

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/8/2017
Identifikačné číslo spisu: 1015200093
Dátum vydania rozhodnutia: 31.07.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Hargaš
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1015200093.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Hargaša a členov senátu JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Marty Molnárovej., v právnej veci žalobkyne Mgr. Emília Achbergerová, Hlinková 34, Bernolákovo, IČO: 17 580 315, zastúpená: JUDr. Ing. Branislav Pecho, PhD., advokát, Piaristická 2, Nitra, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí správneho orgánu č. 1100302/1/448437/2014/5067, č. 1100302/1/448445/2014/5067, č.1100302/1/448467/2014/5067 a č. 1100302/1/448573/2014/5067, všetky zo dňa 21. novembra 2014, konajúc o odvolaní žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/12,14,16,24/2015-64 zo dňa 28. júna 2016 v spojení s opravným uznesením Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/12,14,16,24/2015-85 zo dňa 24. októbra 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/12,14,16,24/2015-64 zo dňa 28. júna 2016 v spojení s opravným uznesením Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/12,14,16,24/2015-85 zo dňa 24. októbra 2016 potvrdzuje.

Účastníkom náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) v spojenom konaní zamietol žaloby, ktorými sa žalobkyňa domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného:

- č. 1100302/1/448437/2014/5067 zo dňa 21.11.2014, ktorým bolo na základe jej odvolania potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej aj ako „správca dane“) č. 9104406/5/720907/2014 zo dňa 24.02.2014, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobkyni rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie november 2010 v sume 77.980,22 eur,

- č. 1100302/1/448445/2014/5067 zo dňa 21.11.2014, ktorým bolo na základe jej odvolania potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 9104406/5/720835/2014 zo dňa 24.02.2014, ktorým správca

dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobkyni rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie máj 2010 v sume 72.751,18 eur,
- č. 1100302/1/448467/2014/5067 zo dňa 21.11.2014, ktorým bolo na základe jej odvolania potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 9104406/5/718384/2014 zo dňa 24.02.2014, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobkyni rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie august 2009 v sume 29.608,36 eur,
- č. 1100302/1/448573/2014/5067 zo dňa 21.11.2014, ktorým bolo na základe jej odvolania potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 9104406/5/725171/2014 zo dňa 24.02.2014, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobkyni rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie marec 2011 v sume 72.211,99 eur,

Krajský súd poukázal na zistenia vyplývajúce z administratívnych spisov, podľa ktorých Daňový úrad Bratislava vykonal u žalobkyne daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobia roku 2008, 2009, 2010 a 2011, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 9104406/5/4764148/2013/Nya zo dňa 23.10.2013. Pri výkone kontroly správca dane preveril predložené doklady a evidenciu dane z pridanej hodnoty za kontrolované obdobie, vykonal množstvo šetrení, dožiadaní (vrátane medzinárodných), výsluchov, pričom svoje zistenia uviedol v protokole z daňovej kontroly. Na základe jej výsledkov vyrubil žalobkyni rozdiel dane za jednotlivé mesačné zdaňovacie obdobia. V prejednávanej veci krajský súd preskúmal rozhodnutia týkajúce sa mesiaca máj 2010 (konanie vedené pred krajským súdom pod sp. zn. 5S/12/15), november 2010 (konanie vedené pred krajským súdom pod sp. zn. 5S/14/15), marec 2011 (konanie vedené pred krajským súdom pod sp. zn. 5S/16/15), august 2009 (konanie vedené pred krajským súdom pod sp. zn. 5S/24/15).

Z odôvodnenia krajského súdu vyplývalo, že kontrolou predložených dokladov správca dane zistil, že žalobkyňa si odpočítala DPH z prijatých faktúr za nákup mäsa a mäsových výrobkov v mesiaci december 2009 od dodávateľov MARKT, s.r.o., MACADY SK, s.r.o. a EUROCOOP, spotrebné družstvo v likvidácii, v mesiaci október 2010 od dodávateľov PERRO, s.r.o., MACADY SK, s.r.o. a EUROCOOP, spotrebné družstvo v likv., v mesiaci december 2010 od dodávateľov PERRO, s.r.o., MACADY SK, s.r.o. a EUROCOOP, spotrebné družstvo v likv., v mesiaci júl 2011 od dodávateľov PERRO, s.r.o., MACADY SK, s.r.o., ADRIA KOOP, s.r.o. a v mesiaci október 2011 od dodávateľov NEXT+, s.r.o. a ADRIA KOOP, s.r.o. Na základe výsledkov zistených daňovou kontrolou správca dane v uvedených zdaňovacích obdobiach neuznal žalobkyni odpočítanie DPH z faktúr za dodávky mäsa od označených spoločností z dôvodu, že pri výkone kontroly nepreukázala, že jej vzniklo právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr. Samotná existencia tovaru nebola správcom dane spochybnená, nebolo však preukázané, že fakturovaný tovar bol dodaný dodávateľmi uvedenými na faktúrach. Podľa záverov správcu dane žalobkyňa odpočítala daň z preverovaných faktúr v rozpore s § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ a § 51 zákona o DPH.

Krajský súd poznamenal, že podľa zistení správcu dane spoločnosť MARKT, s.r.o. od mája 2009 nepodávala daňové priznania k DPH, na adrese zapísanej v obchodnom registri nesídli, jej konateľ R. D. nevykonával za spoločnosť žiadnu činnosť, nevedel o žiadnych obchodných transakciách spoločnosti a nikoho nespĺnomocnil jej zastupovaním. O obchodnej spolupráci so spoločnosťou Jatky Moravský Krumlov, spol. s.r.o. nevedel, od jej zástupcov neprijímal žiadne faktúry, dodacie listy, neuhrádzal dodávky tovaru a ani tým nikoho nepoveril. Konateľom sa stal na základe ponuky predchádzajúceho konateľa Q. E.. Podľa zistení správcu dane prepravu tovaru zabezpečoval dodávateľ - spoločnosť Jatky Moravský Krumlov, spol. s.r.o., jej faktúry mali byť deklarovanej odberateľom - spoločnosťou MARKT, s.r.o. uhrádzané v hotovosti, ktorú preberali vodiči. Podľa medzinárodných nákladných listov (CMR) mal byť tovar vykladaný v sídle spoločnosti MARKT, s.r.o. na Lermontovej 17 v Bratislave, kde sa však žiadne priestory na vykládku a preberania mäsa nenachádzajú. Podľa vyjadrenia zástupcu žalobkyne Q. B. tovar na predajňu žalobkyne doviezli a zložili šoféri Jatky Moravský Krumlov, spol. s.r.o., ktorí aj prevzali hotovosť. Podľa správcu dane tovar v žiadnom prípade nebol prevzatý a zaplatený spoločnosťou MARKT, s.r.o., ktorá preto nenadobudla právo nakladať s tovarom ako vlastníka.

Následne krajský súd uviedol, že v zdaňovacom období máj 2010 spoločnosť MARKT, s.r.o. fakturovala časť tovaru, ktorý mala podľa predložených dokladov nadobudnúť od Jatky Moravský Krumlov, spol. s r.o., žalobkyni a časť družstvu EUROCOOP, ktoré tovar ďalej fakturovalo A. C.. Ten sa vyjadril, že mäso rozrobil a následne ho predal späť spotrebnému družstvu EUROCOOP, ktoré ho nakoniec fakturovalo žalobkyni. Daňové orgány konštatovali, že spotrebné družstvo EUROCOOP nemohlo žalobkyni dodať tovar, ktorý nikdy nenakúpilo a nenadobudlo právo nakladať s ním ako vlastníkom. Vzťah medzi spotrebným družstvom EUROCOOP a A. C. podľa správcu dane odporuje bežným obchodným zvyklostiam, v rámci ktorých by A. C. fakturoval len službu (rozcibku mäsa) a neprichádzalo by k predaju a spätnému nákupu tovaru. Podľa zistení správcu dane tovar, ktorý bol prepravovaný spoločnosťou Jatky Moravský Krumlov, spol. s.r.o. na Slovensko, skoro vždy objednával telefonicky P. N., úhrady za faktúry boli realizované vždy v hotovosti, prevažne sa peniaze posielali v zalepených obálkach po vodičoch. Vodičom dávali hotovosť priamo v prevádzkach, kde bolo mäso vykladané, alebo ich odovzdával P. N.. Bývalý riaditeľ spoločnosti Jatky Moravský Krumlov, spol. s.r.o. sa vyjadril, že ak sa menila spoločnosť, na ktorú sa vystavovali faktúry, P. N. priniesol výpis z obchodného registra, kópiu občianskeho preukazu konateľa a kópiu registrácie DPH danej spoločnosti. V spoločnosti Jatky Moravský Krumlov, spol. s.r.o. potom vyhotovili rámcovú zmluvu v dvoch origináloch, ktorú podpísal konateľ spoločnosti a takto podpísaná zmluva sa v dvoch vyhotoveniach posielala P. N., ktorý následne priniesol jedno vyhotovenie aj s podpisom konateľa spoločnosti, na ktorú sa vystavovali faktúry.

Ďalej krajský súd uviedol, že podobné skutočnosti boli zistené aj u ostatných spoločností, ktoré mali v predmetných zdaňovacích obdobiach nadobudnúť od spoločnosti Jatky Moravský Krumlov, spol. s.r.o. tovar a ďalej ho fakturovať žalobkyni buď priamo, alebo cez ďalšie subjekty. Ide o spoločnosť MACADY SK, s.r.o., ktorá mala žalobkyni dodať tovar v zdaňovacom období november 2010, marec 2011 a máj 2010. Uvedená spoločnosť so správcou dane nekomunikuje a na adrese zapísanej v obchodnom registri nesídlí. P. N., ktorý bol jediným konateľom a spoločníkom tejto spoločnosti v období od 08.02.2008 do 16.12.2009, sa vyjadril, že nikdy za spoločnosť nevystavoval účtovné doklady na dodávky mäsa, žalobkyňu nepozná, účtovníctvo si viedol sám. Spoločnosť MACADY SK, s.r.o. mala podľa jeho vyjadrenia podnikateľské aktivity len v oblasti stavebnej činnosti a sprostredkovania. Od 16.12.2009 do 25.01.2011 bol konateľom spoločnosti MACADY SK, s.r.o. U. D., občan Rumunskej republiky, ktorý opakovane aj napriek prevzatým zásielkam správcu dane doručeným na adresu trvalého pobytu v Rumunsku nereagoval a neumožnil vykonať kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie rokov 2008 až 2011. Od 25.01.2011 sa stal konateľom tejto spoločnosti K. F. T., občan Maďarskej republiky, ktorý tiež ani na opakované výzvy správcu dane nereagoval, nedostavil sa na ústne pojednávanie a všetky oznámenia správcu dane sa vrátili s poznámkou „zásielka neprevzatá v odbernej lehote“. Keďže správca dane nezistil v predmetných zdaňovacích obdobiach žiadne dodanie mäsa v tuzemsku alebo z iného členského štátu únie pre spoločnosť MACADY SK, s.r.o., uzavrel, že táto spoločnosť nemohla dodať mäso žalobkyni.

V odôvodnení krajský súd udával, že spoločnosť PERRO, s.r.o., ktorá mala dodať žalobkyni mäso a mäsové výrobky v zdaňovacích obdobiach november 2010 a marec 2011, taktiež na adrese zapísanej v obchodnom registri nesídlí. V období od 03.04.2009 do 08.12.2010 bol jej jediným konateľom a spoločníkom B. C., ktorý sa vyjadril, že nikdy neobchodoval s mäsom a žalobkyňu nepozná. Od 09.12.2010 je jediným konateľom a spoločníkom spoločnosti F. C., ktorý vypovedal, že v mene spoločnosti neuskutočňoval žiadne obchody a ani nevedel, že má v nej účasť. Pred orgánmi činnými v trestnom konaní uviedol, že niekedy v zime v roku 2010 bol u notára a pod nátlakom podpisoval nejaké dokumenty, ktorých obsah nepoznal. Podľa zistení v spoločnosti Jatky Moravský Krumlov, spol. s.r.o. tovar fakturovaný spoločnosti PERRO, s.r.o. objednával P. N., ktorý nebol oprávnený konať za túto spoločnosť.

Následne krajský súd uviedol, že v zdaňovacích obdobiach november 2010, marec 2011 spoločnosť PERRO, s.r.o. časť tovaru, ktorý mala nadobudnúť od spoločnosti Jatky Moravský Krumlov, spol. s.r.o., ďalej fakturovala spotrebnému družstvu EUROCOOP, ktoré ho previedlo na A. C. a B. D. a tí následne tovar vyfakturovali späť družstvu EUROCOOP. Od tohto subjektu mala podľa predložených

dokladov tovar nadobudnúť žalobkyňa. Podľa zistení správcu dane bol tovar prepravovaný vozidlami spoločnosti Jatyky Moravský Krumlov, spol. s.r.o. priamo do predajne žalobkyne na Šancovej ul. v Bratislave.

Ďalej krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku dôvodil, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1, 2 a § 51 zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje právo na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí vedieť preukázať, že zdaniteľný obchod bol uskutočnený a že tovar bol dodaný, resp. služba poskytnutá platiteľom dane uvedeným na faktúre. Správca dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatneného nároku na odpočítanie dane v rámci daňovej kontroly vychádza nielen z daňových dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom, ale je vlastnými šetreniami oprávnený preveriť, či predloženým dokladom nechýba materiálny podklad. Predloženie riadne zaúčtovaných dokladov je len jednou z hmotnoprávných podmienok na uznanie nároku na odpočítanie dane, samotné faktúry, kúpne zmluvy, CMR, evidencie DPH a iné doklady však ešte nepreukazujú, že vzniklo právo na odpočítanie dane. Technicky je totiž možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne bolo poskytnuté. Daňové doklady musia byť odrazom reálneho plnenia.

Vychádzajúc z odôvodnenia Krajského súdu v Bratislave, dôkazné bremeno je v daňovom konaní zásadne na strane daňového subjektu, ktorý je iniciátorom odpočítania dane. Jeho povinnosťou je preukázať, že si nárok uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný (pozri napr. rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011).

Krajský súd poukázal na judikatúru najvyššieho súdu (napr. 5Sž-o-KS 29/2005, 5Sžf/97/2009, 8Sžf/51/2010 alebo 8Sžf/9/2012), ktorá potvrdzuje, že ak správca dane spochybni realnosť (preukázanosť) uskutočnenia zdaniteľných obchodov, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k vynaloženiu výdavkov skutočne na jeho strane došlo. Ak totiž daňovník reálne nepreukáže uskutočnenie zdaniteľného plnenia, je vecou jeho podnikateľského rizika, aby znášal dôsledky tohto konania. Pri uzatváraní obchodov si mal dostatočne zistiť a overiť dôveryhodnosť svojho zmluvného partnera, inak sa vystavuje riziku neuznania takýchto výdavkov za daňové výdavky zo strany daňových orgánov (z rozsudku Najvyššieho súdu SR 8Sžf/9/2012). Tiež poukázal na judikatúru súdneho dvora týkajúcu sa výkladu záväzných dokumentov EÚ v oblasti spoločného systému DPH (napr. rozsudok vo veci C-80/11 z 21.06.2012 - Mahagäben a Dávid, rozsudok vo veci C - 285/11 z 06.12.2012 - Bonik, rozsudok vo veci C-18/13 z 13.02.2014 - Maks Pen), na ktorú poukazovali účastníci konania. Právo zdaniteľných osôb odpočítať DPH zaplatenú na vstupe z nadobudnutých tovarov alebo prijatých služieb dodaných (poskytnutých) inou zdaniteľnou osobou predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH, ktorý bol premietnutý do vnútroštátnej právnej úpravy vykonanej predovšetkým zákonom o DPH. Daňové orgány členských štátov EÚ sú však oprávnené nepriznať uplatnené právo na odpočítanie dane, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Tak je tomu v prípade, ak sa na podvodnom konaní vedome podieľa samotná zdaniteľná osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane, alebo ak vie alebo s ohľadom na všetky okolnosti má vedieť, že sa kúpou tovaru alebo prijatím služby zúčastňuje na plnení, ktoré bolo súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH. Zdaniteľná osoba sa na účely smernice 2006/112 považuje za účastníka na takomto podvode bez ohľadu na to, či má alebo nemá prospech z opätovného predaja tovaru alebo poskytnutia služieb v rámci jej uskutočnených zdaniteľných plnení na výstupe. Právo na odpočítanie dane teda možno zamietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa nadobudnutím tovaru alebo prijatím služieb zúčastňuje na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní (porovnaj napr. rozhodnutia vo veciach C-354/03 Optigen Ltd, C-353/03 Fulcrum Electronics Ltd, C-

Krajský súd ďalej konštatoval, že z judikatúry súdneho dvora tiež vyplýva, že zdaniteľná osoba si nemôže odpočítať DPH, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom (napr. preto, že títo nedisponovali potrebnými zamestnancami, hmotnými prostriedkami a aktívami, že náklady na poskytnutie plnenia neboli zaznamenané v ich účtovníctve a totožnosť osôb, ktoré podpísali niektoré dokumenty ako dodávatelia, sa ukázala ako nejasná), avšak znovu až za súčasného splnenia dvoch podmienok, a to, že táto skutočnosť predstavuje podvodné konanie a že vzhľadom na objektívne skutočnosti doložené daňovými úradmi zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou podvodu, pričom prislúcha vnútroštátnemu súdu tieto skutočnosti overiť. Nie je však v rozpore s právom EÚ požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (napr. C-409/04 Teleos a i., C-499/10 Vlaamse Oliemaatschappij, tiež C-439/04, C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling).

Krajský súd uviedol, že podľa záverov správcu dane bolo preukázané, že obchody deklarované žalobkyňou ako zdaniteľné plnenia, z ktorých jej mal vzniknúť nárok na odpočítanie DPH, neprebehli tak, ako vyplývalo z predložených daňových dokladov. Žalobkyňa podľa daňových orgánov neunesla dôkazné bremeno na preukázanie prijatia vyššie opísaných dodávok mäsa a mäsových výrobkov od dodávateľov deklarovaných vo faktúrach. Vzhľadom na žalobné dôvody a najmä vyššie uvedenú judikatúru posudzoval krajský súd predovšetkým otázku, či na základe na objektívnych skutočnosti zistených v daňovom konaní bolo možné urobiť spoľahlivý záver o tom, že žalobkyňa ako zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že posudzované plnenia zakladajúce právo na odpočet dane boli súčasťou podvodného zneužitia práva. Dospel k záveru, že žalobkyňa musela vzhľadom na všetky okolnosti vedieť, že predmetné plnenia sú súčasťou zneužitia práva v dodávateľskom reťazci a ak si aj svojej účasti v reťazci nebola vedomá, mala pri rozumnej miere opatrnosti prijať také opatrenia, ktoré by jej účasť na podvodnom konaní vylúčili, resp. by jej predišli.

Podľa názoru krajského súdu už len skutočnosť, že dodávky mäsa i dodávateľské spoločnosti pre žalobkyňu dlhú dobu zabezpečoval P. N., ktorý za „dodávateľské“ firmy nosil doklady potrebné pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane (vrátane občianskych preukazov štatutárnych zástupcov), hoci podľa údajov o obchodnom registri nebol osobou oprávnenou konať za tieto subjekty a ani k tomu nebol splnomocnený, nemožno považovať v bežnom obchodnom styku za obvyklú. Znalosť obchodných partnerov nepochybne nie je nadštandardnou požiadavkou správcu dane, ale základným predpokladom riadneho obchodného styku. Podľa krajského súdu možno len súhlasiť so žalovaným v tom, že výber dôveryhodných obchodných partnerov je primárnou záležitosťou daňového subjektu, ktorý je zodpovedný za dôsledky svojich rozhodnutí. Žalobkyňa si svojich dodávateľov uvedených na faktúrach nijako nepreverila, nevedela ani hodnoverne vysvetliť, prečo vstupovala do zmluvných vzťahov s neznámymi spoločnosťami, ktoré jej ako dodávateľov zabezpečil P. N.. Takéto počínanie sa podľa krajského súdu nevyznačuje obozretnosťou a potrebnou opatrnosťou, ktorú možno od podnikateľa očakávať, aby sa vyhol začleneniu do podvodných dodávateľských reťazcov v súvislosti s fungovaním systému DPH. Za podstatné v tomto smere považoval krajský súd zistenie správcu dane, že v prípade, ak sa niektorá dodávateľská firma stala problémovou, keď u nej napr. začala daňová kontrola, ihneď ju pán N. nahradil inou (ďalšou) firmou, ktorej pozadie žalobkyňa takisto nepoznala. Pritom konatelia spoločností MARKT, s.r.o., MACADY SK, s.r.o., PERRO, s.r.o. a NEXT+, s.r.o., ktoré mali tovar nadobudnúť od spoločnosti Jatky Moravský Krumlov, spol. s.r.o. a dodať ho buď priamo žalobkyňi alebo jej dodávateľom, nepotvrdili resp. popreli vystavenie faktúr na dodávky mäsa a dokonca aj akýkoľvek obchodný styk so žalobkyňou. Naopak zástupcovia skutočného dodávateľa tovaru (Jatky Moravský Krumlov, spol. s.r.o.) potvrdili, že ich šoféri vozili tovar priamo do prevádzkarne žalobkyne, kde preberali hotovosť, neodovzdávali však žalobkyňi (jej zamestnancom) žiadne doklady, v ktorých by figurovali žalobkyňou deklarované dodávateľské firmy.

Krajský súd ďalej uviedol, že žalobkyňa počas daňovej kontroly ani v následnom vyrubovacom konaní

nepreukázala, že tovar dodali na faktúrach označení dodávateľa, a preto možno skutkové zistenia daňových orgánov považovať za vecne správne. Podľa názoru krajského súdu daňové orgány preukázali, že cieľom deklarovaných plnení na základe vyhotovených faktúr a podporných dokladov bolo získanie daňovej výhody pre podnikateľské subjekty zapojené do reťazca. Vo všetkých posudzovaných prípadoch mala podľa zistení správcu dane tovar doviezť do tuzemska z Českej republiky ako tzv. intrakomunitárnu dodávku s oslobodením od dane spoločnosť, ktorá si pri dovoze tovaru nespĺnila daňovú povinnosť. Táto spoločnosť (MARKT, s.r.o., MACADY SK, s.r.o., PERRO, s.r.o. a NEXT+, s.r.o.) potom tovar fakturovala žalobkyni alebo jej dodávateľom, avšak už s DPH, ktorú si žalobkyňa (resp. aj subjekty v reťazci stojace medzi ňou a deklarovaným dovozcom tovaru) odpočítala, v dôsledku čoho bol tovar nadobudnutý z ČR lacnejší o DPH.

Zo zistených skutočností podľa krajského súdu vyplývalo, že tovar existoval, tento žalobkyňa odoberala od českého dodávateľa Jatky Moravský Krumlov, spol. s.r.o. (prvá spoločnosť v reťazci), avšak fakturačnými obchodnými partnermi boli iné subjekty. Fakturačný tok tovaru sa teda nezhodoval s reálnym tokom obchodovania s tovarom dodaným na územie SR. Skutkové zistenia nasvedčujú tomu, že dôvodom, pre ktorý sa vytvoril takýto komplikovaný fakturačný tok tovaru, bolo zneužitie systému DPH. V prípade totožnosti fakturačného a reálneho toku tovaru by žalobkyňa ako nadobúdateľ tovaru z iného členského štátu nemohla uplatniť právo na odpočítanie dane podľa § 51 ods. 1 písm. a/ v nadväznosti na § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, ale musela by postupovať podľa § 49 ods. 2 písm. c/ citovaného zákona, čo znamená, že ako platiteľ by mohla odpočítať daň z tovarov v tom prípade, ak by tovar zdaniila pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 citovaného zákona (t. j. vykonala by tzv. „samozdanenie“ - uplatnenie slovenskej dane z pridanej hodnoty na cenu uvedenú na českej faktúre, túto by si zároveň odpočítala, teda finančný efekt zo samozdanenia a odpočítania by bol nulový).

Krajský súd mal za to, že žalobkyňa bola posledným článkom v reťazci subjektov, v ktorom bol zneužitý systém DPH, keď bol s jej vedomím vytvorený umelý mechanizmus obchodovania, do ktorého boli zapojené osoby bez akéhokoľvek právneho vedomia a ekonomicko-sociálneho zázemia (subjekty, ktoré boli prvé v dodávateľskom reťazci na území SR), vystupujúce aj v úlohe dodávateľov pre EUROCOOP spotrebné družstvo, za účelom odpočítania dane z tovaru nadobudnutého v tuzemsku. Daňové orgány pri vyhodnotení skutkového stavu podľa krajského súdu správne poukázali na zneužitie práva v zmysle rozhodnutia súdneho dvora vo veci C-255/02 Halifax, podľa ktorého „... ak platiteľ alebo skupina vzájomne prepojených platiteľov dane vykoná viac plnení, ktoré ako celok vytvoria umelú situáciu, ktorej jediným cieľom je vytvoriť podmienky potrebné na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe, na takéto plnenia sa nesmie prihliadať“ (odsek 66), resp. „... uplatňovanie právnej úpravy Spoločenstva totiž nemôže byť rozšírené tak, aby zakrývalo zneužívanie zo strany podnikateľov, teda plnenia, ktoré nie sú vykonávané v rámci bežných obchodných transakcií, ale iba s cieľom získať zneužitím výhody stanovené právom Spoločenstva“ (odsek 69). Keďže nebola preukázaná reálna existencia a dodanie tovaru všetkými zúčastnenými subjektmi v reťazci, dodávateľovi žalobkyne nevznikla povinnosť platiť daň v zmysle § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH, ale v zmysle § 71 ods. 6 zákona o DPH, t. j. uvedením na faktúre. Žalobkyni nevznikol nárok na odpočet dane, pretože DPH zaplatila svojim deklarovaným dodávateľom len z titulu vystavených faktúr.

O trovách konania krajský súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 OSP a účastníkom nepriznal právo na náhradu trov konania, nakoľko žalobkyňa vo veci úspech nemala a žalovanému v systéme správneho súdnictva právo na náhradu trov konania zásadne neprináleží.

Proti tomuto rozsudku krajského súdu podala žalobkyňa v zákonnej lehote odvolanie a žiadala, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na nové konanie a rozhodnutie. S poukazom na ustálenú judikatúru najvyššieho súdu, Ústavného súdu Slovenskej republiky a Súdneho dvora Európskej únie ohľadom posudzovania splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane uviedla, že uniesla dôkazné bremeno na preukázanie prijatia predmetných dodávok mäsa a mäsových výrobkov od dodávateľov deklarovaných na sporných faktúrach. Uviedla, že si uplatnila odpočet DPH z dodávateľských faktúr, ktoré boli riadnymi daňovými dokladmi v zmysle § 71 zákona o DPH, za

dodávky tovarov preukazne zaplatila a dodané tovary použila na svoje zdaniteľné plnenia v rámci svojho podnikania. Mala za to, že na daňový subjekt nie je možné prenášať zodpovednosť za preukazovanie skutočností v dodávateľskom reťazci. V zmysle § 45 ods. 2 písm. e/ Daňového poriadku znáša daňový subjekt dôkazné bremeno len ku skutočnostiam, ktoré sám tvrdí. Z toho podľa žalobkyne vyplýva, že nemá povinnosť preukazovať nákup a predaj tovaru v reťazci dodávateľov, nakoľko to nie je ani prakticky možné, keďže daňový subjekt (žalobkyňa) nemá prostriedky na preukázanie skutočností týkajúcich sa podnikateľskej činnosti iných subjektov, a preto z tohto dôvodu ani takýmito dôkazmi reálne disponovať nemôže. Poukázala, že podstatou ustálenej judikatúry ESD v obdobných veciach je záver, že odpočet DPH nemôže byť daňovému subjektu odmietnutý ani v prípade, ak sa v reťazci dodávateľov nachádzajú subjekty, ktoré sa dopustili podvodu vo vzťahu k DPH. ESD vo svojich rozhodnutiach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd C-353/03) a Bond House Systems Ltd (C-484/03) konštatoval, že uplatnenie nároku na odpočet dane na vstupe u osôb povinných k dani, ktorých plnenia boli v rámci reťazca poskytnuté s úmyslom dopustiť sa podvodu, alebo pokiaľ ich plnenia nasledovali v dodávateľskom reťazci, kedy tieto osoby o podvodnom konaní nevedeli, alebo nemohli vedieť, nemôže byť týmto osobám odopretý. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama osebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami.

Žalobkyňa zdôraznila, že správca dane nikdy nepreukázal, že žalobkyňa vedela alebo mohla vedieť o existencii podvodu vo vzťahu k DPH a že získanie daňovej výhody bolo primárnym cieľom celého obchodu. Uvádzala, že postup obchodovania podrobne popísaný v priebehu celého konania sa podstatným spôsobom líši od typického podvodu s DPH, ktorý spočíva v dodávkach tovaru za neprimerane vysoké ceny, prípadne dodávkach tovaru medzi spriaznenými subjektmi navzájom bez reálneho uskutočnenia plnenia. Žalobkyňa má za to, že v skúmanom prípade tovar nespochybniteľne nadobudla a preukázateľne ho využila v rámci svojej podnikateľskej činnosti na dodanie jednotlivým odberateľom. Žalobkyňa si riadne splnila všetky povinnosti, ktoré mu ukladá náš právny poriadok a právo Európskej únie a vzhľadom na osobitosti obchodu s mäsom a zaužívané obchodné zvyklosti nezanedbala ani potrebnú opatrnosť vo vzťahu k iným subjektom. Preto rozhodnutia daňových orgánov považovala za svojvoľné a v rozpore s platnými právnymi predpismi Slovenskej republiky.

Ďalej dôvodila, že samotné zistenie skutočnosti, že „vystavovatelia“ dotknutých daňových dokladov nepotvrdili alebo popreli ich vystavenie, teda spochybnili hodnovernosť žalobkyňou predložených daňových dokladov ako aj v nich zaznamenaných údajov o tovare, nemôže spochybňovať vierohodnosť tvrdení žalobkyne o výške výdavkov vychádzajúcich z týchto dokladov a deklarovanych v jej daňovom priznaní. Pre splnenie zákonných podmienok pre uznanie daňového výdavku a následne určenie správnej výšky základu dane podľa žalobkyne postačuje, ak daňovník deklaruje prijatie dodávky tovaru alebo služby len preukázaním daňového dokladu, ako je napr. faktúra alebo dodací list. Zastávala názor, že preukázala dodanie tovarov a služieb od dotknutých dodávateľov. Podľa žalobkyne je v jej prospech skutočnosť, že ako nepravdivé sa ukázali jej tvrdenia o tom, že šoféri disponovali pečiatkami jednotlivých dodávateľských firiem, čo v nej vyvolalo dojem, že sú jej zamestnancami alebo aspoň poverenými osobami.

Žalobkyňa ďalej uvádzala, že v daňovom konaní sa nepreukázala jej aktivita v rámci dotknutého reťazca firiem. Išlo o existujúci tovar, tento sa musel na trhu umiestniť, a to aj prostredníctvom žalobkyne, ktorá ho predávala v maloobchode konečným spotrebiteľom. Pre posúdenie, či žalobkyňa mala vedieť o svojej účasti v reťazci, v ktorom boli porušené daňové predpisy, je dôležité zistenie, či žalobkyňa mala alebo mohla prijať také opatrenia, ktoré by vylúčili podvodné konanie, resp. jej účasť na tomto konaní. Podľa žalobkyne by nárok na odpočet dane daný bol, ak by o zámere krátiť daň nevedela a ani vedieť nemohla, a to s prihliadnutím na všetky objektívne okolnosti. Zdôraznila, že nie je možné akceptovať jej absolútnu objektívnu zodpovednosť vo všetkom.

Záverom odvolania uviedla, že v jej prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý požíva právnu ochranu. Nestotožňovala sa s tvrdením, že znalosť svojich obchodných partnerov je základným predpokladom riadneho obchodného styku. Výber dôveryhodných obchodných partnerov je podľa

žalobkyne dôležitou, ale nie primárnou záležitosťou daňového subjektu, ktorý je zodpovedný za dôsledky svojich rozhodnutí v kontexte toho čoho uvádza krajský súd. Na základe uvedeného mala za to, že krajský súd nedostatočne zistil skutkový stav, ktorý navyše po právnej stránke nesprávne posúdil. Napadnutý rozsudok krajského súdu je podľa žalobkyne navyše nedostatočne odôvodnený, a preto nepreskúmateľný.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobkyne súhlasil s napadnutým rozsudkom Krajského súdu v Bratislave a s vysloveným právnym záverom sa stotožňoval, preto navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správne potvrdil.

Vo svojom vyjadrení žalovaný udával, že žalobca sa odvolával na jednotlivé rozsudky Najvyššieho súdu SR, rozsudky ESD a jednotlivé ustanovenia zákona o dani z pridanej hodnoty. Tak ako v odvolaní proti napadnutým rozhodnutiam i žalobe, taktiež v odvolaní proti rozsudku sa opisuje spôsob podnikania žalobcu, pričom uvedené nemá žiadnu spojitosť s dôvodmi neuznania odpočítania dane. Ďalej žalovaný poukázal, že pre splnenie zákonných podmienok pre uznanie daňového výdavku a následne určenie správnej výšky základu dane postačuje podľa žalobcu, ak daňovník deklaruje prijatie dodávky tovaru alebo služby len preukázaním daňového dokladu ako je napr. faktúra alebo dodací list. Daňové doklady musia na jednej strane jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia a na druhej strane je potrebné, aby bolo preukázané, že k prijatiu tovaru deklarovaného v daňovom doklade reálne došlo, a to v rámci dojednaných dodávok tovaroch a služieb jednotlivými dodávateľmi. Žalovaný vyzdvihoval, že s uvedeným tvrdením nemôže súhlasiť, pretože existencia faktúry alebo dodacieho listu ešte nemusí preukazovať reálnu existenciu tovaru, pretože faktúra môže byť vystavená na tovar alebo službu, ktoré neboli reálne dodané. V predmetnom prípade nebola spochybnená existencia tovaru, ale dôvodom neuznania odpočítania dane bola skutočnosť, že tovar nebol preukázateľne dodaný spoločnosťami uvedenými na faktúre ako dodávateľmi. Zároveň bolo preukázané, že skutočnými dodávateľmi boli Jatky Moravský Krumlov, ktorým bol tovar preplatený v hotovosti priamo pri zložení z nákladných áut. K tvrdeniu žalobcu v jeho prospech svedčí aj skutočnosť, že ako nepravdivé sa ukázali jeho tvrdenia o tom, že šoféri disponovali pečiatkami jednotlivých dodávateľských firiem, čo v nej vyvolalo dojem, že sú jej zamestnancami alebo aspoň poverenými osobami, žalovaný uviedol, že tieto tvrdenia boli jednoznačne vyvrátené zástupcami skutočného dodávateľa predmetného tovaru (Jatky Moravský Krumlov, s.r.o.).

Dňom 1. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok upravujúci v zmysle § 1 písm. a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho a rozhodujúceho v správnom súdnictve, a v zmysle § 1 písm. b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnictve.

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu prechádzalo v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP), keď deň vyhlásenia verejného rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk <. (§ 156 ods. 1, 3 OSP v spojení s § 211 ods. 2 OSP a § 246c ods. 1 veta prvá OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobkyne nemožno priznať úspech.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 OSP).

V prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená

rozhodnutím a postupom správneho orgánu a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti OSP (§ 247 ods. 1 OSP).

Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s obsahom a dôvodmi odvolania proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Bratislave, po preskúmaní odvolaním napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu, vychádzajúc z ustanovenia § 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku. Tieto závery spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním najvyšší súd stotožňuje v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne, a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty v prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku k námietkam žalobcu uvedených v odvolaní dopĺňa nasledovné:

Úlohou krajského súdu bolo preskúmať zákonnosť postupu a rozhodnutí žalovaného a posúdiť, či tento vo vzťahu k žalobkyni postupoval v súlade so zákonom, keď potvrdil rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu (správca dane), ktorými boli žalobkyni vyrubene rozdiely DPH za zdaňovacie obdobia november 2010, máj 2010, august 2009, marec 2011 (viď úvod tohto rozhodnutia).

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.

Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

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.

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.

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.

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.

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 ju bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

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.

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.

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.

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.

Po oboznámení sa s odvolacími námietkami žalobkyne odvolací súd ustálil, že krajský súd vo svojom rozhodnutí presvedčivo, logicky a v dostatočnom rozsahu vysvetlil, čo ho viedlo k prijatému záveru, z ktorých dôkazov vychádzal a akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov riadil.

Odvolací súd v prvom rade poukazuje na názor vyslovený v rozhodnutí pod sp. zn. 4Sžf/61/2016 zo dňa 08.11.2017 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. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov.

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 úvahe, 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.

Odvolací súd konštatuje, že bolo nesporne povinnosťou žalobkyne predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jej nároku na odpočítanie DPH. Aj podľa názoru odvolacieho súdu žalobkyňa vierohodným a nespochybniteľným spôsobom nepreukázala reálnosť deklarovaných obchodov so spoločnosťami MARKT, s.r.o., MACADY SK, s.r.o. a EUROCOOP, spotrebné družstvo v likvidácii, PERRO, s.r.o., ADRIA KOOP, s.r.o. a NEXT+, s.r.o. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužitelná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol

preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi.

Krajský súd jasným a zrozumiteľným spôsobom vysvetlil, prečo dospel k záveru, že žalobkyňa vzhľadom na všetky okolnosti musela vedieť, že predmetné plnenia sú súčasťou zneužitia práva v dodávateľskom reťazci. Ak to tak nebolo, aj podľa odvolacieho súdu bola žalobkyňa, práve vzhľadom na zistený a vyššie popísaný spôsob obchodovania, povinná prijať také opatrenia, ktoré by jej účasť na zneužití systému DPH vylúčili. Zabezpečovanie dodávok mäsa a mäsových výrobkov, ako aj dodávateľských spoločností, prostredníctvom P. N. a samotný proces tohto sprostredkovania, kedy P. N. disponoval potrebnými dokladmi dodávateľov žalobkyne, vrátane občianskych preukazov štatutárnych zástupcov, aj odvolací súd nepovažuje za bežný obchodný styk, ale za obchodný styk vykazujúci znaky účelovosti, ktorou v takom prípade nie je tvorba zisku, ale získanie daňovej výhody. Odvolací súd stotožňujúc sa s názorom krajského súdu konštatuje, že žalobkyňou deklarované obchodné transakcie sa reálne neuskutočnili, lebo vecné a časové podmienky na odpočítanie dane neboli splnené, čo je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH. Podľa názoru odvolacieho súdu krajský súd svoj správny záver odôvodnil dostatočným a zákonným spôsobom, keď dostatočne podrobne poukázal na jednotlivé zistenia správcu dane, ktorými správca dane síce nespochybnil existenciu tovaru (mäsa a mäsových výrobkov) a jeho skutočné dodanie žalobkyňi českým dodávateľom Jatky Moravský Krumlov, spol. s r.o., ako prvým článkom v dodávateľskom reťazci spoločností, ale spochybnil samotný fakturačný tok tovaru medzi ostatnými článkami dodávateľského reťazca.

Žalovaný ako odvolací správny orgán sa v rámci odvolacích konaní proti rozhodnutiam 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 správcom dane, podľa ktorého nebolo preukázané splnenie podmienok na odpočítanie dane. Preto aj odvolací súd zastáva názor, že rozhodnutia správnych orgánov spĺňajú všetky atribúty zákonnosti.

Najvyšší súd konštatuje, že žalobkyňa v odvolaní neuviedla 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 Bratislave. Rozsudok krajského súdu sa dostatočne podrobne zaoberá skutkovými zisteniami správneho orgánu a námietkami žalobcu. Odvolací súd sa preto v plnom rozsahu stotožňuje s dôvodmi prvostupňového rozsudku, ktoré zodpovedajú obsahu spisu a tieto dôvody si odvolací súd osvojuje ako svoje vlastné.

Keďže podľa názoru najvyššieho súdu krajský súd o otázkach, ktoré boli dôvodom podaného odvolania, nerozhodol svojvoľne a nezákonne a keďže najvyšší súd nezistil dôvod na zmenenie alebo zrušenie napadnutého rozsudku, považujúc jeho odôvodnenie za logické, jasné a zrozumiteľné a nezistil v tomto rozhodnutí žiaden rozpor so zákonom, rozsudok krajského súdu podľa § 219 ods. 1 a 2 OSP potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP tak, že neúspešnej žalobkyňi náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, žalovanému náhrada trov konania neprináleží zo zákona.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.