutiu podal daňový subjekt odvolanie, o ktorom bolo rozhodnuté preskúmaným rozhodnutím Finančného riaditeľstva SR č. 101830548/2018 zo dňa 17.09.2018.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

55. V správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

56. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde (§ 2 ods. 1, 2 SSP).

57. Správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov

verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom (§ 6 ods. 1 SSP).

58. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu je posudzovať či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi predpismi.

59. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

60. Kasačný súd preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, a to najmä z toho pohľadu či sa krajský súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a s takto vymedzeného rozsahu či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

61. Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trnave, po preskúmaní napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku.

62. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

63. Podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

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

65. Podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

66. Podľa § 43 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. oslobodené od dane je dodanie nového dopravného prostriedku, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu kupujúcemu predávajúcim alebo kupujúcim alebo na ich účet.

67. Podľa § 43 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane, odoslaného alebo prepraveného z tuzemska do iného členského štátu kupujúcemu predávajúcim alebo kupujúcim alebo na ich účet, ak kupujúci je zdaniteľnou osobou podľa práva iného členského štátu, ktorá nie je identifikovaná pre daň, alebo právnickou osobou, ktorá nie je zdaniteľnou osobou podľa práva iného členského štátu a nie je identifikovaná pre daň, a ak povinnosť platiť spotrebnú daň vzniká kupujúcemu v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru.

68. Podľa § 43 ods. 4 zákona č. 222/2004 Z.z. oslobodené od dane je premiestnenie tovaru zdaniteľnej osoby z tuzemska do iného členského štátu na účely jej podnikania (§ 8 ods. 4), ak by dodanie tohto tovaru pre inú osobu bolo oslobodené od dane podľa odseku 1.

69. Podľa § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4

a) kópiou faktúry,

b) dokladom o odoslaní tovaru, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ poštovým podnikom, alebo kópiou dokladu o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené odberateľom alebo osobou ním poverenou prevzatie tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ osobou inou ako poštovým podnikom; ak platiteľ takú kópiu dokladu o preprave tovaru nemá, prevzatie tovaru v inom členskom štáte je povinný preukázať iným dokladom,

c) potvrdením o prijatí tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ alebo odberateľ; toto potvrdenie musí obsahovať

1) meno a priezvisko odberateľa alebo názov odberateľa a adresu jeho sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo adresu miesta, kde sa obvykle zdržiava,

2) množstvo a druh tovaru,

3) adresu miesta a dátum prevzatia tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, alebo adresu miesta a dátum skončenia prepravy, ak prepravu tovaru vykoná odberateľ,

4) meno a priezvisko vodiča pozemného motorového vozidla uvedené paličkovým písmom a jeho podpis,

5) evidenčné číslo pozemného motorového vozidla, ktorým sa uskutočnila preprava tovaru, a

d) inými dokladmi, najmä zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar, dokladom o platbe za prepravu tovaru.

70. Podľa § 43 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z.z. oslobodené od dane je dodanie tovaru a dodanie služby

a) pre diplomatické misie a konzulárne úrady iných štátov ako Slovenskej republiky zriadené na území iného členského štátu a ich pracovníkov, ktorí nie sú občanmi Slovenskej republiky a nemajú trvalý pobyt v Slovenskej republike,

b) Európskej únii, Európskemu spoločenstvu pre atómovú energiu a orgánom nimi zriadenými, Európskej centrálnej banke a Európskej investičnej banke v rozsahu a za podmienok ustanovených medzinárodnou zmluvou,

c) medzinárodným organizáciám iným ako sú uvedené v písmene b/, zriadeným na území iného členského štátu a ich pracovníkom, ktorí nie sú občanmi Slovenskej republiky a nemajú trvalý pobyt v Slovenskej republike, v rozsahu a za podmienok podľa medzinárodných zmlúv,

d) do iného členského štátu pre ozbrojené sily členského štátu, ktorý je stranou Severoatlantickej zmluvy, určené na použitie týmito ozbrojenými silami alebo civilnými zamestnancami, ktorí ich sprevádzajú, a na zásobenie ich stravovacích zariadení, ak tieto ozbrojené sily nie sú ozbrojenými silami štátu určenia dodávok a ak sa podieľajú na spoločnom obrannom úsilí.

71. Podľa § 43 ods. 7 zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ je povinný preukázať oslobodenie od dane podľa odseku 6 potvrdením na úradnom tlačíve na oslobodenie od dane, ktoré je vyhotovené príslušným štátnym orgánom iného členského štátu a ktoré odberateľ odovzdal platiteľovi.

72. Podľa § 43 ods. 8 zákona č. 222/2004 Z.z., ak prepravu tovaru z tuzemska do iného členského štátu vykoná odberateľ alebo ju zabezpečí odberateľ inou osobou, platiteľ je povinný mať doklady podľa

odseku 5 písm. b/ alebo c/ do konca šiesteho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po skončení kalendárneho mesiaca, v ktorom sa uskutočnilo dodanie tovaru. Ak platiteľ nemá doklady podľa odseku 5 písm. b/ alebo c/ v lehote podľa prvej vety, uvedie dodanie tovaru bez oslobodenia od dane do daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplynula táto lehota.

73. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

74. Podľa § 3 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. 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 tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

75. Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

76. Podľa § 3 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. správa daní je neverejná okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje. Z úkonov pri správe daní sa nesmú zverejňovať obrazové, zvukové alebo obrazovo-zvukové záznamy.

77. Podľa § 3 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

78. Podľa § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

79. Podľa § 3 ods. 7 zákona č. 563/2009 Z.z. daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti.

80. Podľa § 3 ods. 8 zákona č. 563/2009 Z.z. právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d/ pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane.

81. Podľa § 3 ods. 9 zákona č. 563/2009 Z.z. správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely.

82. Podľa § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. 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 evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

83. Podľa § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

84. Podľa § 24 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. správca dane preukazuje skutočnosť o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosť všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

85. Podľa § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

86. Podľa § 24 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. na doklad znejúci na neexistujúcu osobu v čase vydania dokladu sa v daňovej kontrole a v daňovom konaní neprihliada.

87. 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.

88. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, teda vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosť rozhodujúcu pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav vecí čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

89. V tejto súvislosti poukazuje kasačný súd na rozhodovaciu činnosť tunajšieho súdu, napr. rozsudok sp.zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 10.02.2015, z ktorého vyplýva, že 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.

90. 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. Je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní.

91. V tomto prípade je potrebné poukázať aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III.ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva „...dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi, primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím 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 ustanovených 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...“

92. Podobný právny názor vyplýva aj z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8SŽf/19/2015 zo dňa 23.02.2017, podľa ktorého „...Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu...“

93. Podľa názoru kasačného súdu je nutné si uvedomiť postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustáľuje zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku 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 správcou dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Touto skutočnosťou je aj realita dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

94. Kasačný súd ďalej uvádza, že odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon č. 222/2004 Z.z. vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8SŽf/26/2014).

95. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že tento dodávateľ mu naozaj tovar, resp. službu, dodal. Je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť.

96. Správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na predložených faktúrach. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaneho plnenia, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na sťažovateľovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednávacom prípade nestalo.

97. Judikatúra kasačného súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne, pokiaľ ide o preukázanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila vo vyššie uvedených intenciách, teda že nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o realite takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd po preskúmaní napadnutého rozsudku uvádza, že Krajský súd v Žiline použil na

vec správnu judikatúru. Ďalej kasačný súd príkladmo poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp.zn. 3Sžfk/40/2017, sp.zn. 4Sžfk/38/2017, sp.zn. 1Sžfk/1/2017, sp.zn. 6Sžfk/43/2017, sp.zn. 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. II.ÚS 705/2017.

98. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popisali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný krajský súd uviedol vo svojom rozhodnutí dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľa.

99. Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t.j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

100. Kasačný súd poukazuje aj na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky 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.

101. Kasačný súd poukazuje na to, že v prejednávanej veci je nesporné, že žalobca (sťažovateľ) v daňovom konaní prezentoval obchodné transakcie do iného členského štátu, t.j. že malo ísť o intrakomunitárne dodávky, avšak zároveň zdôrazňuje, že tieto musia byť spojené s prepravou, ktorá musí byť zrealizovaná a právo nakladať s tovarom ako vlastník musí prejsť na nadobúdateľa za splnenia podmienky, že ide o skutočnú firmu, nie o fiktívnu spoločnosť. Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z ust. § 43 zákona o DPH vyplýva, že ak sa jedná o odoslanie tovaru pri oslobodení od DPH, je nevyhnutné v daňovom konaní skúmať naplnenie dvoch podmienok, a to prechod práva nakladať s tovarom ako vlastník na nadobúdateľa a zároveň fyzický pohyb tovaru. V ust. § 43 ods. 5 zákona o DPH zákonodarca kogentne stanovil zoznam dokladov, ktorými je daňový subjekt povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu. Je potrebné preukázať, že tovar skutočne fyzicky opustil územie Slovenskej republiky a bol dodaný skutočnému nadobúdateľovi, na ktorého prešlo právo nakladať s tovarom ako vlastník, keďže pri vnútrospoločenských (intrakomunitárnych) obchodoch, prevod tovarov cez hranice jednotlivých štátov nie je sledovaný, nie je možné vylúčiť riziko daňových podvodov, preto nie je v rozpore so zákonom o správe daní, zákonom o DPH ani správou Európskeho spoločenstva požadovať, aby sa daňový subjekt, ktorý vystupuje ako dodávateľ uistil o dôveryhodnosti svojho partnera v tom zmysle, že zdaniteľné obchody, ktoré uskutoční, nebudú súčasťou daňových podvodov a budú riadne zdanené.

102. Najvyšší súd Slovenskej republiky dáva do pozornosti rozhodnutie ESD č. C-409/04 04 (Teleos), v ktorom je riešená práve otázka opustenia územia tovarom a v ktorom bol vyslovený právny názor, že musia byť splnené podmienky preukázania, že tovar opustil územie dodávateľa a bol zdanený titulom nadobudnutia v inom členskom štáte, t.j. u odberateľa. Ďalej v tejto súvislosti dáva najvyšší súd do pozornosti aj rozhodnutie ESD C-146/05 (Albert Collé).

103. Listinné dôkazy, ktoré predložil daňový subjekt v daňovom konaní by boli spôsobilé prívodiť daňovému subjektu uplatnenie nároku na oslobodenie dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH len za podmienky, že by bolo v daňovom konaní preukázané, že tovar skutočne opustil územie SR a dodaný tovar bol zdanený odberateľom ako daňovým subjektom v inom členskom štáte, v rámci Európskeho spoločenstva, čo preukázané nebolo. Sťažovateľ preto podľa názoru kasačného súdu neunesol dôkazné bremeno podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov, nakoľko oslobodenie od DPH pri vývoze sa nevzťahuje na tovar ako taký, t.j. na predmet kúpnej zmluvy, ale na dodanie tovaru, teda na daňovú transakciu medzi týmito subjektami aj s preukázaním dodania daňového plnenia nadobúdateľovi v inom členskom štáte.

104. Kasačný súd konštatuje, že správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie a jeho záver, že daňový subjekt nepreukázal nárok na odpočítanie dane, kasačný súd považuje za správny. Nárok na odpočítanie dane nemá základ len vo formálnom doklade, ale v existencii konkrétnej dodávky, pričom zákonné podmienky uvedené v § 49 ods. 1, 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o dani z pridanej hodnoty sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet dane. Ich splnenie nie je možné odpustiť ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za fakturované plnenie, ani za dobromyseľnosti platiteľa.

105. Pri daňovej kontrole správca dane preveroval faktúry vystavené dodávateľom. Daňová kontrola bola zameraná nielen na obsahovú stránku faktúry podľa § 71 a § 72 zákona o dani z pridanej hodnoty, ale najmä na skutkový stav veci, čiže na reálne naplnenie vecného plnenia, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

106. V tomto prípade kasačný súd konštatoval, že daňový subjekt, ktorý si uplatnil nárok na odpočítanie, oslobodenie od dane z dodávateľských faktúr, musí byť schopný sám preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené tak, ako to deklarujú ním predložené faktúry.

107. V prejednávanej veci daňový subjekt nevedel vierohodne objasniť uskutočnenie zdaniteľných obchodov. Neuznaním odpočítania dane od spoločnosti VIREMA TRADE s.r.o. bolo zistené, že správca dane v rámci rozsiahleho dokazovania preveroval reálnosť a vierohodnosť dokladov predložených daňovým subjektom. Podľa vyhotovených fotokópií dodávateľom faktúr si spoločnosť Pannon Food Slovakia s.r.o. uplatnila právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od spoločnosti VIREMA TRADE s.r.o. za tovar, ktorý bol nakúpený od spoločnosti INTEC-VH s.r.o. vo výške 224 310,38 EUR. Dňa 28.04.2017 bola doručená z Kriminálneho úradu finančnej správy odpoveď na žiadosť o súčinnosť, ktorej prílohu tvorí overená zápisnica o dodaní vysvetlenia a zmluva o obchodnom zastúpení so spoločnosťou INTEC-VH s.r.o. zo dňa 03.09.2013. Následne bolo zistené, že spoločnosť INTEC-VH s.r.o. zanikla v dôsledku zlúčenia dňa 05.12.2013, právnym nástupcom sa stala spoločnosť ENERGO CONTROLS ZOBOR, spol. s r.o., Trenčín, ktorá zanikla v dôsledku zlúčenia 20.12.2013, právnym nástupcom sa stala spoločnosť SLOVRESPO s.r.o., Nové Mesto nad Váhom. V tomto prípade bolo ďalej zistené, že ide o spoločnosť, ktorej konateľom je bezdomovec a spoločnosť reálne sídlo nemá. V prípade, keď daňový subjekt Pannon Food Slovakia s.r.o. si uplatnil oslobodenie dane pri vývoze tovaru v zmysle § 43 zákona o dani z pridanej hodnoty pre spoločnosť Revline Group s.r.o., správca dane na základe medzinárodnej výmeny informácií, ktorú zaslal do Českej republiky, ohľadom preverenia tejto spoločnosti zistil, že spoločnosť je nekontaktná a nepodáva daňové priznania ani nedeclaruje žiadne nadobudnutie tovarov zo Slovenskej republiky.

108. Kasačný súd konštatoval, že daňovou kontrolou boli preverené dodržiavania jednotlivých ustanovení, bolo dostatočným spôsobom preverené dodržiavanie ustanovení zákona o DPH, a to nielen po formálnej, ale aj po materiálnej stránke. V tomto prípade daňový subjekt nesplnil svoje zákonné povinnosti a v správnom konaní nepreukázal, že došlo k dodaniu a nadobudnutiu tovaru tak, ako to preukazoval svojimi písomnými dôkazmi. V danom prípade správca dane zistil zapojenie z daňového subjektu do obchodného reťazca, ktorý tento považoval za umelo vytvorený článok bez akéhokoľvek ekonomického a hospodárskeho cieľa, pretože nijakým spôsobom nepreukázal, že deklarovaný tovar

prijal a dodal tak, ako bolo uvedené vo faktúrach a že bol priamym účastníkom, ktorý tovar fyzicky prevzal a následne ďalej predal a že tieto obchody boli reálne uskutočnené.

109. Správca dane vykonal dokazovanie ohľadom zistenia skutočností a zistil, že v danom prípade došlo k viacnásobnému predaju tovaru, pričom ten bol prepravovaný priamo od dodávateľa daňového subjektu k poslednému odberateľovi v inom členskom štáte. Správca dane preveroval všetky články tohto reťazca, ako aj samotnú prepravu, vyhodnotil doklady predložené daňovým subjektom, či tieto sú vystavené na reálnom podklade a či došlo k dodaniu tovaru tak, ako to deklaroval daňový subjekt a tým aj vzniku oprávnenosti na odpočítanie, resp. oslobodenie od dane. Správca dane preveroval spoločnosti zapojené v reťazci obchodovania s predmetným tovarom od Pyrosafestol s.r.o., INTEC-VH s.r.o., DUO ZH s.r.o., VIREMA TRADE s.r.o., sťažovateľ, Revline Group s.r.o., Ferrox OpportunitiesSE, KOVÁŘ plus s.r.o. Z vykonaných zistení ako aj dôkazov získaných v rámci správneho konania bolo nepochybne zistené, že spoločnosť Pannon Food Slovakia s.r.o. si v zdaňovacom období november a december 2013 uplatnila právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od spoločnosti VIREMA TRADE s.r.o. Táto spoločnosť deklarovala nákup tovaru od spoločnosti INTEC-VH s.r.o. a Pyrosafestol s.r.o., ktoré sa ukázali ako nekontaktné. Správca dane vykonal ďalej dokazovania svedeckými výpoveďami X.. S. Š.. Ďalej bolo zistené, že spoločnosť INTEC-VH s.r.o. daňové priznanie za rozhodné zdaňovacie obdobie, t.j. IV. štvrťrok 2013 nepodal.

110. Na základe vyššie uvedených skutočností správca dane konštatoval umelé postavenie spoločnosti Pannon Food Slovakia s.r.o. ako medzičlánok v obchodovaní medzi spoločnosťami VIREMA TRADE s.r.o. a Revline Group s.r.o., ktorých cieľom bolo získanie daňovej výhody spôsobom uplatňovania práva na odpočítanie dane.

111. Ku kasačnej námietke sťažovateľa týkajúcej sa porušenia zásady daňovej neutrality DPH kasačný súd uvádza, že s touto nie je možné sa stotožniť. Súdny dvor vo svojej judikatúre 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 (Kittel a Recolta Recycling č. C-439/04, C-440/04).

112. Po preskúmaní napadnutého rozsudku krajského súdu a konania, ktoré mu predchádzalo, v zmysle námietok uvedených v kasačnej sťažnosti, dospel kasačný súd k záveru, že krajský súd postupoval v súlade so zákonom, keď žalobu zamietol. Kasačný sťažnosť ako nedôvodnú preto kasačný súd podľa § 461 SSP zamietol a vzhľadom na výsledok meritórneho rozhodnutia kasačný súd nepriznal kasačnej sťažnosti odkladný účinok.

113. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP a § 175 ods. 1 SSP tak, že sťažovateľovi ich náhradu nepriznal z dôvodu neúspechu v kasačnom konaní a žalovanému nárok na náhradu trov konania zo zákona nevyplýva.

114. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.05.2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.