

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/71/2017
Identifikačné číslo spisu: 4016200218
Dátum vydania rozhodnutia: 27.06.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Igor Belko
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:4016200218.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Igora Belka a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ): Medafish Slovakia, s.r.o., so sídlom J. Matušku 2798/9, 955 01 Topoľčany, IČO: 46 210 644, zast. advokátkou JUDr. Carmen Linkeschovou, so sídlom Škultétyho 10, 955 01 Topoľčany, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o všeobecnej správnej žalobe, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Nitre zo dňa 22. februára 2017 č. k. 11S/48/2016-120, takto

rozhodol:

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

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

Odôvodnenie

I.
Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Rozhodnutím č. 21490238/2015 z 18.12.2015 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“) žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra, pobočka Topoľčany (ďalej len „správca dane“) č. 1392487/2015 z 09.09.2015 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol žalobcovi v zmysle § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku vyrubený rozdiel dane v sume 23.203,76 eura na dani z pridanej

hodnoty (ďalej len „daň", resp. „DPH") za zdaňovacie obdobie marec 2012 nepriznaním nadmerného odpočtu v sume 22.464,92 a vyrubení vlastnej daňovej povinnosti na dani v sume 738,84 eura.

2. Určený rozdiel dane vyplynul z výsledku daňovej kontroly zameranej na dodržiavanie zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.") za zdaňovacie obdobie marec 2012, zachyteného v protokole z daňovej kontroly č. 9414401/5/387750/2014 z 30.01.2014 (ďalej len „protokol"). Podľa správu dane kontrolou nebolo preukázané splnenie hmotnoprávných podmienok nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty určených v ustanoveniach § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z., nakoľko nebolo preukázané reálne dodanie tovaru (144 ton kryštálového cukru) deklarované faktúrami č. 220040 z 14.03.2012 a č. 220049 z 28.03.2012 od dodávateľa Papp trade s.r.o. a reálne dodanie služby (sprostredkovanie predaja kryštálového cukru pre VARGA-MIX KFT.) deklarované faktúrami č. 065-1-12 z 14.03.2012 a č. 071-1-12 z 28.03.2012 od dodávateľa POOL Trade, s.r.o.

Taktiež nebolo preukázané splnenie hmotnoprávných podmienok dodania tovaru s oslobodením od dane z pridanej hodnoty určených v ustanoveniach § 43 ods. 1 a 5 zák. č. 222/2004 Z.z., nakoľko nebolo preukázané reálne dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu deklarované faktúrami č. Z2012007 z 11.03.2012, č. Z2012008 z 14.03.2012 a č. 2012009 z 28.03.2012 pre nadobúdateľa VARGA-MIX KFT. V reťazci dodávok medzi tuzemskými platiteľmi SELEO, s.r.o., Papp trade s.r.o. a žalobca nebolo preukázané, že žalobca nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník. Správca dane uviedol, že žalobca nemá nárok na nadmerný odpočet, pretože v sledovanom zdaňovacom období mu nebol dodaný tovar spoločnosťou Papp trade s.r.o. a následne potom tovar nebol predaný a fyzicky dodaný do Maďarska spoločnosti VARGA-MIX KFT.

3. Žalovaný poukázal na vykonané dokazovanie, z ktorého vyplynulo, že sa jedná o dodanie toho istého tovaru (144 ton kryštálového cukru) medzi tuzemskými platiteľmi a osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte (SELEO, s. r. o. > Papp trade s.r.o. > žalobca > VARGA-MIX KFT.) deklarovaného faktúrami so všeobecným popisom zdaniteľného plnenia cukor kryštálový, pričom faktúry boli uhradené v neobvyklom poradí (VARGA-MIX KFT. > žalobca > Papp trade s.r.o. > SELEO, s. r. o.), resp. v prípade VARGA-MIX KFT. > žalobca a žalobca > Papp trade s.r.o. v rovnaký deň. Žalovaný sa stotožnil so záverom správcu dane, že v reťazci dodávok prepravovaných zo skladu do skladu Vrakúň > Lehnice > Győr bola spochybnená materiálna existencia tovaru a deklarované uskutočnenie nákupu a jeho následné dodanie do iného členského štátu bolo vykonané formálne, bez reálneho uskutočnenia obchodu s cieľom získať odpočítanie dane so súčasným oslobodením od dane, t. j. fiktívnou fakturáciou tovaru. Z vykonaného dokazovania podľa žalovaného vyplynulo, že spoločnosť SELEO, s. r. o. ako jediný dodávateľ žalobcovho dodávateľa, nepreukázala pôvod tovaru, nemala splnomocneného zástupcu, ani zamestnancov a bývalá konateľka tejto spoločnosti sa vyjadrila, že v čase deklarovaných obchodov žila s R. W., ktorý všetko vybavoval, ona faktúry nevystavovala, nevie, kto tak robil, ale jej boli predložené iba na podpis. Nevedela označiť dodávateľov tovaru, ani prenajímateľa skladových priestorov. R. W. by sa mohol zdržiavať vo Švajčiarsku, ale adresu nevedela uviesť. Pokiaľ ide o spoločnosť GLOBY SPEED KFT. (prevádzkovateľ a nájomca vozidiel, ktorými mal byť tovar prepravený z Györu na Slovensko), táto je nekontaktná, s maďarskou finančnou správou nespupracuje, bývalý zástupca spoločnosti potvrdil vykonanie prepravy pre spoločnosť SELEO, s. r. o., čo ale ničím nedoložil a maďarská finančná správa nepotvrdila uskutočnenie prepravných služieb pre túto spoločnosť na Slovensku. Spoločnosť Papp trade s.r.o. predložila doklady, resp. zmluvy o skladovaní, ale nákup kryštálového cukru deklarovala dvoma dodávateľskými faktúrami od spoločnosti SELEO, s. r. o. a taktiež dvomi faktúrami deklarovala jeho predaj žalobcovi. Spoločnosť K.K.V. - UNION, s.r.o. potvrdila, že je vlastníkom priestorov v Lehnicach, ale žiadne ďalšie doklady nepredložila. Z vykonaného dokazovania teda vyplýva, že v reťazci tuzemských dodávok (SELEO, s. r. o. > Papp trade s.r.o. > žalobca) nebol preukázaný pôvod kryštálového cukru a jeho materiálna existencia, v dôsledku čoho potom takýto tovar nemohol žalobca dodať do iného členského štátu.

4. Žalovaný ďalej konštatoval, že v predmetnej veci žalobca nepreukázal reálne dodanie tovaru zo strany spoločnosti Papp trade s.r.o. v sklade Lehnice, čo malo za následok nesplnenie základnej hmotnoprávnej podmienky na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Žalobca disponuje iba faktúrami a všeobecným popisom zdaniteľného plnenia, ale v reťazci tuzemských dodávok nebola preukázaná materiálna

existencia tovaru a jeho reálne dodanie. Všetky zistenia nasvedčujú tomu, že subjekty zapojené do tzv. obchodovania s kryštálovým cukrom nasimulovali situáciu, kedy žalobca deklaroval faktúrami od spoločnosti Papp trade s.r.o. nárok na odpočítanie dane z tovaru a faktúrami pre maďarského odberateľa VARGA-MIX KFT. deklaroval nárok na dodávky oslobodené od dane, v dôsledku čoho potom deklaroval právo na vrátenie nadmerného odpočtu. Vykonaným dokazovaním však bolo preukázané, že žalobca má len minimálne znalosti o realizácii dodávok a vyjadrenia svedkov boli často protichodné a nepreukázané. Z uvedených dôvodov rozhodnutie správcu dane potvrdil.

II.

Konanie na správnom súde

5. Žalobou podanou na Najvyšší súd Slovenskej republiky 09.02.2016 a postúpenou Krajskému súdu v Nitre (ďalej len „krajský súd“) ako súdu vecne a miestne príslušnému dňa 10.03.2016 sa žalobca domáhal zrušenia preskúmaného aj prvostupňového rozhodnutia a vrátenia veci na ďalšie konanie z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia.

6. Krajský súd viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby a vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu preskúmal na pojednávaní žalobou preskúmané rozhodnutie ako i konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že podaná žaloba nie je dôvodná, a preto ju podľa ustanovenia § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „S.s.p.“) zamietol.

7. Krajský súd s odkazom na § 49 ods. 1, 2 písm. a) ako i § 51 ods. 1, písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. uviedol, že žalobca by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade dodávky tovaru, ktorý mal nakúpiť od ním deklarovaného dodávateľa, t.j. od spoločnosti Papp trade s.r.o., resp. pri dodávke služby od ním deklarovaného dodávateľa, t. j. od spoločnosti POOL Trade, s.r.o. len v prípade, ak by pri tomto tovare, alebo službe vznikla uvedeným dodávateľom daňová povinnosť. V tomto smere podľa názoru krajského súdu správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, a to vyžiadanim listinných dokladov, výsluchom svedkov a preverením ďalších spoločností, nakoľko bolo nesporne preukázané, že s tovarom - kryštálovým cukrom mal obchodovať reťazec dodávateľov a odberateľov, t. j. spoločnosti SELEO, s. r. o. > Papp trade s.r.o. > žalobca, ktorý mal tovar dodať odberateľovi do Maďarska (VARGA-MIX KFT.) s oslobodením od dane.

8. S poukazom na výsledky vykonaného dokazovania, ktoré krajský súd v napadnutom rozsudku rozsiahlo opísal, bol toho názoru, že žalobca okrem predloženia listinných dokladov - dvoch faktúr č. 220040 a 220049 (pri ktorých si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty) a dvoch dodacích listov (predmetom ktorých mala byť dodávka kryštálového cukru v množstve 96 ton, resp. 48 ton kryštálového cukru) vystavených spoločnosťou Papp trade s.r.o. ako dodávateľom pre žalobcu ako odberateľa, žiadnym spôsobom nepreukázal, ako sa deklarované obchody konkrétne realizovali, kto mu fakturovaný tovar konkrétne dodal, a to i napriek opakovaným výzvam správcu dane, aby preukázal nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty a splnenie podmienok pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu, ktoré deklaroval v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za marec 2012.

9. Krajský súd uviedol, že listinné doklady predložené žalobcom, teda faktúry, dodacie listy, zmluvy, resp. doklady predložené dodávateľmi a odberateľmi v preverovanom obchodnom reťazci, ešte sami osebe nepreukazujú, že medzi žalobcom a deklarovaným dodávateľom skutočne došlo k reálnemu zdaniteľnému plneniu, že sú splnené hmotnoprávne podmienky na odpočet dane stanovené v § 49 a nasl. zák. č. 222/2004 Z. z. a že žalobca ako platiteľ dane má nárok na jej odpočet. Žalobca v priebehu daňovej kontroly preukazoval nadobudnutie tovaru - kryštálového cukru v podstate len na základe vyššie označených listinných dokladov a nevedel preukázať na materiálnom základe jeho reálne dodanie od spoločnosti Papp trade s. r.o. Rozsiahlym preverovaním správcu dane nebol zistený pôvod fakturovaného tovaru v reťazci spoločností (SELEO, s. r. o. > Papp trade s.r.o. > žalobca), pretože ani jeden z konateľov spoločností zapojených do reťazca neuviedol, odkiaľ tovar pochádza, kde sa uskutočnila jeho nakládka, nebol pri nej ani prítomný, teda nebolo preukázané, s akým kryštálovým

cukrom spoločnosti obchodovali, odkiaľ pochádzal a akým spôsobom (cez ktorú spoločnosť) sa do reťazca dostal, čo jednoznačne spochybnilo realnosť žalobcom deklarovanej transakcie. Skutočnosť, že žalobca má daňové doklady od spoločnosti Papp trade s. r.o. a daňový subjekt Papp trade s. r.o. má doklady od spoločnosti SELEO, s. r. o. ešte nedokazuje, že plnenia uvedené na faktúrach boli skutočne týmito spoločnosťami aj dodané. Predloženie dokladov je len jednou z hmotno-právnych podmienok na uznanie odpočítania dane a i keď majú doklady všetky náležitosti daňového dokladu a sú riadne zaúčtované, neznamená to, že daň bola odpočítaná oprávnená a v súlade so zákonom.

Podľa názoru krajského súdu sa nepreukázalo tvrdenie žalobcu, že dodávateľ uvedený na predmetných faktúrach fakturovaný zdaniteľný obchod skutočne dodal žalobcovi a zároveň nebolo preukázané, že žalobca deklarovaný zdaniteľný obchod reálne prijal a následne použil na účely svojej podnikateľskej činnosti (deklaroval intrakomunitárne dodanie do Maďarska).

10. S poukazom na vyššie uvedené zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu bol potom podľa krajského súdu dôvodný postup správcu dane, ktorý žalobcovi nepriznal odpočítanie dane z pridanej hodnoty uplatnené pri faktúrach č. 220040 a 220049 spolu v sume 22.464,- eur vystavených spoločnosťou Papp trade s.r.o. ako dodávateľom pre žalobcu ako odberateľa, nakoľko nebola preukázaná materiálna existencia tohto deklarovaného plnenia, a teda vznik daňovej povinnosti u dodávateľa tovaru, ktorý je podmienkou pre vznik práva na odpočítanie dane. Preprava deklarovaného tovaru (kryštálového cukru) v priebehu rozsiahleho dokazovania nebola preukázaná ani do skladu vo Vrakuni a ani do skladu v Lehnicich, kde mal byť tovar žalobcovi podľa jeho tvrdení dodaný. Krajský súd zdôraznil, že daňové konanie je ovládané zásadou prejednávajúcou a že správca dane nemá povinnosť inštruovať daňový subjekt, aké dôkazy má predložiť ne preukázanie nároku na odpočet resp. oslobodenie od dane.

11. V predmetnej veci krajský súd ďalej vychádzal z toho, že pokiaľ žalobca nepreukázal reálne nadobudnutie tovaru v tuzemsku, nemohol preukázať ani reálne dodanie tohto tovaru zahraničnému daňovému subjektu s oslobodením od dane. I keď žalobcom predložené listinné doklady a výsluchy svedkov poukazujú na vykonanie prepravy do Maďarska, dodanie deklarovanému maďarskému odberateľovi VARGA-MIX KFT. je spochybnené i tým, že bola spochybnená samotná existencia tovaru v reťazci dodávateľov a odberateľov (SELEO, s. r. o. > Papp trade s.r.o. > žalobca > VARGA-MIX KFT.) a taktiež zisteniami maďarskej finančnej správy. V súvislosti s deklarovaným vývozom tovaru do Maďarska krajský súd považoval za potrebné uviesť, že medzinárodné nákladné listy sú predovšetkým dokladom o uzavretí a obsahu prepravnej zmluvy a len v prípade, ak sa nepreukáže opak i o prevzatí zásielky dopravcom, čo vyplýva z čl. 9 vyhl. č. 11/1975 Zb. o Dohovore o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave. Samotná existencia dokladov bez preukázania skutočnej fyzickej existencie dodania tovaru nie je relevantným dokladom preukazujúcim uskutočnenie obchodu. Krajský súd bol taktiež toho názoru, že pokiaľ nebola preukázaná reálna existencia kryštálového cukru (jeho zdroj, pôvod a dodávka), predaj ktorého sa mal sprostredkovať do Maďarska a s ktorým sa malo v reťazci obchodovať, tak nemohlo byť preukázané ani reálne dodanie služby sprostredkovania medzi žalobcom ako objednávateľom služby a spoločnosťou POOL Trade, s.r.o. ako dodávateľom tejto služby.

12. Za danej dôkaznej situácie potom krajský súd prisvedčil tvrdeniu správcu dane a žalovaného, že žalobca nepreukázal ním deklarovanú obchodnú transakciu (dodanie tovaru od spoločnosti Papp trade s.r.o. ako dodávateľa a dodanie služby sprostredkovania od spoločnosti POOL Trade, s.r.o. ako dodávateľa). S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcom dane bol i krajský súd toho názoru, že žalobcom deklarovaným dodávateľom tovaru a služby nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty, a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 28.06.2012 sp. zn. 5Sžf/63/2011 ako i na ďalší jeho rozsudok z 23.06.2010 sp. zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 23.02.2011 v konaní pod sp. zn. III. ÚS 78/2011.

13. Krajský súd považoval za dôležitú právnu otázku posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 24 ods. 1 zák. č. 563/2009 Z. z. Daňového poriadku, keď z vykonaného

dokazovania v rámci celého obchodného reťazca tuzemských spoločností vyplynulo nepreukázanie pôvodu obchodovaného tovaru (a v tej súvislosti i nepreukázanie služby sprostredkovania), pričom všetky okolnosti celkom jednoznačne nasvedčovali tomu, že žalobca bol jedným z účastníkov obchodného reťazca, v rámci ktorého prebiehala fakturácia tovaru a služieb v tuzemsku, avšak bez reálneho dodania.

14. K námietke žalobcu v podanej žalobe ohľadne dôkazného bremena krajský súd uviedol, že bolo jeho povinnosťou v prípade, že si uplatnil odpočítanie dane (pri tovare, ktorý mu mal dodať deklarovaný dodávateľ, t.j. spoločnosť Papp trade s.r.o. a pri službe sprostredkovania, ktorú mu mala dodať spoločnosť POOL Trade, s.r.o.), aby preukázal skutočnú existenciu zdaniteľného plnenia. Krajský súd poukázal na povinnosť sťažovateľa overiť si informácie a skutočnosti ohľadne obchodného partnera ako i osoby (fyzickej alebo právnickej), ktorá prepravu tovaru vykoná a konštatoval, že žalobca si tieto informácie neoveril dostatočne, a preto je možné dôvodne pochybovať, či mu fakturovaný tovar a službu reálne dodali ním tvrdení dodávateľa a platiteľa dane a či sporné faktúry, pri ktorých si uplatnil odpočítanie dane, boli vôbec vystavené platiteľmi tejto dane. Jednoznačne však treba pričítať na ťarchu žalobcu tú skutočnosť, že si dostatočne neoveroval deklarované dodávky kryštálového cukru v mesiaci marec 2012, neoveroval si jeho pôvod, miesto nakládky, prepravu, motorové vozidlo, vodiča, napriek tomu, že s jednalo o dodávku v celkovej hodnote viac ako 130.000 eur.

15. Krajský súd v súvislosti s odkazom žalobcu na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (bez jej konkrétneho označenia žalobcom) odkázal na Smernicu Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ďalej vyzdvihol zásadu proporcionality aj neutrality dane a poukázal na rozsiahlu judikatúru Súdneho dvora Európskej únie, napr. rozsudky v spojených veciach Kittel (C-439/04) a obchodná spoločnosť Recolta Recycling (C-440/04) a v spojených veciach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems (C-484/03), ďalej napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10) a Mahagében kft. a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/1.

16. Krajský súd mal za to, že v tomto smere dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočíva na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu a oslobodenia od dane z pridanej hodnoty i preukázal (nielen formálnymi dokladmi), čo žalobca neurobil, keď si napr. žiadnym spôsobom nepreveril pôvod kryštálového cukru, miesto jeho nakládky a vykládky, subjekty, ktoré mali vykonať prepravu a pod. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov bude spochybnené. Podľa krajského súdu bolo v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nepochybne preukázané, že žalobca neprijal žiadne takéto opatrenia napriek tomu, že obchodovanie s poľnohospodárskou komoditou, akou je kryštálový cukor a v takom množstve a cene za jeden mesiac, ako bolo deklarované, prijatie náležitých a potrebných opatrení (i keď nie predpísaných) vyžadovalo. Jedná sa o komoditu určenú druhovo a nie individuálne. Z tohto dôvodu nemusí byť zrejmé, či predmetný tovar je tvrdeného pôvodu a či skutočne pochádza od dodávateľa deklarovaného na faktúrach.

17. Dôkazné bremeno bolo teda jednoznačne na strane žalobcu, nakoľko skutočnosti vymedzené v § 49 ods. 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/, resp. i v § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Žalobca bol priamo účastný ním deklarovaného zdaniteľného plnenia (dodávka kryštálového cukru a služby sprostredkovania obchodu) ako odberateľ a takýto subjekt nemá možnosť obhajovať sa nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie a bolo jeho povinnosťou zachovať zákonnosť tohto postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia dane z pridanej hodnoty (rozsudok Najvyššieho súdu z 29.02.2016 sp. zn. 5Sžf/94/2014).

18. S poukazom na uvedené krajský súd dospel k záveru, že správca dane postupoval správne a v zmysle zákona, keď žalobcovi prvostupňovým rozhodnutím vyrubil rozdiel dane za zdaňovacie obdobie

marec 2012. Správne postupoval i žalovaný, prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zák. č. 222/2004 Z. z., pričom krajský súd nezistil ani žiadne procesné pochybenia daňových orgánov, ku ktorým by musel prihliadať.

III.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

A)

19. Rozsudok krajského súdu napadol žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) kasačnou sťažnosťou z 05.05.2017 (č. l. 150), v ktorej ako dôvod kasačnej sťažnosti uviedol, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.), súčasne uskutočnené dôkazy nesprávne vyhodnotil, čo následne viedlo k nesprávnemu rozhodnutiu. Pri rozhodovaní krajský súd podľa sťažovateľa uskutočnil nesprávny výklad a aplikáciu príslušných ustanovení Daňového poriadku.

20. Sťažovateľ nesúhlasil s právnym názorom krajského súdu, že neuniesol dôkazné bremeno, t.j. povinnosť preukázať splnenie zákonných predpokladov na vznik nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Súčasne sa nestotožňuje s právnym výkladom príslušných ustanovení Daňového poriadku, v ktorom sa krajský súd svojim výkonom rozhodnutia napadnutého rozsudku de facto a de iure plne stotožnil s právnym výkladom uskutočneným zo strany žalovaného v rámci administratívneho konania.

21. Sťažovateľ poukázal na § 24 ods. 4 Daňového poriadku a uviedol, že na základe výzvy správcu dane predložil všetky listinné dôkazy (faktúry, dodacie listy, CMR), boli vypočutí príslušní svedkovia - vodiči vykonávajúci dopravu tovaru, na ktorých výpovede žalovaný vôbec neprihliadol, a to napriek tomu, že boli poučení o následkoch nepravdivej výpovede. Naopak, za potrebné považoval upozorniť na tú skutočnosť, že žalovaný v rámci administratívneho konania ako správca dane sťažovateľovi nevytkol, že by z jeho strany došlo k porušeniu postupu alebo pravidiel, prípadne že by došlo k nedostatočnému plneniu si povinnosti voči správcovi dane ohľadne vyhotovovania alebo evidencie príslušnej písomnej dokumentácie, ktoré zákon vyžaduje. Sťažovateľ nemohol a nemôže iným ako už doteraz uskutočneným spôsobom vyvrátiť domnienku správcu dane, že sa obchod reálne uskutočnil.

Sťažovateľ namietal, že na jednej strane sa mu vytýka, že neuniesol dôkazné bremeno na preukázanie zákonných predpokladov na vznik nároku na odpočítanie dane, ale na strane druhej sa konkrétne nešpecifikuje aké iné ako predložené dôkazy mal správcovi dane predložiť. Sťažovateľ ako obchodník a sprostredkovateľ predaja nemohol preukázať pôvod cukru iným spôsobom len takým, že predložil dôkazy o jeho nákupe.

22. Sťažovateľ mal za to, že vo vzťahu k preukázaniu uskutočnenia reálneho obchodu boli vykonané všetky dôkazy, predložené príslušné listiny a dokumentácia preukazujúca sťažovateľovu opodstatnenosť uplatnenia si príslušného odpočtu dane, správca dane žiaden z týchto dôkazov (listinných, výsluchy svedkov - vodiči vykonávajúci dopravu a podobne) nevyhodnotil ako nepravdivý a napriek tejto skutočnosti uskutočnil záver, že okrem iného sťažovateľovi nepriznal uplatnený odpočet dane. Naopak má za to, že tým, že žalovaný vykonané dôkazy hodnotil ako dôkazy nepreukazujúce uskutočnenie reálneho obchodu, konal v rozpore s ustanovením § 24 ods. 3 Daňového poriadku, lebo týmto od sťažovateľa požaduje preukazovať skutočnosť všeobecne známe alebo známe správcovi z jeho činnosti. Sťažovateľ nemohol a nemôže žalovanému preukázať iným ako uskutočneným spôsobom reálne uskutočnenie obchodu a názor žalovaného je postavený čisto na domnienke.

23. Sťažovateľ má za to, že krajský súd sa v rámci odôvodnenia svojho rozhodnutia dostatočne nezaoberal ani rozsudkami Súdneho dvora Európskej únie, na ktoré poukazoval v rámci podanej žaloby. Sťažovateľ vo vzťahu k rozhodnutiam Súdneho dvora Európskej únie použitým v odôvodnení rozsudku upozornil na skutočnosť, že v jeho prípade chýba práve podmienka preukázania objektívnych skutočností, že by sa sťažovateľ svojou kúpou zúčastňoval na plnení, ktoré je súčasťou podvodu. Súčasne považoval za potrebné upozorniť, že príslušné rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie

vyslovuje názor, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. V tejto súvislosti upozornil na termín slovného spojenia - rozumne požadovať a má za to, že vzhľadom na predmet podnikania sťažovateľa (sprostredkovateľská činnosť v oblasti obchodu) požadovanie iných ako z jeho strany predložených dôkazov už nebolo zo strany správcu dane rozumné.

24. Napriek tomu, že sťažovateľ nezabezpečoval prepravu tovaru zo skladu v Lehniciach do Maďarska boli k jednotlivým prepravám vyhotovené príslušné prepravné doklady, v ktorých sú uvedené štátne poznávacie značky ako ťahačov tak aj návesov. Sťažovateľ nemá možnosť ovplyvniť elektrické zariadenie mýtného systému v takom smere, aby zaznamenávalo a evidovalo aj prejazdy návesov. S poukazom na túto skutočnosť však nemožno všeobecne skonštatovať, že preprava tovaru nebola reálne vykonaná, takéto konštatovanie je vyložene hypotetické. Sťažovateľ preukázal, že tovar, ktorý bol predmetom daňovej kontroly, bol zo Slovenska odoslaný a riadne vyexpedovaný dopravnou spoločnosťou do Maďarska. Súčasne poukázal na vyjadrenie kompetentnej spoločnosti v danom obore - GSI Slovakia, s.r.o., ktorá sa vyjadrila, že používanie kódov EAN nie je povinné pokiaľ to odberatelia nepožadujú, pričom maďarský odberateľ takúto požiadavku na označenie tovaru nevyžadoval. Sťažovateľ ďalej uviedol, že z jednotlivých faktúr, ktoré boli vystavené sťažovateľom v preverovanom období však vyplýva, že vo faktúrach je vymedzený druh tovaru slovné - kryštálový cukor a vo faktúrach sú uvedené jednotlivé jeho množstvá, ktoré boli fakturované maďarskému odberateľovi. Taktiež uviedol, že faktúry boli vystavené v zmysle ustanovenia § 71 zák. č. 222/2004 Z.z.

25. Sťažovateľ je toho právneho názoru, že krajský súd pri svojom rozhodnutí vychádzal v danom prípade aj z nesprávneho výkladu ustanovenia § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. o rozložení dôkazného bremena a zdôraznil, že dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne. Dôkazné bremeno nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie akýchkoľvek skutočností, teda aj tých, ohľadne ktorých takáto povinnosť stíha iný subjekt. Sťažovateľ ako daňový subjekt disponuje materiálnym plnením, faktúrami, dodacími listami s opisom druhu tovaru a ceny dodaných tovarov. Sťažovateľ vyčerpal vlastné dôkazné bremeno a na preukázanie opaku, teda skutočností, ktoré nastali u dodávateľa, prípadne odberateľa tovaru, znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011.

Sťažovateľ na preukázanie, že v preverovanom období bol poctivým podnikateľom nemajúci úmysel neoprávnene sa obohatiť predložil kópiu zoznamu DPH dokladov za preverované obdobie, kópiu údajov uvedených v hlavnej knihe analytickej evidencie, ako aj kópiu daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby za rok 2012, ktoré bolo zaslané správcovi dane v elektronickej podobe.

26. Sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší preskúmané rozhodnutie žalovaného spolu s prvostupňovým rozhodnutím a vec mu vráti na ďalšie konanie, alternatívne, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie a sťažovateľovi priznal náhradu trov konania.

B)

27. Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti z 22.06.2017 (č. 1. 173) žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú. Žalovaný sa v plnom rozsahu pridrižiava písomného vyjadrenia z 23.05.2016 k žalobe a záverov prijatých v preskúmanom rozhodnutí z dôvodu, že kasačná sťažnosť v právnej veci sťažovateľa neobsahuje žiadne nové skutočnosti ako tie, ku ktorým sa žalovaný vyjadril.

IV.

Právne názory kasačného súdu

28. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj len „Najvyšší súd“) konajúci ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S. s. p.) postupom podľa § 492 ods. 2 S.s.p. preskúmal napadnutý rozsudok spolu s

konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyseľne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačnú sťažnosť je v zmysle § 461 S.s.p. potrebné zamietnuť, nakoľko po jej preskúmaní kasačný súd na základe nižšie uvedených právnych názorov dospel k záveru, že je nedôvodná.

Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súbežne zverejnený tak na úradnej tabuli ako aj na internetovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 27. júna 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

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

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

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

31. Vo veci je potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým bola žaloba zamietnutá. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. Sporným medzi účastníkmi bol výklad ustanovení zák. č. 222/2004 Z. z. v nadväznosti na to, či sťažovateľovi vznikol nárok na uplatnenie odpočítania dane za zdaňovacie obdobie marec 2012 a taktiež následné oslobodenie od dane pri dodávke tovaru z tuzemska do iného členského štátu.

Podľa § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v znení relevantnom pre prejednávajúcu vec daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v cit. znení dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutel'né a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí,

Podľa § 43 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v cit. znení oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

Podľa § 43 ods. 5 zák. č. 222/2004 Z.z. v cit. znení platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4. Platiteľ je povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiou faktúry, a

a) ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ inou osobou, prepravným dokladom alebo

- iným dokladom o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia,
- b) ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, písomným potvrdením prijatia tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou,
 - c) ak prepravu tovaru vykoná odberateľ, písomným vyhlásením odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu,
 - d) inými dokladmi, ako napríklad zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar.

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

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

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v cit. znení právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 24 ods. 1, 2 a 4 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
 - b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
 - c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.
- Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

32. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane v kontrolovanom zdaňovacom období marec 2012 neuznal sťažovateľovi uplatnené právo na odpočítanie DPH, nakoľko neboli splnené hmotnoprávne podmienky odpočítania dane z faktúr č. 220040 a 220049, ktorých predmetom malo byť dodanie tovaru - kryštálového cukru dodávateľom Papp trade s.r.o. a faktúr č. 065-1-12 a č. 071-1-12 vystavených dodávateľom POOL Trade, s.r.o, ktorých predmetom malo byť sprostredkovanie predaja kryštálového cukru. Správca dane neuznal sťažovateľovi taktiež uplatnené oslobodenie od dane za dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu (Maďarska) deklarované faktúrami č. Z2012007 a č. Z2012008 a č. Z2012009 pre nadobúdateľa VARGA-MIX KFT. Sporným bolo reálne dodanie tovaru a súvisiace poskytnutie služby a následný predaj a fyzické dodanie do Maďarska. Ako vyplýva z administratívneho spisu, správcom dane bolo vo vzťahu k sporným skutočnostiam vykonané rozsiahle dokazovanie a tieto skutkové zistenia boli obsérne rozpísané aj v napadnutom rozsudku krajského súdu, preto sa kasačný súd obmedzí na zhrnutie skutkového stavu vo vzťahu k jednotlivým kasačným námietkam.

33. Podľa tvrdení konateľa sťažovateľa (Ing. J. Č.) a predložených faktúr a dodacích listov mal sťažovateľ kryštálový cukor o celkovej hmotnosti 144 t v mesiaci marec 2012 nakúpiť od spoločnosti Papp trade s.r.o. Konateľ sťažovateľa na ústnom pojednávaní pred správcom dane dňa 12.06.2012 tvrdil, že spoločnosť nevlastní, ani neprenajíma skladové priestory a odberatelia sťažovateľa si zabezpečovali dopravu tovaru vo vlastnej réžii, pričom tovar odoberali priamo u dodávateľa sťažovateľa. Z tvrdení konateľa sťažovateľa na pojednávaní dňa 25.09.2012 vyplývalo, že cukor bol skladovaný v

Lehnicích, bol sa tam aj pozrieť, ale pri nakládke a vykládke tovaru v Lehnicích sa nezúčastňoval, resp. len sporadicky sa zúčastnil nakládky, pričom sťažovateľ však tovar ani neskladoval, pretože ten bol priamo expedovaný od dodávateľa sťažovateľa k jeho odberateľovi a sťažovateľ nezabezpečoval ani prepravu tovaru. V rozpore s týmto svojim tvrdením konateľ sťažovateľa dňa 01.10.2012 predložil dohodu o bezodplatnom uskladnení tovaru uzavretú dňa 05.03.2012 medzi spoločnosťou K.K.V. - UNION, s.r.o. a sťažovateľom, predmetom ktorej bola možnosť bezodplatného preskladnenia kryštálového cukru zakúpeného sťažovateľom od spoločnosti Papp trade s.r.o., ktorá skladuje svoje tovarové zásoby u spoločnosti K.K.V. - UNION, s.r.o. v Lehnicích. Tento rozpor vysvetlil na pojednávaní dňa 04.10.2012 tak, že zabudol, že má takúto dohodu.

Z tvrdení konateľa sťažovateľa na pojednávaniach (25.09.2012, 03.10.2012 a 04.10.2012) vyplynulo, že o deklarovanom obchode s kryštálovým cukrom so spoločnosťou Papp trade s.r.o. ako dodávateľom má ako odberateľ len všeobecné, nekonkrétne informácie, keď nevedel meno skladníka v sklade v Lehnicích, nevedel kto ho zamestnáva, nepamätal si, ako to bolo, za spoločnosť Papp trade s.r.o. komunikoval s pani, o ktorej predpokladal, že je to zamestnankyňa dodávateľa, ktorá ovládala slovenský jazyk, pretože konateľ dodávateľa vedel len po maďarsky, nevedel ako prebiehal pohyb tovaru v sklade. Vo vzťahu k spoločnosti POOL Trade, s.r.o. uviedol, že spoločnosť POOL Trade, s.r.o. sprostredkovala pre sťažovateľa dodávateľa kryštálového cukru, ktorého presný názov oznámi, pričom odberateľa si zabezpečil sťažovateľ sám a jednalo sa o maďarskú spoločnosť VARGA-MIX KFT. Taktiež nevedel uviesť, kto bol dodávateľom tohto cukru, ktorý bol uskladnený v sklade v Lehnicích a nevedel identifikovať ani jeho pôvod. Vo vzťahu k sťažovateľovi bolo ďalej zistené, že tento nie je a ani nebol v minulosti registrovaný na Regionálnej veterinárnej a potravinovej správe Topolčany ako prevádzkovateľ potravinárskeho podniku, aj keď v zdaňovacom období marec 2012 podnikal s potravinovou komoditou (kryštálový cukor).

K faktúram vystaveným pre odberateľa, t. j. pre spoločnosť VARGA-MIX KFT. uviedol, že sťažovateľ tento tovar nadobudol od spoločnosti Papp trade s.r.o. ktorá mu ho fakturovala a priamo od dodávateľa zo skladu v Lehnicích bol cukor dodaný odberateľovi do Maďarska, prepravu sťažovateľ nezabezpečoval, ani sa nezúčastňoval pri nakládke a vykládke cukru, toto zabezpečovala spoločnosť POOL Trade, s.r.o.

34. Sťažovateľ založil svoju kasačnú sťažnosť na nesprávnom právnom posúdení veci krajským súdom a nesprávnom vyhodnotení vykonaných dôkazov. Nesúhlasil s právnym názorom krajského súdu, že neuniesol dôkazné bremeno, t.j. povinnosť preukázať splnenie zákonných predpokladov na vznik nároku na odpočítanie dane a namietal, že si splnil svoju dôkaznú povinnosť a vo vzťahu k preukázaniu uskutočnenia reálneho obchodu boli vykonané všetky dôkazy, predložené príslušné listiny a dokumentácia preukazujúca opodstatnenosť uplatnenia si príslušného odpočtu dane (listinné dôkazy, výsluchy svedkov). Namietal tiež, že žalovaný konkrétne nešpecifikoval aké iné ako predložené dôkazy mal správcovi dane predložiť a len uzavrel, že neuniesol dôkazné bremeno. Sťažovateľ má za to, že keď žalovaný vykonané dôkazy hodnotí ako dôkazy nepreukazujúce uskutočnenie reálneho obchodu, koná v rozpore s ustanovením § 24 ods. 3 Daňového poriadku, lebo týmto od sťažovateľa požaduje preukazovať skutočnosť všeobecne známe alebo známe správcovi z jeho činnosti (bližšie body 20 až 22).

35. Podľa názoru kasačného súdu je vo vzťahu k dôkaznej povinnosti sťažovateľa v prvom rade nutné si uvedomiť postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, vykonáva dôkazy a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, ktorého zaťažuje dôkazné bremeno, ďalej rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku a) skutočností, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočností, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b) skutočností, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Daňový subjekt teda preukazuje to čo tvrdí a dokladá predloženými dôkazmi, a tiež skutočnosť, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane.

36. Kasačný súd uvádza, že odpočítanie dane rovnako ako oslobodenie od dane nenastáva „ex lege“, ale je oprávnením platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou k preukázaniu zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Ich splnenie je správca dane oprávnený preveriť daňovou kontrolou. Zákon č. 222/2004 Z.z. vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Dôkazy preukazujúce, že obchod sa uskutočnil tak, ako ho daňový subjekt deklaruje listinnými dôkazmi predloženými ku kontrole, nemožno v nijakom prípade považovať za skutočnosti všeobecne známe, resp. známe správcovi dane z jeho činnosti, ako tvrdí sťažovateľ.

37. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH ako aj z hľadiska nároku na oslobodenie od dane nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že dodávateľ v doklade uvedený mu naozaj tovar alebo službu dodal, resp. že daňový subjekt dodal tovar do iného členského štátu. Je však akceptovateľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. V prípade, že zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že takéto písomnosti naozaj odrážajú (a teda dokladujú) uskutočnené plnenie, je možné v nich obsiahnuté informácie považovať za relevantný či rozhodujúci dôkaz. V prejednávanom prípade však správca dane svojimi zisteniami viazucimi sa k prakticky neexistujúcemu podnikateľskému zázemiu sťažovateľa, k okolnostiam uskutočnenia jednotlivých obchodov, k nemožnosti preverenia transakcií u dodávateľa, odberateľa i prepravcu, reálne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na predložených faktúrach. Preto oprávnené preveroval skutkový stav s cieľom dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti a zároveň vyzval daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Nebolo však úlohou správcu dane, aby v rámci prebiehajúcej daňovej kontroly inštruoval sťažovateľa akými konkrétnymi dôkaznými prostriedkami má disponovať, resp. aké konkrétne dôkazné prostriedky si mal zabezpečiť, aby mu bolo možné uznať uplatnené odpočítanie dane resp. oslobodenie od dane. Správca dane teda nemá povinnosť daňový subjekt zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť bola vyhodnotením priebežných výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na sťažovateľovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody s dodávateľmi tovaru a služby neboli uskutočnené „iba na papieri“, za účelom získania daňovej výhody.

38. Judikatúra Najvyššieho súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, no v posledných rokoch sa jasne ustálila vo vyššie uvedených intenciách, teda že nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaneho zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd príkladmo poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017.

39. Krajský súd založil svoje rozhodnutie o zamietnutí žaloby na tom, že sťažovateľom predložené listinné doklady, teda faktúry, dodacie listy, zmluvy, resp. doklady predložené dodávateľmi a odberateľmi v preverovanom obchodnom reťazci, ešte sami osebe nepreukazujú, že medzi sťažovateľom a deklarováňým dodávateľom skutočne došlo k reálnemu zdaniteľnému plneniu, že sú splnené hmotnoprávne podmienky na odpočet dane stanovené v § 49 a nasl. zák. č. 222/2004 Z. z. a že sťažovateľ ako platiteľ dane z pridanej hodnoty má nárok na jej odpočet. Sťažovateľ v priebehu daňovej kontroly preukazoval nadobudnutie tovaru - kryštálového cukru v podstate len na základe vyššie označených listinných dokladov a nevedel preukázať na materiálnom základe jeho reálne dodanie od spoločnosti Papp trade s. r.o. Kasačný súd považuje toto právne posúdenie krajským súdom za správne. Rozsiahlym preverovaním správcu dane nebol zistený pôvod fakturovaného tovaru v reťazci spoločností (SELEO, s. r. o. > Papp trade s.r.o. > sťažovateľ), pretože ani jeden z konateľov spoločností zapojených do reťazca neuviedol, odkiaľ tovar pochádza, kde sa uskutočnila jeho nakládka, nebol pri nej ani

prítomný, teda nebolo preukázané, s akým kryštálovým cukrom spoločnosti obchodovali, odkiaľ pochádzal a akým spôsobom (cez ktorú spoločnosť) sa do reťazca dostal, čo jednoznačne spochybnilo realnosť sťažovateľom deklarovanej transakcie.

40. Kasačný súd súhlasí s krajským súdom v tom, že správca dane rozsiahlym dokazovaním zisťoval existenciu, resp. pôvod predmetného tovaru - kryštálového cukru. V súvislosti s deklarovanými zdaniteľnými obchodmi sťažovateľa v zdaňovacom období marec 2012 správca dane zistil, že v predmetnom zdaňovacom období s tovarom (kryštálový cukor) obchodovalo viacero spoločností (reťazec dodávateľov a odberateľov), a preto bolo právom a povinnosťou správcu dane preveriť celý obchodný reťazec, vznik daňovej povinnosti u sťažovateľovho dodávateľa a následne i právo sťažovateľa na odpočítanie dane. Podľa tvrdení všetkých zúčastnených sa mal kryštálový cukor nachádzať v prenajatom sklade v Lehniciach, ale žiadny z nich neuviedol, kde a ako sa nakládka tohto tovaru uskutočnila, odkiaľ tovar pochádzal, i keď konateľ sťažovateľa tvrdil, že sa jedná o cukor pochádzajúci z Európskej únie, zo Srbska a z Chorvátska, čo je však nedostačujúce na preukázanie jeho existencie a pôvodu. Navyše konateľ sťažovateľa na pojednávaní pred krajským súdom sám uviedol, že dôraz kládol na finančné zabezpečenie obchodu, ale o pôvod cukru sa v čase zdaniteľných obchodov nezaujímal. Nepreukázalo sa teda tvrdenie sťažovateľa, podľa ktorého mu bol kryštálový cukor dodaný v sklade v Lehniciach, nakoľko nebolo preukázané, či a ako sa cukor do tohto skladu dostal, a najmä to, o aký cukor sa malo jednať. Bývalá konateľka spoločnosti SELEO, s. r. o. (dodávateľ sťažovateľovho dodávateľa) sa vyjadrila, že obchody tejto spoločnosti nedojednávala (robil tak jej druh R. W., ktorý s podľa jej vedomostí zdržuje vo Švajčiarsku), len podpisovala faktúry.

41. Vo vzťahu k sporným faktúram týkajúcim sa sprostredkovania predaja kryštálového cukru do Maďarska krajský súd správne uzavrel, že pokiaľ nebola preukázaná reálna existencia kryštálového cukru (jeho zdroj, pôvod a dodanie sťažovateľovi), predaj ktorého sa mal sprostredkovať do Maďarska a s ktorým sa malo v reťazci obchodovať, tak nemohlo byť preukázané ani reálne dodanie služby sprostredkovania medzi sťažovateľom ako objednávateľom služby a spoločnosťou POOL Trade, s.r.o. ako dodávateľom tejto služby, s čím sa kasačný súd stotožňuje. S nepreukázaním skutočnej existencie tovaru uvedeného na faktúrach, predaj ktorého mal byť predmetom sprostredkovania, úzko súvisí s nepreukázaním skutočného poskytnutia tejto služby. Kasačný súd dodáva, že sprostredkovanie predaja malo byť uskutočnené na základe zmluvy o sprostredkovaní z 26.02.2012 v znení dodatku z 10.03.2012 medzi objednávateľom (sťažovateľ) a sprostredkovateľom (POOL Trade, s.r.o.), predmetom ktorej bolo sprostredkovanie predaja tovaru a pomoc pri sprostredkovaní. V súvislosti s touto zmluvou je ale potrebné uviesť, že dňa 06.02.2012 bola uzavretá ďalšia zmluva o sprostredkovaní v znení jej dodatku z 10.03.2012 medzi tými istými spoločnosťami, ale v opačnom postavení (objednávateľ - POOL Trade, s.r.o. a sprostredkovateľ - sťažovateľ), predmetom ktorej bolo sprostredkovanie predaja tovaru a pomoc pri sprostredkovaní. Ako správne konštatoval krajský súd, uvedená skutočnosť nepochybne prispieva k pochybnostiam o deklarovaných dodávateľsko-odberateľských vzťahov, keď tá istá spoločnosť vystupuje vo vzťahu k druhej spoločnosti raz ako objednávateľ sprostredkovania predaja a potom ako sprostredkovateľ predaja toho istého tovaru (kryštálového cukru).

42. K námietke sťažovateľa, že preprava tovaru zo skladu v Lehniciach do Maďarska bola reálne vykonaná a riadne preukázaná doloženými listinnými dôkazmi a výpoveďami svedkov, na ktoré správca dane a žalovaný neprihliadol (bližšie body 21 a 24), kasačný súd uvádza, že ani táto námietka nie je spôsobilá spochybniť správnosť záveru o nepreukázaní hmotnoprávných podmienok na oslobodenie od dane. Pri odoslaní tovaru do iného členského štátu je pre oslobodenie od dane potrebné skúmať najmä prechod práva nakladať s tovarom ako vlastníkom na nadobúdateľa a zároveň fyzický pohyb (premiestnenie) tovaru do iného členského štátu. Sťažovateľom predložené listinné doklady a výsluchy svedkov nasvedčujú tomu, že preprava kryštálového cukru od sťažovateľa k maďarskému odberateľovi bola vykonaná. Nebolo však preukázané, že dôkazy o preprave sa týkajú práve dodávok, ktoré sťažovateľ deklaroval predloženými dokladmi. Potvrdenie vykonania prepravy kryštálového cukru prepravcom MILE TRANSPORT, s.r.o., na trase Lehnice - Győr nepreukazuje splnenie podmienok deklarovaného intrakomunitárneho dodania tovaru s oslobodením od dane v reťazci sťažovateľ > VARGA-MIX KFT, aj s ohľadom na vykonané výsluchy svedkov, keď konateľ MILE TRANSPORT,

s.r.o. nevedel identifikovať osobu ani kontakt na osobu, ktorá mala vystupovať v mene spoločnosti VARGA-MIX KFT. a tovar prevziať, tvrdenia ďalšieho deklarovaného dopravcu R. Y. - NEUTER ohľadom odovzdaných dokladov a hotovosti boli v rozpore s výpoveďami vodičov. Nik zo zúčastnených nepotvrdil, pre akú spoločnosť boli prepravy reálne vykonané ani aká spoločnosť faktúry za prepravy uhradila. Taktiež nebolo preukázané, že tovar naložený v Lehniciach patrilo sťažovateľovi, nakoľko z dokazovania nevyplývalo, kto tovar vyskladnil, ani kto vystavoval sprievodné doklady pre vodičov.

43. V tejto súvislosti kasačný súd zdôrazňuje všeobecné označenie tovaru na faktúrach „cukor krystalový“ resp. „kristály cukor“, na základe ktorého nie je možné jednoznačne stotožniť tovar, ktorý mal byť predmetom prepravy ako tovar vo vlastníctve sťažovateľa.

Nedostatočné preukázanie dodania tovaru deklarovanému maďarskému odberateľovi VARGA-MIX KFT. je podčiarknuté i tým, že bola spochybnená samotná existencia tovaru v reťazci dodávateľov a odberateľov (SELEO, s. r. o. > Papp trade s.r.o. > sťažovateľ > VARGA-MIX KFT.) a taktiež zisteniami maďarskej finančnej správy, ktorá správcovi dane oznámila, že maďarský daňový subjekt je nekontaktný, bývalý konateľ P. T. (ktorý bol konateľom v čase preverovaných zdaniteľných plnení) sa nevedel k priebehu transakcií konkrétnejšie vyjadriť ani nepredložil žiadne dôkazy preukazujúce ich reálne uskutočnenie. Uviedol, že spoločnosť zakladal na podnet istého E. U. (zistiť totožnosť tejto osoby sa nepodarilo), ktorý sa mal zaoberať transakciami s cukrom a nájsť i zákazníka, ktorému bolo odovzdané účtovníctvo spoločnosti. V doplnení odpovede, doručenom správcovi dane v apríli 2015, maďarská finančná správa neuviedla, či si spoločnosť VARGA-MIX KFT. splnila daňovú povinnosť, ale len oznámila, že podala daňové priznanie k DPH, v ktorom priznala intrakomunitárne dodanie od bližšie neoznačených slovenských daňových subjektov za obdobie január až marec 2012. Maďarský správca dane však nepotvrdil intrakomunitárne dodanie spoločnosti VARGA-MIX KFT. sťažovateľom. Na základe vykonaného dokazovania nebolo preukázané splnenie hmotnoprávných podmienok uplatneného oslobodenia od dane za dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu.

44. Zároveň je nutné vo svetle vyššie uvedeného prisvedčiť správnosti záveru krajského súdu, že pokiaľ sťažovateľ nepreukázal reálne nadobudnutie tovaru v tuzemsku, nemohol preukázať ani reálne dodanie toho istého tovaru zahraničnému daňovému subjektu s oslobodením od dane. Samotná existencia dokladov bez preukázania skutočnej existencie a dodania tovaru nie je relevantným dôkazom preukazujúcim uskutočnenie obchodu.

45. Ako vyplýva z vyššie uvedeného, skutočnosti vymedzené v § 49 ods. 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/, resp. i v § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z., tvoria dôkazné bremeno sťažovateľa a bolo na ňom, aby si zabezpečil potrebné podklady a označil dôkazy hodnoverne preukazujúce, že deklarované transakcie sa uskutočnili tak, ako vyplývajú z dokladov predložených k daňovej kontrole. Vykonané dokazovanie ukazuje na to, že nejaké obchodné transakcie s kryštálovým cukrom sa medzi deklarovanými subjektami uskutočnili, nejaký tovar bol prepravený zo skladu v Lehniciach odberateľovi do Maďarska, avšak nebolo dostatočne preukázané, že išlo o tie dodávky, ktoré sťažovateľ deklaroval správcovi dane v súvislosti s uplatneným odpočítaním dane a následným oslobodením od dane z dodávok do iného členského štátu. Správca dane a žalovaný správne vyhodnotili sťažovateľom deklarovaný obchodný prípad vo veci uplatnenia odpočítania dane tak, že sa nepreukázalo tvrdenie sťažovateľa vychádzajúce z predložených faktúr, že dodávateľ, ktorý je uvedený na predmetných faktúrach (Papp trade s.r.o. a POOL TRADE, s.r.o.) fakturovaný zdaniteľný obchod skutočne dodal sťažovateľovi a zároveň nebolo preukázané, že sťažovateľ deklarovaný zdaniteľný obchod reálne prijal a následne (v zdaňovacom období marec 2012) použil na účely svojej podnikateľskej činnosti (deklaroval intrakomunitárne dodanie do Maďarska).

46. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal, že krajský súd pri svojom rozhodnutí vychádzal v danom prípade aj z nesprávneho výkladu ustanovenia § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. o rozložení dôkazného bremena a zdôraznil, že dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne a že vyčerpá vlastné dôkazné bremeno, a preto došlo k presunu dôkazného bremena na správcu (viď bod 25). V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa

15.03.2011. Podľa názoru kasačného súdu nie je možné závery rozsudku sp. zn. 3Sžf/1/2011 vo veci aplikovať, nakoľko presun dôkazného bremena na správcu dane v judikovanom prípade sa týkal dodania tovaru, ktorého materiálna existencia nebola sporná (daňový subjekt fyzicky disponoval tovarom aj faktúrami). Vo veci sťažovateľa neboli splnené podmienky prenosu dôkazného bremena, nakoľko vo veci sťažovateľa je pochybná samotná existencia materiálneho plnenia, navyše aplikácia citovaného rozhodnutia vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2011 sa viac-menej obmedzuje na formálne požiadavky na predkladané doklady. V zmysle aktuálnej konštantnej judikatúry však od celkovej dôkaznej situácie závisí, či na preukázanie práva na odpočet dane je potrebné v dokazovaní pokračovať ďalej. Zároveň kasačný súd dodáva, že krajský súd nevychádzal z výkladu ustanovenia § 29 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov, nakoľko tento zákon bol účinný do 31.12.2011 a bol nahradený Daňovým poriadkom, ktorý aplikovali správca dane, žalovaný a aj krajský súd.

47. Sťažovateľ taktiež v kasačnej sťažnosti tvrdil, že vzhľadom na jeho predmet činnosti nebolo požadovanie ďalších dokladov zo strany správcu dane rozumné, s čím sa kasačný súd nestotožňuje. Ako už bolo vyššie uvedené, pokiaľ vzniknú pochybnosti o zdaniteľnom plnení, čo sa stalo vo veci sťažovateľa, dochádza k presunu dôkazného bremena na daňový subjekt, ktorý má splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane resp. oslobodenie od dane preukázať ďalšími dôkazmi, pričom správca dane nemá povinnosť daňový subjekt inštruovať akými. Aj keď sťažovateľovým predmetom činnosti je sprostredkovateľská činnosť v oblasti obchodu, nemožno opomínať, aký tovar bol predmetom dodania. Kasačný súd poukazuje na to, že pri obchodovaní s kryštálovým cukrom, ktorý je poľnohospodárskou komoditou určenou druhovo a nie individuálne, je potrebná zvýšená miera opatrnosti, ktorú by mal daňový subjekt zachovať, a to najmä pri výbere obchodných partnerov a komunikácii s nimi, ako aj pri preukazovaní pôvodu tovaru. Kasačný súd sa stotožňuje s krajským súdom, že sťažovateľ neprijal žiadne osobitné opatrenia. Nemožno považovať za postačujúce predloženie iba formálnych daňových dokladov (ako to urobil sťažovateľ), navyše len s všeobecným opisom plnenia. Ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, musí byť schopný preukázať realnosť deklarovaných obchodov.

48. Kasačný súd poukazuje na zásadu primeranej odbornej starostlivosti štatutárneho orgánu pri výkone svojej funkcie, s ktorou sa neodmysliteľne spája aj jeho povinnosť vykonávať podnikanie so zabezpečením všetkých dostupných informácií o obchodných záväzkových vzťahoch nielen v čase realizácie zdaniteľného obchodu ale aj v čase ich preverovania správcom dane (viď napríklad § 135a Obchodného zákonníka v spojení s § 24 ods. 1 Daňového poriadku), čo napríklad prostredníctvom rozsudku sp. zn. 5 Sžf 97/2009 z 06.07.2009 vymedzil Najvyšší súd Slovenskej republiky nasledovne: „Najvyšší súd opätovne na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ naplňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 2 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. oprávnené. ”

49. Čo sa týka tvrdenia sťažovateľa, že v jeho prípade chýba práve podmienka preukázania objektívnych skutočností, že by sa sťažovateľ svojou kúpou zúčastňoval na plnení, ktoré je súčasťou podvodu, kasačný súd uvádza, že prípad sťažovateľa nebol správcom dane, žalovaným ani krajským súdom posudzovaný z hľadiska zaťaženia obchodných transakcií daňovým podvodom, ale z hľadiska neunesenia dôkazného bremena, čo bezpochyby vyplýva z preskúmaného a prvostupňového rozhodnutia ako aj rozsudku krajského súdu. Aj keď krajský súd v odôvodnení rozsudku poukázal aj na judikatúru Súdneho dvora týkajúcu sa účasti na daňovom podvode, bolo to v súvislosti s povinnosťami sťažovateľa vynaložiť a prijať rozumné opatrenia a konať s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti a nie z dôvodu posudzovania prípadu sťažovateľa ako účastníka daňového

podvodu.

50. Ďalej sťažovateľ namietal, že sa krajský súd sa v rámci odôvodnenia svojho rozhodnutia dostatočne nezaoberal ani rozsudkami Súdneho dvora Európskej únie, na ktoré poukazoval v rámci podanej žaloby (ktoré neboli sťažovateľom v žalobe konkretizované). Ani túto námietku nevyhodnotil kasačný súd za dôvodnú, nakoľko krajský súd sa v odôvodnení rozsudku judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie týkajúcu sa prejednávanej veci zaoberal. Krajský súd zdôraznil, že vnútroštátnu právnu úpravu dane z pridanej hodnoty je potrebné vykladať v súlade s právom Európskej únie a Smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, čo v rozsudku aj aplikoval.

V uvedenej súvislosti musí kasačný súd tiež zdôrazniť, že hoci sťažovateľ a rovnako aj žalovaný argumentoval rozhodovacou činnosťou Súdneho dvora Európskej únie, ktorá je pre oblasť dane z pridanej hodnoty mimoriadne rozsiahla, tak pre správne posúdenie veci podľa názoru kasačného súdu nie je podstatné, koľko „judikátov“ ten ktorý účastník cituje, ale rozhodujúce je, k akým právnym záverom s ohľadom na obdobné skutkové okolnosti prípadu a relevantnú právnu úpravu krajský súd v tam riešenom prípade dospel.

51. Kasačný súd je toho názoru, že žalovaný, ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť realnosť obchodov deklarovaných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav vecí tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Správca dane nevykonal iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

52. Ako vyplýva z rozsudku Najvyššieho súdu z 11.07.2018 sp. zn. 5Sžf 50/2016:

„Zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, sa presne zhodujú so skutočne realizovanými plneniami.“

53. Kasačný súd záverom dodáva, že sťažovateľovi bolo priznané v daňovom konaní právo byť riadne oboznámený a vyzozumený so zistenými skutočnosťami, bolo mu umožnené vyjadriť sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam a najmä predkladať dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia.

54. Kasačný súd dospel na základe vyššie uvedeného rovnako ako krajský súd k záveru, že sťažovateľ nepreukázal, že zo strany dodávateľov bolo uskutočnené dodanie predmetného tovaru v zmysle § 8 zák. č. 222/2004 Z.z., preto im nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 zák. č. 222/2004 Z.z. a následne odberateľovi uvedenom na faktúre (sťažovateľ) nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 zák. č. 222/2004 Z.z. v nadväznosti na § 51. Najvyšší súd má na základe vyššie uvedených záverov za preukázané, že krajský súd vec správne právne posúdil, keď žalobu zamietol. Preskúmané rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie má všetky formálne i obsahové náležitosti rozhodnutia v zmysle § 63 Daňového poriadku, pričom vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktorý je logicky vyhodnotený a v súlade so zákonom riadne právne posúdený. Uvedené možno konštatovať aj o rozhodnutí krajského súdu, ktoré spĺňa atribúty rozhodnutia zaručujúceho právo na spravodlivý proces a v konaní sa rozhodovaní krajského súdu nebolo zistené porušenie zákona (§ 440 S.s.p.).

Kasačný súd sa stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistenými v predchádzajúcich konaniach o tom, že sťažovateľ nepreukázal splnenie zákonných podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane a oslobodenie od dane.

55. Pre úplnosť považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že kasačná sťažnosť neobsahuje žiadne nové skutočnosti, právne významné pre uvedené konanie, s ktorými by sa krajský súd v rámci svojho konania nezaoberal.

Námietky sťažovateľa uplatnené v kasačnej sťažnosti sú obsahovo totožné so žalobnými námietkami a nie sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť a zákonnosť napadnutého rozsudku krajského súdu, a

preto Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť podľa § 461 S.s.p. ako nedôvodnú zamietol.

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

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

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

Poučenie:

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