

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/50/2019
Identifikačné číslo spisu: 1016200482
Dátum vydania rozhodnutia: 25.03.2021
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:1016200482.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu (spravodajca) a sudcov JUDr. Milana Moravu a JUDr. Petry Příbelskej, PhD. v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobcu): STORM PROMOTION, spol. s r.o., IČO: 34 151 516, Štefánikova 1, Bratislava, právne zastúpený: PRO iURE - advokátska kancelária, s.r.o., IČO: 36 869 830, Zámocká 32, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 60785/2016 zo dňa 21. januára 2016, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/59/2016-72 zo dňa 5. decembra 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa (pôvodne žalobcu) proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/59/2016-72 zo dňa 5. decembra 2018 z a m i e t a.

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

Odôvodnenie

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej aj len „krajský súd“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 60785/2016 zo dňa 21.01.2016 (ďalej aj len „napadnuté rozhodnutie“) spolu s rozhodnutím Daňového úradu Bratislava (ďalej aj len „správca dane“) č. 1549740/2015/9104403 zo dňa 27.10.2015 (ďalej aj len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým správca dane žalobcovi nepriznal rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2012 v sume 136 859,77,- euro a vyrubil mu vlastnú daňovú povinnosť na DPH v sume 7 986,63,- euro.

2. Krajský súd s poukazom na § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/, § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj len „zákon č. 222/2004 Z. z.“) uviedol, že základnou podmienkou pre uplatnenie si odpočtu DPH je, aby išlo o tovary alebo služby, ktoré boli reálne dodané konkrétnym

platiteľom DPH, pričom úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či pri predložených dokladoch neabsentuje materiálny podklad.

3. Krajský súd mal za preukázané, že deklarovaný tovar - kryštálový cukor dodala žalobcovi spoločnosť Nettix, s.r.o., a nej spoločnosti VEKOMIN, s.r.o. (kryštálový cukor nadobudla od dodávateľa GLENVOD, s.r.o.), EXTRA BUSINESS, s.r.o. (kryštálový cukor kúpila od dodávateľa SWEETHOME COLOR, s.r.o., a ten od spoločnosti MAXIMUS 007, s.r.o.). Žalobca tovar ďalej predával českým spoločnostiam VILODRE COMPANY, s.r.o., a GLOBAL TRADE-EU, s.r.o., estónskej spoločnosti KATEXX OÜ a lotyšskej spoločnosti SIA „R-AVENS“. Obchodovanie medzi žalobcom a spoločnosťami Nettix, s.r.o. (dodávateľ žalobcu), VILODRE COMPANY, s.r.o., GLOBAL TRADE-EU, s.r.o., KATEXX OÜ a SIA „R-AVENS“ (odberatelia žalobcu) sprostredkúvala spoločnosť Trinity Commodities, s.r.o. Celkovo bolo teda do obchodovania s komoditou kryštálový cukor zapojených 12 spoločností vrátane sprostredkovateľa a žalobca sám priznal, že počas samotnej prepravy sa tovar predával a kupoval, preto nemusia sedieť označenia dodávateľov. Žalobca tvrdil, že sklad spoločností VEKOMIN, s.r.o., a Nettix, s.r.o., bol totožný - u spoločnosti OPAL-Fytos, a.s., preto nebola preprava tovaru potrebná. Na druhej strane však prepravu tovaru zabezpečovala spoločnosť VEKOMIN, s.r.o.; žalobca tento rozpor nevysvetlil.

4. Krajský súd uviedol, že skutočnosť, že KATEXX OÜ našla žalobcu ako veľkopredajcu cukru cez www.alibaba.com ešte neznamená, že by do obchodného vzťahu medzi nimi nemohol vstúpiť sprostredkovateľ Trinity Commodities, s.r.o., na druhej strane však, pri takom množstve obchodných spoločností obchodujúcich s komoditou kryštálový cukor je vstup sprostredkovateľa ako ďalšieho článku v reťazci potrebné zo strany žalobcu odôvodniť a špecifikovať jeho ekonomický zmysel, čo sa v prejedávanej veci nestalo. Krajský súd žalobcovi vytkol nedostatok opatrnosti pri obchodovaní s kryštálovým cukrom, kedy tento nepreukázal, ako si preveroval svojich dodávateľov a spoliehanie sa na sprostredkovateľa, ktorého poznal nie je postačujúce, keďže tento tovar nedodáva, ale sprostredkuje kontakt s dodávateľom. Žalobca podľa krajského súdu nepreukázal, že vynaložil všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z podnikateľskej zodpovednosti za dosiahnutie účelu jeho hospodárskej činnosti, pričom obchod, o ktorom svedčí len existencia formálnych dokladov, nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania (R 39/2018).

5. Podľa krajského súdu správca dane správne vyhodnotil obchodné prípady tak, že nebolo preukázané dodanie tovaru a jeho existencia, pretože dokazovaním sa preukázalo, že prvotný pôvodca kryštálového cukru (MAXIMUS 007) od roku 2010 nepodáva daňové priznania, je nekontaktný a nepreberá zásielky, ktoré mu správca dane adresuje a ďalší prvotný pôvodca tovaru (GLENVOD) je tiež nekontaktný, v roku 2012 menil konateľov, správcovi dane nepredložil žiadne daňové a účtovné doklady a aktuálnym konateľom je bezdomovec, a preto nebolo možné vykonať miestne zisťovanie. Krajský súd poukázal na to, že ani ďalšie články v reťazci (odberatelia žalobcu) so správcom dane nekomunikovali, resp. nepreukázali nadobudnutie tovaru (GLOBAL TRADE-EU, VILODRE COMPANY, KATEXX OÜ, SIA „R-AVENS“), nepreukázala sa skutočnosť, že dodávateľ, ktorý je uvedený v predmetných faktúrach, aj fakturovaný tovar skutočne dodal žalobcovi a zároveň nebolo preukázané, že žalobca deklarovaný tovar reálne prijal a následne použil na účely svojej podnikateľskej činnosti.

6. K predloženému čestnému prehláseniu W. R., v ktorom uviedol, že dňa 12.4.2014 navštívil sklad firmy OPAL-Fytos, za účelom kontroly cukru, ktorý dodával Nettix, žalobcovi a žalobca ďalej spoločnosti VILODRE COMPANY a k tomuto priloženej fotografii zachytávajúcej detailný záber jedného balenia kryštálového cukru krajský súd uviedol, že čestné prehlásenie nemožno bez ďalšieho v daňovom konaní použiť namiesto dôkazného prostriedku. K namietanej nezákonnosti daňovej kontroly z dôvodu použitia protokolu z daňovej kontroly Nettix, ktorá prekročila zákonom stanovenú lehotu krajský súd uviedol, že listinným dôkazom môže byť aj protokol z iného daňového konania, ku ktorému sa môže dotknutý daňový subjekt vyjadriť (v tomto prípade žalobca) a hoci aj bol protokol z daňovej kontroly Nettix považovaný za nezákonný dôkaz v konaní týkajúcom sa spoločnosti Nettix, nejde o jediný dôkaz, o ktorý sa správca dane a žalovaný opierali pri rozhodovaní vo veci.

7. Krajský súd konštatoval, že daňové orgány vykonali dokazovanie v súlade so zásadami daňového konania a ich záver, že žalobca neunesol dôkazné bremeno na preukázanie opodstatnenosti jeho nároku na odpočet DPH je v súlade so zákonom č. 222/2004 Z. z., pretože nepreukázal, že deklarované zdaniiteľné obchody boli reálne uskutočnené, a preto nebolo možné uznať odpočítanie dane, je správny a v súlade so zákonom č. 222/2004 Z. z. K tomu krajský súd uviedol, že preukázanie dodávok tovaru len listinnými dokladmi nemožno považovať za dôkaz, na základe ktorého si môže daňový subjekt uplatniť odpočítanie dane, keďže reálne plnenie predmetu zmluvy ani reálna existencia tovaru neboli preukázané. K inému záveru nemôže viesť ani tvrdenie žalobcu, že platby za tovar sa uskutočňovali až po jeho dodaní, keďže samotné dodanie tovaru bolo spochybnené, je toto tvrdenie irelevantné. Okrem uvedeného podľa krajského súdu neboli preukázané skutočnosti, že by kupujúci nakladali ďalej s týmto tovarom ako vlastníci. Keďže dodanie, nákup, resp. predaj tovaru žalobca deklaroval len formálne vyhotovenými dokladmi, faktúrami, pričom reálne dodanie tovaru sa nepotvrdilo, krajský súd konštatoval, že daňové orgány dôvodne dospeli k záveru, že žalobca neunesol dôkazné bremeno na preukázanie oprávnenosti nároku na odpočet DPH a vykonanie ďalších dôkazov by bolo nadbytočné vzhľadom na už podrobne zistený skutkový stav.

8. K námietke neposkytnutia primeranej lehoty na vyjadrenie k výsledkom pojednávania dňa 27.10.2015 krajský súd poukázal na to, že na pojednávaní pred správcou dane dňa 27.10.2015 neodznali také nové informácie, o ktorých by už žalobca nemal vedieť z predchádzajúceho daňového konania a všetky skutočnosti uvedené v zápisnici boli premietnuté aj do prvostupňového rozhodnutia a žalobca mal možnosť na ne reagovať v podanom odvolaní, čo aj urobil. S poukazom na judikát Najvyššieho súdu SR č. R 122/2003 konštatoval, že ak by pripustil, že správca dane mal žalobcovi poskytnúť primeranú lehotu na vyjadrenie k výsledkom pojednávania dňa 27.10.2015, z dôvodu tejto procesnej chyby by napadnuté rozhodnutie aj tak nezrušil, pretože by to nemohlo prívodiť pre žalobcu vecne iné, ani výhodnejšie rozhodnutie.

9. Žalobca ako sťažovateľ, zastúpený advokátom podal včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP a navrhol, aby kasačný súd zmenil napadnutý rozsudok krajského súdu tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie, alebo aby napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Sťažovateľ namietal, že správca dane spochybnil dodanie tovaru sťažovateľovi od jeho dodávateľa Nettix až na základe toho, že sa mu nepodarilo potvrdiť skoršie dodávky v obchodnom reťazci a teda nepodarilo sa mu overiť skutočnosti, na ktorých sa sťažovateľ nezúčastnil. Podľa sťažovateľa bežnými dôkaznými prostriedkami preukázal existenciu materiálneho plnenia a predložil správcovi dane všetky dôkazy, ktoré od neho požadoval. Namietal, že teda vyčerpал svoje dôkazné bremeno. Namietal rozloženie dôkazného bremena vo vzťahu k povinnosti preukázať výrobcu a konečného spotrebiteľa. V tejto súvislosti uviedol, že od sťažovateľa nie je možné požadovať preukázanie výrobcu a konečného spotrebiteľa, pretože s týmito subjektami neobchodoval, nepodielal sa na týchto skutočnostiach a preto nemôžu viesť k záveru že nepreukázal dodanie tovaru vo význame prevedenia práve disponovať s tovarom. Ďalej namietal, že sa nestotožňuje so záverom ohľadom neexistencie tovaru, ktorý podľa sťažovateľa správca dane a žalovaný odvodili zo skutočností týkajúcich sa subjektov v obchodnom reťazci (nekontaktnosť, konateľ bezdomovec, neexistencia skladov, resp. zamestnancov), pričom sťažovateľovi nie je známe, prečo sa takto správali dotknuté subjekty a on obchodoval vždy len s jeho priamymi dodávateľmi a odberateľmi a okrem toho bol v kontakte so sprostredkovateľmi, ktorí zabezpečovali dodanie tovaru odberateľov tovaru.

10. Sťažovateľ poukázal na to, že správca dane je oprávnený v prípade spochybnenia reálneho obchodu v rámci obchodného reťazca žiadať od daňového subjektu, aby preukázal, že vynaložil všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosiahnutie účelu jeho hospodárskej činnosti, avšak správca nič také od sťažovateľa nežiadal, ani ho nevyzýval, aby mu preukázal jeho opatrenia, naopak sťažovateľ sám správcovi dane argumentoval tým, že sa správal obozretne a poukázal tiež na príslušnú judikatúru. Argumentoval aj tým, že DPH riadne zaplatil, ako mu to prikazuje vnútroštátny predpis a nemal žiadne pochybnosti o tom, že jeho dodávateľ Nettix si riadne plnil svoje daňové povinnosti. Podľa sťažovateľa vykonal všetky opatrenia, ktoré možno od neho

spravodlivo požadovať, pričom namietal že krajský súd neuviedol žiadne konkrétne opatrenie, ktoré mal vykonať a nevykonal. Uviedol, že obchodných partnerov si preveril z dostupných zdrojov a nezistil žiadne pochybnosti, postupoval cez sprostredkovateľa, ktorému dôveroval a podmienky obchodnej transakcie boli podľa neho nastavené bezpečne. Podľa sťažovateľa sú závery krajského súdu, žalovaného a správca dane v rozpore s ustálenou judikatúrou Najvyššieho súdu SR ako judikatúrou Súdneho dvora EÚ, pričom poukázal napr. na rozsudky Najvyššieho súdu SR vo veciach sp. zn. 3Sžf/1/2011, 6Sžf/10/2012 a rozsudky Súdneho dvora v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd, C-285/11 Bonik, v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 Mahagében kft a Péter Dávid a iné, pri ktorých namietal odopretie práva na odpočet dane a rozpor so zásadou neutrality.

11. V súvislosti so spoločnosťou Vekomin namietal, že s touto neobchodoval a ani o nej nevedel. Namietal záver krajského súdu vo vzťahu k tomu, že vstup sprostredkovateľa ako ďalšieho článku v reťazci je potrebné odôvodniť a špecifikovať jeho ekonomický zmysel, pretože podľa sťažovateľa je vstup sprostredkovateľa všeobecne zrejmy a odôvodnený samotnou podstatou sprostredkovania, pričom pokiaľ ide o zdôvodnenie počtu subjektov v obchodnom reťazci sťažovateľ uviedol, že nemal v čase realizácie obchodov vedomosť o žiadnom obchodnom reťazci s 11 či 12 subjektmi. Opatrnosti pri obchodovaní poukázal na kontrolu tovaru, ktorú mal vykonať W. R. a zástupcovia sprostredkovateľa, ktorých poznal a ktorí mu poskytli potrebné informácie o spoločnosti Nettix a o trhu s cukrom. Namietal, že žiadny právny predpis nevyžaduje zistenie pôvodu tovaru pre platnosť kúpnej zmluvy ani pre uplatnenie nároku na odpočet DPH. V súvislosti so spoločnosťou Maximus 007 namietal, že s touto neobchodoval a ani neprišiel do kontaktu s jej zástupcami a skutočnosť, že je nekontaktná a nepodáva daňové priznania nie je v príčinnej súvislosti s neexistenciou tovaru. Obdobne argumentuje aj vo vzťahu k spoločnosti GLENVOD. Ďalej namieta, že neexistencia tovaru nevyplýva ani z nesplnenia daňových povinností odberateľmi žalobcu (GLOBAL TRADE-EU, VILODRE COMPANY, KATEXX OÜ, SIA „R-AVRENS“), ktorí potvrdili nadobudnutie tovaru. Namietal nezákonnosť dôkazu, ktorým bol protokol z daňovej kontroly spoločnosti Nettix, ktorá prekročila zákonom stanovenú lehotu. Súčasne sťažovateľ namietal, že správca dane vykonávaním dokazovania vo vyrubovacom konaní obchádzal zákonom stanovenú ročnú lehotu, pričom s týmto tvrdením sa podľa sťažovateľa krajský súd nevysporiadal.

12. Žalovaný sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti stotožnil so závermi krajského súdu, uvedenými v napadnutom rozsudku a uviedol, že sťažovateľ ako daňový subjekt má povinnosť preukázať materiálnu podstatu a existenciu zdanieľného plnenia, pričom správca dane vykonal dôkladne preverenie zdanieľného plnenia jednotlivých článkov obchodného reťazca dodávateľov a ich subdodávateľov a nezistil skutočného pôvodcu tovaru, keďže spoločnosti, ktoré mali dodať tovar sú nekontaktné, nespôlpracujúce, poprípade prepísané na bezdomovcov, alebo občanov iných štátov ako je krajina, kde je spoločnosť registrovaná, alebo sú vymazané z obchodného registra. Nesúhlasil s tvrdením, že len predloženie faktúr, dodacích listov postačuje na preukázanie, že k prijatiu tovaru reálne prišlo, pričom uviedol, že daňové doklady musia na jednej strane jednoznačne preukazovať prijatie zdanieľného plnenia a na druhej strane je potrebné, aby bolo preukázané že k prijatiu tovaru deklarovaneho na faktúre reálne došlo.

13. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 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 (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto ju zamietol podľa § 461 SSP.

14. Kasačný súd považuje za relevantné pre prejednávanú vec posúdenie otázky splnenia podmienok pre odpočet DPH v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/, § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. a s tým súvisiacu otázku rozloženia dôkazného bremena.

15. Kasačný súd má za preukázaný skutkový stav zistený daňovými orgánmi. Sťažovateľ preukazoval

uskutočnenie zdaniteľného obchodu predložením faktúr č. 97 až 99, č. 140, č. 141, č. 143 až 160, kde bola ako dodávateľ deklarovaná spoločnosť Nettix. Obchodné transakcie medzi sťažovateľom a jeho dodávateľom Nettix mala sprostredkovať spoločnosť Trinity Commodities. Spoločnosť Trinity Commodities sťažovateľovi mala sprostredkovať aj obchodné transakcie, kde ako odberatelia sťažovateľa boli deklarované spoločnosti VILODRE COMPANY (český odberateľ), GLOBAL TRADE-EU (český odberateľ), KATEXX OÜ (estónsky odberateľ) a SIA „R-AVENS“ (lotyšský odberateľ). Sprostredkované obchody boli preukazované predložením faktúr č. 115, č. 127 až 133. Kasačný súd poukazuje na zistenia správcu dane, podľa ktorých subdodávateľmi sťažovateľovho dodávateľa Nettix boli spoločnosti VEKOMIN a Extra business. Subdodávateľ VEKOMIN mal svojho subdodávateľa, ktorým bola spoločnosť GLENVOD. Subdodávateľ Extra business mal svojho subdodávateľa, ktorým bola spoločnosť SWEETHOME COLOR a táto mala svojho subdodávateľa, ktorým bola spoločnosť MAXIMUS 007. Spoločnosť VEKOMIN nesídlila na deklarovanom sídle, jej konateľ uviedol, že tovar (kryštálový cukor) kúpil od svojho subdodávateľa GLENVOD, uskladnený je v sklade spoločnosti OPAL-Fytos, čo je sklad totožný so skladom sťažovateľovho dodávateľa Nettix. Spoločnosť VEKOMIN nemala žiadnu kanceláriu, ani zamestnancov, GLENVOD taktiež nemala zamestnancov ani kanceláriu, jej konateľom bola osoba bez domova a táto spoločnosť bola nekontaktná. MAXIMUS 007, ako subdodávateľ spoločnosti SWEETHOME COLOR, ktorá bola subdodávateľom spoločnosti Extra business, ktorá mala tovar dodať spoločnosti Nettix - dodávateľovi sťažovateľa, bola nekontaktná, od roku 2010 nepodala daňové priznanie a nespôlupracovala so správcou dane. Z týchto zistení správcu dane je zrejmé, že vznikla dôvodná pochybnosť o realizácii zdaniteľných obchodov na týchto článkoch reťazca, keďže uskutočnenie dodávok nebolo preukázané. Správca dane pristúpil k ďalšiemu preverovaniu deklarovaných obchodov na ďalších článkoch obchodného reťazca - u odberateľov sťažovateľa. Český odberateľ spoločnosť GLOBAL TRADE-EU nepreukázala dodanie tovaru, sídlila na virtuálnej adrese, nemala prevádzku, ani sklad. Predložila zmluvu o skladovaní so spoločnosťou EUROMAXTRADE SK, pričom tovar mal byť dodaný do Komárna, čiže neopustil územie SR a nebol dodaný do ČR. Ďalší odberateľ sťažovateľa spoločnosť VILODRE COMPANY sídlila na virtuálnom sídle, nemala prevádzku, ani sklad a správcovi dane nepredložila žiadne doklady. Estónsky odberateľ spoločnosť KATEXX OÜ nekomunikovala s príslušným správcou dane, v roku 2012 neuviedla intrakomunitárne nadobudnutie tovaru, nepredložila žiadne doklady a v júli 2012 bola vymazaná z registra IČ DPH. Lotyšský odberateľ SIA „R-AVENS“ potvrdila dodanie tovaru len ústne, avšak doklady nepredložila. Uviedla, že tovar mal byť ďalej dodaný do Litvy, čo sa však nepotvrdilo a teda nebolo zrejmé, kde tovar skončil. Okrem uvedeného zástupca tohto odberateľa uviedol, že sťažovateľ, ako dodávateľ našiel na internete ako veľkopredajcu cukru.

16. Kasačný súd konštatuje, že napriek tomu, že sťažovateľ predložil formálne doklady, tieto ešte samy o sebe nepreukazujú splnenie hmotnoprávných podmienok uvedených v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Z citovaných ustanovení vyplýva, že daňový subjekt je povinný na jednej strane predložiť formálne doklady, avšak zároveň je povinný a v tomto smere aj znáša dôkazné bremeno, preukázať, že zdaniteľné obchody, tak ako sú deklarované predmetnými formálnymi dokladmi sa aj reálne uskutočnili. Reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov v tomto prejednávacom prípade zahŕňa na jednej strane preukázanie reálneho dodania tovaru, (v stanovenom množstve, čase a stanoveným spôsobom) a na strane druhej preukázanie, že tento tovar bol dodaný deklarovaným dodávateľom. S ohľadom vyššie uvedené zistenia správcu dane kasačný súd konštatuje, že sťažovateľ nepreukázal reálne dodanie tovaru zo strany deklarovaného dodávateľa a ani dodanie tovaru deklarovaným odberateľom. Kasačný súd sa stotožňuje so záverom krajského súdu, ako aj daňových orgánov, že v danom prípade nebola preukázaná ani existencia samotného tovaru, nebolo preukázané jeho dodanie, preprava a nie je známe, u ktorého zo subjektov tovar skončil v reálnej spotrebe.

17. Kasačný súd poukazuje aj na skutočnosť, že v prejednávanej veci ide o obchodný reťazec, tento sa javí ako prinajmenšom „zahmlený“, čo obvykle má za následok snahu o sťaženie overovania správnosti výšky priznanej daňovej povinnosti a uplatnených nárokov na odpočet dane. Komplikované resp. špecificky previazané obchodné vzťahy medzi jednotlivými článkami obchodného reťazca môžu slúžiť ako určitá indícia, ktorá spochybňuje čistotu obchodných vzťahov a s tým spojené plnenie ich povinností, vrátane daňových. Podľa kasačného súdu správca dane záver ohľadom spochybnenia

existencie deklarovaného tovaru neodvodil len z preverovania dodávateľa a subdodávateľov sťažovateľa, ale tento odvodil aj z následného preverovania u deklarovaných odberateľov sťažovateľa. Kasačný súd preto konštatuje, že neobstojí argumentácia sťažovateľa, že správca dane spochybnil dodanie tovaru sťažovateľovi od jeho dodávateľa Nettix až na základe toho, že sa mu nepodarilo potvrdiť skoršie dodávky v obchodnom reťazci a teda nepodarilo sa mu overiť skutočnosti, na ktorých sa sťažovateľ nezúčastnil.

18. Kasačný súd nepovažuje za hodnoverne preukázané ani to, že deklarované obchody boli skutočne sprostredkované prostredníctvom Trinity Commodities, keďže toto sprostredkovanie okrem nepreukázania reálneho uskutočnenia obchodov, spochybňuje aj tvrdenie lotyšského odberateľa SIA „R-AVENS“, ktorý uviedol, že sťažovateľa, ako dodávateľa našiel na internete ako veľkopredajcu cukru. Táto informácia, hoci len v rovine tvrdenia je taktiež indíciou, ktorá spochybňuje realizáciu obchodu tak, ako bolo deklarované na predložených formálnych dokladoch. Zo zisťovania správcu dane s prihliadnutím na zistené skutkové okolnosti prípadu totiž v súvislosti s participáciou sprostredkovateľa v obchodnom reťazci vyplynula pochybnosť, či tento subjekt reálne sprostredkoval deklarované obchody, pričom sa javí, že išlo len o umelo vložený medzičlánok obchodného reťazca.

19. Kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že v prejednávanej veci pri niektorých článkoch obchodného reťazca (a to ako tak na strane subdodávateľov, ako aj strane odberateľov) prišlo k efektu tzv. „miznúceho obchodníka“, keďže v reťazci spoločností, ktoré mali s kryštálovým cukrom obchodovať, boli na začiatku aj na konci daňové subjekty, ktoré boli nekontaktné, so správcom dane nekomunikovali, nereagovali na výzvy a predvolania a neplnili si daňové povinnosti, pričom v čase preverovania deklarovaných obchodov boli tieto spoločnosti niekoľkokrát prevedené na nové osoby, buď na občanov s trvalým bydliskom v inom štáte, ako je sídlo spoločnosti, alebo na občanov, ktorí sú evidovaní na mestskom úrade ako bezdomovci. Efekt „miznúceho obchodníka“, ktorý je v praxi pomerne častým javom spravidla spojeným s nejasnými obchodnými transakciami najmä vo vzťahu k plneniu si daňových povinností, môže slúžiť ako významná indícia vo vzťahu k vytvoreniu si dôvodného predpokladu, že v danom obchodnom reťazci môže dochádzať buď k podvodnému konaniu, alebo konaniu, ktoré má za cieľ obchádzanie daňovej povinnosti či daňové zvýhodnenie. Z hľadiska dôkazného bremena ide o vyvrátiteľnú skutočnosť, bezprostredne spojenú s osobou dodávateľa. Daňový subjekt (odberateľ, v tomto prípade sťažovateľ) však náležite nepreukázal, že prijal všetky rozumné opatrenia, ktoré vedú k primeranej opatrnosti v obchodnom styku. V tejto súvislosti sa kasačný súd stotožňuje so záverom krajského súdu v bode 55 napadnutého rozsudku, že sťažovateľ nepreukázal, ako si preveroval svojich dodávateľov (minimálne spoločnosť Nettix, ku ktorej preverovaniu sa vôbec nevyjadril, či ju poznal, či mal vedomosť o jej činnosti na trhu s kryštálovým cukrom, či ide o spoľahlivú spoločnosť, a podobne, keďže išlo o jeho priameho dodávateľa), pričom v tomto smere nepostačuje len spoľahnutie sa na sprostredkovateľa, ktorého poznal, keďže sprostredkovateľ je len medzičlánkom medzi obchodnými spoločnosťami obchodujúcimi s konkrétnou komoditou a tovar nedodáva, len sprostredkúva kontakt medzi konkrétnymi obchodnými spoločnosťami. V tejto súvislosti bolo vo vlastnom záujme sťažovateľa, aby takého preverenie preukázateľne uskutočnil.

20. K otázke dôkazného bremena kasačný súd uvádza, že toto v prejednávanej veci zaťažuje sťažovateľa. Rozhodujúcou skutočnosťou pre záver o nesplnení podmienok podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. pre odpočítanie dane bola skutočnosť, že sťažovateľ okrem predloženia formálnych dokladov (t. j. došlých faktúr od deklarovaných dodávateľov) ničím nepreukázal, že deklarované tovary boli skutočne dodané deklarovaným dodávateľom a napokon nebolo preukázané ani následné dodanie tovaru deklarovaným odberateľom sťažovateľa, v dôsledku čoho bola spochybnená aj samotná existencia deklarovaného tovaru.

21. Pokiaľ ide o sťažovateľovu argumentáciu judikatúrou Súdneho dvora kasačný súd konštatuje, že predpokladom aplikácie judikatúry rozsudkov Súdneho dvora je skutočnosť, že dodanie tovaru ako hmotnoprávna podmienka je nepochybne preukázané. V prípade deklarovaných zdaniteľných obchodov sa tak nestalo, dokonca bola spochybnená samotná existencia deklarovaného tovaru. Na základe

vyhodnotenia všetkých zhromaždených dôkazov správca dane opodstatnene konštatoval, že nebola preukázaná existencia tovaru, tým pádom ani jeho dodanie a preto nemožno na prejednávanej vec aplikovať sťažovateľom citované rozsudky Súdneho dvora týkajúce sa problematiky účasti daňového subjektu na podvode a o tom, či o podvode vedel alebo mohol vedieť. Aj atribúty dobromyseľnosti a dobrej viery predpokladajú, že daňový subjekt nepochybne v dobrej viere fakticky tovar dodal.

22. Kasačný súd konštatuje, že krajský súd sa s prejednávanou vecou dostatočne vysporiadal, racionálne odôvodnil svoje úvahy a vyvodil správne skutkové a právne závery, a preto sa kasačný súd v plnej miere stotožňuje s odôvodnením krajského súdu a kasačnú sťažnosť zamietá ako nedôvodnú podľa § 461 SSP.

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

24. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.