

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/17/2017  
Identifikačné číslo spisu: 5016200330  
Dátum vydania rozhodnutia: 26.02.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Igor Belko  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:5016200330.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Igora Belka a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a JUDr. Jany Hatalovej PhD., v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ): TENDERFOOD AB, s.r.o., so sídlom Makovického č. 59/2, 010 01 Žilina, IČO: 46 398 228, zast. TOMANÍČEK & PARTNERS, s.r.o., advokátskym spoločenstvom, so sídlom Bajkalská č. 31, 827 25 Bratislava, IČO: 47 239 000, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, vo veci všeobecnej správnej žaloby, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Žiline zo dňa 09. novembra 2016 č. k. 21S/68/2016-74, takto

### rozhodol:

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

Účastníkom právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

### Odôvodnenie

#### I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Rozhodnutím č. 49503/2016 z 19.01.2016 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“ - čl. 5) žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej len „správca dane“) č. 1542578/2015 z 13.10.2015 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

2. Prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku žalobcovi ako platiteľovi dane (viď aj jeho IČ DPH) vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie august 2013 v tam uvedenej sume na tom právnom základe, že oproti nadmernému odpočtu vykázanému v daňovom priznaní za uvedené zdaňovacie obdobie bola správcom dane zistená

daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty.

Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

Podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

3. Vyrubenie dane pri aplikácii ustanovenia § 49 a nasl. ustanovení zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.") správca dane odôvodnil tým, že šetrením za zdaňovacie obdobie boli zistené také skutočnosti a vykonané dôkazy, ktoré odôvodňovali potvrdiť výsledok daňovej kontroly uvedený v protokole z daňovej kontroly č. 9311401/5/4664358/2014/Pas z 16.10.2014 (ďalej len „protokol").

4. Správca dane v kontrolovanom zdaňovacom období neuznal žalobcovi uplatnené právo na odpočítanie DPH z faktúr, ktorých predmetom malo byť dodanie tovaru - mrazené kuracie prsia, a to:

- faktúry č. 20130006 z 30.08.2013 od dodávateľa Exporton, s.r.o.
- faktúry č. 130614 z 16.08.2013 od dodávateľa TC Grupe, s.r.o.
- faktúr č. 11312508 z 13.08.2013 a č. 11313072 z 22.08.2013 od dodávateľa NEXT TRADE, s.r.o.
- faktúry č. 2013271 z 07.08.2013 od dodávateľa Well Trade, s.r.o.

5. Zo zistení správcu dane vyplýva, že v spornom prípade neboli spochybnené dodávky tovarov žalobcu pre jeho odberateľov, spochybnený bol pôvod tovaru a autentickosť jeho dodania prostredníctvom spoločností Exporton, s.r.o., TC Grupe, s.r.o. NEXT TRADE, s.r.o. a Well Trade, s.r.o. Správca dane vyhodnotil skutkový stav tým spôsobom, že dodávky tovaru, ktoré sú uvedené na sporných dokladoch (v danom prípade faktúrach), neboli zo strany dodávateľov preukázané prostredníctvom ich vlastníckych práv, ďalej sa nepreukázalo, že tieto práva mohli daňové subjekty vystupujúce ako priami dodávateľia ďalej prevádzať (prostredníctvom zdaniteľného plnenia) na iné osoby, v danom prípade na žalobcu. Poukázal na to, že vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. sa viaže na ustanovenie § 8 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z., daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

6. Z výsledku a záverov daňovej kontroly vykonanej u žalobcu vyplynulo, že daň uvedenú na sporných faktúrach, od vyššie uvedených dodávateľov, bol tento povinný zaplatiť iba z titulu jej uvedenia na faktúrach (§ 69 ods. 5 zák. č. 222/2004 Z.z.), nie však z titulu uskutočnenia zdaniteľných plnení (u subdodávateľov nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľných plnení podliehajúcich DPH), pri ktorých vzniká daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. a jej následná možnosť uplatnenia práva na odpočítanie dane v zmysle § 49 v nadväznosti na § 51 zák. č. 222/2004 Z.z. Právo na odpočítanie sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z titulu jej uvedenia na faktúre. V zmysle zák. č. 222/2004 Z.z. je predloženie dokladov len jednou z hmotnoprávných podmienok na uznanie odpočítania dane. Faktúra sama o sebe nie je preukázaním realizácie obchodnej transakcie, nakoľko listinný dôkaz nie je bez preukázania skutkovej podstaty dôkazom o tom, že určité plnenie bolo aj uskutočnené. Princíp neutrality dane vyžaduje, aby daň, ktorá bola nesprávne fakturovaná, mohla byť upravená bez toho, aby takéto konanie bolo podmienené tým, či vystavovateľ príslušnej faktúry konal v dobrej viere.

## II.

Konanie na správnom súde

7. Žalobou podanou na Krajský súd v Žiline (ďalej len „krajský súd") 11.04.2016 sa žalobca domáhal zrušenia napadnutého aj prvostupňového rozhodnutia a vrátenia veci na ďalšie konanie.

8. Krajský súd preskúmal napadnuté rozhodnutie ako i postup, ktorý predchádzal jeho vydaniu v zmysle

§ 177 a nasl. zák. č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „S.s.p.“) v spojení s § 491 ods. 1 S.s.p. a podľa § 190 S.s.p. žalobu ako nedôvodnú zamietol.

9. Krajský súd zdôraznil dôkazné bremeno žalobcu ako daňového subjektu, ktorého právom a povinnosťou bolo, aby sám predložil dôkazy potvrdzujúce, že predmet obchodu skutočne existoval, mohol predložiť dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia ako i komunikácia s klientmi, prípadne s odberateľmi, sa nijako neodlišuje od vykonaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru. Keďže žalobca v rámci daňovej kontroly nepredložil žiadne dôkazy okrem faktúr a dodacích listov, krajský súd konštatoval, že v administratívnom spise sa nenachádza žiaden doklad, ktorý by predložil žalobca na osvedčenie svojich tvrdení.

10. Žalobca nepreukázal, že zo strany dodávateľov bolo uskutočnené dodanie predmetného tovaru v zmysle § 8 zák. č. 222/2004 Z.z., preto nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 zák. č. 222/2004 Z.z.. Predložené faktúry vzhľadom k všetkým zisteniam nie sú relevantným dôkazom o tom, že k dodaniu tovaru, ktorý je uvedený na faktúrach, v skutočnosti aj došlo. Okrem toho faktúry neobsahujú konkrétnosti tovaru, ako povinnú náležitosť faktúry pre účely DPH podľa § 71 ods. 2 písm. f) zák. č. 222/2004 Z.z.. Podmienky uvedené v ustanoveniach v § 49 ods. 1, 2, § 51 ods. 1 písm. a) a § 43 zák. č. 222/2004 Z.z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet, resp. oslobodenie dane. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladov, a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Uvedené dôkazné bremeno v predmetnom prípade žalobca neunesol. Podľa názoru krajského súdu na základe výsledkov všetkých preverovaní a zistení daňový orgán dospel k správne mu záveru, že podnikateľské aktivity kontrolovaného daňového subjektu neboli štandardnými obchodmi, nakoľko bolo preukázané, že fakturačný tok tovaru sa nezhodoval s reálnym tokom obchodovania s tovarom. Všetky skutočnosti poukazujú na to, že bol vytvorený umelý mechanizmus obchodovania za účelom odpočítania dane z tovaru a jediným cieľom bolo získanie daňovej výhody vo forme nadmerného odpočtu DPH.

11. Zo záverov daňovej kontroly podľa krajského súdu vyplynulo, že daň uvedenú na sporných faktúrach bol žalobca povinný zaplatiť iba z titulu jej uvedenia na faktúrach (§ 69 ods. 5 zák. č. 222/2004 Z.z.), nie však z titulu uskutočnenia zdaniteľných plnení (nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľných plnení podliehajúcich DPH subdodávateľmi), pri ktorej by vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. a následná možnosť uplatnenia práva na odpočítanie dane v zmysle § 49 v nadväznosti na § 51 zák. č. 222/2004 Z.z. Závery daňových orgánov sú podľa krajského súdu v súlade aj s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora Európskej Únie.

12. Krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú námietku, že správca dane sa nevysporiadal s dôkazmi zabezpečenými alebo navrhnutými daňovým subjektom, keď žalobca žiadal vypočúť pani X.Ú. (zodpovedná za vedenie účtovníctva v spoločnosti MRAZIARNE a.s.). Krajský súd uviedol, že táto osoba už vypovedala na Kriminálnom úrade finančnej správy Nitra túto výpoveď správca dane použil iba ako podpornú. Aj námietku, že správca dane nevypočul pána Z. (manžel konateľky spoločnosti TC Grupe, s.r.o.), ktorého vypočutie navrhoval v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 20919878/2015 zo dňa 02.10.2015, vyhodnotil krajský súd ako nedôvodnú vzhľadom na to, že menovaný nebol osobou oprávnenou ani vystupovať, ani konať v mene spoločnosti TC Grupe, s.r.o., keďže nebol ani jej zamestnancom a nepreukázalo sa, že by bol splnomocnený na zastupovanie spoločnosti. Z výpisu obchodného registra vyplýva, že nebol ani konateľom spoločnosti TC Grupe, s.r.o.. Vo vzťahu k námietke žalobcu, že správca dane nevypočul pani Z. (konateľka spoločnosti TC Grupe, s.r.o.), krajský súd aj túto námietku vyhodnotil ako nedôvodnú z dôvodu, že pani Z. už vypovedala na Kriminálnom úrade finančnej správy Nitra. Pokiaľ ide o konateľov obchodných spoločností EXPORTON, s.r.o., NEXT TRADE, s.r.o. a Well Trade, s.r.o., títo zhodne uvádzali, že predmetný tovar bol žalobcovi dodaný a boli vystavené faktúry. Z uvedeného je podľa krajského súdu zrejmé, že nebola potrebná konfrontácia resp. účasť žalobcu pri vypočúvaní konateľov uvedených spoločností, keďže žalobcovi potvrdili jeho tvrdenia.

13. Ako nedôvodnú krajský súd vyhodnotil námietku žalobcu vo vzťahu k nariadeniu č. 178/2002, ktorého účelom je zabezpečiť vysledovateľnosť potravín a v prípade potravinového incidentu umožniť identifikáciu takýchto potravín a následne stiahnutie nebezpečnej potraviny z trhu. Žalobca síce uviedol, že ustanovenia nariadenia č. 178/2002 na vypátranie a dosledovanie prvovýrobcu boli v plnom rozsahu zachované, ale neuviedol, akým spôsobom zabezpečil vysledovateľnosť tovaru v prípade potravinového incidentu.

14. Krajský súd konštatoval, že je nedôvodná i námietka žalobcu, že rozhodnutie správcu dane nezohľadňuje zásady spravodlivého procesu z dôvodu, že mu nebolo umožnené preukázať svoje tvrdenia, rozhodnutie je predčasné, arbitrárne a je prejavom svojvôle. Žalobcovi bolo priznané právo byť riadne oboznámený a vyrozumený so zistenými skutočnosťami správcu dane, bolo mu umožnené vyjadriť sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam a predkladať dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. Žalobca okrem dodávateľských a odberateľských faktúr, evidencie DPH, bankových výpisov nevyvinul žiadne úsilie k tomu, aby preukázal, že v rámci dodávok naplnil skutkovú podstatu a vierohodnosť zdaniteľného plnenia, ktoré deklaruje vo svojich vystavených dokladoch.

15. Pokiaľ žalobca v žalobe namietal, že nemôže zisťovať a preverovať obchodné transakcie svojich dodávateľov, nakoľko na to nemá žiadne právne nástroje a možnosti, tak aj túto námietku krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú. Z obsahu protokolu z kontroly nevyplýva, že orgán daňovej správy od žalobcu požadoval doklady, ktoré by mal on zabezpečiť od ktoréhokoľvek daňového subjektu v kontrolovanom obchodnom reťazci. Skutočnosť, že tieto doklady boli v rámci šetrenia správcu dane preverované ako iné súvisiace daňové doklady preukazujúce realizáciu zdaniteľných plnení obchodovaním so sporným tovarom medzi jednotlivými článkami obchodného reťazca neznamená, že bolo povinnosťou žalobcu v daňovom konaní vo veci preverenia jeho nároku na nadmerný odpočet takéto daňové doklady týkajúce sa iných subjektov predkladať.

16. Krajský súd vzhľadom na uvedené skutočnosti dospel k záveru, že žalobca nepreukázal žiadnymi vierohodnými dôkazmi existenciu tovarov a služieb, nepreukázal, že zo strany dodávateľa bolo uskutočnené dodanie predmetného tovaru v zmysle § 8 zák. č. 222/2004 Z.z., preto nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 zák. č. 222/2004 Z.z. a následne odberateľovi uvedenom na faktúre (žalobca) nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 zák. č. 222/2004 Z.z. v nadväznosti na § 51.

Krajský súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je v súlade so zákonom, keď žalobca neunesol dôkazné bremeno tvrdení, ktorými by preukázal splnenie zákonných podmienok na odpočet DPH, a preto vyhodnotil žalobu ako nedôvodnú.

### III.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

#### A)

17. Rozsudok krajského súdu napadol žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) kasačnou sťažnosťou, v ktorej ako dôvod kasačnej sťažnosti uviedol, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.). Nesprávne právne posúdenie spočíva podľa sťažovateľa v neprihliadnutí na námietky sťažovateľa ohľadne získavania dôkazov a dôkazných prostriedkov v konaní a v nesprávnom stanovení dôkazného bremena daňového subjektu.

18. Podľa sťažovateľa bola závažným porušením jeho práv skutočnosť, že správca dane ohľadne preukázania existencie sporných zdaniteľných plnení preniesol celé dôkazné bremeno na žalobcu, pričom nevykonal ním navrhnuté dôkazy, a to znalecké dokazovanie spornej prepravy, nepreveril prepravcov a nevykonal výsluch príslušných pracovníkov mraziarní v Sládkovičove za účasti žalobcu a nepreveril uskutočnenie sporných zdaniteľných plnení kontrolou účtovníctva.

19. Sťažovateľ vidí pochybenie krajského súdu, ako aj správcu dane a žalovaného, v nesprávnom vyhodnotení niektorých dôkazov, nevykonaní výsluchov zamestnancov spoločnosti Mraziarne Nitra, s.r.o., pričom krajský súd v napadnutom rozsudku neodôvodnil, v čom považuje uskutočnené svedecké výpovede za nepresvedčivé. Krajský súd sa taktiež podľa sťažovateľa nevyšporiadal s otázkou, „ako boli účelovo zisťované dožiadania, z odpovedí dožiadaných orgánov a zo zistení iných daňových subjektov podsunuté zo strany správcu dane odpovede, neboli riadne uskutočnené výsluchy za prítomnosti žalobcu spoločností TC Grupe, Exporton". Správca dane nevyužil a nezistil skutočnosti z evidencie motorových vozidiel v Mraziarňach Sládkovičovo (kde TC Grupe skladovala v auguste 2013 tovar), nevyužil možnosť kamerového systému na mieste a časovo neúmerne predlžoval výkon kontroly.

20. Sťažovateľ namietal, že postupom správcu dane, keď použil zápisnice o miestnom zisťovaní a výsluchu, ako aj zápisnice Kriminálneho úradu Finančnej správy z 13.03.2015, došlo k porušeniu práv žalobcu na spravodlivý proces, konkrétne k porušeniu práva byť prítomný pri výsluchu svedkov, klásť im otázky. Správca dane ani žalovaný podľa sťažovateľa na túto námietku neprihliadol s odôvodnením, že ide len o dôkaz podporný. Sťažovateľ však má za to, že zákon takto dôkazy nerozlišuje, rozlišuje len medzi dôkazom získaným zákonným spôsobom alebo nezákonným spôsobom. Sťažovateľ má za to, že nepoužiteľnosť tohto dôkazu je vyvodená z § 24 ods. 4 Daňového poriadku. Vzhľadom na nezákonnosť dôkazov je potom nelogické, že krajský súd i správny orgán nevyhoveli sťažovateľovi v návrhoch na vykonanie dôkazov, čím došlo k porušeniu ustanovenia § 24 ods. 2 Daňového poriadku. Správca dane sa neriadil touto zásadou a dôkazy vykonával výlučne v neprospech daňového subjektu bez toho, aby zistil skutočný stav veci.

21. Sťažovateľ poukázal na uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011, v zmysle ktorého daňový subjekt nemá povinnosť nadštandardne zabezpečovať dôkazy, ak u dodávateľov nebola riadne vedená evidencia. Podľa sťažovateľa uvedené dôkazy spolu s vyjadreniami dodávateľa predstavujú priamy dôkaz dodania tovaru. V tomto smere je nevyhnutné rozlišovať okruh dôkazov, ktoré daňový subjekt štandardne uchováva o existencii zdaniteľného plnenia, od následného forenzného dokazovania, pričom od žiadneho subjektu nemožno spravodlivo požadovať, aby preukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia inými ako štandardnými dôkaznými prostriedkami (opätovne poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011, ako aj na rozhodnutie Najvyššieho súdu Českej republiky 5 Afs/131/2004).

22. Sťažovateľ považoval za nevyhnutné poznamenať, že správca dane neexistenciu dodania tovaru vyvodzoval z iných vzťahov ako sú dodávateľsko-odberateľské vzťahy, ktorých účastníkom bol žalobca. Žalobca o uvedených vzťahoch nemal vedomosť, a preto požadovanie predloženia dôkazov o existencii daňových plnení, ktoré predchádzali jeho obchodnému vzťahu, predstavuje porušenie § 49 zák. č. 222/2004 Z.z. Sťažovateľ v tejto súvislosti poukázal na rozsudky Súdneho dvora Európskej Únie v prípadoch C-354/03 (Optigen Ltd ), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-384/03 (Bond House Systems).

23. Sťažovateľ dodal, že závery správcu dane o rozsahu dôkazného bremena žalobcu sú preto nedôvodné a má za to, že v prípade, ak dodávatelia a iní svedkovia potvrdili existenciu zdaniteľného plnenia, žalobca predložil príslušné doklady toto plnenie preukazujúce, uniesol dôkazné bremeno. Žalobca predložil jednotlivé dodacie listy, doklady preukazujúce prepravu tovaru ako i ďalšie nakladanie s dodaným tovarom (priradenie dodávok k jednotlivým dodávkam odberateľov daňového subjektu), pričom samotné dodanie tovaru potvrdil i deklarovaný dodávateľ, ktorý aj daň na výstupe v príslušnom zdaňovacom období odvedol. Samotná skutočnosť, že daňový subjekt je súčasťou reťazca, mu nemôže byť na ujmu, ak mu nebolo objektívne preukázané, že vedel o existencii predchádzajúceho daňového podvodu v reťazci. K preukázaniu tejto vedomosti však v priebehu konania nedošlo.

24. Na základe vyššie uvedeného sťažovateľ navrhol rozhodnutie krajského súdu podľa § 462 ods. 1 S.s.p. zrušiť, alebo ho podľa § 462 ods. 2 S.s.p. zmeniť a zrušiť napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátiť na ďalšie konanie a rozhodnutie.

B)

25. Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti z 18.01.2017 (č. 1. 90) žalovaný v prvom rade uviedol, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti uvádza v podstate tie isté námietky, ktoré boli predmetom súdneho prieskumu na krajskom súde. Žalovaný naďalej v plnom rozsahu trvá na svojich záveroch uvedených v napadnutom rozhodnutí, aj vo svojom stanovisku k žalobe, že napadnuté rozhodnutie žalovaného aj prvostupňové rozhodnutie sú vydané v súlade s právnymi predpismi. Žalovaný navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú.

26. Žalovaný zdôraznil, že právo na odpočítanie dane bolo sťažovateľovi zamietnuté z dôvodu, že nebolo preukázané dodanie predmetných zdaniteľných plnení deklarovanými dodávateľmi. Správca dane postupoval pri výkone daňovej kontroly v súlade s ustanoveniami § 24 ods. 2 a 3 Daňového poriadku. Sťažovateľ bol zaťažený dôkazným bremenom na preukázanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia nielen po formálnej stránke (vystavenými dokladmi), ale aj po obsahovej. V zmysle zák. č. 222/2004 Z.z. je uskutočnenie zdaniteľného plnenia stav reálny, skutočný, nie len stav formálne vykázaný. Žalovaný poukázal na ustálenú judikatúru Súdneho dvora Európskej Únie vo veciach C-439/04 a C/440/04 (Kittel a Recolta Recycling), C-354/03 (Optigen Ltd ), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-384/03 (Bond House Systems), C-409/04 (Teleos plc a spol.), C-499/10 (Vlaamse Oliemaatschappij NV a C/280/11 a C142/11 (Mahagében kft a Péter Dávid).

27. Žalovaný odmieta kasačnú námietku týkajúcu sa porušenia jeho práva byť prítomný na výsluchu svedkov a klásť im otázky. Sťažovateľovi bolo priznané aj právo byť oboznámený a vyrozumený so všetkými skutočnosťami zistenými správcom dane, zároveň mu bolo umožnené vyjadriť sa v priebehu - daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam a predkladať dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. Sťažovateľ však okrem predmetných faktúr ako aj povinnej evidencie, hodnoverne nepreukázal, že v rámci dodávok naplnil skutkovú podstatu zdaniteľného plnenia, ktorú deklaruje vo vystavených dokladoch, aj keď dôkazy preukazujúce zdaniteľný obchod a spôsob jeho prevedenia mal možnosť predložiť.

28. Pokiaľ ide o námietky sťažovateľa smerujúce k výsluchu svedkov na Kriminálnom úrade finančnej správy, nezákonnosti tohto dôkazného prostriedku a k odmietnutiu správca dane uskutočniť výsluch svedkov na návrh a v prítomnosti sťažovateľa, žalovaný uviedol, že v preskúvanom prípade sťažovateľom navrhované osoby už vypovedali na Kriminálnom úrade Finančnej správy Nitra, tieto výpovede boli riadne zaznamenané v zápisniciach, pričom správca dane tieto výsluchy použil iba ako podporný dôkaz. Správca dane si zaobstaral v rámci vlastných šetrení dostatočné množstvo dôkazov (ako vyplýva z pripojeného spisového materiálu), na základe ktorých v napadnutom rozhodnutí vyslovil svoj právny záver, a preto by výsluchy týchto osôb nemohli privodiť pre žalobcu vecne iné, či výhodnejšie rozhodnutie. Žalovaný dodal, že čo sa týka výsluchu konateľov obchodných spoločností, z výpovedí je zrejmé, že potvrdili tvrdenia sťažovateľa o dodaní tovaru, preto účasť sťažovateľa pri ich výsluchu, resp. ich konfrontácia nebola potrebná. Žalovaný naďalej zotrváva na právnom názore, že aj získavanie dôkazov a použitie dôkazných prostriedkov bolo zákonné.

IV.

Právne názory kasačného súdu

29. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj len „Najvyšší súd“) konajúci ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S. s. p.) postupom podľa § 492 ods. 2 S.s.p. preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyseľne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačnú sťažnosť je v zmysle § 461 S.s.p. potrebné zamietnuť, nakoľko po jej preskúmaní kasačný súd na základe nižšie uvedených právnych názorov dospel k záveru, že je nedôvodná.

Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súbežne zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na internetovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 26. februára 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

30. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti je v medziach uvedených v § 453 S.s.p. prieskum prípustnosti a následne dôvodnosti podanej kasačnej sťažnosti, preto kasačný súd primárne na základe dôvodov kasačnej sťažnosti preskúmal relevanciu vytýkaných nedostatkov konania správneho súdu a napadnutého rozsudku v rozsahu sťažnostných bodov.

V takto vymedzenom rámci prieskumu a pri nemennosti skutkového stavu (§ 454 v spojení s § 441 S.s.p.) o preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) kasačný súd pristúpil k prieskumu oprávnenosti vyššie uvedených dôvodov kasačnej sťažnosti.

31. Zo zásady, že kasačný súd je dôvodmi kasačnej sťažnosti viazaný [§ 439 ods. 3 písm. a) a contrario § 453 ods. 2 veta druhá S.s.p.] jednoznačne vyplýva procesná povinnosť sťažovateľa s plnou zodpovednosťou za procesný výsledok navrhnutý v kasačnej sťažnosti objasniť zákonným spôsobom, z čoho vyvodzuje prípustnosť opravného prostriedku, a náležite vymedziť dôvod kasačnej sťažnosti [§ 440 v spojení s 445 ods. 1 písm. c) S.s.p.]. V dôsledku spomenutej viazanosti kasačný súd nekoná nad rozsah (§ 453 úvod S.s.p.), ktorý sťažovateľ vymedzil v kasačnej sťažnosti uplatneným dôvodom.

32. V predmetnej veci je potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok správneho súdu, ktorým bola správna žaloba zamietnutá. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom. v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. Tento sťažnostný dôvod vyhodnotil kasačný súd ako neopodstatnený.

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

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení 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 § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevoze 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.

33. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane v kontrolovanom zdaňovacom období august 2013 neuznal sťažovateľovi uplatnené právo na odpočítanie DPH z faktúr, ktorých predmetom malo byť dodanie tovaru - mrazené kuracie prsia. Sporným bol pôvod tovaru a autentickosť jeho dodania sťažovateľovi prostredníctvom spoločností Exporton s.r.o., TC Grupe, s.r.o., NEXT TRADE, s.r.o. a Well Trade, s.r.o. Vo vzťahu k sporným skutočnostiam bolo správcom dane vykonané rozsiahle dokazovanie, z ktorého vyplynulo nasledovné.

34. Vo vzťahu k dodávke tovaru (mrazené kuracie prsia) od sťažovateľom označeného dodávateľa Exporton, s.r.o., Hlohovec (ďalej aj ako „dodávateľ 1.“), za ktorej deklarované vykonanie vystavil dodávateľ tovaru spornú faktúru zo 30.08.2013, bolo zistené, že tovar mal byť podľa tvrdenia konateľa dodávateľa 1. dodaný od spoločnosti INTEC-VH s.r.o., Trenčín a mal byť uskladnený v sklade

spoločnosti Mraziarne Nitra, s.r.o. Pán P. E., ktorý mal dňa 28.08.2013 vystaviť faktúru spoločnosti INTEC-VH s.r.o., však zomrel dňa 06.03.2013. Spoločnosť INTEC-VH s.r.o. si nechala posilať peniaze za vystavené faktúry na účet spoločnosti MILDO-MT s.r.o.. Pre spoločnosť INTEC-VH s.r.o. po viacerých zlúčeníach so zanikajúcimi spoločnosťami bola právnym nástupcom spoločnosť K-2 - R-A, s.r.o., Dubnica nad Váhom, ktorá bola vymazaná ex offo dňa 18.06.2015. Spoločnosť Mraziarne Nitra, s.r.o., u ktorej mal byť tovar uskladnený, v mesiacoch august, september a október 2013 účtovala dodávateľovi 1. čiastku 974,40 € za uskladnenie drobností, spoločnosť INTEC-VH s.r.o. však nepoznala. Konateľ sťažovateľa, napriek svojmu prísľubu predložiť EČV, CMR a označiť svedkov, ktoré by preukázali prepravu dodávok a ich reálny priebeh, toto nesplnil. Spoločnosť INTEC-VH s.r.o. nebola registrovaná v zmysle zákona č. 152/1995 Z.z. o potravinách v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 152/1995 Z.z.“) a dodávateľ 1. bol zaregistrovaný ako sprostredkovateľ - podnikateľ špecializovaný na obchod s potravinami až od 05.09.2013.

35. Vo vzťahu k dodávke tovaru (mrazené kuracie prsia) od sťažovateľom označeného dodávateľa TC Grupe, s.r.o., Kajaľ (ďalej len „dodávateľ 2.“), za ktorej deklarované vykonanie vystavil dodávateľ tovaru spornú faktúru zo 16.08.2013, bolo zistené, že tovar mal byť obstaraný a uhradený spoločnosti EXi - line s.r.o., Bratislava, dodávateľmi EXi - line s.r.o. mali byť spoločnosti EXMATIC s.r.o. a GROSS CENTRUM s.r.o. Spoločnosť EXMATIC s.r.o. podľa tvrdenia jej konateľa pána L. L. v mesiaci august neobchodovala so spoločnosťou EXi - line s.r.o. Tovar uvedený na predmetnej faktúre mal byť sťažovateľovi dodaný zo skladu MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo. V zdaňovacom období august 2013 sa však v skladovej evidencii spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo nenachádza výdaj zo skladu tovaru od dodávateľa 2. pre sťažovateľa. Preprava tovaru pre spoločnosť EXi-line s.r.o., nemohla byť správcom dane preverená, nakoľko spoločnosť nemala k dispozícii EČV vozidiel. Správca dane nepreveril ani prepravu tovaru realizovanú sťažovateľom, nakoľko sťažovateľ napriek prísľubu nepredložil doklady - ŠPZ, CMR a svedecké výpovede, ktoré by preukázali prepravu dodávok a ich reálny priebeh. Dodávateľ 2. bol od 07.03.2013 zaregistrovaný ako sprostredkovateľ - podnikateľ špecializovaný na obchod s potravinami, spoločnosti EXi - line s.r.o. a EXMATIC s.r.o., neboli v roku 2013 registrované v zmysle zákona č. 152/1995 Z.z., spoločnosť GROSS CENTRUM s.r.o. bola registrovaná podľa § 6 zák. č. 152/1995 Z.z. od 01.07.2013 do 11.09.2013, avšak spoločnosť mala vtedy názov CROSS JEANSWEAR-Sk s.r.o. a tvrdenia konateľa spoločnosti EXMATIC s.r.o. obchodovala vtedy s textilom.

36. Vo vzťahu k dodávke tovaru (mrazené kuracie prsia) od sťažovateľom označeného dodávateľa NEXT TRADE, s.r.o. (ďalej len „dodávateľ 3.“), za ktorej deklarované vykonanie vystavil dodávateľ tovaru sporné faktúry z 13.08.2013 a 22.08.2013, bolo zistené, že tovar mal byť dodávateľom 3. zakúpený od spoločnosti Well Trade, s.r.o., Nové Mesto nad Váhom, ktorá mala tovar nakúpiť od dodávateľa U. F., Nové mesto nad Váhom a ten od spoločnosti Ribeco Business, s.r.o. Praha. Tovar sa mal nakladať v Dolnom Moštenci, kde má mraziarne spoločnosť Ribeco Business, s.r.o.. Konateľ spoločnosti Ribeco Business, s.r.o. pán Peter Slivka poskytol k spoločnosti informácie polícii, v ktorých najprv potvrdil, že sa zúčastňoval obchodných stretnutí za spoločnosť, ale doklady, ktoré podpisoval, mu boli predložené inými osobami a následne uviedol, že niektoré informácie boli nepravdivé a odmietol ďalej poskytovať informácie. Ďalej bolo zistené, že v auguste 2013 spoločnosť Well Trade, s.r.o. ani U. F. neboli registrovaní ako sprostredkovatelia - podnikatelia špecializovaní na obchod s potravinami. V mraziarňach v Dolnom Moštenci sa nachádzali sklady spoločnosti Four Foodservice s.r.o. Spoločnosť Ribeco Business, s.r.o. nemala v auguste 2013 prenajaté skladové priestory v mraziarňach v Dolnom Moštenci, so spoločnosťou nemali nikdy uzavretú zmluvu a táto spoločnosť im nie je známa. Konateľ spoločnosti Well Trade, s.r.o. pán E. C. nepredložil žiadne doklady preukazujúce tvrdenia o preprave tovaru a v jeho tvrdeniach a predložených dokladoch sú rozpory spochybňujúce dodanie tovaru dodávateľovi 3.

37. Vo vzťahu k dodávke tovaru (mrazené kuracie prsia) od sťažovateľom označeného dodávateľa Well Trade, s.r.o., Nové Mesto nad Váhom (ďalej len „dodávateľ 4.“), za ktorej deklarované vykonanie vystavil dodávateľ tovaru spornú faktúru zo 07.08.2013, bolo zistené, že skutkový stav týkajúci sa reťazca Well Trade, s.r.o. - U. F. - Ribeco Business, s.r.o. je totožný, ako pri predchádzajúcom

obchodnom prípade. Konateľ sťažovateľa, napriek svojmu prísľubu predložiť EČV, CMR a svedecké výpovede preukazujúce prepravu dodávok a ich reálny priebeh, toto nesplnil. V auguste 2013 dodávateľ 4. nebol registrovaný ako sprostredkovateľ - podnikateľ špecializovaný na obchod s potravinami. Konateľ dodávateľa 4. síce označil vozidlo, ktoré malo vykonávať prepravu tovaru, no nepredložil žiadne doklady preukazujúce jeho tvrdenia. Preverení mýtnych transakcií u Národnej diaľničnej spoločnosti, a.s. bolo zistené, že označené vozidlo nenaložilo tovar, ktorý mal smerovať od U. F. z Dolného Moštenca, a teda ho nemohlo vyložiť v Novom Meste nad Váhom, na základe zaevidovaných časov miestom naloženia len prechádzalo.

38. Prvá kasačná námietka sťažovateľa týkajúca sa nesprávneho právneho posúdenia smeruje k tomu, že neboli v konaní zohľadnené jeho námietky týkajúce sa získavania dôkazov a dôkazných prostriedkov.

39. Pokiaľ sťažovateľ namietal, že postupom správcu dane, ktorý použil zápisnice o miestnom zisťovaní a výsluchu ako aj zápisnice Kriminálneho úradu Finančnej správy z 13.03.2015, došlo k porušeniu práv sťažovateľa na spravodlivý proces, konkrétne k porušeniu práva byť prítomný pri výsluchu svedkov a právo klásť im otázky (bližšie bod 22), kasačný súd vyhodnotil túto námietku ako nedôvodnú. Sťažovateľ mal za to, že zápisnice o miestnom zisťovaní a zápisnice Kriminálneho úradu Finančnej správy sú dôkazy nezákonné, nakoľko nebol prítomný pri ich vyhotovovaní a nemal možnosť klásť svedkom otázky. V súlade s § 24 ods. 4 Daňového poriadku môže správca dane môže použiť ako dôkaz 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, pričom môže ísť 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. Ako je zrejmé z ustanovenia § 24 Daňového poriadku, dokazovanie vedie správcu dane a rozsah dôkazov, ktoré možno použiť v rámci daňového konania je obšírny. V rámci dokazovania v daňovom konaní je potrebné rozlíšiť, či ide o svedeckú výpoveď, ktorá bola v konkrétnom daňovom konaní získaná výsluchom svedka v súlade s § 25 Daňového poriadku, alebo ide o dôkaz listinou. Zápisnice o miestnom zisťovaní a zápisnice Kriminálneho úradu Finančnej správy boli použité v konaní ako dôkazy listinné a s týmito listinnými dôkazmi mal sťažovateľ možnosť sa v priebehu daňového konania oboznámiť, a preto ich nie je možné vyhodnotiť ako nezákonné. Jeho námietky o porušení práva na spravodlivý proces v rámci dokazovania preto nie sú dôvodné.

40. Sťažovateľ opakovane, rovnako ako v žalobe, argumentoval tým, že sa správca dane nevysporiadal s dôkazmi zabezpečenými a navrhnutými sťažovateľom a dôkazy boli nesprávne vyhodnotené správcom dane aj krajským súdom. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal, že nebolo vykonané znalecké dokazovanie spornej prepravy, neboli preverení prepravcovia, nebol vykonaný výsluch pracovníkov mraziarní v Sládkovičove a Nitre, nebolo preverené účtovníctvo a platby za tovar (bližšie body 21 a 22).

41. Kasačný súd poukazuje na to, že ohľadom preverenia dodania tovaru deklarovaneho na sporných faktúrach bolo vykonané rozsiahle dokazovanie zamerané aj na preukázanie dodania tovaru príslušnými dodávateľmi a subdodávateľmi, boli vypočutí konatelia dodávateľov, subdodávateľov a rovnako boli vykonané aj mieste zisťovania v mraziarňach za účelom preverenia skladovania a prekládky tovaru (mrazených kuracích prís). Starostlivo boli preverované aj skutočnosti týkajúce sa prepravy tovaru, vrátane overovania pohybu konkrétnych vozidiel, ktoré mali prepravu vykonávať, samozrejme za predpokladu, že boli údaje o EČV a prepravných zmluvách správcovi dane poskytnuté alebo sa mu ich podarilo zistiť vlastnou činnosťou. Vo vzťahu k dodávke tovaru sťažovateľovi od spoločnosti Well Trade, s.r.o. (dodávateľ 4 a subdodávateľ dodávateľa 3) boli správcovi dane konateľom Well Trade, s.r.o. uvedené údaje o EČV, ktoré malo vykonať prepravu tovaru z Dolného Moštenca (od U. F.) do Nového Mesta nad Váhom. Preverovaním mýtnych transakcií u Národnej diaľničnej spoločnosti, a.s. však zistené, že označené vozidlo nenaložilo tovar v Dolnom Moštenci, a teda ho nemohlo vyložiť v Novom Meste nad Váhom, nakoľko na základe zaevidovaných časov miestom naloženia len prechádzalo. Správcovi dane neboli predložené žiadne ďalšie doklady preukazujúce deklarovajúcu prepravu tovaru.

Kasačný súd dodáva, že konateľ sťažovateľa pán C.. L. F. do zápisnice z 16.04.2015 tvrdil, že doloží

podklady - EČV, CMR a svedecké výpovede, ktoré preukazujú prepravu dodávok a ich reálny priebeh. Uvedené doklady však nepredložil, a preto ani jeho námietky týkajúce sa nepreverení spornej prepravy neobstoja.

42. Čo sa týka preverení skladovania tovaru v mraziarňach v Sládkovičove, Nitre a v Dolnom Moštenci, kasačný súd sa zhoduje s názorom krajského súdu, že správca dane vykonal aj v tomto smere dostatočné dokazovanie. Pre kasačný súd z uvedených miestnych zisťovaní správcu dane vyplynulo, že spoločnosť Mraziarne Nitra, s.r.o., kde mal byť uskladnený tovar od spoločnosti INTEC-VH s.r.o., v mesiacoch august, september a október 2013 účtovala dodávateľovi 1. čiastku 974,40 € za uskladnenie drobností, avšak spoločnosť INTEC-VH s.r.o., od ktorej mal byť tovar dodávateľom 1. nakúpený, vôbec nepoznala. Ďalej v skladovej evidencii spoločnosti MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo v zdaňovacom období august 2013 sa v nenachádza záznam o výdaji zo skladu tovaru od dodávateľa 2. pre sťažovateľa. Spoločnosť Ribeco Business, s.r.o. (deklarovaný subdodávateľ vo vzťahu k dodávateľovi 3. a 4.) nemala v auguste 2013 prenajaté skladové priestory v mraziarňach v Dolnom Moštenci, so spoločnosťou nemali nikdy uzavretú zmluvu a táto spoločnosť im nie je známa. Preto ani námietky o dodatočnom nepreverení, resp. nesprávnom vyhodnotení manipulácie s tovarom v mraziarňach správcom dane, následne žalovaným a správnym súdom, nie sú podľa názoru kasačného súdu relevantné.

43. Kasačný súd sa stotožňuje so záverom správneho súdu, že sťažovateľovi bolo priznané právo byť riadne oboznámený a vyzhustený so zistenými skutočnosťami správcu dane, bolo mu umožnené vyjadriť sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam a predkladať dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. Aj napriek tomu nebolo preukázané dodanie tovaru od dodávateľov 1. až 4. sťažovateľovi tak, ako to bolo deklarované na sporných faktúrach.

44. Sťažovateľ svoju ďalšiu kasačnú námietku založil na nesprávnom stanovení dôkazného bremena, argumentujúc predložením dokladov preukazujúcich zdaniteľné plnenie, ktoré mal k dispozícii. Podľa sťažovateľa správca dane neexistenciu dodania tovaru vyvodzoval z iných vzťahov ako sú dodávateľsko-odberateľské vzťahy, ktorých účastníkom bol sťažovateľ (bližšie body 23, 24, 25).

45. Podľa názoru kasačného súdu je nutné si uvedomiť postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustáľuje zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Touto skutočnosťou je aj realita dodania tovaru alebo služby platiteľom (sťažovateľom), ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi (dodávatelia 1 až 4), zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

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

47. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že tento dodávateľ mu naozaj tovar resp. službu dodal. Je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť. Vzhľadom na to, že ide o písomnosti, ktoré je možné pomerne ľahko vyhotoviť na počítači s tlačiarňou, ich vierohodnosť je potom podporená osobou ich vystaviteľa, ktorý ich spravidla podpisuje, ale aj podnikateľským zázemím a minulosťou dodávateľa. V prípade, že zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že takéto písomnosti naozaj odrážajú (a teda dokladujú) uskutočnené zdaniteľné plnenie, je možné v nich obsiahnuté informácie považovať za relevantný či rozhodujúci dôkaz. Správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na predložených faktúrach. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade ak považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na sťažovateľovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo v prejednávacom prípade nenastalo.

48. Judikatúra Najvyššieho súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila vo vyššie uvedených intenciách, teda že nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd príkladom poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017. Aplikácia sťažovateľom citovaného rozhodnutia vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2011 sa tak viac-menej obmedzuje na formálne požiadavky na predkladané doklady, v zmysle aktuálnej konštantnej judikatúry však od celkovej dôkaznej situácie závisí, či na preukázaní práva na odpočet dane je potrebné v dokazovaní pokračovať ďalej.

49. Krajský súd založil svoje rozhodnutie o zamietnutí žaloby na tom, že sťažovateľ okrem dodávateľských a odberateľských faktúr, evidencie DPH, bankových výpisov nevyvinul žiadne úsilie k tomu, aby preukázal, že v rámci dodávok naplnil skutkovú podstatu a vierohodnosť zdaniteľného plnenia, ktoré deklaruje vo svojich vystavených dokladoch. Kasačný súd považuje toto právne posúdenie krajským súdom za správne. Aj podľa názoru kasačného súdu sťažovateľ mal možnosť predložiť dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ sporného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru alebo jeho obchodných zvyklostí.

50. Navyše ako správne uzavrel správny súd, správca dane nepožadoval od sťažovateľa v rámci vykonanej daňovej kontroly doklady, ktoré by mal on zabezpečiť od ktoréhokoľvek daňového subjektu v kontrolovanom obchodnom reťazci. Skutočnosť, že tieto doklady boli v rámci šetrenia správcu dane preverované ako iné súvisiace daňové doklady preukazujúce realizáciu zdaniteľných plnení obchodovaním so sporným tovarom medzi jednotlivými článkami obchodného reťazca neznamená, že bolo povinnosťou sťažovateľa v daňovom konaní vo veci preverenie jeho nároku na nadmerný odpočet takéto daňové doklady týkajúce sa iných subjektov predkladať.

51. Kasačný súd za zistených okolností považuje za správny záver krajského súdu, že sťažovateľ nepreukázal, že zo strany deklarovaných dodávateľov bolo uskutočnené dodanie predmetného tovaru v zmysle § 8 zák. č. 222/2004 Z.z., neboli vyvrátené pochybnosti o vzniku daňovej povinnosti u dodávateľov podľa § 19 zák. č. 222/2004 Z.z. a následne odberateľovi uvedenom na faktúre (sťažovateľ) nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 zák. č. 222/2004 Z.z. v nadväznosti na § 51. Predložené faktúry a dodacie listy vzhľadom k všetkým zisteniam nie sú relevantným dôkazom o tom, že k dodaniu tovaru uvedeného na faktúrach deklarovaným spôsobom v

skutočnosti aj došlo. Navyše faktúry neobsahujú konkrétnosti tovaru, ako povinnú náležitosť faktúry pre účely DPH podľa § 71 ods. 2 písm. f) zák. č. 222/2004 Z.z.

52. Takisto ako krajský súd musí aj kasačný súd potvrdiť, že správca dane od sťažovateľa oprávnené vyžadoval v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok uvedených v zák. č. 222/2004 Z.z. a doloženie oprávnenosti uplatneného práva na odpočítanie dane. Kasačný súd podotýka, že právna otázka rozloženia dôkazného bremena, resp. nutnosti jeho unesenia zo strany daňového subjektu, bola obdobne vyriešená i v predchádzajúcich rozhodnutiach Najvyššieho súdu, napr. v rozsudku sp. zn. 8Sžf/36/2010 z 28.04.2011:

„Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Existenciu zákonných podmienok pre nárok na odpočet musí preukázať platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje.“

Rovnako aj v rozsudku Najvyššieho súdu sp. zn. 2Sžf/52/2010 z 21.09.2011:

„Z dikcie § 49 ods. 2 zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si žalobca môže odpočítať DPH, pričom základná podmienka je, aby išlo o tovary, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom DPH. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom tento získal, pokiaľ skutkové zistenia sponchybnujú žalobcovo tvrdenie o tom, že predmetný tovar bol dodaný spol. J., s.r.o.“

53. Čo sa týka tvrdenia sťažovateľa v kasačnej sťažnosti, že mu nemôže byť na ujmu samotná skutočnosť, že daňový subjekt je súčasťou reťazca za predpokladu, že mu nebolo objektívne preukázané, že vedel o existencii predchádzajúceho daňového podvodu, kasačný súd uvádza, že prípad sťažovateľa nebol správcou dane, žalovaným ani správnym súdom posudzovaný z hľadiska zaťaženia obchodných transakcií daňovým podvodom, ale z hľadiska neunesenia dôkazného bremena na preukázanie, že posudzované obchodné prípady sa uskutočnili tak, ako boli žalobcom deklarovane.

54. Záverom si kasačný súd dovoľí poukázať vo vzťahu k tovaru, ktorý bol predmetom dodania sťažovateľovi (mrazené kuracie prsia), na zvýšenú mieru opatrnosti, ktorú by mal daňový subjekt zachovať pri výbere obchodných partnerov, a to vzhľadom na povinnosť registrácie v zmysle § 60 zák. č. 39/2007 Z.z. o veterinárnej starostlivosti v znení neskorších predpisov (registrácia prevádzkarní potravinárskych podnikov pre potraviny živočíšneho pôvodu sa vzťahuje aj na podnikateľov špecializovaných na obchod s potravinami, ktorí zabezpečujú sprostredkovateľské operácie a prepravné operácie s produktmi živočíšneho pôvodu medzi dodávateľmi alebo pre maloobchodné prevádzkarne) a § 6 zák. č. 152/1995 Z.z. o potravinách v znení neskorších predpisov (registrácia prevádzkarní a podmienky umiestňovania potravín na trh).

Sťažovateľ tvrdil, že si uvedené skutočnosti preveril, no podľa vyššie opísaných zistení jeho priami dodávateľia Exporton s.r.o a Well Trade, s.r.o. neboli v čase, keď sa uskutočnili deklarovane obchodné transakcie, registrovaní v zmysle vyššie uvedených zákonov. Možno preto konštatovať, že sťažovateľ nezachoval potrebnú mieru opatrnosti. Navyše ani u subdodávateľov sťažovateľa (EXi - line s.r.o., EXMATIC s.r.o., INTEC-VH s.r.o., U. F.) sa nepodarilo preukázať splnenie zákonných podmienok na obchodovanie s tovarom, ktorý mal byť neskôr predmetom dodania.

55. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžfk/69/2018 z 21.11.2018, v zmysle ktorého:

„Skutočnosť, že predmetom dodávok boli mrazené kuracie prsia vyžaduje, aby reťazec dodávateľov bol transparentný a v celom reťazci boli dodržiavané aj ustanovenia zákona č. 152/1995 Z.z. o potravinách. Nedodržanie tejto transparentnosti a kogentných požiadaviek zákona o potravinách u dodávateľa

daňového subjektu je významnou indíciou, ktorá spochybňuje realnosť dodávok tovaru a tým preukaznosť samotných daňových transakcií."

56. Najvyšší súd má na základe vyššie uvedených záverov za preukázané, že krajský súd vec správne právne posúdil, keď žalobu zamietol. Napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie, má všetky formálne i obsahové náležitosti rozhodnutia v zmysle § 63 Daňového poriadku, pričom vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktorý je logicky vyhodnotený a v súlade so zákonom riadne právne posúdený. Uvedené možno konštatovať aj o rozhodnutí krajského súdu, ktoré spĺňa atribúty rozhodnutia zaručujúceho právo na spravodlivý proces a v konaní sa rozhodovaní krajského súdu nebolo zistené porušenie zákona (§ 440 S.s.p.).

Kasačný súd sa stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistenými v predchádzajúcich konaniach o tom, že sťažovateľ nespĺňa zákonné podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

Námietky sťažovateľa uplatnené v kasačnej sťažnosti nie sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť a zákonnosť napadnutého rozsudku krajského súdu, a preto Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť podľa § 461 S.s.p. ako nedôvodnú zamietol.

Podľa § 461 S.s.p. kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

57. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok sťažovateľa a stanoviska žalovaného ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté vo vyššie uvedených rozhodnutiach (čl. 1 ods. 1 ústavy), najmä už v citovanom rozhodnutí sp. zn. 2SŽf/52/2010, sp. zn. 8SŽf/36/2010 a sp. zn. 3SŽfk/69/2018, pri ktorých kasačný súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od nich obsahu a vyslovených právnych názorov (viď účinky sledované v § 469 v spojení s § 440 ods. 1 písm. h/ S.s.p. spolu s čl. 144 ods. 1 ústavy) s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty odchytil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska v zmysle záverov judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č. A- 24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec Borovská a Forrai v. Slovenská republika č. A- 48554/10 z 25.11.2014), rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

58. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 S.s.p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S. s. p.) a žalovanému ich nepriznal, lebo to nemožno spravodlivo požadovať (§ 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 168 S. s. p.).

Podľa § 467 ods. 1 S.s.p. ustanovenia o trovách konania sa primerane použijú na kasačné konanie.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).