

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/66/2019
Identifikačné číslo spisu: 1019200151
Dátum vydania rozhodnutia: 14.04.2021
Meno a priezvisko: JUDr. Erika Čanádyová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:1019200151.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eriky Čanádyovej a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. v právnej veci žalobcu: MARKET CENTRUM, s. r. o., IČO: 46448438, so sídlom v Bratislave, Gessayova 10, zastúpeného advokátom JUDr. Ing. Ľubomírom Havlíkom, so sídlom v Bratislave, Svätoplukova 28, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42499500, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 5952/63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100192628/2019 zo dňa 16.01.2019, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/13/2019-103 zo dňa 7. augusta 2019, takto

rozhodol:

Kasačnú sťažnosť z a m i e t a.

Žalobca m á p r á v o proti žalovanému na úplnú náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Rozsudkom Krajského súdu v Bratislave (ďalej aj „správny súd“) č. k. 2S/13/2019-103 zo dňa 7. augusta 2019 (ďalej aj „rozsudok správneho súdu“, „rozsudok krajského súdu“, „napadnutý rozsudok“, „preskúmaný rozsudok“), krajský súd rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR (ďalej aj „žalovaný“) č. 100192628/2019 zo dňa 16.1.2019 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“, „preskúmané správne rozhodnutie“, „preskúmané rozhodnutie“) ako aj rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej aj „prvostupňový správny orgán“, „správny orgán prvého stupňa“) č. 101911482/2018 zo dňa 26.09.2018 (ďalej aj „prvostupňové správne rozhodnutie“, „rozhodnutie Daňového úradu Bratislava“) zrušil a vec vrátil orgánom verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie pri aplikácii § 191 ods. 1 písm. e/ SSP v spojení s § 191 ods. 3 písm. a/ SSP. Súčasne priznal žalobcovi proti žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania s poukazom na § 167 SSP.

2. V dôvodoch rozhodnutia konštatoval priebeh administratívneho konania, keď Daňový úrad Bratislava

vykonal u žalobcu kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2015 až jún 2015. Daňová kontrola sa začala dňa 16.03.2017 a o jej výsledku správca dane vyhotovil protokol č. 100509670/2018 zo dňa 07.03.2018, ktorý doručil žalobcovi dňa 08.03.2017.

3. Správca dane následne rozhodnutím č. 101911482/2018 zo dňa 26.09.2018 vyrubil žalobcovi rozdiel na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2015 v sume 89 614,64 EUR. Žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od tuzemského dodávateľa METAL MARKET, s. r. o.:

- z faktúry č. 15010018 zo dňa 07.04.2015, základ dane: 15 015,94 EUR, DPH 20 %: 3 003,19 EUR, spolu: 18 019,13 EUR, predmet fakturácie: Bravčová panenka MR - 986,450 kg, Bravčové kare B.K. MR - 4 347,260 kg;

- z faktúry č. 15010019 zo dňa 10.04.2015, základ dane: 57 844,20 EUR, DPH 20 %: 11 568,84 EUR, spolu: 69 413,04 EUR, predmet fakturácie: Kuracie prsia solené MR značka COPAVEL - 21 828,00 kg;

- z faktúry č. 15010020 zo dňa 10.04.2015, základ dane: 45 949,96 EUR, DPH 20 %: 9 189,99 EUR, spolu: 55 139,95 EUR, predmet fakturácie: Eidam 45 % - 6 236,845 kg, Pandur 30 % - 4 676,645 kg, Roláda živočíšna veľká - 598,088 kg, Pandur 30 % - 10 078,520 kg;

- z faktúry č. 15010021 zo dňa 24.04.2015, základ dane: 24 749,65 EUR, DPH 20 %: 4 949,93 EUR, spolu: 29 699,58 EUR, predmet fakturácie: Rodinná tehla 45 % - 1 555,440 kg, Parenicový oštiepok - 4 788,394 kg, Emantaller syr - 2 403,156 kg, Roláda živočíšna 45 % - 1 199,837 kg;

- z faktúry č. 15010022 zo dňa 24.04.2015, základ dane: 56 524,80 EUR, DPH 20 %: 11 304,96 EUR, spolu: 67 829,76 Eur, predmet fakturácie: Kuracie prsia solené MR značka PERDIX - 20 480,000 kg;

- z faktúry č. 15010023 zo dňa 24.04.2014, základ dane: 24 253,83 EUR, DPH 20 %: 4 850,77 EUR, spolu: 29 104,60 EUR, predmet fakturácie: Syr EIDAM 45 % - 9 981,000 kg;

- z faktúry č. 15010024 zo dňa 24.04.2015, základ dane: 58 729,32 EUR, DPH 20 %: 11 745,86 EUR, spolu: 70 475,18 EUR, predmet fakturácie: Kuracie prsia solené MR značka COPAVEL - 21 996,000 kg;

- z faktúry č. 15010025 zo dňa 24.04.2015, základ dane: 23 149,03 EUR, DPH 20 %: 4 629,81 EUR, spolu: 27 778,84 EUR, predmet fakturácie: Bravčové karé BK VB mrazené - 8 016,500 kg, Bravčová krkovička BK VB MRAZ. - 807,586 kg;

- z faktúry č. 15010028 zo dňa 28.04.2015, základ dane: 32 886,48 EUR, DPH 20 %: 6 577,30 EUR, spolu: 39 463,78 EUR, predmet fakturácie: Parenicový oštiepok - 10 792,991 kg, Roláda údená malá - 1 160,886 kg, Rodinná tehla Nika 45 % - 2 334,870 kg;

- z faktúry č. 15010029 zo dňa 29.04.2015, základ dane: 9 475,02 EUR, DPH 20 %: 1 895,00 EUR, spolu: 11 370,02 EUR, predmet fakturácie: Eidam syr 45 % - 3 899,185 kg;

- z faktúry č. 15010030 zo dňa 30.04.2015, základ dane: 58 477,44 EUR, DPH 20 %: 11 695,49 EUR, spolu: 70 172,93 EUR, predmet fakturácie: Kuracie prsia solené MR značka COPAVEL - 21 984,000 kg;

- z faktúry č. 15010031 zo dňa 30.04.2015, základ dane: 41 017,49 EUR, DPH 20 %: 8 203,50 EUR, spolu: 49 220,99 EUR, predmet fakturácie: Syr Pandúr 45 % - 21 588,153 kg.

4. Správca dane dospel k záveru, že fakturovaný tovar nebol dodaný tak, ako je uvedené na faktúrach, teda nebol dodaný deklarovaným dodávateľom.

5. Žalobca vykonáva nákup a predaj tovaru, špecializuje sa na veľkoobchod s potravinami, má gastro prevádzku, obchoduje so širokým sortimentom výrobkov (cca 6 500), z toho okolo 100 výrobkov kupuje na kamiónové odbery (mliečne výrobky, múku, ryžu, oleje, lúpané rajčiny, nealkoholické nápoje, pívá, mrazené mäso, cukrovinky, kávy a pod.). Na podnikanie využíva priestory na adrese Púchovská 16 v Bratislave Rači, kde má prenajaté kancelárske a skladové priestory, okrem toho má prevádzku na Ružinovskej 1/A. Má cca 60 zamestnancov, väčšinou v hlavnom pracovnom pomere, päť obchodných zástupcov pracuje na živnosť, vlastní investičný majetok (16 motorových vozidiel, chladiarenské a mraziarenské boxy v sklade o rozlohe cca 300 m², vysokozdvížné vozíky, regálové zakladače). Účtovníctvo vedie pracovníčka spoločnosti G. U. spolu s U. U., synom U. U., ktorý je súčasne ďalším konateľom spoločnosti, za použitia softvéru PROLUČ. Podnikateľský účet má daňový subjekt vedený v Tatra banke, a. s. Úhrady za nákup tovarov, resp. služieb súvisiacich s predmetom podnikania, žalobca uskutočňuje prevažne bezhotovostne. Platby za poskytnuté služby alebo tovary prijíma bezhotovostne, v hotovosti a taktiež formou gastrolístkov, používa štyri elektronické registračné pokladnice.

6. Konateľ žalobcu Milan Mozolák uviedol, že v prvom polroku 2015 žalobca obchodoval so širokým sortimentom výrobkov (cca 7500), mal sklady na Starej Vajnorskej č. 17 v Bratislave o rozlohe cca 4 500 m², od 01.04.2015 sa presťahoval na Púchovskú č. 16 a taktiež uviedol najväčších dodávateľov, okrem iného aj spoločnosť METAL MARKET s. r. o. K úlohe tzv. referenčných partnerov, ktorý sú uvádzaní na str. 2 Kódexu dodávateľa spoločnosti MARKET CENTRUM s. r. o. U. U. uviedol, že je tam spoločnosť Z., s ktorou obchodujú 15 rokov, je tam tiež spoločnosť PT Servis, s ktorou obchodujú cca 10 rokov, oni potvrdili, že spoločnosť METAL MARKET s. r. o. je korektný dodávateľ.

7. Konateľ spoločnosti METAL MARKET s. r. o. U. T. (od 14.01.2015 do 28.05.2015) uviedol, že nepozná konateľa žalobcu prítomného na jeho výsluchu, nepodniká a v minulosti nepodnikal. Jeho bývalý zamestnávateľ zo spoločnosti VAGO SLOVAKIA, s. r. o., P. X. ho oslovil, aby mu pomohol rozbehnúť nejaký nový biznis a ak by sa podaril, potom by ho P. X. aj zamestnal. Pani R., s ktorou ho zoznámil P. X., s ním chodila po rôznych úradoch (notár, daňový úrad, banky, pošta, mobilní operátori), podpisoval rôzne dokumenty ako konateľ METAL MARKET s. r. o.; heslo z banky si zobrala pani R., nemal prístup k účtom. V banke podpisoval listiny v súvislosti so zakladaním účtov, internetbankingom (ČSOB aj Slovenská sporiteľňa, a. s.), s pani R. bol vybavovať P. O. Box na pošte vo Zvolene, u mobilného operátora v Banskej Bystrici vybavovali dve SIM karty na firmu. Doklady, ktoré podpisoval, nemá, lebo si ich zobrala pani R.; predkladala mu na podpis aj nejaké faktúry, na ktorých si všimol len nejaké názvy, ale predmet fakturovania si nezapamätal. Faktúry, na základe ktorých si žalobca uplatnil odpočet DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2015, podpísal a spomína si na ne. U. T. nevedel uviesť, akú konkrétnu ekonomickú činnosť vykonávala spoločnosť METAL MARKET s. r. o. Nevie, ako sa tovar objednával, ani ako sa prepravoval žalobcovi, na koho náklady sa preprava realizovala, akými vozidlami a ktorí vodiči ju uskutočnili, kde bolo miesto nakládky a vykládky tovaru. Nevedel, akým spôsobom a kedy boli faktúry uhradené ani od koho spoločnosť METAL MARKET s. r. o. nakúpila tovar, ktorý bol predmetom fakturácie pre žalobcu.

8. Žalobca na vysvetlenie uviedol, že spoločnosť METAL MARKET s. r. o. mu zaslala cenovú ponuku na výrobky, ktorá mu vyhovovala a dohodli sa na obchodnej spolupráci. Spoločnosť METAL MARKET s. r. o. mu nikto neodporučil, prišla mu z tejto spoločnosti priamo ponuka so vzorkami výrobkov, ktoré spĺňali jeho kritériá. Uzatvorili spolu riadnu kúpnu zmluvu, ktorej fotokópiu predložil spolu s Kódexom dodávateľa MARKET CENTRUM s. r. o., fotokópiou podpisového vzoru konateľa spoločnosti METAL MARKET s. r. o. U. T. zo dňa 12.02.2015 a fotokópiou osvedčenia o registrácii pre daň z pridanej hodnoty vydaného pre METAL MARKET s. r. o. Objednávky tovaru uskutočňoval e-mailom na adrese U..D..N. , na ktorej bežne komunikovali. Dopravu zabezpečovala spoločnosť METAL MARKET s. r. o., čiže všetky náležitosti k preprave, EČV a mená vodičov by mala mať táto spoločnosť. Nakládku zabezpečovala spoločnosť METAL MARKET s. r. o., vykládka sa uskutočňovala u žalobcu. Pri vykládke tovaru dodaného spoločnosťou METAL MARKET s. r. o. bol väčšinou vedúci skladu p. X. a kontrolu dodaného tovaru, čo sa týka záruk a kvality, realizovala M. F. a K. Š.. Za zdaňovacie obdobia február 2015 - jún 2015 zamestnával na prevádzke veľkoskladu na Púchovskej 16 v Bratislave v priemere 27 zamestnancov, z toho štyria zamestnanci pracovali na obchodnom oddelení (obchodná riaditeľka K. Š., U. B., U. L. a M. F.). Obchodníci dohadovali zaňho obchody, uskutočňovali nákup tovaru od dodávateľov. Obchody dohadovali formou komunikácie, či už e-mailom alebo telefonicky, prípadne osobne s obchodnými zástupcami dodávateľov. V tom čase mal 220 dodávateľských firiem. Pri takomto množstve dodávateľov si už zamestnanci nespomínajú menovite na osobu, s ktorou sa nadviazala obchodná spolupráca za spoločnosť METAL MARKET s. r. o. a v akom postavení vystupovala. Žalobca predložil správcovi dane faktúry, z ktorých si uplatňuje odpočet DPH, faktúry vydané pre jeho odberateľa spoločnosť Ho&Pe Family, s. r. o., skladové karty tovarov, ktoré boli týmito faktúrami nakúpené a následne predané (skladová karta tovaru 160 - parenicový oštiepok, skladová karta tovaru 1612 - rodinná tehla rastlinná 45 %, skladová karta tovaru 1615 - roláda údená rastlinná, skladová karta tovaru 7705 - kuracie prsia a skladová karta tovaru 554 - kuracie prsia PERDIX).

9. Správca dane zo spisu žalobcu týkajúceho sa daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie február 2014 - december 2014 zistil, že medzi dodávateľmi žalobcu bola aj spoločnosť MäsoPonitrie s. r. o., ktorej splnomocnenou zástupkyňou bola C. R., tiež PEPP01 BB s. r. o., ktorá tovar reálne nenakupovala ani

nepredávala, len sa cez ňu prefaktoval.

10. Svedkyňa C. R. uviedla, že v rokoch 2014 a 2015 robila externe účtovníctvo pre PEPP01 BB s. r. o. Od roku 2012 do polovice roku 2014 mala udelenú generálnu plnú moc na zastupovanie spoločnosti MäsoPonitroie s. r. o. Za spoločnosť METAL MARKET s. r. o. žiadne faktúry nevystavovala, nič nevybavovala, nemá o tom vedomosť. Nepozná U. T., neorganizovala jeho návštevy u notára, v banke, na daňovom úrade, na pošte, u mobilných operátorov, ani podpisovanie rôznych dokumentov a nikto ju o to ani nepožiadala. Pána X. pozná výlučne súkromne. Vystavovala faktúry len za spoločnosť PEPP01 BB s. r. o., nie za žalobcu.

11. Z vypočutia svedkyne K. Š. vyplynulo, že u žalobcu pracovala asi od roku 2010, ako samostatne zárobkovo činná osoba - obchodná riaditeľka a od 01.05.2015 na pozícii manažérka nákupného oddelenia. Náplňou jej práce bolo vedenie nákupného oddelenia, ktoré vo firme zabezpečovalo nákup tovaru. Hlavnou činnosťou oddelenia bolo nakupovať sortiment tovaru buď oslovovaním výrobcov alebo dodávateľov, aby zabezpečili do firmy tovar pre potreby trhu, alebo prijímať ponuky od dodávateľov a výrobcov za tým istým účelom. Na nákupnom oddelení pracovali vrátane nej traja zamestnanci. Pri menších objemoch tovaru zamestnanci nákupného oddelenia konzultovali len s ňou, pri väčších odberoch od dodávateľa alebo od výrobcu bol tento nákup konzultovaný a schvaľovaný majiteľom firmy, a to ústnou formou. Spolupráca so spoločnosťou METAL MARKET s. r. o. prišla buď mailom; nespomenula si (keďže mali 300 dodávateľov), či nie aj priamym oslovením obchodného zástupcu spoločnosti s ponukou na dodanie tovaru, keďže takýto postup je bežný. Taktiež si nespomenula, s kým konkrétne prebiehala telefonická komunikácia pri riešení a dohadovaní podrobností pri obchodnej spolupráci so spoločnosťou METAL MARKET s. r. o. Po predložení e-mailovej komunikácie svedkyňa doplnila, že v tomto prípade bol daňový subjekt oslovený na spoluprácu spoločnosťou METAL MARKET s. r. o. e-mailom. Nevedela uviesť, ako sa spoločnosť METAL MARKET s. r. o. dostala k e-mailovej adrese M. F.. Žalobca je veľmi veľká firma, známa na trhu, takže nie je problém dostať sa k akejkoľvek adrese a poslať ponuku. Je možné, že žalobca nadviazal obchodnú spoluprácu obdobným spôsobom, pretože v prípade výhodnej ponuky a dobrej ceny bol obchod realizovaný veľmi rýchlo, ale na konkrétnych dodávateľov, u ktorých by sa takto postupovalo, si nespomenula. Nespomenula si, že by poznala C. R.. Kvalitu mäsa mali už dlhodobo overenú, čiže si už nespomenula, kedy a ako bola žalobcovi doručená vzorka; nakupoval ich vždy od firmy, ktorá mu dala najvýhodnejšiu cenu. Kvalitu mliečnych výrobkov, ktoré daňovému subjektu ponúkol nový odberateľ, overoval daňový subjekt obdobne ako pri mäse. S uvedenými druhmi syra obchodoval daňový subjekt už dlhé roky, značku a výrobcu nemenili, uvedené výrobky kupovali od viacerých dodávateľov, ktorí im poskytlí najvýhodnejšiu cenu, na vyžiadanie dostali certifikát od dodávateľa. Certifikáty zabezpečovali dodávatelia tovaru. Pri každej dodávke bolo dodané množstvo uvedeného tovaru vždy hlásené na veterinárnu správu cez portál, táto povinnosť vyplývala zo zákona. So spoločnosťou METAL MARKET s. r. o. komunikovali viac menej e-mailom s U. T., uvedeným v predloženej mailovej komunikácii. Svedkyňa si nespomenula, že by sa s ním osobne stretla a nespomenula si ani, že by s ním telefonovala, aj keď to nevyklúčila.

12. Svedkyňa M. F. vypovedala, že u žalobcu pracuje od roku 2011 na pracovnú zmluvu, zhruba dva roky ako pracovník odbytu, potom ako nákupca. Jej pracovnou náplňou bolo v roku 2015 dohadovanie obchodov, cien, objednávky, reklamácie, prijímanie tovaru. Obchodné kontakty nadväzujú jednak pracovníci obchodného oddelenia, taktiež vedenie spoločnosti, ozývajú sa im dodávatelia aj sami, cez odporúčania, cez web stránku, ozývajú sa im cez call centrum, aj na základe reklám na ich vozidlách, reklám a billboardoch a pod. Nepamätala si, ako vznikla obchodná spolupráca so spoločnosťou METAL MARKET s. r. o., keďže žalobca má cca 250 dodávateľov. Taktiež si nepamätala, či komunikovali so spoločnosťou METAL MARKET s. r. o., pravdepodobne sa väčšina vecí riešila e-mailom. Svedkyňa potvrdila, že e-mailová komunikácia z februára 2015 predložená správcovi dane bola písaná z jej e-mailu. C. R. nepozná, nepamätala si ju. Svedkyňa nevedela, odkiaľ mala spoločnosť METAL MARKET s. r. o. informáciu o jej e-mailovej adrese, na ktorú bola zaslaná ponuka. Mohlo to byť na základe toho, že zavolali na ich call centrum, kde dostali tento kontakt, mohlo to byť na základe nejakého odporúčania a pod. Stalo sa viackrát, že nejaký dodávateľ oslovil spoločnosť e-mailom a obratom bola dohodnutá obchodná spolupráca. V tom čase bolo veľa podobných dodávateľov na trhu, čiže ak bola výhodná

cena, oslovili dodávateľa, dohodli sa obchodné podmienky, podpísala sa zmluva po schválení vedením spoločnosti, pričom zmluvy vždy podpisoval U. U.. Žalobca si kvalitu mäsa, ktoré jej ponúkal k odberu nový dodávateľ, overoval tak, že si buď vypýtal nejakú vzorku, fotky, certifikát, špecifikáciu k syrom. Certifikáty a špecifikácie sa uchovávali do vypredania zásob, daňový subjekt obchodoval s už overenými značkami. Ku kamiónom boli niekedy certifikáty, kamióny sa nahlasovali na veterinu, cez ich portál. Kvalitu mliečnych výrobkov si daňový subjekt overoval podobne ako pri mäse, podmienkou daňového subjektu bolo, aby to bolo od jedného výrobcu. Mliečne výrobky išli priamo od výrobcu, výrobca dodával špecifikáciu ku každej objednávke.

13. Správca dane spochybnil hodnovernosť vyjadrení žalobcu o začiatku spolupráce so spoločnosťou METAL MARKET s. r. o., považuje ich za alibisticky vyhýbavé. Takýto postup nemožno považovať v procese reálneho obchodovania s dodávateľom veľkých objemov potravinárskeho tovaru za adekvátny a primeraný. Je neštandardné, aby dlhoročný a na trhu etablovaný obchodník s potravinárskym tovarom, za akého je žalobca považovaný, zo dňa na deň začal odoberať mimoriadne veľké objemy mäsa a mliečnych výrobkov od dodávateľa, ktorý je na trhu s uvedenými komoditami úplný nováčik, nikto ho nepozná. Vyjadrenie daňového subjektu, že si nepamätá, s kým menovite zo strany spoločnosti METAL MARKET s. r. o. bola nadviazaná obchodná spolupráca a v akom postavení táto osoba vystupovala, správca dane považuje za účelové. Aj keď je pravda, že žalobca má veľký počet dodávateľov tovaru (cca 220), so žiadnym z dodávateľov, od ktorých odoberal tovar v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach, neuskutočnil obchodné transakcie v tak vysokých čiastkach. Správcom dane vypočítaná C. R., ktorá mala organizovať návštevy U. T. na úradoch a inštitúciách a predkladať mu na podpis dokumenty, vypovedala v rozpore s výpoveďou U. T.. Nehovorila pravdu ani o období, dokedy zastupovala ako splnomocnená zástupkyňa dodávateľa mäsa a mliečnych výrobkov pre daňový subjekt, t. j. dokedy zastupovala spoločnosť MäsoPonitrie s. r. o. (pri svedeckej výpovedi uviedla, že ju zastupovala do polovice roku 2014, podľa databázy finančnej správy túto funkciu vykonávala do 30.6.2015). K dodaniu tovaru, ktorý bol deklarovaný ako tovar dodaný spoločnosťou METAL MARKET s. r. o., nedošlo tak, ako to vyplýva z predložených faktúr. Daňový subjekt METAL MARKET s. r. o. nepreukázal právo nakladať s tovarom ako vlastník, v dôsledku čoho nebol preukázaný následný prevod tohto práva na žalobcu.

14. Správca dane vyhodnotil výpovede svedkýň K. Š. a M. F. vo vzťahu k nadviazaniu obchodnej spolupráce so spoločnosťou METAL MARKET s. r. o. ako nekonkrétne a všeobecné. Ani na základe týchto výpovedí nebolo preukázané, že tovar nadobudnutý na základe predmetných faktúr, na ktorých je ako dodávateľ uvedená spoločnosť METAL MARKET s. r. o., bol daňovému subjektu dodaný práve touto spoločnosťou.

15. Tatra banka, a. s. poskytla správcovi dane podrobné výpisy z účtu spoločnosti METAL MARKET s. r. o., z ktorej vyplýva, že finančné prostriedky, ktoré za tovar na účet spoločnosti METAL MARKET s. r. o. v preverovanom období poukázal žalobca, boli obratom/expresne zaslané na účty zahraničných subjektov.

16. Správca dane e-mailovú komunikáciu zo dňa 12.02.2015 predloženú ako prílohu k vyjadreniu k protokolu nepovažoval za relevantný dôkaz, ktorým by žalobca preukázal štandardné nadviazanie obchodnej spolupráce, pretože

- už na základe prvej ponuky, uskutočnenej o 8:26 hod., si žalobca objednal kuracie prsia zn. SEARA (faktúra č. 15010001) a syry (faktúra č. 15010003), pričom prvú objednávku tovaru e-mailová komunikácia nezaznamenáva, z čoho vyplýva, že objednávka musela byť uskutočnená inou formou (telefonicky, osobne);

- v správe odoslanej o 10:52 hod. už žalobca prejavil záujem o ďalší tovar, konkrétne o kuracie prsia zn. Copavel (faktúra č. 15010002), súčasne však žiadal aj o kontaktné údaje a telefón na osobu, s ktorou budú riešiť objednávky;

- podľa e-mailovej komunikácie kúpnu zmluvu, ktorú zaslal žalobca potenciálnemu dodávateľovi elektronicky, podpísala najprv spoločnosť METAL MARKET s. r. o. (a to dňa 12.2.2015), podpísanú zmluvu poštou zaslal žalobcovi ako odberateľovi, ktorý ju mal po podpise spätne zaslať dodávateľovi

METAL MARKET s. r. o.;

- v zmysle predloženej kúpnej zmluvy však dodávateľ METAL MARKET s. r. o. aj odberateľ žalobca túto zmluvu podpísali dňa 12.2.2015, dátum 12.2.2015 je napísaný ručne;

- v e-mailovej správe odoslanej o 10:58 hod. spoločnosťou METAL MARKET s. r. o. je uvedené, že komunikovať za spoločnosť METAL MARKET s. r. o. bude konateľ U. T., ten však pri svedeckej výpovedi jednoznačne poprel, že by za METAL MARKET s. r. o. akékoľvek obchodné aktivity dojednával.

17. Správca dane v napadnutom rozhodnutí zdôraznil, že hodnota transakcií, ktoré daňový subjekt uskutočnil so spoločnosťou METAL MARKET s. r. o. v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach (viac ako 2 000 000,- EUR), u daňového subjektu výrazne prevyšovala hodnotu transakcií so všetkými ostatnými dodávateľmi. Vzhľadom na túto skutočnosť považuje vyjadrenie žalobcu a svedkýň, že si nepamätajú, s kým konkrétne rokovali, za nedôveryhodné. Správca dane zároveň dodal, že nespochybňuje existenciu tovaru, ani jeho prepravu a následný predaj ďalším odberateľom, spochybňuje len dodanie tovaru subjektom uvedeným na faktúrach. Avšak ani toto preverovanie neposkytlo žiadny dôkaz o tom, že dodávateľom tovaru uvedenom na faktúrach je jednoznačne a nespochybiteľne spoločnosť METAL MARKET s. r. o.

18. Dodávateľom spoločnosti METAL MARKET s. r. o., bola spoločnosť CNS BB, s. r. o. V tejto spoločnosti bola vykonaná kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia február 2015 a marec 2015, pri ktorej sa jej konateľ P. X. vyjadril, že nemá a nikdy ani nemal doklady spoločnosti CNS BB, s. r. o., nepozná firmu CNS BB, s. r. o., nevie, že je jej konateľom, nemá s ňou nič spoločné. Nevie ani, kto za spoločnosť CNS BB, s. r. o., podával daňové priznania a kontrolné výkazy; neobchodoval so spoločnosťami METAL MARKET s. r. o. a PEPO 1 BB s. r. o., ktorým mal údajne predávať tovar, ani so spoločnosťou Maszlov, s. r. o., od ktorej mal tovar nakupovať - tieto spoločnosti nepozná; nepozná U. T., ktorý podal daňové priznania spoločnosti CNS BB, s. r. o. za zdaňovacie obdobia február 2015 a marec 2015. Nepozná I. P., ktorý mal udeliť plnomocnenstvo U. T., pričom P. X. potvrdil, že na plnej moci udelenej I. M. P., je jeho podpis. Priznal, že za 20,- EUR pánovi P. popodpisoval rôzne doklady, ale nepamätal si aké; podpisoval niečo aj u notárky.

19. Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100192628/2019 zo dňa 16.01.2019 potvrdil prvostupňové rozhodnutie č. 101911482/2018 zo dňa 26.09.2018 ako vecne a právne správne. Správne dospel k záveru, že v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nebolo preukázané, že dodávateľom tovaru, z nadobudnutia ktorého si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane, je spoločnosť METAL MARKET s. r. o. a žalobca nepreukázal opak.

20. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Podľa ustanovenia § 49 ods. 2 písm. a/ citovaného zákona 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. Právo na odpočítanie dane podľa ustanovenia § 49 citovaného zákona môže platiteľ dane podľa ustanovenia § 51 ods. 1 písm. a/ citovaného zákona uplatniť, ak má pri odpočítaní dane faktúru od platiteľa dane vyhotovenú podľa ustanovenia § 71 zákona č. 222/2004 Z. z.

21. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia na faktúre. Uskutočnenie zdaniteľného obchodu je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočítania dane. V prípade, že zdaniteľný obchod podľa faktúry, na základe ktorej si platiteľ dane uplatnil odpočítanie dane, nie je uskutočnený dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry nie je predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. Podmienky uvedené v ustanovení § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v ustanovení § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane. Ich nesplnenie odpustiť, keďže to zákon neustanovuje, a to ani za dobromyseľnosti platiteľa.

22. Žalobca síce predložil správcovi dane záznamy, ktoré viedol v súlade s § 70 zákona č. 222/2004 Z. z., avšak vzhľadom na skutočnosť, že správca dane jednoznačne spochybnil pravdivosť a vierohodnosť predmetných faktúr od spoločnosti METAL MARKET s. r. o., nemožno žalobcovi uznať právo na odpočítanie dane len na základe predložených dokladov.

23. Žalovaný nespochybňuje tvrdenie žalobcu, že nemohol ovplyvniť to, že spoločnosť METAL MARKET s. r. o. si nebude plniť zákonné povinnosti. Žalobca si však mohol overiť postavenie svojho obchodného partnera a osobu, ktorá mala za neho konať, čo neurobil. Všeobecné právne predpisy síce podnikateľským subjektom priamo neukladajú povinnosť, aby si preverovali svojich obchodných partnerov, avšak vo vlastnom záujme každého subjektu vstupujúceho do obchodných vzťahov je zachovávanie náležitej miery obozretnosti a zabezpečenie si potrebných podkladov pre splnenie podmienok pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane, keďže dôsledky z iného postupu dopadajú práve na tento subjekt. Z dokazovania vykonaného správcom dane vyplynulo, že predtým, ako spoločnosť METAL MARKET s. r. o. začala obchodovať so žalobcom, podávala daňové priznania k dani z pridanej hodnoty so zanedbateľnými obratmi, resp. daňové priznania s nulovými hodnotami, pričom v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach február 2015 - máj 2015 začala spoločnosť METAL MARKET s. r. o. vykazovať v daňových priznaniach k DPH dodania v niekoľkostotisícových sumách. Z uvedeného je zrejmé, že spoločnosť METAL MARKET s. r. o. nemohla byť na trhu etablovaný obchodník s potravinovým tovarom, žalobca ju teda nemohol poznať ako spoľahlivého dodávateľa, vzhľadom na čo mal prijať opatrenia na preverenie si svojho obchodného partnera tak, aby sa uistil, že obchodné transakcie, ktoré uskutoční, budú v súlade s ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z. Žalobca si však vybral dodávateľa len podľa nízkej ceny tovaru. Nového dodávateľa si nepreveroval, nezisťoval, či má spoločnosť skladové priestory, zamestnancov, vhodné vozidlá na prepravu, prípadne akým spôsobom mu bude tovar dovezený, nepreveril si, či spoločnosť METAL MARKET s. r. o. vôbec vykonáva nejakú ekonomickú činnosť, či ma oprávnenie na obchodovanie s produktmi živočíšneho pôvodu a nepreveril si ani osobu, ktorá mala za spoločnosť METAL MARKET s. r. o. konať. Daňový subjekt mal síce veľké množstvo dodávateľov, avšak žalobca bol náležite personálne vybavený na to, aby si pri nadviazaní obchodnej spolupráce s úplne novým dodávateľom mäsa a mliečnych výrobkov, obzvlášť keď išlo o dodanie tovaru v nadpriemerných množstvách, tohto dodávateľa dostatočne overil.

24. Žalobca predložil správcovi dane ako dôkaz o uskutočnení zdaniteľného obchodu Kódex dodávateľa spoločnosti MARKET CENTRUM, s. r. o., na ktorom sú uvedení ako referenční obchodní partneri spoločnosti Twardzik s. r. o. a PT Servis s. r. o., ktorí sú podľa vyjadrenia žalobcu jeho dlhoročnými obchodnými partnermi a oni mu potvrdili, že spoločnosť METAL MARKET s. r. o. je korektný dodávateľ. Na predloženom Kódexe dodávateľa však tieto spoločnosti nie sú žiadnym spôsobom identifikované, nie je ani zrejmé, či ide o slovenské alebo zahraničné spoločnosti a nie je pri nich uvedené ani meno a podpis oprávnenej osoby, vzhľadom na čo nie je možné považovať predložený Kódex dodávateľa za relevantný dôkaz preukazujúci vyššie uvedené tvrdenie daňového subjektu.

25. Žalovaný nespochybnil tvrdenie žalobcu, že ho spoločnosť METAL MARKET s. r. o. oslovila e-mailom s ponukou tovaru, na základe čoho uzatvorili kúpnu zmluvu a tento postup nie je v obchodnej praxi ničím neobvyklým. Za neštandardné však považuje, že žalobca tento obchod odsúhlasil necelú hodinu po prvom oslovení a ešte v ten istý deň, 12.02.2015 podpísal so spoločnosťou METAL MARKET s. r. o. kúpnu zmluvu. Zmluvu mal žalobca zaslať spoločnosti METAL MARKET s. r. o. poštou a po podpísaní žiadal o jej spätné zaslanie. Na predloženej kúpnej zmluve je však pri podpisoch konateľov spoločností MARKET CENTRUM, s. r. o. a METAL MARKET s. r. o. napísaný rovnakým rukopisom dátum 12.02.2015, kúpna zmluva mala byť podpísaná v Bratislave. Z uvedeného je zrejmé, že pri podpise kúpnej zmluvy sa buď konatelia spoločnosti stretli (v rámci ústneho pojednávania svedok U. T. uviedol, že konateľa žalobcu U. U. nepozná) alebo im niekto túto zmluvu v ten istý deň sprostredkoval, avšak neuviedli kto.

26. Žalobca sa účelovo vyhýbal objasneniu osoby vystupujúcej za spoločnosť METAL MARKET s. r. o. Vyjadrenia U. U. (rovnako aj vyjadrenia svedkýň M.O. F. a K. Š.) majú navodiť dojem, že tou osobou

bol U. T.. U. T. však takéto úkony jednoznačne poprel a v kontexte celej jeho výpovede o tom nie sú žiadne pochybnosti. Spoločnosť METAL MARKET s. r. o. nemala ustanoveného žiadneho obchodného zástupcu.

27. Skutočnosť, že žalobca za predmetné faktúry zaplatil, nie je sama osebe postačujúcim dôkazom o uskutočnení zdaniteľného obchodu, pretože technicky je možné previesť akékoľvek peňažné prostriedky na akýkoľvek účet. V danom prípade bolo navyše preukázané, že peňažné prostriedky pripísané na účet spoločnosti METAL MARKET s. r. o. od žalobcu boli v ten istý deň zaslané s expresným príplatkom na účty zahraničných spoločností. Bezhotovostný platobný styk preukazuje len skutočnosť, že daňový subjekt bol do predmetnej transakcie zapojený a mal o nej vedomosť.

28. K námietke žalobcu, že správca dane nekonkretizuje, čo sa dozvedel z odpovede Kriminálneho úradu finančnej správy, žalovaný uviedol, že správca dane požiadal elektronickou žiadosťou dňa 25.05.2018 Kriminálny úrad finančnej správy o sprostredkovanie informácií z databázy evidencie vozidiel, konkrétne o preverenie vlastníkov, resp. držiteľov motorových vozidiel slovenských prepravných spoločností (podľa zoznamu vozidiel, resp. prepravných spoločností, zaslaných správcovi dane v prílohe vyjadrenia žalobcu k protokolu, prepravu tovaru uskutočnili v prevažnej miere poľské, resp. české prepravné spoločnosti, len v štyroch prípadoch, z celkovo štyridsiatic, mali byť prepravcami slovenské subjekty). Z uvedených štyroch vozidiel boli tri vozidlá verifikované, štvrté vozidlo verifikované nebolo. Správca dane následne požiadal Národnú diaľničnú spoločnosť, a. s., o zaslanie záznamu o pohybe troch verifikovaných vozidiel na spoplatnených úsekoch ciest v obdobiach, keď mali uskutočniť prepravu fakturovaného tovaru. Z odpovede Národnej diaľničnej spoločnosti, a. s., vyplynulo, že verifikované vozidlá uskutočnili prepravu po vstupe na územie SR bez zastávky, zastávku v jazde mali až v Bratislave. Keďže verifikované vozidlá nemali zastávku vo Zvolene, v sídle spoločnosti METAL MARKET s. r. o., správca dane uvedené vyhodnotil tak, že ani toto zistenie neposkytlo jednoznačný a nespochybniteľný dôkaz o tom, že na predmetnom dodaní tovaru mohla participovať spoločnosť METAL MARKET s. r. o. Správca dane zároveň opakovane poukázal na skutočnosť, že nespochybňoval uskutočnenie prepravy tovaru (tak, ako nespochybňoval ani jeho materiálnu existenciu) a predmetné preverenie prepravy uskutočnil z dôvodu požiadavky daňového subjektu vo vyjadrení k protokolu. Nie je povinnosťou správcu dane zisťovať, od ktorého iného dodávateľa daňový subjekt tovar v skutočnosti prevzal.

29. Žalovaný považoval za neopodstatnenú aj námietku žalobcu, že nie je podstatné, že predmetné vozidlá nemali zastávku v sídle spoločnosti METAL MARKET s. r. o. vo Zvolene, nakoľko osoba, ktorá konala za spoločnosť METAL MARKET s. r. o. mohla prevziať tovar v podstate kdekoľvek. Jedinou osobou, ktorá bola správcovi dane známa ako osoba oprávnená konať za spoločnosť METAL MARKET s. r. o., bol U. T.. Z jeho svedeckej výpovede však vyplynulo, že o nakládke a vykládke tovaru nič nevedel.

30. Žalobca predložil správcovi dane listinné doklady, ktorými preukazoval vznik nároku na odpočítanie dane, no ich vierohodnosť a pravdivosť bola jednoznačne spochybnená. Správca dane vykonaným dokazovaním jednoznačne preukázal, že išlo o účelové konanie, keďže:

- U. T. bol len formálnym konateľom spoločnosti METAL MARKET s. r. o., pričom jej konateľom sa stal v januári 2015. Nemal žiadne vedomosti o ekonomickej činnosti spoločnosti METAL MARKET s. r. o., nikdy nemal žiadne doklady, nevedel, čo podpisuje a nevedel nič o tom, ako mali byť uskutočnené objednávky jednotlivých druhov tovaru, ani nič o ich preprave,
- U. T. mal konať na základe pokynov C. R.. C. R. toto tvrdenie U. T. poprela. Správca dane nahliadnutím do spisovej zložky daňového subjektu zistil, že spoločnosť MäsoPonitrie s. r. o., v ktorej bola C. R. splnomocnenou zástupkyňou od 28.02.2014 do 30.06.2015, bola v roku 2014 priamym dodávateľom daňového subjektu,
- spoločnosť METAL MARKET s. r. o. zanikla deň po vystavení poslednej faktúry pre daňový subjekt - dňa 29.05.2015,
- spoločnosť METAL MARKET s. r. o. nikdy predtým nevykazovala dodania tovaru ani zďaleka v takých vysokých hodnotách, ako v zdaňovacích obdobiach február 2015 - máj 2015. Niekoľko mesiacov pred deklarovávaným dodaním fakturovaných tovarov podávala daňové priznania s nulovými

hodnotami, resp. so zanedbateľnými čiastkami,

- úhrady pripísané na bankový účet spoločnosti METAL MARKET s. r. o. boli v ten istý deň obratom zasielané s expresným príplatkom na účty zahraničných spoločností,
- v zdaňovacích obdobiach február 2015 a marec 2015 mala byť dodávateľom spoločnosti METAL MARKET s. r. o. spoločnosť CNS BB, s. r. o., avšak aj konateľ tejto spoločnosti, P. X., bol len formálnym konateľom, konal na podnet tretej osoby (za 20,- EUR), nepoznal U. T., ktorý mal podať daňové priznania k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia február 2015 a marec 2015.

31. Správny súd poukázal na § 6 ods. 1, § 183 SSP, § 3 ods. 2, § 44 ods. 1, § 46 ods. 1, 8, 9, § 24 ods. 1, 2, 3, 4 zákona č. 563/2009 Z. z. (ďalej aj „daňový poriadok“), § 8 ods. 1 písm. a, § 19 ods. 1, § 43 ods. 1, § 49 ods. 1, 2, § 51 ods. 1 písm. a/ a § 71 ods. 1 písm. a/ a c/ zákona č. 222/2004 Z. z. (ďalej aj „zákon o DPH“) a konštatoval, že pokiaľ ide o rozloženie dôkazného bremena, v daňovom konaní platí zásada, že daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov ním vedených, avšak nie je možné od daňového subjektu požadovať preukázanie skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal s následnou satisfakciou v podobe stanovenia výsledku zo strany správcu dane, že „daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno“. Daňový subjekt vyčerpá vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane. Plnenia, ktoré nie sú samé osebe poznačené podvodom vo vzťahu k DPH, predstavujú dodávku tovarov uskutočnenú osobou podliehajúcou dani konajúcou ako takou a hospodársku činnosť v zmysle čl. 2 bodu 1, čl. 4 a čl. 5 ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17.05.1977, ak spĺňajú objektívne kritériá, a to bez ohľadu na úmysel iného subjektu ako dotknutého platiteľa dane, ktorý je súčasťou rovnakého dodávateľského reťazca, a/alebo prípadnú podvodnú povahu iného plnenia, o ktorej tento platiteľ nevedel alebo nemohol vedieť, ktoré je súčasťou tohto reťazca a ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení uskutočnenom platiteľom (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011, rozsudky Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Electronics a C-484/03 Bond House).

32. Subjekty, ktoré prijímajú všetky opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia neboli poznačené podvodom, bez ohľadu na to, či ide o podvod vo vzťahu k DPH alebo iné podvody, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení bez toho, aby riskovali, že stratia svoje právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe (rozsudok v spojených veciach C-439/04, C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling, bod 51; vo veci C-384/04, bod 33). Inými slovami, nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky zo dňa 27.9.2007, Teleos a i., C-409/04 Zb. s. I-7797, body 65 a 68; Netto Supermarkt, bod 24, ako aj zo dňa 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, bod 25). Ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že dodávka tovaru alebo služby je uskutočnená pre platiteľa dane, ktorý vedel alebo musel vedieť, že svojou kúpou sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, prináleží vnútroštátnemu súdu, aby odmietol priznanie práva na odpočet tomuto platiteľovi dane (rozsudok v spojených veciach C-439/04, C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling, bod 61).

33. Výber dôveryhodných obchodných partnerov je primárnou záležitosťou daňového subjektu, ktorý je zodpovedný za dôsledky svojich rozhodnutí, keď znalosť obchodných partnerov nie je nadštandardnou požiadavkou správcu dane, ale základným predpokladom riadneho obchodného styku. V záujme predchádzania právnej neistoty a v záujme uzatvárania jasných a korektných záväzkových vzťahov, je povinnosťou každej zmluvnej strany dbať o to, aby sa pri úprave zmlúv odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov (§ 43 OZ), to zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne svojho obchodného partnera. Inak sa, napr. aj v podnikateľskej sfére, následky nedostatočnej pozornosti

pri vstupe do právnych vzťahov s inými právnymi subjektmi prejavia vo forme znášania väčšieho podnikateľského rizika, ktoré samozrejme zahŕňa aj následky vyplývajúce zo správnych konaní vedených v súvislosti s podnikateľskou činnosťou tej-ktorej zmluvnej strany (napríklad uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. IV.ÚS 104/2012-89 zo dňa 01.03.2012, rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/25/2011 zo dňa 27.10.2011, sp. zn. 4Sžf/25/2011 zo dňa 13.09.2011 a sp. zn. 2Sžf/42/2012 zo dňa 18.04.2013).

34. Daňový poriadok zakotvuje základné zásady daňového konania. Jednou z týchto zásad je zásada zákonnosti. Pri správe daní postupuje správca dane v konaní o daniach v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chráni záujmy štátu a obcí a dbá pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených na daňovom konaní.

35. Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky a platí tak pre prvostupňový ako aj pre druhostupňový správny orgán. Z dikcie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti teda vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je pritom v rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, no nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (a to hmotnoprávne ako aj procesné).

36. Žalovaný aj správca dane vo svojich rozhodnutiach dospeli k záveru, že v konaní (daňovou kontrolou) bolo preukázané, že obchody deklarované žalobcom ako titul na zdaniteľné plnenia, z ktorých mu vznikol nárok na odpočítanie DPH, neprebehli deklarovaným spôsobom, žalobca nepreukázal ich realitu, neunesol dôkazné bremeno, keď sa mu právne relevantným spôsobom nepodarilo preukázať prijatie zdaniteľných obchodov od dodávateľa vystavujúceho faktúry, ktorých pravdivosť správca dane spochybnil. Na druhej strane správca dane ani žalovaný nespochybňujú existenciu tovaru, jeho dodanie žalobcovi, platbu zaň ani jeho prepravu a spôsob prepravy.

37. V danej súvislosti správny súd poukázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ zaoberajúcu sa výkladom záväzných dokumentov EÚ v oblasti spoločného systému DPH (rozsudok vo veci C-80/11 zo dňa 21.06.2012, Mahagében a Dávid; rozsudok vo veci C-285/11 zo dňa 06.12.2012, Bonik; rozsudok vo veci C-18/13 zo dňa 13.02.2014, Maks Pen, atď.). Vyplýva 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 EÚ opakovane zdôraznil, právo na odpočítanie dane uvedené v článku 167 a nasl. Smernice 2006/112 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 (rozsudok Bonik, už citovaný, bod 26 a tam citovanú judikatúru). 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 (rozsudok Bonik, už citovaný, bod 29). Ak sú tieto podmienky splnené, právo na odpočítanie dane nemôže byť v zásade zamietnuté.

38. Na druhej strane však osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoliavať noriem práva Únie. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom 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.

39. Keďže zamietnutie práva na odpočítanie dane je výnimkou z uplatnenia základnej zásady, ktorú predstavuje toto právo, je povinnosťou príslušných daňových úradov predložiť dostatočné objektívne dôkazy, že skutočnosti uvedené v predchádzajúcom bode tohto rozsudku sú splnené. Vnútroštátnym súdom napokon prináleží overiť, či dotknuté daňové úrady preukázali existenciu takýchto objektívnych skutočností. Vnútroštátnemu súdu potom prináleží vykonať celkové posúdenie všetkých skutočností a skutkových okolností veci, aby bolo vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené daňovými úradmi možné určiť, či daňový subjekt vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou podvodu, ktorého sa dopustili jeho dodávateľa.

40. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že zdaniteľná osoba si nemôže odpočítať DPH, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom v prípade, ak sa preukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom (napríklad 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 dodávateľa, 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 príslúcha vnútroštátnemu súdu túto skutočnosť overiť.

41. Správny súd konštatoval, že v preskúmvanej veci nebolo sporné, že predmet dodávky (mäso a mliečne výrobky) existoval, že bol žalobcovi dodaný, žalobca zaň zaplatil a nebol spochybnený ani spôsob prepravy tovaru k žalobcovi. Daňové orgány však tvrdili, že nebolo preukázané, že takto fakturovaný tovar bol žalobcovi dodaný tým dodávateľom, ktorý je uvedený na predmetných faktúrach, t. j. spoločnosťou METAL MARKET s. r. o., že tomuto dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. a žalobcovi následne právo na odpočet DPH.

42. V predmetnej preskúmvanej veci mali daňové orgány pri vyrubovacom konaní na výber z dvoch alternatív právneho posúdenia, ktoré záviseli od skutočného stavu veci zisteného pri daňovej kontrole.

43. Pokiaľ by sa v konaní preukázalo, že zdaniteľné obchody neprebegli vôbec, že plnenia deklarované v dôkazoch produkovaných žalobcom sa uňho nenachádzali, resp. preukázateľne nezanechali žiadnu stopu svojej materiálnej existencie, čiže mu neboli nikdy dodané, potom by bolo namieste konštatovať, že žalobca bol súčasťou skupiny vzájomne prepojených platiteľov dane, ktorí 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 neprihľadali a žalobcovi by bolo možné odoprieť vrátenie príslušnej DPH na vstupe.

44. Pokiaľ by sa v konaní preukázalo, že zdaniteľné obchody síce prebehli, no žalobca bol 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 žalobcovi právo odpočítať hodnotu splatnej alebo zaplatenej DPH, avšak len za predpokladu, že tieto orgány objektívne preukázali, že žalobca vedel alebo mal vedieť,

že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. (rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-80/11, čl. 50).

45. Daňové orgány na základe vykonaného dokazovania dospeli k presvedčeniu, že tovar nebol dodaný spoločnosťou METAL MARKET s. r. o. Ak tomuto daňovému subjektu nevznikla daňová povinnosť z titulu dodania tovaru žalobcovi, potom mu ako kupujúcemu nemohlo vzniknúť ani právo na odpočítanie dane z faktúr vystavených spoločnosťou METAL MARKET s. r. o., avšak v kontexte citovanej judikatúry Súdneho dvora EÚ iba za predpokladu, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca.

46. Žalovaný si podľa názoru správneho súdu predčasne vytvoril záver o tom, že realita dodania zdaniteľného plnenia bola spochybnená zo zistenia, že konatelia žalobcu a spoločnosti METAL MARKET s. r. o. sa mali stretnúť pri podpise kúpnej zmluvy zo dňa 12.02.2015 a že konateľ spoločnosti METAL MARKET s. r. o. U. T. tvrdil, že konateľa žalobcu nepozná, nepozná žalobcu a nevie nič o obchodovaní spoločnosti METAL MARKET s. r. o. so žalobcom. Na druhej strane U. T. tvrdil, že faktúry, ktoré žalobca predložil správcovi dane a z ktorých si uplatnil právo na odpočet DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2015, podpísal a vystavila ich spoločnosť METAL MARKET s. r. o. Daňové orgány oboch stupňov spochybnili aj začatie obchodnej spolupráce medzi žalobcom a spoločnosťou METAL MARKET s. r. o., pretože si konateľ žalobcu a zamestnankyne žalobcu nevedeli spomenúť s odstupom času a pri cca 220 dodávateľoch, kto konkrétne (menovite) začal komunikáciu s touto spoločnosťou. Na druhej strane daňové orgány v tomto smere nezohľadnili predloženú e-mailovú komunikáciu medzi žalobcom a spoločnosťou METAL MARKET s. r. o.

47. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ (napríklad C-80/11 zo dňa 21.6.2012, Mahagében, čl. 50) vyplýva, že platiteľ dane, ktorý vedel alebo mal vedieť, že svojou kúpou sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, sa musí považovať za účastníka na tomto podvode, a to bez ohľadu na otázku, či mal z opätovného tovaru prospech alebo nie. Uvedenú otázku je oprávnený ustáliť aj daňový orgán a nemusí počkať na postup a rozhodnutie orgánov činných v trestnom konaní. Pokiaľ daňové orgány v konaní tvrdili, že zdaniteľné obchody síce prebehli, avšak nie spôsobom deklarovaným vo faktúrach, ale zároveň nepreukázali, že žalobca bol priamo zainteresovaný na vytvorení reťazca fiktívnych obchodov, bolo z ich strany potrebné objektívne preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenia zakladajúce nárok na odpočet DPH boli súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. V takom prípade dôkazné bremeno prešlo na správcu dane, ktorý bol povinný preveriť vzťah žalobcu k podvodnému konaniu potenciálne vzniknutému v reťazci firiem, ktorého bol súčasťou, a jeho vedomosť o tom, že u iného daňového subjektu došlo k porušeniu zákona č. 222/2004 Z. z.

48. Zároveň platí, že daňový orgán nie oprávnený zamietnuť právo na odpočet dane z dôvodu, že sa zdaniteľná osoba neubezpečila, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar, na základe ktorej sa požaduje vykonanie nároku na odpočet dane, spĺňala podmienky zdaniteľnej osoby, že disponovala predmetným tovarom a bola schopná ho dodať a že si splnila svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, alebo z dôvodu, že uvedená zdaniteľná osoba nemá okrem danej faktúry iné dokumenty, ktorých povaha by preukazovala, že uvedené podmienky boli splnené (rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-80/11 zo dňa 21.06.2012, Mahagében, čl. 51).

49. Daňové orgány oboch stupňov sa podľa názoru správneho súdu dostatočne nevysporiadali s dôveryhodnosťou výpovede konateľa spoločnosti METAL MARKET s. r. o. U. T.. Podľa daňových orgánov ide o kľúčovú výpoveď, na ktorej postavili nepriznanie nároku žalobcu na odpočet DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2015. Neuniklo pozornosti súdu, že U. T. si s odstupom troch rokov (v roku 2012 podpísal za spoločnosť METAL MARKET s. r. o. rôzne dokumenty a v roku 2015 vypovedal ako svedok pred správcom dane) vedel detailne spomenúť, že ho kontaktovala C. R., vodila ho po rôznych úradoch - notár, banky, pošta, daňový úrad, mobilní operátori - kde podpisoval dokumenty napríklad o

zriadení bankového účtu spoločnosti METAL MARKET s. r. o., internetbankingu, no prístupové heslo k nim nemá, zadával pritom svoje podpisové vzory, podpisoval zmluvu o zriadení dvoch SIM kariet, no tiež ich nemá, na pošte vo Zvolene zriad'ovali „pre firmu“ P. O. Box, podpisoval rôzne faktúry a pamätal si na nich uvedené dokonca české firmy. U. T. priznal, že vlastnoručne podpísal faktúry, z ktorých si žalobca v zdaňovacom období apríl 2015 uplatnil právo na odpočet DPH. Na druhej strane mu daňové orgány uverili, že za spoločnosť METAL MARKET s. r. o. nikdy nekonal (hoci priznal, že podpisoval za túto spoločnosť faktúry, bol u notára, v bankách, na pošte, daňovom úrade, u mobilných operátorov), že nevie, čo bolo predmetom činnosti METAL MARKET s. r. o. a či sa začala obchodná spolupráca so žalobcom a prípadne ako komunikoval so žalobcom. V tomto kontexte sa daňové orgány nevysporiadali s tým, že v e-mailovej komunikácii medzi žalobcom a spoločnosťou METAL MARKET s. r. o. je ako kontaktná osoba označená práve U. T., ktorý predmetné faktúry aj podpísal.

50. Správny súd nespochybnil zistenie správcu dane vyplývajúce z vyjadrenia Tatra banky, a. s., že peňažné prostriedky, ktoré žalobca zaplatil spoločnosti METAL MARKET s. r. o., vzápätí expresne odchádzali na účet tretieho subjektu v zahraničí. No v tejto súvislosti absentuje zistenie vo vzťahu k žalobcovi, pretože v tomto štádiu to len preukazuje, že žalobca splnil svoju povinnosť zaplatiť fakturovanú sumu za dodaný tovar. Iná situácia by nastala, ak by správca dane preukázal, že tá istá suma, ktorú žalobca zaplatil spoločnosti METAL MARKET s. r. o. za dodanie tovaru, by sa žalobcovi v rámci karuselového obchodu vrátila nezmenená na jeho účet, to však daňové orgány netvrdia. Preto v tomto kontexte uvedené zistenie bez ďalšieho nepredstavuje dôvod na nepriznanie práva žalobcovi na odpočet DPH.

51. V prípade podpisu kúpnej zmluvy zo dňa 12.02.2015 uzatvorenej medzi žalobcom a spoločnosťou METAL MARKET s. r. o. správny súd uvádza, že nie je vylúčené, aby subjekt, ktorý dáva ponuku na uzatvorenie kúpnej zmluvy, túto zmluvu vyhotovil, napísal na ňu dátum a zaslal ju druhej zmluvnej strane. Druhá zmluvná strana v prípade, že akceptuje podmienky uvedené v kúpnej zmluve, ju prijme a podpíše a zašle ju zmluvnej strane, ktorá urobila ponuku; ide o bežnú obchodnú zvyklosť, ktorý Obchodný zákonník nevylučuje. Napísanie dátumu uzatvorenia kúpnej zmluvy rukou neznamená, že zmluvné strany sa museli pri jej podpise fyzicky stretnúť. Ak správca dane tvrdí opak, jeho záver je nesprávny.

52. Dopredu podvodné konanie nemožno vždy predvídať, až následne možno podvedenému vytknúť nedôslednosť (nepozornosť), je potrebné, aby daňový subjekt vynaložil všetku snahu na minimalizovanie rizika podvodu v obchodných vzťahoch. Správca dane ani žalovaný sa vo svojich rozhodnutiach nevysporiadali tým, že žalobca si mal overovať dôveryhodnosť spoločnosti METAL MARKET s. r. o. prostredníctvom spoločností Twardzik, s r. o. a PT servis, s. r. o. Žalobca uviedol, že s týmito spoločnosťami spolupracuje 15 rokov (Twardzik s. r. o.) , prípadne 10 rokov (PT servis s. r. o.) a tieto sa zaručili za serióznosť dodávateľa METAL MARKET s. r. o. Správca dane a žalovaný len uviedli, že tieto dve spoločnosti neboli v Kódexe spoločnosti MARKET CENTRUM s. r. o. presne špecifikované, a tým považovali toto overenie za nedôveryhodné. Podľa názoru správneho súdu takýto postup však pre vyvodenie nedostatočnej ostražitosti na strane žalobcu nestačí a mali žalobcu vyzvať, akým konkrétnym spôsobom si u týchto spoločností overoval dôveryhodnosť spoločnosti METAL MARKET s. r. o. a aby ich bližšie špecifikoval (ak takéto označenie považovali daňové orgány za nedostatočné).

53. Dôkazné bremeno, že u daňového subjektu došlo k podvodnému konaniu, je na správcovi dane, resp. orgánoch činných v trestnom konaní. Žalobcovi ako daňovému subjektu zákon nedáva právne prostriedky na sledovanie obstarávacích procesov svojich dodávateľov. Skutočnosť, či žalobca ako daňový subjekt vedel, alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, je dôkazným bremenom správcu dane. Okruh kritérií, z ktorých sa zisťuje úmysel a vedomosť daňového subjektu stanovuje a dokazuje správca dane, pričom musia byť v rozumnej miere, ktorú možno predpokladať v obvyklom obchodnom styku daňových subjektov (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19.08.2010).

54. Daňové orgány v tomto štádiu nedisponovali dôkazmi, na základe ktorých by boli oprávnené tvrdiť,

že by žalobca bol aktívnym účastníkom daňového podvodu alebo, že by páchatelom podvodu pomáhal, pričom na základe žiadnych právne relevantných dôkazov nebol preukázaný vzťah žalobcu k zámeru získať v rámci súvisiacich dodávok medzi účastníkmi reťazca firiem nenáležitú daňovú výhodu, na základe čoho by daňovým orgánom aj správne mu súdu prináležalo odmietnuť žalobcovi priznanie práva na odpočet DPH.

55. Správny súd na základe zistených skutočností, citovaných právnych predpisov a judikatúry Súdneho dvora EÚ a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky dospel k záveru, že daňové orgány oboch stupňov nedostatočne zistili skutkový stav na riadne posúdenie veci a ich rozhodnutia sú z tohto dôvodu predčasné a trpia vadou nezákonnosti, čo vedie k ich zrušeniu podľa § 191 ods. 1 písm. e/ SSP v spojení s § 191 ods. 3 písm. a/ SSP a k vráteniu veci orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie.

56. Správny súd uviedol, že v ďalšom konaní správca dane doplní dokazovanie ohľadom znalosti žalobcu o svojom dodávateľovi spoločnosti METAL MARKET s. r. o. prostredníctvom spoločností Twardzik s. r. o. a PT servis s. r. o., preverí, či žalobca nahlásil výrobky na Regionálnej veterinárnej a potravinovej správe a vyhodnotí dôveryhodnosť výpovede U. T. v kontexte výpovedí ostatných svedkov. Následne daňový orgán vyhodnotí dôkazy každý jednotlivo a vo vzájomnej súvislosti, vo veci opäť rozhodne a rozhodnutie riadne odôvodní.

57. O náhrade trov konania súd rozhodol podľa § 167 SSP a úspešnému žalobcovi priznal právo na náhradu trov konania v plnom rozsahu voči neúspešnému žalovanému.

II.

Kasačná sťažnosť

58. Proti rozsudku správneho súdu podal riadne a včas kasačnú sťažnosť žalovaný (ďalej aj „sťažovateľ“) podaním zo dňa 17.09.2019, v ktorej žiadal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, súčasne nepriznal žalobcovi náhradu trov konania.

59. Tvrdil, že rozsudkom Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/13/2019-103 zo dňa 07.08.2019, doručeným sťažovateľovi dňa 19.08.2019, bola vec posúdená po vecnej a právnej stránke nesprávne. Rozsudok z dôvodu uvedeného v ustanovení § 440 ods. 1 písm. g/ SSP napadol sťažovateľ v celom rozsahu.

60. Krajský súd v Bratislave v predmetnom rozsudku konštatoval, s poukazom na judikatúru Súdneho dvora EÚ, že pokiaľ daňové orgány v konaní tvrdili, že zdaniteľné obchody sa síce uskutočnili, avšak nie spôsobom deklarovaným na sporných faktúrach, ale zároveň nepreukázali, že žalobca bol priamo zainteresovaný na vytvorení reťazca fiktívnych obchodov, bolo z ich strany potrebné objektívne preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenia zakladajúce nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty boli súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. V takom prípade prešlo dôkazné bremeno na správcu dane, ktorý bol povinný preveriť vzťah žalobcu k podvodnému konaniu potenciálne vzniknutému v reťazci spoločností, ktorého bol súčasťou a jeho vedomosť o tom, že u iného daňového subjektu došlo k porušeniu zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov“). Správny súd zároveň uviedol, že platí, že daňový orgán nie je oprávnený zamietnuť právo na odpočítanie dane z dôvodu, že sa zdaniteľná osoba neubezpečila, že vykonanie nároku na odpočítanie dane, spĺňala podmienky zdaniteľnej osoby, že disponovala predmetným tovarom a bola schopná ho dodať a že splnila svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť daň z pridanej hodnoty alebo z dôvodu, že uvedená zdaniteľná osoba nemá okrem danej faktúry iné dokumenty, ktorých povaha by preukazovala, že uvedené podmienky boli splnené.

61. Sťažovateľ si podľa názoru správneho súdu predčasne vytvoril záver o tom, že realnosť zdaniteľného plnenia bola spochybnená zo zistenia, že konatelia žalobcu a spoločnosti METAL MARKET s. r. o. sa mali stretnúť pri podpise kúpnej zmluvy zo dňa 12.02.2015 a že konateľ spoločnosti METAL MARKET s. r. o., U. T. tvrdil, že konateľa žalobcu nepozná a nevie nič o obchodovaní spoločnosti METAL MARKET s. r. o. so žalobcom, pričom ale na druhej strane tvrdil, že sporné faktúry za spoločnosť METAL MARKET s. r. o. vystavil a podpísal. Ku spochybneniu obchodnej spolupráce medzi spoločnosťou METAL MARKET s. r. o. a žalobcom z dôvodu, že konateľ žalobcu a jeho zamestnankyne si nevedeli s odstupom času a vzhľadom na veľké množstvo dodávateľov spomenúť, s kým konkrétne (menovite) začali spoluprácu so spoločnosťou METAL MARKET s. r. o., správny súd konštatoval, že daňové orgány na druhej strane v uvedenom smere nezohľadnili predloženú e-mailovú komunikáciu medzi žalobcom a spoločnosťou METAL MARKET s. r. o.

62. Daňové orgány oboch stupňov sa podľa názoru správneho súdu dostatočne nevysporiadali s dôveryhodnosťou výpovede konateľa spoločnosti METAL MARKET s. r. o., na to, že U. T. si aj s odstupom troch rokov vedel detailne spomenúť, že ho kontaktovala C. R., vodila ho po rôznych úradoch, kde podpisoval rôzne dokumenty, rôzne faktúry a pamätal si na nich uvedené dokonca české spoločnosti, potvrdil podpísanie sporných faktúr, ale na druhej strane mu daňové orgány uverili, že za spoločnosť METAL MARKET s. r. o. nikdy nekonal, že nevie, čo bolo predmetom činnosti spoločnosti METAL MARKET s. r. o., či sa začala obchodná spolupráca so žalobcom a prípadne, kto s ním komunikoval. V tomto kontexte sa daňové orgány nevysporiadali s tým, že v e-mailovej komunikácii medzi žalobcom a spoločnosťou METAL MARKET s. r. o. je ako kontaktná osoba uvedený práve U. T., ktorý sporné faktúry podpísal.

63. Vo vzťahu k zisteniu správca dane, že peňažné prostriedky, ktoré žalobca zaplatil na účet spoločnosti METAL MARKET s. r. o., odchádzali vzápätí na účet tretieho subjektu v zahraničí, správny súd konštatoval, že k nemu absentuje zistenie ku žalobcovi, pretože v tomto štádiu to len preukazuje, že žalobca splnil svoju povinnosť zaplatiť fakturovanú sumu za dodaný tovar. Pretože v danom prípade nenastala situácia, že tá istá suma, ktorú žalobca spoločnosti METAL MARKET s. r. o. zaplatil, by sa vrátila v nezmenenom stave na účet žalobcu, uvedené zistenie nepredstavuje dôvod na nepriznanie práva žalobcovi na odpočítanie dane.

64. V prípade podpisu kúpnej zmluvy zo dňa 12.02.2015 uzatvorenej medzi žalobcom a spoločnosťou METAL MARKET s. r. o. správny súd uviedol, že nie je vylúčené, aby subjekt, ktorý dáva ponuku na uzatvorenie kúpnej zmluvy, túto zmluvu vyhotovil, napísal na ňu dátum a zaslal ju druhej zmluvnej strane. Druhá zmluvná strana v prípade, že akceptuje podmienky uvedené v kúpnej zmluve, ju prijme, podpíše a zašle ju zmluvnej strane, ktorá urobila ponuku, pričom ide o bežnú obchodnú zvyklosť, ktorú Obchodný zákonník nevylučuje. Napísanie dátumu uzatvorenia kúpnej zmluvy rukou neznamená, že zmluvné strany sa museli pri jej podpise fyzicky stretnúť. Ak správca dane tvrdí opak, jeho záver je nesprávny.

65. Podľa názoru správneho súdu sa správca dane ani sťažovateľ vo svojich rozhodnutiach nevysporiadali, s tým, že žalobca si mal overovať dôveryhodnosť spoločnosti METAL MARKET s. r. o., prostredníctvom spoločností Twardzik, s. r. o. a PT servis, s. r. o., s ktorými podľa žalobcu obchoduje 10 a 15 rokov, pričom tieto spoločnosti sa zaručili za serióznosť spoločnosti METAL MARKET s. r. o. Správca dane a sťažovateľ len uviedli, že tieto dve spoločnosti neboli v Kódexe spoločnosti MARKET CENTRUM s. r. o. presne špecifikované, a tým považovali toto overenie za nedôveryhodné. Podľa názoru správneho súdu takýto postup však pre vyvodenie nedostatočnej ostražitosťi na strane žalobcu nestačí a mali žalobcu vyzvať, akým konkrétnym spôsobom si u týchto spoločností overoval dôveryhodnosť spoločnosti METAL MARKET s. r. o. a aby ich bližšie špecifikoval (ak takéto označenie považovali daňové orgány za nedostatočné).

66. Správny súd s poukazom na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19.08.2010 konštatoval, že daňové orgány v tomto štádiu nedisponovali dôkazmi, na základe ktorých boli oprávnené tvrdiť, že by žalobca bol aktívnym účastníkom daňového podvodu alebo, že by

páchateľom podvodu pomáhal, pričom na základe žiadnych právne relevantných dôkazov nebol preukázaný vzťah žalobcu k zámeru získať v rámci súvisiacich dodávok medzi účastníkmi reťazca firiem nenáležitú daňovú výhodu, na základe čoho by daňovým orgánom aj správne súdu prináležalo odmietnuť žalobcovi priznanie práva na odpočítanie dane.

67. Správny súd zaviazal správcu dane ako orgán verejnej správy v ďalšom konaní doplniť dokazovanie ohľadom znalosti žalobcu o svojom dodávateľovi METAL MARKET s. r. o. prostredníctvom spoločností Twardzik s. r. o. a PT servis s. r. o., preveriť, či žalobca nahlásil výrobky na Regionálnej veterinárnej správe a vyhodnotiť dôveryhodnosť výpovede U. T. v kontexte výpovedí ostatných svedkov. Následne má daňový orgán vyhodnotiť dôkazy každý jednotlivo a vo vzájomnej súvislosti, vo veci opäť rozhodnúť a rozhodnutie riadne odôvodniť.

68. Sťažovateľ - Finančné riaditeľstvo SR rozhodnutím č. 100192628/2019 zo dňa 16.01.2019 potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 101911482/2018 zo dňa 26.09.2018, ktorým bol žalobcovi podľa ustanovenia § 68 ods. 5 a 6 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“) vyrubený rozdiel dane v sume 89 614,64 EUR na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2015.

69. Správca dane Daňový úrad Bratislava (ďalej len „správca dane“) vykonanou daňovou kontrolou u žalobcu preveroval splnenie podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane podľa ustanovenia § 49 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov. Správca dane na základe vykonaného dokazovania a zhodnotenia získaných dôkazov dospel k záveru, že žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane podľa ustanovenia § 49 ods. 1 v nadväznosti na ustanovenie § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov v celkovej sume 89 614,64 EUR za dodanie tovaru potravinárskeho sortimentu (bravčová panenka MR, bravčové karé B. K. MR, kuracie prsia solené MR značka COPAVEL, Eidam 45 %, Pandur 30 %, roláda živočíšna veľká, rodinná tehla 45 %, parenicový oštiepok emantaller syr, roláda živočíšna 45 %, kuracie prsia solené MR značka PERDIX, syr EIDAM 45 %, bravčové karé BK VB mrazené, bravčová krkovička BK VB MRAZ, parenicový oštiepok, roláda údená malá, rodinná tehla Nika, Eidam syr 45 %, syr Pandúr 45 %) fakturovaného faktúrami č. 15010018 až č. 15010025 a č. 15010028 až č. 15010031 od deklarovaného dodávateľa - spoločnosti METAL MARKET s. r. o. Spoločnosť METAL MARKET s. r. o. zanikla dňa 29.05.2015 v dôsledku zlúčenia a jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť I electro s. r. o., IČO: 47151935.

70. Správca dane konštatoval porušenie ustanovení § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov z dôvodu, že zistenia správcu dane v priebehu predmetnej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nepreukázali, že zdaniteľné obchody fakturované spornými faktúrami č. 15010018 až č. 15010025 a č. 15010028 až č. 15010031 od deklarovaného dodávateľa - spoločnosti METAL MARKET s. r. o. boli uskutočnené tak, ako to deklarujú uvedené sporné faktúry, konkrétne, že boli uskutočnené osobou dodávateľa na nich uvedeným, a teda nebolo preukázané naplnenie zákonných podmienok pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane v zmysle uvedených ustanovení. V danom prípade teda nebolo preukázané, že spoločnosti METAL MARKET s. r. o. vznikla daňová povinnosť v zmysle ustanovenia § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov. Sťažovateľ v tejto súvislosti poukazuje na skutočnosť, že vznik daňovej povinnosti v zmysle ustanovenia § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov (v prípade dodania tovaru) u dodávateľa je v zmysle ustanovenia § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov základným predpokladom vzniku nároku na odpočítanie dane u príjemcu tovaru.

71. Sťažovateľ so záverom správneho súdu, že ak spoločnosti METAL MARKET s. r. o. nevznikla daňová povinnosť z titulu dodania tovaru žalobcovi, potom ani žalobcovi ako kupujúcemu nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane z faktúr vystavených spoločnosťou METAL MARKET s. r. o., avšak v kontexte judikatúry Súdneho dvora EÚ citovanej v predmetnom rozsudku iba za predpokladu, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca, nesúhlasil. Sťažovateľ je názoru, že podstatou rozsudkov Súdneho dvora EÚ týkajúcich sa

podvodného konania je, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočítanie dane, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. To znamená, že primárne zákonné podmienky na odpočítanie dane musia byť splnené, t. j. platiteľ dane má právo na odpočítanie dane, avšak jeho znalosť o podvodnom konaní dáva ďalšiu možnosť vnútroštátnemu orgánu neuznať právo na odpočítanie dane. V danom prípade však vôbec neboli splnené prvotné podmienky stanovené zákonom č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov pre uplatnenie práva na odpočítanie dane, a preto nebolo potrebné vec posudzovať z hľadiska práva Európskej únie a rozsudkov Súdneho dvora EÚ, na ktoré správny súd v predmetnom rozsudku poukázal.

72. Sťažovateľ uviedol, že realnosť dodania zdaniteľných obchodov nespochybnil (predčasne) na základe zistenia, že konatelia žalobcu a spoločnosti METAL MARKET s. r. o. sa mali stretnúť pri podpise kúpnej zmluvy, pričom podľa vyjadrenia U. T. sa nepoznali a ten o obchodovaní so žalobcom nemal žiadne vedomosti, ako to uvádza správny súd v predmetnom rozsudku. Sťažovateľ nespochybnil tvrdenie správneho súdu, že nie je vylúčené, aby subjekt, ktorý dáva ponuku na uzatvorenie kúpnej zmluvy, túto zmluvu vyhotovil a zaslal ju druhej strane, ktorá ju v prípade akceptácie podmienok v nej uvedených prijme a podpíše a zašle späť zmluvnej strane, ktorá ponuku urobila, pričom ide o bežnú obchodnú zvyklosť, ktorú Obchodný zákonník nevylučuje. Sťažovateľ spochybnil tvrdenie, že jedna strana dopredu dopíše na zmluvu dátum, kedy druhá strana uvedenú zmluvu podpíše, pretože vo všeobecnosti platí, že dátum podpisu zmluvy je začiatkom založenia právneho vzťahu, pokiaľ zo zmluvy nevyplýva niečo iné. Je teda legitímne predpokladať, že každá zmluvná strana vyznačí dátum podpisu dňom, kedy dokument skutočne podpisuje. Napriek tomu, že podľa Občianskeho zákonníka nie je uvedenie dátumu obligatórnou náležitosťou písomnej formy právneho úkonu, jeho správne uvedenie je dôležitým predpokladom právnej istoty a legálnosti právneho vzťahu.

73. K tvrdeniu správneho súdu, že daňové orgány oboch stupňov spochybnili aj začatie obchodnej spolupráce medzi žalobcom a spoločnosťou METAL MARKET s. r. o., pretože si konateľ žalobcu a jeho zamestnankyne nevedeli, vzhľadom na časový odstup a množstvo dodávateľov (cca 220), spomenúť, kto konkrétne (menovite) začal komunikáciu s touto spoločnosťou, pričom v tomto smere nezohľadnili predloženú e-mailovú komunikáciu medzi žalobcom a spoločnosťou METAL MARKET s. r. o., sťažovateľ uviedol, že správca dane sa e-mailovou komunikáciou predloženou žalobcom zaoberal a vyhodnotil ju tak, že ju nepovažuje za relevantný dôkaz, z dôvodov podrobne uvedených na 19. a 20. strane prvostupňového rozhodnutia. Sťažovateľ v tejto súvislosti poukázal aj na skutočnosť, že e-mailovú komunikáciu predložil žalobca až vo vyjadrení k protokolu, pričom už v priebehu predmetnej daňovej kontroly bol správcom dane vyzvaný (výzva na poskytnutie vysvetlení, dôkazov č. 101836264/2017 zo dňa 25.08.2017) na vyjadrenie sa k otázke (okrem ďalších), kto menovite nadviazal obchodnú spoluprácu za žalobcu a kto za dodávateľa, avšak daňový subjekt vo svojej odpovedi (ev. pod č. 6/10902511/2017) na ňu neodpovedal. Priebeh dokazovania a možnosť predkladať dôkazy v daňovom konaní upravuje daňový poriadok, ktorý taxatívne v ustanovení § 45 ods. 1 písm. c/ upravuje možnosť daňového subjektu predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, a to najneskôr do dňa jej ukončenia a v ustanovení § 46 ods. 8 upravuje lehotu po doručení protokolu, v rámci ktorej sa daňový subjekt môže vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak žalobca predložil vo vyjadrení k protokolu e-mailovú komunikáciu s U. T. za spoločnosť METAL MARKET s. r. o. (teda je zrejmé, že e-mailovou komunikáciou disponoval), potom možno jednoznačne konštatovať, že túto skutočnosť mal a evidentne aj mohol žalobca predložiť správcovi dane už počas predmetnej daňovej kontroly, čo ale neurobil.

74. Sťažovateľ nesúhlasil ani s tvrdením správneho súdu, že daňové orgány obchod stupňov sa nevysporiadali s dôveryhodnosťou výpovede konateľa spoločnosti METAL MARKET s. r. o. - U. T., keď na jednej strane si menovaný detailne spomenul, že ho kontaktovala C. R. a vodila ho po rôznych úradoch, kde podpisoval rôzne papiere a na strane druhej mu daňové orgány uverili, že si nevedel

spomenúť, akú obchodnú činnosť vykonávala spoločnosť METAL MARKET s. r. o., za ktorú podpisoval faktúry. Sťažovateľ vo výpovedi U. T. nezistil dôvody, na základe ktorých by mal o jeho výpovedi pochybovať, pretože to, že U. T. nemal o ekonomickej činnosti spoločnosti METAL MARKET s. r. o. žiadne vedomosti, podporuje jeho samotné vyjadrenie, že rôzne dokumenty na rôznych úradoch vykonával na pokyn tretej osoby - C. R., ktorá mu zobrala všetky doklady. Podpísanie sporných faktúr síce potvrdil, ale nevedel ani, čo bolo predmetom ich fakturácie, kto vykonal prepravu, akým spôsobom boli uhradené, jediné, na čo si spomenul bolo, že na nich bol uvedený žalobca. Správca dane výpoveď U. T. vyhodnotil tak, že ide o nastrčenú osobu, pretože podľa Obchodného zákonníka je konateľ spoločnosti výkonný orgán, ktorého právom a povinnosťou je riadiť spoločnosť a za spoločnosť konať, teda by mal mať o riadnom fungovaní spoločnosti, v ktorej je výkonným orgánom, vedomosti a v tejto súvislosti poukázal aj na zásadu poctivého obchodného styku. Dôveryhodnosť výpovede svedka U. T., t. j. že konal na podnet tretej osoby a konanie spoločnosti METAL MARKET s. r. o. bolo účelové, podporuje aj skutočnosť, že U. T. sa stal konateľom spoločnosti METAL MARKET s. r. o. (ktorá so žalobcom „začala“ obchodovať vo februári 2015) dňa 15.01.2015, pričom táto spoločnosť zanikla dňa 29.05.2015, napriek tomu, že ešte dňa 28.05.2015 vystavila žalobcovi faktúry a zlúčila sa so spoločnosťou I electro s. r. o., do ktorej sa fúziou zlúčilo približne 50 ďalších spoločností a jej konateľom je občan Českej republiky - E. F.. Správca dane poukázal aj na skutočnosť, že konateľ žalobcu, U. U., sa zúčastnil výpovede svedka U. T., ktorý vypovedal v jeho neprospech, napriek tejto skutočnosti nepoložil svedkovi ani jednu otázku, týkajúcu sa ich deklarovanej obchodnej spolupráce, čím by mohol pred správcou dane obhájiť svoju pozíciu v obchodnom vzťahu. Všetky tieto skutočnosti správca dane vyhodnotil v prvostupňovom rozhodnutí na 12. strane, a teda podľa názoru sťažovateľa nie je možné konštatovať, že správca dane sa s dôveryhodnosťou výpovede svedka U. T. nevyssporiadal.

75. Sťažovateľ sa nestotožnil s konštatovaním správneho súdu, že zistenie, že peňažné prostriedky, ktoré žalobca zaplatil spoločnosti METAL MARKET s. r. o., vzápätí odchádzali na účet tretieho subjektu v zahraničí, bez ďalšieho nepredstavuje dôvod na nepriznanie práva žalobcovi na odpočítanie dane, pretože uvedené zistenie bolo len jedným z mnohých zistení správcu dane, ktoré poukázali na účelové konanie spoločnosti METAL MARKET s. r. o. a podporovalo jeho závery.

76. K tvrdeniu správneho súdu, že ak správca dane a sťažovateľ považovali označenie referenčných obchodných partnerov (s ktorými žalobca 10 a 15 rokov spolupracuje a ktoré sa zaručili za serióznosť spoločnosti METAL MARKET s. r. o.) uvedených na predloženom Kódexe dodávateľa za nedostatočné, mali žalobcu vyzvať, akým konkrétnym spôsobom si u týchto spoločností overoval dôveryhodnosť spoločnosti METAL MARKET s. r. o., sťažovateľ uviedol, že práve uvedené - preukázať, ako si overoval dôveryhodnosť svojho dodávateľa bolo vzhľadom na zistenia správcu dane (o ktorých bol žalobca priebežne informovaný) povinnosťou žalobcu, ktorý mohol (a mal na to dostatočný časový priestor) zvážiť rozsah, potrebnosť a využiteľnosť jemu dostupných dôkazných prostriedkov, ktoré v daňovej kontrole, prípadne vo vyrubovacom a odvolacom konaní predloží. Keďže predložený Kódex dodávateľa neobsahoval ani meno osoby, prípadne jej podpis, ktorá sa za serióznosť spoločnosti METAL MARKET s. r. o. zaručila, nie je možné konštatovať, že takýto doklad je dostatočným dôkazom o uvedenom tvrdení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcou dane preverovaných skutočností.

77. Vzhľadom na uvedené sa sťažovateľ nestotožnil s tvrdením Krajského súdu v Bratislave, že zistenie skutkového stavu bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci a trval na tom, že postup správcu dane, ako aj postup sťažovateľa, boli v súlade so zákonom a práva žalobcu neboli porušené.

III.

Vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

78. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalobca podaním zo dňa 28.10.2019, v ktorom žiadal, aby kasačná sťažnosť žalovaného bola ako nedôvodná kasačným súdom zamietnutá.

IV.

Konanie na kasačnom súde

79. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na jej podanie (ustanovenie § 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

80. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) sa stotožnil s argumentom správneho súdu, že správne orgány sa nedostatočne zaoberali preverovaním obrany žalobcu (preverovaním zo strany žalobcu dôveryhodnosti obchodnej spoločnosti METAL MARKET s. r. o., Lučenecká cesta 5, Zvolen, IČO: 36 052 264 (ďalej aj „METAL MARKET s. r. o.“), elektronickou komunikáciou žalobcu s touto obchodnou spoločnosťou, ktorú vo svojej svedeckej výpovedi potvrdila aj svedkyňa M. F. (výpoveď svedkyne v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 101313984/2018 - Daňový úrad Bratislava zo dňa 10.07.2018), vyhodnocovaním celej elektronickej komunikácie žalobcu, skutočnosťami preukazujúcimi zo strany žalobcu realnosť dodania tovaru (vykladanie tovaru, nahlasovanie tovaru príslušným orgánom veterinárnej správy).

81. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku správneho súdu bod 48 rozsudku (ako aj z rozhodnutia žalovaného), je nesporné, že dôvodom na vyrubenie rozdielu DPH - zdaňovacie obdobie apríl 2015 a žalobcovi nepriznanie práva na odpočet dane (DPH), z preskúmaných dodávateľských faktúr dodávateľa METAL MARKET s. r. o., bola skutočnosť, že podľa správnych orgánov, nebolo preukázané dodanie tovaru deklarovaného v posudzovaných faktúrach, subjektom uvedeným na faktúrach ako dodávateľom - obchodnou spoločnosťou METAL MARKET s. r. o.

82. V zmysle názoru správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zverejneného v Zbierke stanovísk NS a súdov SR 1/2020 (4. Rozhodnutie, rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 10. decembra 2019, sp. zn. 3Sžfk/9/2019), zneužitie práva sa odlišuje od daňového podvodu, kedy nedochádza k reálnej hospodárskej činnosti. Zatiaľ čo pri zneužití práva dochádza k uskutočneniu zdanieľných plnení, pri daňovom podvode nedochádza k ich reálnemu uskutočneniu na všetkých stupňoch dodávateľsko-odberateľského reťazca (najčastejšie vo vzťahu subdodávateľ - dodávateľ).

83. Keďže k plneniu, v prípade posudzovaných faktúr, reálne došlo, kasačnému súdu sa javí skúmaná skutková a právna situácia za majúcu znaky zneužitia práva a v súlade s týmto názorom a ustálenou judikatúrou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a kasačného súdu, je potrebné skutkovú a právnu situáciu žalobcu posudzovať, a to aj zo strany príslušných správnych orgánov.

84. K skutkovým a právnym okolnostiam veci kasačný súd dodáva, že správne orgány sa nedostatočne vo svojich rozhodnutiach vysporiadali nielen s existenciou e-mailovej komunikácie žalobcu s jeho posudzovaným dodávateľom (vzhľadom na potvrdenie tejto komunikácie vo svedeckej výpovedi svedkyňou F.), potvrdila nahlasovanie dodávok na príslušnú veterinárnu správu, ako aj svedkyňou K. Š. (ktorá nevyklúčila existenciu obchodných vzťahov s METAL MARKET s. r. o.), v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 101191898/2018 - Daňový úrad Bratislava z 19.06.2018, so skutočnosťou, že dodanie deklarovaného mäsového tovaru, sa nahlasovalo (podľa tvrdenia žalobcu), na príslušné veterinárne orgány, správne orgány nevykonali ani výsluch navrhovaného svedka V., ktorý mal byť pri vykladaní tovaru u žalobcu a podľa názoru kasačného súdu, preverovali realnosť dopravy tovaru bez ďalšieho na to nadväzujúceho preverovania. Argument, že trasa pri dodaní tovaru zo zahraničia viedla priamo do sídla žalobcu, bez zastavenia sa v sídle dodávateľa METAL MARKET s. r. o. nie je podľa názoru kasačného súdu za zistených skutkových a právnych okolností významná, keď nie je vykonaným

dokazovaním vylúčené, že dodávateľ žalobcu mohol zabezpečiť dodanie tovaru žalobcovi v subdodávke priamo zo zahraničia svojim dodávateľom, resp. inou osobou.. Túto skutočnosť zistené dokazovanie, ktoré je obsahom administratívneho spisu, nevylúčilo.

85. Kasačný súd zdôrazňuje, že v administratívnom spise, vo vzťahu k niektorým posudzovaným faktúram, sa nachádzajú príjemky, týkajúce sa pôvodu tovaru, ktorý je zo zahraničia (mrazené kuracie prsia solené pôvod Brazília, dodací list 15080018, k faktúre 15080018 - zálohová faktúra, dodací list 15080015 mrazená bravčová panenka pôvod Belgicko, mrazené bravčové karé Španielsko a iné). Skutočnosť, že dodávka išla priamo zo zahraničia, bez vyloženia alebo zastávky v sídle dodávateľa žalobcu - METAL MARKET s. r. o. a bola dodaná priamo zo zahraničia do sídla žalobcu, sama o sebe, bez existencie ďalších skutkových a právnych okolností (predmet dodávky - mäsové mrazené výrobky), nemôže, bez ďalšieho, preukazovať dodanie tovaru žalobcovi inou osobou, než je dodávateľ tovaru uvedený na posudzovaných faktúrach.

86. Kasačný súd je názoru, že správnymi orgánmi preskúmané konanie žalobcu vykazuje znaky zneužitia práva a nie podvodného konania (tak ako prezentoval správny súd vo svojom rozhodnutí), napriek inému právnemu posúdeniu veci zo strany kasačného súdu, kasačný súd konštatuje, že sa stotožnil s názorom správneho súdu, vyjadreným v bode 56 a 57 rozsudku, ako aj v bode 63 predposledná veta rozsudku správneho súdu, ako aj súhlasí s názorom vysloveným v bode 62 rozsudku správneho súdu, že daňové orgány oboch stupňov nedostatočne zistili skutkový stav veci a ich rozhodnutia z tohto dôvodu sú predčasné (§ 191 ods. 1 písm. e/ SSP), preto kasačný súd vyhodnotil preskúmaný rozsudok správneho súdu, jeho výrokovú časť, v kontexte s bodmi 56, 57, 62 a 63 rozsudku za správny, preto kasačnú sťažnosť žalovaného ako nedôvodnú, aplikujúc § 461 SSP, zamietol.

87. Žalobca v kasačnom konaní mal plný úspech pri aplikácii § 467 ods. 1 SSP v spojení s ust. § 167 ods. 1 SSP priznal kasačný súd žalobcovi proti žalovanému právo na úplnú náhradu trov kasačného konania.

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

Poučenie:

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