

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžf/96/2016
Identifikačné číslo spisu: 1015200116
Dátum vydania rozhodnutia: 17.04.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Hargaš
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1015200116.1

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. Peter Tóth, advokát, Bartoškova 7, Bratislava, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí správneho orgánu č. 1100302/1/448561/2014/5067, č. 1100302/1/448545/2014/5067, č. 1100302/1/448515/2014/5067 a č. 1100302/1/448524/2014/5067, všetky zo dňa 21. novembra 2014, konajúc o odvolaní žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/16,17,18,19/2015-81 zo dňa 30. marca 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/16,17,18,19/2015-81 zo dňa 30. marca 2016 p o t v r d z u j e .

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. 1100302/1/448561/2014/5067 zo dňa 21.11.2014, ktorým bolo na základe jej odvolania potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej aj ako „správca dane“) č. 9104406/5/725137/2014 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 január 2011 v sume 96 082,50 Eur,

č. 1100302/1/448545/2014/5067 zo dňa 21.11.2014, ktorým bolo na základe jej odvolania potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 9104406/5/725340/2014 zo dňa 24.02.2014, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobkyni rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie november 2011 v sume 76 561,75 Eur,

č. 1100302/1/448515/2014/5067 zo dňa 21.11.2014, ktorým bolo na základe jej odvolania potvrdené

rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 9104406/5/615138/2014 zo dňa 14.02.2014, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobkyni rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie január 2008 v sume 67 036,87 Eur,

č. 1100302/1/448524/2014/5067 zo dňa 21.11.2014, ktorým bolo na základe jej odvolania potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 9104406/5/615154/2014 zo dňa 14.02.2014, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobkyni rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie február 2008 v sume 54 947,45 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 súd preskúmal rozhodnutia týkajúce sa mesiacov január 2011 (konanie vedené pred krajským súdom pod sp. zn. 2S/16/15), november 2011 (konanie vedené pred krajským súdom pod sp. zn. 2S/17/15), január 2008 (konanie vedené pred krajským súdom pod sp. zn. 2S/18/15), február 2008 (konanie vedené pred krajským súdom pod sp. zn. 2S/19/15).

Kontrolou predložených dokladov správca dane zistil, že žalobkyňa si odpočítala DPH z prijatých faktúr za nákup mäsa a mäsových výrobkov v mesiaci január 2011 od dodávateľov PERRO, EUROCOOP, spotrebné družstvo v likvidácii a MACADY SK, s.r.o., v mesiaci november 2011 od spoločností NEXT+ s.r.o. a ADRIA KOOP s.r.o., v mesiaci január 2008 od spoločností GEWEX, s.r.o. a REAL KOMPLEX s.r.o., v mesiaci február 2008 od spoločností GEWEX, s.r.o. a REAL KOMPLEX s.r.o. Na základe výsledkov zistených daňovou kontrolou správca dane v uvedenom zdaňovacom období 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 správcou 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.

V zdaňovacom období január 2011 správca dane zistil, že žalobkyňa si odpočítala DPH z prijatých faktúra za nákup mäsa a mäsových výrobkov od spoločnosti PERRO s.r.o. Konateľ spoločnosti PERRO s.r.o., pán A. T., sa do Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9102404/5/1820003/12/Kusn zo dňa 18.07.2012, spísanej Daňovým úradom Bratislava, vyjadril, že nevedel, že je jediným konateľom a jediným spoločníkom tejto spoločnosti, nepodpisoval žiadne zmluvy o prevode obchodných podielov a v mene tejto spoločnosti neuskutočňoval žiadne obchody. Do zápisnice č. ČSV: PPZ-255/BOK-ST-2012 zo dňa 05.09.2012, spísanej Prezidiom Policajného zboru, Úradom boja proti organizovanej kriminalite, odbor Stred, oddelenie vyšetrovania, Banská Bystrica, sa vyjadril, že nevedel, že sa stal konateľom spoločnosti PERRO s.r.o., pamätal si, že niekedy v zime v roku 2010 bol u notára a pod nátlakom podpisoval nejaké dokumenty, ktorých obsah nepoznal. V zápisnici č. ČSV: PPZ-255/BOK-ST-2012 zo dňa 12.12.2012, spísanej Prezidiom Policajného zboru, Úradom boja proti organizovanej kriminalite, odbor Stred, oddelenie vyšetrovania, Banská Bystrica, sa pán I. T., ktorý bol jediným konateľom a jediným spoločníkom spoločnosti PERRO s.r.o. v období od 03.04.2009 do 08.12.2010, vyjadril, že spoločnosť PERRO s.r.o. sa zaoberala sprostredkovaním reklamy, výrobou letákov, reklamných spotov, reklamy a reklamných predmetov na rôzne akcie. Ďalej sa vyjadril, že nevedel, že táto spoločnosť dodávala tovar družstvu EUROCOOP a ani nepoznal O. R..

Žalobkyňa si odpočítala DPH z prijatých faktúr za nákup mäsa od dodávateľa EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii a tiež i od dodávateľa MACADY SK, s.r.o. V zápisnici č. ČSV: PPZ-577/NKA-FP-2012 zo dňa 28.05.2013, spísanej Prezidiom Policajného zboru, Úradom boja proti organizovanej kriminalite, odbor Stred, oddelenie vyšetrovania, Banská Bystrica, sa pán O. R., ktorý bol jediným konateľom a jediným spoločníkom spoločnosti MACADY SK, s.r.o. v období od 08.02.2008 do

16.12.2009, vyjadril, že nikdy nevystavoval účtovné doklady v mene tejto spoločnosti, účtovníctvo si viedol sám a spoločnosť MACADY SK, s.r.o. mala podnikateľské aktivity a to len stavebnú činnosť a sprostredkovanie. Aj napriek tomu, že bol konateľom spoločnosti takmer dva roky, nespomínal si na sídlo firmy v Trnave, pričom sídlo firmy bolo od začiatku iba na adresách v Bratislave. Od 16.12.2009 do 25.01.2011 bol konateľom spoločnosti MACADY SK, s.r.o. M., občan Rumunskej republiky, ktorý opakovane aj napriek prevzatým zásielkam správcu dane, doručeným na adresu trvalého pobytu v Rumunsku, nereagoval a neumožnil mu vykonať kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie rokov 2008 až 2011. Od 25.01.2011 sa stal konateľom tejto spoločnosti J. A. W., 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“. Podľa medzinárodných nákladných listov (CMR) bol tovar odoslaný a prepravený spoločnosťou Jatky Moravský Krumlov, spol. s.r.o. a vykladaný v sídle spoločnosti PERRO s.r.o., pričom podľa Objednávok pre veľkoodber na deň vystavený spoločnosťou Jatky Moravský Krumlov, spol. s.r.o. si tovar preberali aj iní odberatelia.

V zdaňovacom období november 2011 správca dane zistil, že žalobkyňa si odpočítala DPH z prijatých faktúra za nákup mäsa a mäsových výrobkov od dodávateľa NEXT+ s.r.o.. Konateľ spoločnosti NEXT+ s.r.o., pán A. T., sa do Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9102404/5/1820026/12/Kusn zo dňa 18.07.2012, spísanej Daňovým úradom Bratislava, vyjadril, že nevedel, že je jediným konateľom a jediným spoločníkom tejto spoločnosti, nepodpisoval žiadne zmluvy o prevode obchodných podielov a v mene tejto spoločnosti neuskutočňoval žiadne obchody. V zápisnici č. ČSV: PPZ-255/BOK-ST-2012 zo dňa 05.09.2012, spísanej Prezidiom Policajného zboru, Úradom boja proti organizovanej kriminalite, odbor Stred, oddelenie vyšetrovania, Banská Bystrica, sa pán A. T. vyjadril, že nevedel, že sa stal konateľom spoločnosti NEXT+ s.r.o., pamätal si, že niekedy v zime v roku 2010 bol u notára a pod nátlakom podpisoval nejaké dokumenty, ktorých obsah nepoznal. Od podpisu u notára s jeho občianskym preukazom určitú dobu disponovala iná osoba. V tomto zdaňovacom období si žalobkyňa odpočítala DPH i z prijatých faktúr za nákup mäsa od dodávateľa ADRIA KOOP s.r.o. Konateľka spoločnosti ADRIA KOOP s.r.o., I. U., sa do Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9211401/5/3704933/2012/Lev zo dňa 12.12.2012 vyjadrila, že v období jún až december 2011 si nepamätá, či niekoho splnomocnila zastupovaním spoločnosti a že obchody realizuje osobne. Ďalej uviedla, že obchody boli uzatvárané ústnou dohodou, nikoho nepoverovala podpisovaním zmlúv ani žiadne zmluvy nepodpisovala. Dodávateľmi boli EUROCOOP Malacky, D. T. a I. U. a odberateľmi bola aj žalobkyňa. Za dodávateľov komunikovala s pán R.. Na otázku zamestnancov správcu dane, či pozná spoločnosť Jatky Moravský Krumlov, spol. s.r.o. odpovedala, že o nej počula, ale nejednala s nikým, kto by túto spoločnosť zastupoval a ani nebola v jej sídle. Podľa medzinárodných nákladných listov (CMR) bol tovar odoslaný a prepravený spoločnosťou Jatky Moravský Krumlov, spol. s.r.o. a vykladaný v sídle spoločnosti NEXT+ s.r.o., pričom podľa Objednávok pre veľkoodber na deň vystavený spoločnosťou Jatky Moravský Krumlov, spol. s.r.o. si tovar preberali aj iní odberatelia.

V zdaňovacom období január 2008 správca dane zistil, že žalobkyňa si odpočítala DPH z prijatých faktúra za nákup mäsa a mäsových výrobkov od dodávateľa GEWEX, s.r.o. Z úradného záznamu č. 9102401/5/846908/2012/Jak vyplýva, že dňa 11.06.2012 vykonal správca dane miestne zisťovanie za účelom preverenia sídla spoločnosti GEWEX, s.r.o., ktorým bolo zistené, že na adrese sídla uvedenej v obchodnom registri táto spoločnosť nesídlí, neodoberá vodu, elektrinu, plyn a nie sú tu preukázateľne žiadne priestory na preberanie a manipuláciu s dodávkami mäsa. Správca dane sa opakovane neúspešne snažil predvolať konateľa spoločnosti GEWEX, s.r.o. na výsluch svedka, ale oznámenia sa vrátili s poznámkou „zásielka neprevzatá v odbernej lehote“. Zároveň požiadal o medzinárodnú výmenu informácií dňa 20.06.2012 a 24.09.2012 za účelom uskutočnenia vypočutia konateľa spoločnosti GEWEX, s.r.o. Vykonaným preverovaním bolo preukázané, že k deklarovanej dodaniu tovaru spoločnosťou GEWEX, s.r.o. nedošlo. Ďalej si žalobkyňa v tomto zdaňovacom období odpočítala DPH i z prijatých faktúr za nákup mäsa a mäsových výrobkov od dodávateľa REAL KOMPLEX s.r.o. Dňa 23.05.2012 sa za spolupráce príslušníkov policajného zboru zabezpečila prítomnosť konateľa spoločnosti REAL KOMPLEX s.r.o. na ústnom pojednávaní, ktorý do zápisnice č. 9400401/5/496168/2012 zo dňa 23.05.2012 uviedol, že bol oslovený v Šali neznámymi ľuďmi a na druhý deň im u notára podpísal nejaké

papiere, ktoré si neprečítal. Nevystavoval ani nepodpisoval žiadne účtovné doklady a nemal vedomosť o spolupráci s dodávateľom Jatky Moravský Krumlov, spol. s.r.o. a ani sa nezúčastňoval na vykládke mäsa. Dňa 31.05.2012 požiadal Daňový úrad Nitra o medzinárodnú výmenu informácií za účelom preverenia, či dodávateľ Jatky Moravský Krumlov, spol. s.r.o. intrakomunitárne dodal mäso. V odpovedi zo dňa 06.09.2012 bolo potvrdené dodanie mäsa len za zdaňovacie obdobie 1. a 2. štvrtrok 2009, ale za zdaňovacie obdobie január 2008 až december 2008 sa dodanie mäsa dodávateľom Jatky Moravský Krumlov, spol. s.r.o. nepotvrdilo, pričom za toto obdobie ani neboli zaslané kópie dodávateľských faktúr pre odberateľa REAL KOMPLEX s.r.o. Podľa medzinárodných nákladných listov (CMR) bol tovar odoslaný a prepravený spoločnosťou Jatky Moravský Krumlov, spol. s.r.o. a vykladaný v sídle spoločnosti REAL KOMPLEX s.r.o., pričom podľa Objednávok pre veľkoodber na deň vystavený spoločnosťou Jatky Moravský Krumlov, spol. s.r.o. si tovar preberali aj iní odberatelia.

V zdaňovacom období február 2008 správca dane zistil, že žalobkyňa si odpočítala DPH z prijatých faktúra za nákup mäsa a mäsových výrobkov od dodávateľa GEWEX s.r.o. Z úradného záznamu č. 9102401/5/846908/2012/Jak vyplýva, že dňa 11.06.2012 vykonal správca dane miestne zisťovanie za účelom preverenia sídla spoločnosti GEWEX, s.r.o., ktorým bolo zistené, že na adrese sídla uvedenej v obchodnom registri táto spoločnosť nesídlí, neodoberá vodu, elektrinu, plyn a nie sú tu preukázateľne žiadne priestory na preberanie a manipuláciu s dodávkami mäsa. Správca dane sa opakovane neúspešne snažil predvolať konateľa spoločnosti GEWEX, s.r.o. na výsluch svedka, ale oznámenia sa vrátili s poznámkou „zásielka neprevzatá v odbernej lehote“. Zároveň požiadal o medzinárodnú výmenu informácií dňa 20.06.2012 a 24.09.2012 za účelom uskutočnenia vypočítania konateľa spoločnosti GEWEX, s.r.o. Vykonaným preverovaním bolo preukázané, že k deklarovanej dodaniu tovaru spoločnosťou GEWEX, s.r.o. nedošlo. Žalobkyňa si tiež odpočítala DPH z prijatých faktúr za nákup mäsa a mäsových výrobkov od dodávateľa REAL KOMPLEX s.r.o. Dňa 23.05.2012 sa za spolupráce príslušníkov policajného zboru zabezpečila prítomnosť konateľa spoločnosti REAL KOMPLEX s.r.o. na ústnom pojednávaní, ktorý do zápisnice č. 9400401/5/496168/2012 zo dňa 23.05.2012 uviedol, že bol oslovený v Šali neznámymi ľuďmi a na druhý deň im u notára podpísal nejaké papiere, ktoré si neprečítal. Nevystavoval ani nepodpisoval žiadne účtovné doklady a nemal vedomosť o spolupráci s dodávateľom Jatky Moravský Krumlov, spol. s.r.o. a ani sa nezúčastňoval na vykládke mäsa. Dňa 31.05.2012 požiadal Daňový úrad Nitra o medzinárodnú výmenu informácií za účelom preverenia, či dodávateľ Jatky Moravský Krumlov, spol. s.r.o. intrakomunitárne dodal mäso. V odpovedi zo dňa 06.09.2012 bolo potvrdené dodanie mäsa len za zdaňovacie obdobie 1. a 2. štvrtrok 2009, ale za zdaňovacie obdobie január 2008 až december 2008 sa dodanie mäsa dodávateľom Jatky Moravský Krumlov, spol. s.r.o. nepotvrdilo, pričom za toto obdobie ani neboli zaslané kópie dodávateľských faktúr pre odberateľa REAL KOMPLEX s.r.o. Podľa medzinárodných nákladných listov (CMR) bol tovar odoslaný a prepravený spoločnosťou Jatky Moravský Krumlov, spol. s.r.o. a vykladaný v sídle spoločnosti REAL KOMPLEX s.r.o., pričom podľa Objednávok pre veľkoodber na deň vystavený spoločnosťou Jatky Moravský Krumlov, spol. s.r.o. si tovar preberali aj iní odberatelia.

Krajský súd vo všetkých preskúmaných prípadoch konštatoval, že na základe výsledkov zistených daňovou kontrolou správca dane za zdaňovacie obdobie január 2011 (rozdiel dane v sume 96 082,50 Eur), za zdaňovacie obdobie november 2011 (rozdiel dane v sume 76 561,75 Eur.), za zdaňovacie obdobie január 2008 (rozdiel dane v sume 67 036,87 Eur) a za obdobie február 2008 (rozdiel dane v sume 54 947,45 Eur) rozhodnutia správcu dane a žalovaného, na základe ktorých neuznali žalobkyni odpočítanie DPH z faktúr za dodávky mäsa od deklarovanej spoločnosti bol správny, nakoľko žalobkyňa v daňovom konaní neunesla dôkazné bremeno a nepreukázala, že jej vzniklo právo na odpočítanie dane z uvedených faktúr. 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. Zákonodarcu požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočítanie uplatňuje, preukázal, že splnil podmienky, ktoré pre nárok na odpočítanie zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje právo na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný sám preukázať, že zdaniteľný obchod bol uskutočnený. Dodanie tovaru, na základe ktorého vznikla daňová povinnosť, je základnou podmienkou uplatnenia odpočtu. Z dôvodu akceptovania odpočítania dane je platiteľ zaťažený dôkazným bremenom preukázateľnosti, že pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť nielen po

formálnej stránke (vystavenými dokladmi), ale aj obsahovej. Nestačí len formálne deklarovať dodanie tovaru faktúrou, ale je potrebné preukázať aj vecné naplnenie. Samotná faktúra nie je relevantným dôkazom o tom, že daňový subjekt skutočne kúpil tovar, pri ktorom vznikla daňová povinnosť a prešlo naň dispozičné právo.

Ustanovenie § 49 ods. 2 zákona o DPH určuje podmienky, za akých si daňový subjekt môže odpočítať daň, pričom základná podmienka je, aby išlo o tovar, ktorý bol dodaný platiteľom dane uvedeným na faktúre. Správca dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatneného nároku na odpočítanie dane správne vychádza nielen z daňových dokladov predložených žalobkyňou, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom nechýba materiálny podklad. Žalovaný a tiež správca dane vo svojich rozhodnutiach tvrdili, ako uviedol krajský súd, že v konaní (daňovou kontrolou) bolo preukázané, že obchody deklarované žalobkyňou ako titul na zdaniteľné plnenia, z ktorých mu vznikol nárok na odpočítanie DPH, neprebegli spôsobom tvrdným žalobkyňou a žalobkyňa nepreukázala ich reálnosť, pretože nepredložila dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia, neunesol dôkazné bremeno, keď sa mu právne relevantným spôsobom nepodarilo preukázať prijatie zdaniteľných obchodov deklarovaných vo faktúrach od dodávateľa, ktorých vierohodnosť a pravdivosť bola správcom dane spochybnená. V danej súvislosti krajský súd poukázal na početnú judikatúru Súdneho dvora EÚ zaoberajúcu sa výkladom záväzných dokumentov EÚ v oblasti spoločného systému DPH (rozsudok vo veci C-80/11 z 21.06.2012 - Mahagében 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,...). Vyplyva z nej, že právo zdaniteľných osôb odpočítať DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo už zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie. Ako Súdny dvor opakovane zdôraznil, právo na odpočítanie dane uvedené v článku 167 a nasl. Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Predovšetkým sa toto právo uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe. Na odpočítanie je potrebné, aby dotknutá osoba bola jednak zdaniteľnou osobou v zmysle tejto smernice a jednak, aby zdaniteľná osoba využívala uvedené tovary a služby zakladajúce toto právo na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení, a že na vstupe musia byť tieto tovary a služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou. Ak sú tieto podmienky splnené, právo na odpočítanie dane nemôže byť v zásade zamietnuté.

Ako ďalej uviedol krajský súd vnútroštátnym orgánom a súdom prináleží zamietnuť priznanie práva na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Tak je to v prípade, ak daňový podvod spácha samotná zdaniteľná osoba, ako aj v prípade, ak zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že svojou kúpou sa zúčastnila na plnení, ktoré bolo súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH. Zdaniteľná osoba sa totiž musí na účely smernice 2006/112 považovať za účastníka na tomto podvode, a to bez ohľadu na otázku, či má alebo nemá prospech z opätovného predaja tovaru alebo poskytnutia služieb v rámci jej uskutočnených zdaniteľných plnení na výstupe. Právo na odpočítanie dane tak možno zdaniteľnej osobe 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 týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní 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 alebo týchto služieb.

Krajský súd uviedol, že z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplyva, že zdaniteľná osoba si nemôže odpočítať DPH, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom v prípade, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, no 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 až za súčasného splnenia dvoch podmienok, a to, že táto skutočnosť predstavuje podvodné konanie, a ak sa preukáže, že vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené daňovými úradmi zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou podvodu, pričom prislúcha

vnútroštátnemu súdu túto skutočnosť overiť.

Krajský súd tiež odôvodnení svojho rozsudku konštatoval, že pokiaľ by sa v konaní preukázalo, že zdaniteľné obchody neprebehli vôbec, že plnenia deklarované v dôkazoch produkovaných žalobkyňou sa u neho nenachádzajú, resp. preukazne nezanechali žiadnu stopu svojej existencie, proste mu neboli nikdy dodané, potom by bolo namieste konštatovať, že žalobkyňa bola súčasťou skupiny vzájomne prepojených platiteľov dane, pričom títo vykonali viac súvisiacich plnení, ktoré ako celok vytvorili umelú situáciu, ktorej jediným cieľom bolo vytvoriť podmienky potrebné na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe. Vtedy by na takéto plnenia daňové orgány neprihliadali a žalobkyňa by bolo možné odprieť vrátenie príslušnej DPH na vstupe. Pokiaľ by sa v konaní preukázalo, že zdaniteľné obchody síce prebehli, avšak žalobkyňa bola pritom súčasťou reťazca firiem, v ktorom sa vyskytol daňový podvod, resp. jedna z osôb poskytujúcich zdaniteľné plnenia (alebo viaceré osoby) z reťazca, ktorá vystavila faktúru, sa dopustila nezákonnosti, v takom prípade mohli daňové orgány zamietnuť právo odpočítať hodnotu splatnej alebo zaplatenej DPH, avšak len za predpokladu, že tieto orgány objektívne preukázali, že žalobkyňa vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. V súvislosti s týmto tvrdením krajský súd poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-80/11 z 21.06.2012 - Mahagében a Dávid, čl. 50.

Krajský súd venoval pozornosť aj spornej otázke týkajúcej sa dôkazného bremena v daňovom konaní, z daňového poriadku vyplýva, že vykonanie dokazovania je primerane rozložené medzi daňovníka a správcu dane. V prípade, že správca dane vykonaným dokazovaním preukáže daňovníkovi, že tovar skutočne nemohol dodať na faktúrach uvedený dodávateľ daňovníka, je povinnosťou daňovníka preukázať, že jeho závery sú nesprávne, alebo označiť skutočného dodávateľa na základe nových dôkazov. Ak daňovník skutočného dodávateľa neoznačí, alebo správcovi dane nenavrhne alebo nepredloží nové dôkazy alebo neoznami inú osobu, ktorá by mohla byť skutočným dodávateľom tovaru alebo služby, potom musí niesť dôsledok toho svojho konania, že riadne nepreukázal správcovi dane dodanie tovaru alebo služby v súlade so zákonom. V súvislosti s týmto tvrdením uviedol krajský súd judikatúru Najvyššieho súdu SR (napr. 5Sž-o-KS 29/2005, 5Sžf/97/2009, 8Sžf/51/2010 alebo 8Sžf/9/2012), z ktorej vyplýva, že v prípade, kedy správca dane spochybnil realnosť (preukázanosť) uskutočnenia zdaniteľných obchodov, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k vynaloženiu výdavkov skutočne na jeho strane došlo.

Ďalej krajský súd uviedol, že už samotné zistenie skutočnosti, že „vystavovatelia“ dotknutých daňových dokladov nepotvrdili alebo dokonca popreli ich vystavenie, teda spochybnili hodnovernosť žalobkyňou predložených daňových dokladov ako aj v nich zaznamenaných údajov o tovare, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobkyne o výške výdavkov vychádzajúcich z týchto dokladov a deklarovanych v jeho daňovom priznaní. Na strane žalobkyne v postavení daňového subjektu v danom okamihu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej výšky jeho výdavkov, lebo žalobkyňa je zaťažená dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní (najmä výšku príjmov, výšku výdavkov a výšku dane). Pre splnenie zákonných podmienok pre uznanie daňového výdavku a následne určenie správnej výšky základu dane nepostačuje, 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 deklarovaneho v daňovom doklade reálne aj došlo a to v rámci dojednaných dodávok tovarov a služieb jednotlivými dodávateľmi. Pokiaľ nie sú splnené tieto hmotnoprávne podmienky, nie je možné konštatovať, že daňový subjekt preukázal rozhodujúce skutočnosti, ktoré mali vplyv na správne určenie dane tak, ako bola uvedená v hlásení (daňovom priznaní).

Krajský súd dospel k záveru, že rozhodnutia daňových orgánov sú vecne správne. Naopak, v jej neprospech svedčila aj 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. Uvedené tvrdenia celkom jednoznačne vyvrátili zástupcovia skutočného

dodávateľa predmetného tovaru (Jatky Moravský Krumlov, spol. s.r.o.), ktorí potvrdili, že ich šoféri preberali hotovosť, avšak neodovzdávali žiadne doklady patriace žalobkyňou deklaroványm dodávateľským firmám.

K hypotetickej otázke, že ak by sa v konaní preukázalo, že zdaniteľné obchody síce prebehli a žalobkyňa by bola len súčasťou reťazca firiem, v ktorom sa vyskytol daňový podvod, alebo sa dopustila nezákonnosti, krajský súd uviedol, že je potrebné poukázať na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-80/11 z 21.06.2012 - Mahagében a Dávid, čl. 50, z ktorého vyplýva, že nemožno zdaniteľnej osobe zamietnuť právo odpočítať hodnotu splatnej alebo zaplatenej dane za služby, ktoré jej boli poskytnuté, z hodnoty DPH z dôvodu, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tieto služby alebo jeden z jej poskytovateľov, sa dopustila nezákonnosti a bez toho, aby tento orgán objektívne preukázal, že samotná dotknutá zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. Európsky súdny dvor 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. (3 Sžf 1/2010 zo dňa 19.08.2010). V rozhodnutí vo veci Kittel (C-439/04) bola táto zásada spresnená tak, že vo vzťahu k nedbanlivosti a úmyslu je Európsky súdny dvor tohto názoru, že osobe povinnej k dani, ktorá vedela alebo musela vedieť, že prijatím určitého plnenia sa bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom v oblasti dane z pridanej hodnoty, môže byť uplatnenie nároku na odpočet dane odopreté.

Záverom krajský súd zdôraznil, že základným predpokladom pre riadne fungovanie podnikateľa je aj to, že tento musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu svojej podnikateľskej činnosti, ale musí mať vedomosti aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí, a to v rozsahu relevantnom pre preukázanie spolupráce. Ak takéto vedomosti podnikateľovi preukázateľne chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 3 ods. 3, daňového poriadku oprávnené. Krajský súd sa stotožnil so žalovaným v tvrdení, že znalosť svojich obchodných partnerov nie je nadštandardnou požiadavkou správcu dane, ale základným predpokladom riadneho obchodného styku. Výber dôveryhodných obchodných partnerov je primárnou záležitosťou daňového subjektu, ktorý je zodpovedný za dôsledky svojich rozhodnutí. Skutočnosť, že v predložených daňových dokladoch deklarované dodávky mäsa zrealizovala žalobkyňa s pánom R., ktorý za „dodávateľské“ firmy nosil potrebné doklady pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane, pričom však ale nebol osobou oprávnenou konať za uvedené subjekty. Túto skutočnosť si žalobkyňa nepreverila a navyše nevedela ani hodnoverne vysvetliť, prečo od pána R. preberala uvedené firmy ako dodávateľov. Za veľmi podstatné v tomto smere považoval krajský súd zistenie správcu dane, že v prípade, ak sa niektorá firma stala problémová, teda u nej začala napr. daňová kontrola, ihneď ju pán R. nahradil inou (ďalšou) firmou, ktorej pozadie žalobkyňa takisto nepoznala. Za nedôležitý nemožno považovať fakt ako uviedol krajský súd, že tok tovaru dodávaný žalobkyňou pred obdobím spolupráce s pánom R. a počas tejto spolupráce sa prakticky nezmenil, ale zmenil sa len tok faktúr, kedy medzi reálneho dodávateľa a žalobkyňu fakturačne vstúpili ďalšie fiktívne obchodujúce spoločnosti bez zjavného ekonomického účelu. Obchod, o ktorom svedčí len existencia formálnych dokladov, nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania. V takom prípade by sa dalo hovoriť o podieľaní sa na zneužití práva vyplývajúceho zo zásady neutrality DPH všetkými vyššie uvádzanými zúčastnenými článkami obchodného reťazca. Z uvedeného možno celkom jednoznačne vysloviť názor, že žalobkyňa mala vzhľadom na všetky okolnosti vedieť, že predmetné plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca.

Krajský súd žalobu podľa § 250j ods. 1 OSP zamietol. 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 ďalšie konanie. S poukazom na ustálenú judikatúru najvyššieho súdu, Ústavného súdu Slovenskej republiky a Súdneho dvora Európskej únie ohľadom posudzovania splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane uviedla, že uniesla dôkazné bremeno na preukázanie prijatia predmetných dodávok mäsa a mäsových výrobkov od dodávateľov deklarovanych 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 zdaniateľné 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. 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. Preto rozhodnutia daňových orgánov považovala za svojvoľné a v rozpore s platnými právnymi predpismi Slovenskej republiky ako aj s právom Európskej únie.

Ďalej dôvodila, že samotné zistenie skutočnosti, že „vystavovatelia“ dotknutých daňových dokladov nepotvrdili alebo popreli ich vystavenie, teda spochybnili hodnovernosť žalobkyňou predložených daňových dokladov, 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 šoféri disponovali pečiatkami jednotlivých dodávateľských spoločností, čo v nej vyvolalo dojem, že sú ich zamestnancami alebo poverenými osobami.

Mala za to, 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. 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.

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 predchádzalo 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 správnu 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 žalobkyňi postupoval v súlade so zákonom, keď potvrdil rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu (správcu dane), ktorými boli žalobkyňi vyrubene rozdiely DPH za zdaňovacie obdobia január 2011, november 2011, január 2008, február 2008 (viď úvod tohto rozhodnutia).

Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon 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 č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon 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 zákona č 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len „daňový poriadok“) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, 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 prieťahov 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 nepotvrďia 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 vykonávaným dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

Základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane je, aby sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo a aby boli splnené vecné a časové podmienky na odpočítanie dane v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje na obsah predloženého administratívneho spisu žalovaného, z ktorého vyplýva, že v daňovom konaní, pri výkone daňovej kontroly správcom dane, bolo vykonané rozsiahle dokazovanie dožiadaním na príslušné daňové orgány, výsluchom konateľa, predložením listín, preverovaním deklarovovaných dodávateľov a pod. Podmienky uvedené v § 49 a nasl. (odpočítanie dane) zákona č. 222/2004 Z. z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže zákon to neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužitelnosť, aby platiteľ dane, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil v zákone o DPH. Odpočet DPH si žalobkyňa uplatnila sama, preto musí byť schopná preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako ich deklarovala v daňovom priznaní alebo v zmysle predložených dokladov, ktoré preukazujú reálne uskutočnenie daňovej transakcie uvedenej na daňovom doklade (faktúra, doklady o úhrade a pod.) a to aj osobou uvedenou na týchto dokladoch, čo žalobkyňa nevedela listinami preukázať, i keď ju zaťažuje dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 zák. č. 563/12009 Z. z.

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 realitu deklarovovaných obchodov so spoločnosťami PERRO, s.r.o., EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii, MACADY SK, s.r.o., NEXT+, s.r.o. ADRIA KOOP, s.r.o., GEWEX, s.r.o. a REAL KOMPLEX 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 O.a R. a samotný proces tohto sprostredkovania, kedy O.. R. 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 žalobkyni 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.

Odvolací súd je toho názoru, že krajský súd riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonomnom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci. Procesnoprávny rámec predstavujú predovšetkým princípy riadneho a spravodlivého procesu (článok 46 a nasl. Ústavy SR a článok 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd), ktoré vylučujú ľubovôľu pri rozhodovaní, lebo povinnosťou správneho orgánu je presvedčivo a správne vyhodnotiť dôkazy a svoje rozhodnutie náležite odôvodniť. V tejto súvislosti súd dáva do pozornosti žalobcu, že v zmysle konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. rozsudok zo dňa 21.01.2009 vo veci veci García Ruiz proti Španielsku, rozsudok zo dňa 19.04.1994 vo veci Van de Hurk proti Holandsku) a Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. vo veciach vedených pod sp. zn. III. ÚS 209/04, III. ÚS 95/06, III. ÚS 260/06) nie je potrebné, aby bola daná podrobná odpoveď na každú vznesenú námietku, ale je vždy potrebné podľa povahy veci reagovať v odôvodnení rozhodnutia na zásadnú a relevantnú námietku.

Krajský súd pri odôvodňovaní svojho rozhodnutia takto postupoval a jeho odvolaním napadnutý rozsudok v dostatočnej miere uvádza dôvody, na ktorých sa výrok tohto rozhodnutia zakladá, pričom v odôvodnení svojho rozhodnutia sa vysporiadal so všetkými rozhodujúcimi námietkami žalobkyne a nemožno hovoriť o jeho svojvôli pri rozhodovaní alebo o jeho nepreskúmateľnosti. Taktiež i po hmotnoprávnej stránke vysvetlil podstatu podmienok uplatnenia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa ust. § 49 ods. 1, 2 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, pričom postupoval v súlade s ustálenou judikatúrou.

Odvolací súd dospel k záveru, že i 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

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 žalobkyni náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, žalovanému náhrada trov konania neprináleží zo zákona.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.