

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 5Sžfk/39/2019  
Identifikačné číslo spisu: 7017200870  
Dátum vydania rozhodnutia: 10.09.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:7017200870.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členiek senátu JUDr. Jany Zemkovej, PhD. a JUDr. Petry Príbelskej, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): OXYN, s.r.o., (do 01.08.2018 pod obchodným menom BARBARA Slovensko, s.r.o.), so sídlom Železničná 2, Čaňa, IČO: 45 568 669, právne zastúpený: JUDr. Marián Prievozník, PhD., advokát, s.r.o., so sídlom Krmanova 1, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101711425/2017 zo dňa 7. augusta 2017, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 6S/105/2017-98 zo dňa 28. februára 2019, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 6S/105/2017-98 zo dňa 28. februára 2019 z a m i e t a .

Účastníkom sa náhrada trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

### Odôvodnenie

1. Krajský súd v Košiciach (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 6S/105/2017-98 zo dňa 28.02.2019 postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101711425/2017 zo dňa 07.08.2017. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 167 ods. 1 S.s.p. tak, že žalobcovi ich náhradu nepriznal.

2. Napadnutým rozhodnutím č. 101711425/2017 zo dňa 07.08.2017 žalovaný podľa § 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 Košice č. 100734953/2017 zo dňa 02.05.2017, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určený rozdiel v sume 70 378,30 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie september 2012, keď žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet DPH v sume 70 263,11 € a vyrubil vlastnú daňovú povinnosť v sume 115,19 €. Správca dane neuznal žalobcovi odpočet DPH z faktúr za dodanie sóje vystavených spoločnosťou Podtatranská hydina, a.s., Kežmarok, Slavkovská cesta 54:

- č. 6120101244 zo dňa 17.09.2012, základ dane 88 317,45 €, DPH 17 663,49 €,
- č. 6120101279 zo dňa 26.09.2012, základ dane 111 922,34 €, DPH 22 384,47 €,
- č. 6120101299 zo dňa 30.09.2012, základ dane 50 428,85 €, DPH 10 085,77 €,
- č. 6120101300 zo dňa 30.09.2012, základ dane 101 222,95 €, DPH 20 244,59 €.

3. Krajský súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že správca dane v priebehu daňovej kontroly preveroval opodstatnenosť uplatneného odpočtu dane a vykonal za týmto účelom rozsiahle dokazovanie. Pri miestnom zisťovaní v spoločnosti Podtatranská hydina, a.s., zistil, že tovar mal byť nadobudnutý od dodávateľa SLOVAKIA FARMA, s.r.o.. Konateľ spoločnosti k obchodným vzťahom so spoločnosťou SLOVAKIA FARMA, s.r.o. a k neúplným, resp. nečitateľným dokladom uviedol, že oslovil konateľa spoločnosti SLOVAKIA FARMA, s.r.o. (P. V.), aby objasnil informácie o pôvode sóje, a zistil, že pôvodcom je spoločnosť Louis Dreyfus Commodities Polska Sp. z o.o.. CMR doklady mali vypisovať samotní vodiči kamiónov, a tí na ich vypisovanie zrejme neboli preškolení.

4. Správca dane zo spisu z daňovej kontroly u žalobcu za zdaňovacie obdobie december 2012 zistil, že spoločnosť Podtatranská hydina, a.s., nie je na Slovensku registrovaná ako výrobca krmív. Na výzvu správcu dane žalobca uviedol, že neobjednával transport prepravovaného tovaru, a z toho dôvodu nemá žiadne doklady, alebo identifikačné údaje o prepravcovi. Tieto údaje má Podtatranská hydina, a.s., spolu s potvrdenými CMR o prevzatí tovaru.

5. Správca dane požiadal o medzinárodnú výmenu informácií poľskú daňovú správu, z odpovede ktorej vyplynulo, že tovar bol nakúpený od pôvodcu Louis Dreyfus Commodities Poslak Sp. z o.o.. V rámci medzinárodnej výmeny informácií s poľskou daňovou správou preveril aj prepravcov tovaru, ktorými boli TRANS-CO V. R., Q. R., B. Q., K. B. A.Ó., R., T. Q., K. XXB, F. G., T. E., B. XX, K., V. N., B. X, L.-V., G. B., A. - V., Q. R., T. R., Y. X, G. K. Prepravcovia T. Q., T. E., V. N. P. G. B. mali prepravu vykonať pre objednávateľa TRANS - CO V. R., Q. R.. Prepravca TRANS - CO V. R., Q. R., mali prepravu tovaru vykonať pre objednávateľa SLOVAKIA FARMA, s.r.o., pričom platby boli uskutočnené aj z bankového účtu č. B. vedeného v ČSOB a.s.. Prepravca T. R. mal prepravu vykonať pre objednávateľa SLOVAKIA FARMA, s.r.o., pričom kontakt na objednávateľa bol prijatý od spoločnosti Firma handlowo-produkcyjna „BARBARA“ Sp. z o.o., 33-167 Turza 195, ktorá bola od 18.05.2010 do 27.12.2012 spoločníkom žalobcu, tzn., že ide o personálne prepojené osoby. U prepravcu T. E. poľský správca dane nepotvrdil, že tovar bol prepravený na území Slovenska. Ale nebol si istý, pretože nerozumie, a ani nehovorí po slovensky.

6. Podľa zistení správcu dane zakladateľom a disponentom účtov spoločnosti SLOVAKIA FARMA s.r.o. bola P. V., od 13.06.2012 bol na disponovanie splnomocnený MVDr. W. K., ktorý je súčasne aj predsedom predstavenstva spoločnosti Podtatranská hydina, a. s.. Správca dane taktiež získal informáciu z vypočutia P. V., ktorá pred orgánmi činnými v trestnom konaní dňa 25.09.2015 uviedla, že MVDr. W. K. nakupoval od rôznych spoločností z Poľska a z Českej republiky mäsové výrobky, živú hydinu, prípadne kŕmne zmesi, cez spoločnosť SLOVAKIA FARMA, s.r.o., a iné spoločnosti, z dôvodu, aby mal na vstupe spoločnosti Podtatranská hydina, a.s., vysokú DPH, a týmto spôsobom si ponížoval vlastnú daňovú povinnosť. Spoločnosť SLOVAKIA FARMA, s.r.o., bola do obchodného registra zapojená len z dôvodu navýšenia DPH na vstupe pre Podtatranskú hydinu, a.s.. Reálne táto spoločnosť s nikým neobchodovala, nevykonávala žiadnu činnosť, nemala žiadnych zamestnancov, ani prostriedky, aby mohla deklarovanú činnosť vykonávať, sídlo spoločnosti bolo len fiktívne, išlo o takmer prázdne kancelárske priestory. Zamestnankyňa Podtatranskej hydiny, a.s., B. W. pred Kriminálnym úradom finančnej správy uviedla, že spoločnosť má k dispozícii pečiatku spoločnosti SLOVAKIA FARMA, s.r.o., ktorá je jej sprostredkovateľskou spoločnosťou.

7. Okrem uvedeného správcu dane nahliadol do spisu z vyrubovacieho konania vykonávaného u spoločnosti Podtatranská hydina, a.s., za zdaňovacie obdobie január 2013. Svedkyňa P. V. do zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 02.07.2015 uviedla, že v obchodných prípadoch nikdy s nikým zo spoločnosti Podtatranská hydina, a.s., nerokovala, MVDr. W. K. nepozná, nikdy s ním obchodne nejednala, stretla sa s ním raz v Kežmarku z dôvodu udelenia disponovania s účtom inej spoločnosti. P.

V. nevedela uviesť, čo bolo predmetom podnikateľskej činnosti spoločnosti SLOVAKIA FARMA, s.r.o., vo vzťahu k spoločnosti Podtatranská hydina, a.s., nemala vedomosť o obchodných transakciách spoločnosti SLOVAKIA FARMA, s.r.o., v období roka 2012, kedy jej bola udelená generálna plná moc konať za túto spoločnosť. Menovaná nemala vedomosť o toku tovaru spoločnosti SLOVAKIA FARMA, s.r.o., a nevedela kto bol objednávateľom prepravy tovaru. Tiež tvrdila, že nikdy nevlastnila pečiatku spoločnosti SLOVAKIA FARMA, s.r.o., nepozná spoločnosť Louis Dreyfus Commodities Polska Sp. z o.o., nikdy o nej nepočula, a s obchodnými spoločnosťami neobchodovala.

8. Správca dane nahliadol tiež do spisu z daňovej kontroly spoločnosti Podtatranská hydina, a.s., za zdaňovacie obdobie mesiacov január - jún, august - október 2012, a protokolu z daňovej kontroly zo dňa 17.6.2015 č. 20383538/2015 zistil, že spoločnosť SLOVAKIA FARMA, s.r.o., má zapísané sídlo na adrese Popradská 66, Košice, jej jediným spoločníkom a konateľom od 23.10.2012 je T. M., bytom W. X, V. XXXX/X. V období od 20.05.2011 do 16.08.2011 jediným spoločníkom tejto spoločnosti P. V., bytom K., V. X, ktorá bola zároveň aj jej konateľkou v období od 20.05.2011 do 16.08.2011. V období od 17.08.2011 do 22.10.2012 bol konateľom a spoločníkom tejto spoločnosti T. B., pochádzajúci z V. V období od 26.07.2012 do 10.02.2013 bola podľa informačného systému správcu dane splnomocnenou zástupkyňou spoločnosti P. V., bytom K., J. X. Spoločnosť SLOVAKIA FARMA, s.r.o., nespôsobuje s daňovými orgánmi, nepredkladá doklady k vykonávaným kontrolám, nepreberá písomnosti, na adrese sídla sa nezdržiava, dňa 30.09.2013 jej bola zrušená registrácia platiteľa dane, za zdaňovacie obdobie september 2012 vykázala vysoké obraty na vstupe a výstupe, s výslednou nízkou daňovou povinnosťou, ktorá nebola uhradená. Správca budovy na Popradskej 66 v Košiciach uviedol, že spoločnosť SLOVAKIA FARMA, s.r.o., nepozná, táto v priestoroch fyzicky nesídlí a neevduje ani žiadnu zmluvu o nájme, zásielky určené tejto spoločnosti sa vracajú ako nedoručené. Daňovou kontrolou bolo preukázané, že za činnosťou spoločnosti SLOVAKIA FARMA, s.r.o., stojí P. V., ktorá na základe plnomocenstva podľa potreby vykonávala účelové úkony, napríklad preberala poštu, podpisovala zmluvy, vyhotovovala faktúry, disponovala účtami, no na druhej strane nemala znalosť o týchto dokladoch a iných dokladoch, ktoré mala spoločnosť SLOVAKIA FARMA, s.r.o., predložiť k výkonu daňovej kontroly. Nepredložila ani plnomocenstvo, resp. mandát zmluvu, ktoré by deklarovali jej konanie za uvedenú spoločnosť. Správca dane zároveň spochybnil jej konanie za spoločnosť SLOVAKIA FARMA, s.r.o., z dôvodu, že jediný konateľ a spoločník tejto spoločnosti v období, za ktoré sa vykonávala kontrola, T. B., občan V., potvrdil, že za určitú sumu peňazí sa stal výkonným riaditeľom tejto spoločnosti, podpisoval za ňu doklady, ktorým nerozumel, nakoľko nehovorí slovensky. Uviedol, že nepoveril žiadnu osobu konať v mene tejto spoločnosti, a nevie, kto sú partneri SLOVAKIA FARMA, s.r.o.. Z uvedených skutočností vyplynulo, že obchody, v ktorých figurovala spoločnosť SLOVAKIA FARMA, s.r.o., boli uskutočňované len za jediným účelom, a to za účelom znižovania daňovej povinnosti spoločnosti Podtatranská hydina, a.s., a získania daňovej výhody v podobe odpočtu DPH na základe jej vystavených faktúr. Pre spoločnosť SLOVAKIA FARMA, s.r.o., nemohli slúžiť jej vykonávané obchody za účelom dosiahnutia zisku, ako to definuje Obchodný zákonník, nakoľko tovar nadobudnutý prostredníctvom intrakomunitárnych dodávok od zahraničných dodávateľov ďalej predávala svojmu odberateľovi Podtatranská hydina, a.s., pod jeho nákupnú cenu. Vystavovanie faktúr v mene spoločnosti SLOVAKIA FARMA, s.r.o., pre daňový subjekt Podtatranská hydina, a.s., bolo účelové, t.j. bez preukázania uskutočnenia zdaniteľných obchodov touto spoločnosťou.

9. Uvedené dôkazy podľa správcu dane preukázali to, že Podtatranská hydina, a.s., mala vedomosť o transakciách poznačených podvodom, a priamo sa na nich podieľala tým, že dojednávala a vykonávala obchodné transakcie v mene inej spoločnosti, t.j. spoločnosti SLOVAKIA FARMA, s.r.o., ktorá bola za týmto účelom umelo vytvorená. Príslušný daňový úrad, ktorý daňovú kontrolu vykonával, skonštatoval, že spoločnosť Podtatranská hydina, a.s., si v zdaňovacom období september 2012 neoprávnene odpočítala daň na vstupe na základe dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou SLOVAKIA FARMA, s.r.o.. Týmto postupom došlo k porušeniu § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ a § 51 ods.1 v nadväznosti na § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), pretože spoločnosť SLOVAKIA FARMA, s.r.o., nikdy nevykonávala skutočnú ekonomickú činnosť, nikdy nenadobudla právo nakladať s tovarom ako vlastníč, a preto následne nemohlo spoločnosti Podtatranská hydina, a.s., vzniknúť ani právo na odpočítanie dane

v sume 400 309,03 eur z dodania tovaru spoločnosťou SLOVAKIA FARMA, s.r.o.

10. Správca dane, ktorý daňovou kontrolou preveroval deklarovaný nákup tovaru - sóje od dodávateľa Podtatranská hydina, a.s., na základe vykonaného dokazovania zistil pohyb tohto tovaru v reťazci dodávateľov: nezistené daňové subjekty - Louis Dreyfus Commodities Polska Sp. z o.o. - SLOVAKIA FARMA, s.r.o. - Podtatranská hydina, a.s. - BARBARA SLOVENSKO, s.r.o., pričom preprava tovaru mala byť uskutočnená z prístavov v Poľsku do Čane žalobcovi. Deklarovaným nadobúdateľom tovaru z iného členského štátu je spoločnosť SLOVAKIA FARMA, s.r.o., a žalobca je v tomto obchodnom reťazci daňovým subjektom, ktorý si v podanom daňovom priznaní uplatnil odpočet DPH.

11. Prílohu faktúr č. 6120101244, č. 6120101279, č. 6120101299 a č. 6120101300 vystavených spoločnosťou Podtatranská hydina, a.s., tvorili dodacie listy opečiatkované a podpísané žalobcom, v jednom prípade aj spoločnosťou Podtatranská hydina, a.s.. Na jednotlivých dodacích listoch označených číslom dodacieho listu uvedeného na faktúre je uvedený dodávateľ Podtatranská hydina, a.s., odberateľ BARBARA SLOVENSKO, s.r.o., dátum výdaja, číslo a názov tovaru, merné jednotky, množstvo tovaru, jednotková cena a cena spolu. Okrem dodacieho listu k faktúre č. 6120101299 všetky dodacie listy k predmetným faktúram vystavila B. W.. Na jednotlivých dodacích listoch je uvedené „nerealizovaný doklad“.

12. Na základe doručenej odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií týkajúcu sa preverenia dodaní sóje spoločnosťou Louis Dreyfus Commodities Polska Sp. z o.o. s miestom vykládky Čaňa - BARBARA SLOVENSKO, s.r.o., bolo zistené, že V. V. a B. W. sa kontaktovali v súvislosti s objednávkami v mene spoločnosti SLOVAKIA FARMA, s.r.o., pričom B. W. bola nielen osobou objednávajúcou tovar v mene spoločnosti SLOVAKIA FARMA, s.r.o., ale taktiež vystavila faktúry spoločnosti Podtatranská hydina, a.s., pre žalobcu.

13. Na CMR dokladoch dokladujúcich prepravu sóje fakturovanej spoločnosťou Podtatranská hydina, a.s., žalobcovi, je ako dodávateľ uvedená spoločnosť SLOVAKIA FARMA, s.r.o., ako odberateľ je uvedený žalobca, miesto nakládky Gdaňsk, alebo Gdyňa, Poľsko, miesto vykládky Čaňa, Slovensko, a tieto CMR doklady boli potvrdené žalobcom ako príjemcom. Z uvedeného vyplýva, že žalobca tým, že potvrdil CMR doklady ako príjemca, mal vedomosť o tom, že tovar - sója bola dodaná priamo z Poľska, a nemohla byť vyskladnená do skladu Podtatranskej hydiny, a.s., tak, ako je to uvedené na dodacích listoch, ktoré tvorili prílohy faktúr vystavených spoločnosťou Podtatranská hydina, a.s., pre žalobcu.

14. Správca dane z protokolu z daňovej kontroly, ktorú vykonal Daňový úrad Prešov v spoločnosti Podtatranská hydina, a.s., za zdaňovacie obdobie september 2012, zistil, že táto spoločnosť nákup sóje deklarovala len predloženými faktúrami, pričom vystavovanie faktúr bolo účelové, bez preukázania uskutočnenia zdaniteľných obchodov zo strany spoločnosti SLOVAKIA FARMA, s.r.o.. Uvedená spoločnosť, nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť, nemala žiadne reálne sídlo, a nemala vytvorené žiadne podmienky na vykonávanie ekonomickej činnosti.

15. Po zohľadnení všetkých dôkazov týkajúcich sa deklarovaných dodaní tovaru v reťazovom obchode, kde deklarovaným dodávateľom tovaru mala byť spoločnosť SLOVAKIA FARMA, s.r.o., správca dane skonštatoval, že na strane tejto spoločnosti nemohlo dôjsť k dodaniu tovaru pre spoločnosť Podtatranská hydina, a.s., a následne k dodaniu tovaru pre žalobcu. S uvedeným záverom sa po podaní odvolania žalobcu proti rozhodnutiu správcu dane stotožnil žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane potvrdil.

16. Žalobca vo svojej žalobe namietal to, že by potvrdením CMR dokladov z jeho strany bolo preukázané, že mal vedomosť o tom, že sa jedná o transakciu poznačenú podvodom, resp. o tom, že mu sója bola dodaná priamo z Poľska a nemohla byť dodaná zo skladu Podtatranskej hydiny, a.s., tak, ako je to uvedené na dodacích listoch s poznámkou „Nerealizovaný doklad“. Žalobca potvrdením dodacích listov a CMR dokladov potvrdil len to, že mu tovar bol dodaný do jeho skladu v Čani, čo v daňovom konaní nebolo spochybnené akýmkoľvek dôkazom. Tvrdil, že bol povinný potvrdiť prevzatie tovaru,

lebo mu táto povinnosť vyplývala z kúpnej zmluvy. Vo vzťahu k žalobcovi bol tovar dodaný zo strany dodávateľa Podtatranská hydina, a.s. pričom žalobca nebol oprávnený skúmať, za akých okolností alebo od koho ho tento dodávateľ predtým nadobudol. Osoba uvedená ako dodávateľ na faktúre bola totožná s osobou, ktorá reálne dodala tovar žalobcovi. Žalobca taktiež namietal nesprávnosť skutkového zistenia žalovaného, že mal vedomosť o spoločnosti SLOVAKIA FARMA, s. r. o., resp. jej zapojení do tohto konkrétneho zdaniteľného obchodu na základe toho, že prijal platbu vo výške 70 000,- € z účtu tejto spoločnosti. Podľa žalobcu jeho vedomosť o zapojení subjektu SLOVAKIA FARMA nevyplývala ani z vyjadrenia prepravnej spoločnosti T. R., ktorý uviedol, že kontakt na spoločnosť SLOVAKIA FARMA, s.r.o. získal od spoločnosti Firma handlowo-produkcyjna „BARBARA“ sp. z o. o., ktorá bola v tom čase spoločníkom žalobcu. Toto vyjadrenie žalobca považuje za nepresné, resp. zavádzajúco interpretované, konštatoval, že materská spoločnosť žalobcu poskytla prepravcovi informácie o predstaviteľoch spoločnosti Podtatranská hydina, a.s., pričom ale nemala vedomosť o tom, že tie isté osoby konajú súčasne za spoločnosť SLOVAKIA FARMA, s.r.o.. Žalobca v žalobe uviedol, že záver žalovaného o tom, že spoločnosť SLOVAKIA FARMA, s.r.o. nemohla nadobudnúť a ani nenadobudla právo nakladať s deklarovaným tovarom a preto nemohla previesť vlastnícke právo na spoločnosť Podtatranská hydina, a.s., ktorá ho následne z toho dôvodu nemohla previesť na spoločnosť žalobcu, je v rozpore s ust. § 41a ods. 2 Občianskeho zákonníka. Vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že za spoločnosť SLOVAKIA FARMA, s.r.o. objednávali tovar pracovníci spoločnosti Podtatranská hydina, a.s., pre ktorú bol tovar v skutočnosti určený. Tovar sa objednával takýmto spôsobom - cez tzv. „prostredkovateľov“, výlučne z dôvodu, aby Podtatranská hydina, a.s. získala pre seba daňovú výhodu v podobe uplatnenia odpočítania DPH na vstupe. Právny úkon - kúpna zmluva medzi predávajúcim Louis Dreyfus Commodities Polska Sp. z o. o. a kupujúcim SLOVAKIA FARMA, s.r.o. je nepochybne neplatný právny úkon, keďže chýba prejav vôle kupujúceho. Jedná sa súčasne o tzv. simulovaný právny úkon - tovar skutočne bol objednaný a následne aj dodaný len dodanie spoločnosti Podtatranská hydina, a.s., ku ktorému by inak smerovala vôľa strán bolo zastreté dodaním tovaru „nárazníkovi“ SLOVAKIA FARMA, s.r.o.. Vychádzajúc zo zákona v takom prípade platí tento zastretý právny úkon, tzn. kúpna zmluva medzi predávajúcim Louis Dreyfus Commodities Polska Sp. z o. o. a kupujúcim Podtatranská hydina, a.s., ktorého predstaviteľ tovar v Poľsku skutočne objednal a aj prevzal, zaplatil kúpnu cenu. Podľa názoru žalobcu spoločnosť Podtatranská hydina, a.s. vlastníctvo k tovaru v občianskoprávnom zmysle nadobudla. Žalobca v žalobe ďalej uviedol, že podľa ust. § 446 Obchodného zákonníka žalobca k tomuto tovaru vlastnícke právo nadobudol momentom, keď mu tento tovar bol dodaný bez ohľadu na to, či spoločnosť Podtatranská hydina, a.s. sa stala vlastníkom tovaru - sóje momentom jeho prevzatia v Poľsku. V daňovom konaní nebolo preukázané, že žalobca v čase, keď mal vlastnícke právo nadobudnúť, vedel, že predávajúci nie je jeho vlastníkom, že súčasne nie je ani oprávnený s týmto tovarom nakladať za účelom jeho predaja. Ani zo znenia CMR dokladov nebolo možné túto skutočnosť vyvodiť. Nesúhlasil s argumentáciou žalovaného, že ako registrovaný výrobca krmív musel byť oboznámený s detailmi transakcií týkajúcich sa dodaní sóje a preto bol povinný vykonať opatrenia, aby zabránil svojej účasti na pochybných transakciách s DPH. Konštatoval, že medzi právnymi povinnosťami týkajúcimi sa výroby krmív a daňovými povinnosťami neexistuje žiadny právny súvis. Eventuálne porušenie právnych predpisov na úseku krmív, pre konštatovanie ktorého žalovaný nemá právomoc a ktoré nebolo na to príslušným orgánom nikdy konštatované, nemôže vyvolávať daňovo-právne následky. Žalovaný napriek tvrdeniu, že v daňovom konaní sa prihliada na skutočný obsah právnych úkonov, resp. realnosť transakcií, ktorá má mať prednosť pred formálnou deklaráciou dodania tovaru na faktúre postupoval presne opačne, tzn., že uprednostnil formálnu deklaráciu pred skutočnosťou. V daňovom konaní bolo preukázané, že tovar bol žalobcovi reálne dodaný, čo žalovaný nespochybnil a dokonca to v napadnutom rozhodnutí uznal, pričom z vykonaného dokazovania je evidentné, že tento tovar žalobcovi skutočne dodala spoločnosť Podtatranská hydina, a.s., ktorej predstavitelia predtým objednali tovar v Poľsku. Všetky tieto skutkové zistenia však v napadnutom rozhodnutí boli znegované, výlučne s poukazom na to, že formálne tento tovar spoločnosť Podtatranská hydina, a.s. papierovo nadobudla od nárazníkovej spoločnosti SLOVAKIA FARMA, s.r.o.. Napadnuté rozhodnutia teda favorizoval formálnu deklaráciu dodania tovaru na faktúre (vo vzťahu medzi SLOVAKIA FARMA, s.r.o. a Podtatranskou hydinou, a.s.) pred skutočným dodaním tovaru (vo vzťahu medzi Podtatranskou hydinou, a.s. a žalobcom). K tvrdeniu žalovaného, že nespochybnil existenciu, resp. dodanie tovaru, ale spochybnil jeho dodanie za podmienok, ktoré žalobca deklaroval spornými

faktúrami, žalobca konštatoval, že toto odôvodnenie je zavádzajúce, lebo vytvára nesprávnu predstavu, ako keby si žalobca sám vystavil fiktívne faktúry, pričom ten istý tovar súčasne nadobudol iným spôsobom alebo od iného subjektu. Vo vzťahu k žalobcovi však bolo nepochybne preukázané, že tento tovar skutočne dodala spoločnosť Podtatranská hydina, a.s., ktorá je uvedená na faktúre a ktorej predstaviteľia predtým reálne tovar objednali, prevzali aj zaplatili. Vo vzťahu k rozsahu dôkazného bremena žalobcu poukázal žalobca na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf/1/2011 (R1/2011, rozsudok Európskeho súdneho dvora zo dňa 12.01.2006, spojené konanie C-354/03, C-355/03 a C-484/03, zo dňa 06.02.2014 C-33/13). Žalobca poukázal na ust. § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/, § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH a konštatoval, že všetky zákonné podmienky pre odpočet dane boli splnené. Žalobca uniesol svoje dôkazné bremeno preukázať nielen fakturáciu, ale aj skutočné dodanie tovaru, ktoré nespochybnil ani žalovaný. Konštatoval, že akékoľvek nedostatky zistené daňovými orgánmi sa týkajú výlučne iných daňových subjektov a nie žalobcu. Žalovaný voči žalobcovi uplatnil princíp kolektívnej viny za pochybenia iných daňových subjektov, na činnosť ktorých nemá žalobca žiadny dosah. Žalovaný vo vzťahu k žalobcovi neuviedol žiadne porušenie povinností, s výnimkou toho, že bol zapojený do reťazovej obchodnej transakcie, v rámci ktorej došlo k podvodnému konaniu. Žalobca však nezískal z toho žiadnu daňovú výhodu a súčasťou toho údajne „podvodného reťazca“ sa stal až potom, čo už bol podvod ukončený zo strany predchádzajúcich subjektov.

17. Krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku poukázal na to, že účelom daňového konania je zistiť, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Ide o fiškálne záujmy štátu, preto Daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Cieľom daňového konania je určenie výšky dane a záväzné uloženie povinnosti zaplatiť ju konkrétnemu daňovému subjektu. V daňovom konaní dôkazná povinnosť prioritne patrí daňovému subjektu. Jeho dôkazná povinnosť je spojením povinnosti tvrdenia a povinnosti doložiť svoje tvrdenia dôkazmi. K otázke dôkaznej povinnosti daňového subjektu pri preukazovaní nároku na odpočítanie DPH sa opakovane vyjadril Najvyšší súd SR napríklad v rozsudku sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010.

18. Správny súd k žalobnej námietke, že by potvrdením CMR dokladov z jeho strany bolo preukázané, že mal vedomosť o tom, že ide o transakciu poznačenú podvodom uviedol, že túto námietku vzhľadom na zistenia správca dane nepovažuje za opodstatnenú. Správca dane aj žalovaný vo svojom rozhodnutí dostatočne odôvodnili vedomosť žalobcu o podvodnej transakcii. Logicky zdôvodnili to, že ak by žalobca nadobudol sóju priamo z Poľska od poľského dodávateľa, ktorý by bol odosielateľom tovaru, vznikla by žalobcovi povinnosť odvieť daň a tiež právo na odpočet tejto dane. Preto výsledný vplyv na jeho daňovú povinnosť by bol nulový. Žalobca tým, že nakúpil sóju od slovenského dodávateľa cez ďalšiu spoločnosť SLOVAKIA FARMA, s. r. o., ktorá je zmiznutou spoločnosťou uplatnil si odpočet dane z faktúr vystavených spoločnosťou Podtatranská hydina, a.s.. Správca dane aj žalovaný pritom pri hodnotení dôkazov vzali do úvahy to, že štatutárnymi orgánmi žalobcu sú občania Poľska, pritom žalobca nakupoval tovar z Poľska sprostredkovane cez slovenské spoločnosti, pričom fakturácia medzi spoločnosťami vo vnútri ekonomického reťazca nemala žiadne ekonomické opodstatnenie. Bola vytvorená umelo za účelom získania nadmerného odpočtu. Krajský súd tiež nepovažoval za dôvodné a opodstatnené tvrdenie žalobcu, že nemal vedomosť o zapojení spoločnosti SLOVAKIA FARMA, s.r.o. do obchodného reťazca, pretože táto spoločnosť bola uvedená na CMR dokladoch a príjemcom tohto tovaru bol samotný žalobca. Súhlasil so záverom žalovaného, že za týchto okolností žalobca nemohol nevedieť o účasti spoločnosti SLOVAKIA FARMA, s.r.o. na obchode so sójou v preverovanom zdaňovacom období. Navyše tak, ako to sám uviedol aj žalobca v žalobe, kontakt na túto spoločnosť získal prepravca od spoločnosti Fyrma Handlovo-Produkcyjna BARBARA Sp. z o. o., ktorá bola spoločníkom žalobcu.

19. Námietku žalobcu týkajúcu sa nesprávneho právneho posúdenia veci tvrdiac, že právny záver o nadobudnutí vlastníckeho práva odporuje príslušným ustanoveniam Občianskeho zákonníka, krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú a k argumentácii žalobcu, že kúpna zmluva medzi predávajúcim Louis Dreyfus Commodities Polska Sp. z o.o. a kupujúcim SLOVAKIA FARMA, s.r.o. je simulovaným

právnym úkonom v zmysle § 41a ods. 2 Občianskeho zákonníka, že tovar bol skutočne objednaný a následne dodaný a len dodanie spoločnosti Podtatranská hydina, a.s. ku ktorému inak smerovala vôľa strán bolo zastreté dodaním tovaru „nárzníkovi“ SLOVAKIA FARMA, s.r.o. uviedol, že úlohou správcu dane, žalovaného a ani v súdnom konaní úlohou správneho súdu nie je posudzovať charakter právneho úkonu, na základe ktorého mala obchodná spoločnosť SLOVAKIA FARMA, s.r.o., nadobudnúť tovar od poľského dodávateľa, ale skúmať, či žalobca splnil zákonné podmienky pre priznanie práva na odpočet DPH na základe predmetných faktúr v zdaňovacom období september 2012. Žalobca v žalobe citoval rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf/1/2011, rozsudky Európskeho súdneho dvora z 12.01.2006 v spojených konaniach C-354/03, C-355/03 a C-484/03 a uznesenie Európskeho súdneho dvora vo veci C-33/13 zo dňa 06.02.2014 bez toho, aby konkretizoval, ktoré právne názory uvedených súdnych orgánov sú v jeho prospech. Konštatoval, že nie je úlohou správneho súdu, aby na základe obvyčajnej citácie judikatúry v prospech žalobcu vyhľadával právne závery, ktoré podporujú jeho argumentáciu v súdnom konaní. Z touto žalobnou námietkou sa súd zaoberal aj v rozsudku sp.zn. 8S/43/2017, v ktorom rozhodoval v obdobnej právnej veci žalobcu a v ktorom uviedol, že: „Napriek tomu správny súd je toho názoru, že právne závery uvedených rozhodnutí Súdneho dvora EÚ na obchody uzavreté medzi dodávateľom HYDINA SLOVENSKO, s.r.o. a žalobcom nedopadajú. Boli by aplikovateľné iba v prípade, ak by žalobca preukázal reálne uskutočnenie ním deklarovaných obchodov a zároveň by bola nespochybniteľná dobrá viera žalobcu a jeho dobromyseľnosť vo vzťahu k jeho dodávateľovi. Judikatúra Súdneho dvora vo veciach DPH totiž zohľadňuje požiadavku, aby daňový subjekt vyvinul maximálne možné úsilie na preverenie svojho obchodného partnera tak, aby mu nebolo možné vytknúť zanedbanie potrebnej dobromyseľnosti, dôslednosti a prezieravosti. Daňový subjekt môže voľne vstupovať do obchodnoprávných vzťahov v rámci realizácie svojho práva na slobodné podnikanie, ale pri výbere obchodných partnerov a následných vstupoch do obchodnoprávných vzťahov si musí byť vedomý potreby vlastnej právnej ochrany pre daňové účely, vrátane nároku na odpočítanie DPH. V tomto smere žalovaný vo svojom rozhodnutí správne poukázal na závery Najvyššieho súdu SR v jeho rozsudku sp.zn. 4Sžf/1/2016 zo dňa 07.03.2017, podľa ktorých štatutárny orgán spoločnosti musí mať nielen dostatočné informácie o obsahu a rozsahu zdaniteľných obchodov so svojimi obchodnými partnermi, ale aj zvažovať možné riziká z tohto obchodovania, pričom poukazuje na limity obozretnosti podnikateľa. Najvyšší súd SR v tomto rozsudku zdôraznil povinnosť obozretného prístupu k vzniku zdaniteľných súkromno-právnych vzťahov, najmä povinnosť zaoberať si a zohľadniť všetky dostupné informácie týkajúce sa zdaniteľného obchodu (najmä cez prístupné obchodné a živnostenské či daňové registre, zoznamy dlžníkov úpadcov, atď.). Správca dane pri preverovaní písomných dokladov, ktoré predložil žalobca v rámci daňovej kontroly spochybnil ich vierohodnosť, pravdivosť a úplnosť, vykonal rozsiahle dokazovanie, z ktorého vyplynulo, že spoločnosť SLOVAKIA FARMA, s.r.o., ktorá nikdy nevykonávala žiadnu skutočnú ekonomickú činnosť, nenadobudla právo nakladať s tovarom (sója) ako vlastník a preto nemohlo právo nakladať s tovarom ako vlastník prejsť ani na spoločnosť Podtatranská hydina, a. s., a následne na žalobcu. Správca dane nespochybnil dodanie tovaru žalobcovi, ani existenciu tohto tovaru, ale spochybnili jeho dodanie za takých podmienok, ako to žalobca deklaroval predloženými písomnými dôkazmi. Súd sa so záverom u správcu dane, ktoré akceptoval aj žalovaný stotožnil, keďže zákonné podmienky, ktorých splnenie zakladá platiteľovi právo na odpočet dane, nemôžu spočívať len vo formálnom deklarovaní - predložení dokladov s predpísanými náležitosťami.

20. Krajský súd s poukazom na vyššie uvedené dospel k záveru, že žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok uvedených v § 49 ods. 1, 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH a preto jeho žalobu ako nedôvodnú zamietol.

21. Proti tomuto rozsudku podal žalobca - sťažovateľ z dôvodov uvedených v ust. § 440 ods. 1 písm. g/ a h/ S.s.p. kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. V súvislosti s odôvodnením rozsudku krajského súdu uviedol, že takéto odôvodnenie nepovažuje za konkrétne a dostačujúce vo vzťahu k posúdeniu otázky, či sťažovateľ uniesol dôkazné bremeno v daňovom konaní, čo bolo súčasťou jeho dôkazného bremena a či nedošlo k prenosu dôkazného bremena späť na správcu dane v súlade s rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/1/2011. V danom prípade boli dôvodom pre vydanie daňových rozhodnutí výlučne okolnosti zistené správcou dane v rámci daňových kontrol

vykonaných u subjektov Podtatranská hydina, a.s. a SLOVAKIA FARMA, s.r.o.. Krajský súd sa vo svojom rozsudku nezaoberal žalobnou námietkou, že tieto skutočnosti nemôžu spadať pod rámec dôkaznej povinnosti žalobcu, a z jeho odôvodnenia nemožno zistiť, ako bola táto skutočnosť po právnej stránke posúdená. K okolnostiam nadobudnutia tovaru uviedol, že daňové orgány nikdy nekonštatovali, že by to bol sťažovateľ, ktorý by vytvoril nejaký fakturačný reťazec s nárazníkovými spoločnosťami - nepriznanie práva na odpočet dane bolo odôvodnené výlučne tým, že sťažovateľ mal údajne vedomosť o tom, že sa jedná o transakciu poznačenú podvodom, zrealizovanom na inom stupni obchodu, nie že by sťažovateľ sám takýto podvod zorganizoval. Tvrdenie súdu, že to bol sťažovateľ, ktorý takýto fakturačný reťazec vytvoril nemá žiadnu oporu vo vykonanom dokazovaní a je naopak v zásadnom rozpore s viacerými dôkazmi, ktoré boli počas daňového konania zabezpečené. Sťažovateľ taktiež považoval za otázne, či sa len zo samotného CMR dokladu mohol dozvedieť, kto predtým, a ako tovar zdaňoval z hľadiska DPH, nakoľko táto skutočnosť sa tam vôbec neuvádza. Rovnako bez opory vo vykonanom dokazovaní a nad rámec napadnutého rozhodnutia žalovaného je odôvodnenie krajského súdu, že štatutárni zástupcovia sťažovateľa sú z Poľska, a preto ak nakupovali tovar z Poľska sprostredkované cez slovenské spoločnosti, tak táto transakcia nemá ekonomické opodstatnenie. Taktiež neobstojí konštatovanie krajského súdu o daňovej výhode, ktorú mal sťažovateľ takto získať. Žalovaný ako jeden zo zásadných dôvodov, pre ktoré nepriznal sťažovateľovi právo na odpočet dane uviedol tú skutočnosť, že spoločnosť SLOVAKIA FARMA, s.r.o. nemohla previesť vlastnícke právo na Podtatranskú hydinu, a.s., ktorá ho následne nemohla previesť na sťažovateľa. Sťažovateľ tieto skutočnosti namieta vychádzajúc z príslušných ustanovení Občianskeho zákonníka, z ktorých vyplýva, že sťažovateľ vlastnícke právo nadobudol, týmto sa však krajský súd v odôvodnení rozsudku odmietol zaoberať. Pokiaľ sa týka tvrdenia krajského súdu, že sťažovateľ nekonkretizoval právne závery vyplývajúce z judikatúry v jeho prospech sťažovateľ uviedol, že už súčasťou žaloby neboli celé rozhodnutia Súdneho dvora EÚ, ale iba ich časti, ktoré považoval za argumentáciu v jeho prospech. Konkrétne išlo o argumentáciu, v zmysle ktorého je potrebné každú jednu transakciu v rámci určitého reťazca posudzovať samostatne a prípadné pochybenia alebo podvodné konania na jednom stupni reťazca nie je možné prenášať na iné články v tomto reťazci. Vo vzťahu ku krajským súdom zmienenému rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4Sžf/1/2016 zo dňa 07.03.2017, v ktorom bola zdôraznená povinnosť obozretného prístupu pri výbere obchodného partnera pred realizáciou zdanieľného plnenia sťažovateľ uviedol, že vyvinul primerané úsilie okolnostiam prípadu, aby si preveril svojho obchodného partnera - spoločnosť Podtatranská hydina, a.s.. Záverom poukázal na to, že krajský súd sa odchyľil od rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf/1/2011, ale aj Súdneho dvora EÚ vo veciach C-354/03, C-355/03, C-484/03 ale aj C-33/13.

22. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že správca dane vychádzajúc zo základných zásad daňového konania vykonal dokazovanie a získal dostatočne množstvo relevantných dôkazov, ktoré mu umožnili uskutočniť objektívne závery, podrobne sa zaoberal skúmaním jednotlivých skutočností, faktúr, vyjadrení, ktoré vyhodnotil jednotlivo a všetky v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadol na všetko, čo počas daňovej kontroly vyšlo najavo, pričom dospel k správne záveru, že deklarované zdanieľné obchody sa neuskutočnili tak, ako to bolo deklarované predloženými faktúrami. Krajský súd tieto skutočnosti posúdil správne a preto žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

23. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.), je prípustná (§ 439 S.s.p.) a bola podaná oprávneným subjektom (§ 442 ods. 1 S.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky.

24. Podľa § 6 ods. 1 S.s.p. správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov

orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

25. Podľa § 438 ods. 1 S.s.p. kasačnou sťažnosťou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

26. Podľa § 454 S.s.p. na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

27. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu sťažovateľa o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia č. 101711425/2017 zo dňa 07.08.2017, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 100734953/2017 zo dňa 02.05.2017, ktorým bol sťažovateľovi podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určený rozdiel v sume 70 378,30 € na DPH za zdaňovacie obdobie september 2012, keď sťažovateľovi nepriznal odpočet DPH v sume 70 263,11 € a vyrubil mu vlastnú daňovú povinnosť v sume 115,19 €. Správca dane tak sťažovateľovi neuznal odpočet dane z faktúr za dodanie sóje vystavených spoločnosťou Podtatranská hydina, a.s.:

- č. 6120101244 zo dňa 17.09.2012, základ dane 88 317,45 €, DPH 17 663,49 €,

- č. 6120101279 zo dňa 26.09.2012, základ dane 111 922,34 €, DPH 22 384,47 €,

- č. 6120101299 zo dňa 30.09.2012, základ dane 50 428,85 €, DPH 10 085,77 €,

- č. 6120101300 zo dňa 30.09.2012, základ dane 101 222,95 €, DPH 20 244,59 €,

keď po preverení pohybu tohto tovaru v reťazci dodávateľov: nezistené daňové subjekty - Louis Dreyfus Commodities Polska Sp. z o.o. - SLOVAKIA FARMA, s.r.o. - Podtatranská hydina, a.s. - sťažovateľ dospel k záveru, že zo strany sťažovateľa došlo k porušeniu § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1 zákona o DPH, keďže spoločnosť SLOVAKIA FARMA, s.r.o., nikdy nevykonávala skutočnú ekonomickú činnosť, nenadobudla právo nakladať s tovarom ako vlastník, a preto ho následne nemohla dodať ani spoločnosti Podtatranská hydina, a.s., z čoho vyvodil, že nedošlo k ani k dodaniu tovaru sťažovateľovi, tak ako to deklaroval predloženými dokladmi.

28. Kasačný súd vychádzajúc z dôvodov kasačnej sťažnosti považoval za potrebné posúdiť správnosť záverov krajského súdu, ktorý po vyhodnotení žalobných námietok sťažovateľa ako nedôvodných konštatoval, že v prípade sťažovateľa neboli splnené podmienky na odpočet DPH v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1 zákona o DPH. V tejto súvislosti bolo (zohľadniac vnútroštátnu judikatúru ako i judikatúru Súdneho dvora EÚ) potrebné zaujať právny názor k otázke rozloženia dôkazného bremena medzi správcu dane a sťažovateľa s ohľadom na skutočností týkajúce sa nielen dodávateľa, ale i ďalších daňových subjektov zapojených do vyššie označeného reťazca spoločností, resp. posúdiť či zo strany sťažovateľa išlo o vedomé zapojenie sa do obchodných transakcií postihnutých podvodným konaním, čoho dôsledkom malo byť neuznanie odpočtu DPH.

29. Kasačný súd v prvom rade poukazuje na to, že daňové orgány za účelom preverenia dôvodnosti sťažovateľom uplatneného odpočtu DPH vykonali rozsiahle dokazovanie, na základe ktorého bolo zistené, že spoločnosť SLOVAKIA FARMA, s.r.o., nemohla dodať tovar spoločnosti Podtatranská hydina, a.s. a preto ani táto spoločnosť nemohla dodať tovar sťažovateľovi tak, ako to deklaroval predloženými dokladmi. Správca dane v tejto súvislosti poukázal na viaceré zistenia (vyplývajúce aj z iných konaní týkajúcich sa jednotlivých daňových subjektov zapojených do posudzovaného reťazca dodávok tovaru), keď z výpovede P. V. zo dňa 25.09.2015 (ktorá mala byť v rozhodnom období splnomocnenou zástupkyňou spoločnosti SLOVAKIA FARMA, s.r.o.) podanej pred orgánmi činnými v trestnom konaní vyplynulo, že MVDr. W. K. (člen štatutárneho orgánu spoločnosti Podtatranská hydina, a.s. - dodávateľ sťažovateľa) nakupoval tovar rôzneho druhu, mäsové výrobky, hydinu, krmivo z Poľska a Českej republiky okrem iných aj prostredníctvom spoločnosti SLOVAKIA FARMA, s.r.o., sledujúc tak zníženie vlastnej daňovej povinnosti s tým, že spoločnosť SLOVAKIA FARMA, s.r.o. bola založená, len za týmto účelom. Uvedená spoločnosť reálne nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť, nemala žiadnych zamestnancov ani reálne sídlo, ktoré by nasvedčovalo ekonomickej aktivite tejto spoločnosti. Taktiež zo svedeckej výpovede P. V. zo dňa 02.07.2015 podanej v daňovom konaní týkajúcom sa spoločnosti Podtatranská hydina, a.s. vyplynulo, že svedkyňa nemala vedomosť o

žiadnych obchodných transakciách spoločnosti SLOVAKIA FARMA, s.r.o. zo spoločnosťou Podtatranská hydina, a.s., resp. ani o žiadnych obchodných rokovaniach s MVDr. W. K. Taktiež nemala vedomosť o dodávkach tovaru z pre SLOVAKIA FARMA, s.r.o., z Poľska, nemala žiadne informácie o preprave tovaru pre spoločnosť a nemala k dispozícii ani pečiatku tejto spoločnosti. P. V. však správcovi dane nepredložila plnú moc, ktorá by ju oprávňovala konať za spoločnosť SLOVAKIA FARMA, s.r.o., pričom konateľ tejto spoločnosti T. B., občan Maďarskej republiky sa stal jej riaditeľom len za určitú odplatu, bez toho, aby mal vedomosť o udelení plnej moci na zastupovanie P. V., vo vzťahu k spoločnosti SLOVAKIA FARMA, s.r.o., bolo správcom dane taktiež zistené, že táto spoločnosť nespokupuje s daňovými orgánmi, dňa 30.09.2013 jej bola zrušená registrácia platiteľa dane a za posudzované zdaňovacie obdobie vykázala vysoké obraty na vstupe aj výstupe, výsledkom čoho bola nízka a neuhradená daňová povinnosť. Spoločnosť SLOVAKIA FARMA, s.r.o., dodávala tovar odberateľovi - spoločnosti Podtatranská hydina, a.s. iba fakturačne a pod nákupnú cenu. Zmienené skutočnosti tak vniesli do posudzovanej veci zásadné pochybnosti o reálnej ekonomickej aktivite spoločnosti SLOVAKIA FARMA, s.r.o., resp. o jej podvodnom zapojení do reťazca dodávok tovaru. Závery o umelom charaktere spoločnosti SLOVAKIA FARMA, s.r.o., boli správcom dane podporené i výsledkami daňovej kontroly v spoločnosti Podtatranská hydina, a.s. za totožné zdaňovacie obdobie, t.j. september 2012, z ktorej vyplynulo, že kontrolovaný daňový subjekt dojednával a uzatváral obchody v mene jeho dodávateľa, t.j. spoločnosti SLOVAKIA FARMA, s.r.o., s tým, že výstupom tejto daňovej kontroly bolo neuznanie odpočítania DPH na základe faktúr za dodanie tovaru od spoločnosti SLOVAKIA FARMA, s.r.o.. Tieto skutočnosti boli potvrdené i výstupmi z medzinárodnej výmeny informácií týkajúcej sa preverovania dodávok sóje spoločnosťou Louis Dreyfus Commodities Polska Sp. z o.o., keď miestom dodania tohto tovaru malo byť sídlo sťažovateľa, pričom objednávky tovaru boli realizované zamestnancami spoločnosti Podtatranská hydina, a.s. v mene spoločnosti SLOVAKIA FARMA, s.r.o.. Títo zamestnanci zároveň vystavovali faktúry v mene spoločnosti Podtatranská hydina, a.s. pre sťažovateľa. Zistenie správcu dane, že prepravca Rafał Literski mal prepravu vykonať pre objednávateľa SLOVAKIA FARMA, s.r.o., pričom kontakt na objednávateľa bol prijatý od spoločnosti Firma handlowo-produkcyjna „BARBARA“ Sp. z o.o., 33-167 Turza 195, ktorá bola od 18.05.2010 do 27.12.2012 spoločníkom sťažovateľa taktiež nasvedčuje vzájomnej kooperácii dotknutých daňových subjektov v reťazci dodávok tovaru a vedomosti samotného sťažovateľa umelom začlenení SLOVAKIA FARMA, s.r.o. do tohto reťazca. Pokiaľ ide o zistenia týkajúce sa CMR dokladov viazucich sa k preprave sóje z týchto vyplýva, že tieto doklady mali deklarovať prepravu tovaru, ktorý sťažovateľovi fakturovala spoločnosť Podtatranská hydina, a.s., avšak ako dodávateľ je v nich uvedená spoločnosť SLOVAKIA FARMA, s.r.o. s miestom nakládky v Poľsku, resp. s miestom vykládky v sídle sťažovateľa. Pokiaľ teda sťažovateľ takto označené dodanie tovaru potvrdil, nepochybne musel mať vedomosť o tom, že pohyb tovaru nekorešponduje s fakturačným tokom tak, ako ho deklaroval a to aj s poukazom na označenie dodacích listov ako nerealizovaných dokladov. Zistenia správcu dane preukázali, že síce deklarovaným nadobúdateľom tovaru, ktorý mal pôvod v Poľsku bola spoločnosť SLOVAKIA FARMA, s.r.o. avšak jeho preprava mala byť zrealizovaná priamo k sťažovateľovi bez toho, aby sa tovar dostal do dispozície dodávateľa, resp. subdodávateľa sťažovateľa, t.j. uvedené daňové subjekty s týmto tovarom nemohli nakladať ako jeho vlastníci.

30. Základným princípom výberu dane z pridanej hodnoty ako všeobecnej nepriamej dane je, že podnikateľ musí byť plne zbavený ťarchy DPH zaplatenej v cene prijatých tovarov a služieb určených na uskutočnenie zdaniteľných obchodov podliehajúcich DPH. DPH je súčasťou ceny, čo zároveň na každom výrobnom a dodávateľskom stupni odráža jej nevyhnutnú proporcionalitu k nadobúdacej cene, preto je ňou zdaňovaný každý predaj tovaru a služieb v každej fáze výroby a distribúcie. Platiteľ si môže od dane, ktorú má odvieť štátu z vykonaného obratu, odpočítať daň, ktorú mu pri nákupe tovarov a služieb vyúčtoval iný platiteľ ako súčasť ceny. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar alebo služby boli reálne dodané (§ 8, § 9 zákona o DPH) a to práve osobou uvedenou na faktúre, tzn. zdaniteľné plnenie mu bolo dodané a DPH bola voči nemu uplatnená práve platiteľom DPH uvedeným na faktúre.

31. V súvislosti s posudzovaním oprávnenosti uplatnenia práva na odpočet DPH zo zdaniteľných

obchodov na vstupe sa ako jeden z kľúčových problémov od počiatku javí otázka rozloženia dôkazného bremena, teda posúdenie, ktoré skutočnosti významné pre správne posúdenie práva uplatneného sťažovateľom ako daňovým subjektom preukazuje daňový subjekt a kedy naopak dôkazné bremeno zaťažuje správcu dane.

32. Túto otázku si musí správca dane vyriešiť už pri prvých skutkových zisteniach, ktoré naznačujú, akú právnu daňovú normu pre posúdenie oprávnenosti uplatnenia práva na odpočet DPH z preverovaných zdanieľných obchodov správca dane chce ďalej uplatniť.

33. V uvedenej súvislosti musí ďalej kasačný súd zdôrazniť, že daňový subjekt v procese správy daní (t.j. aj počas daňovej kontroly) zásadne preukazuje skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje (§ 24 ods. 1 v spojení s § 45 ods. 2 písm. e/ Daňového poriadku) okrem iného, že vykonal ekonomickú činnosť (§ 3 ods. 2 zákona o DPH) najmä vo forme kvázi prevodu vlastníckeho práva k tovaru alebo dodania služby za protihodnotu (§ 2 ods. 1 písm. a/ a b/ zákona o DPH), v rozsahu, kvalite a spôsobom vyplývajúcim z predložených účtovných dokladov (§ 10 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve) a od dodávateľa zákonným spôsobom uvedeného na faktúre (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH). Dôkazná povinnosť správcu dane spočíva až v overení pravdivosti tvrdení daňového subjektu. V prípade pochybností, správca dane je oprávnený overovať celý obchodný reťazec. Ak preukáže uskutočnenie zdanieľného obchodu tak, ako ho deklaruje, môžu orgány finančnej správy neuznať daňovému subjektu právo na odpočet dane len z dôvodu splnenia podmienok preukazujúcich zneužitie práva alebo účasť na daňovom podvode.

34. Zatiaľ čo v prípade preukazovania vzniku práva na odpočítanie dane (vychádzajúc najmä z vyššie uvedených ustanovení § 3 ods. 2 zákona o DPH) zaťažuje dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku zásadne daňový subjekt, ktorý si uvedené právo uplatnil, v prípade preukazovania zneužitia práva alebo účasti na daňovom podvode (najmä § 3 ods. 6 Daňového poriadku) je dôkazné bremeno len na správcovi dane. Preto je daňový subjekt už v dostatočnom časovom predstihu oprávnený vedieť, na akom skutkovom základe má znášať dôkazné bremeno. Samozrejme že daňový subjekt je aj v týchto prípadoch oprávnený navrhovať správcovi dane ďalšie dôkazné prostriedky na preukázanie, že sa nezúčastnil zneužívajúceho alebo podvodného konania spojeného s daňovým únikom, prípadne že o tom nevedel; predkladanie takýchto dôkazných prostriedkov je však jeho oprávnením, nie povinnosťou, t.j. môže odmietnuť sa k týmto veciam vyjadriť.

35. Najvyšší súd v niektorých rozhodnutiach (napríklad sp.zn. 4Sžf/16/2010, 3Sžf/1/2010) odkázal na ďalšie rozhodnutia Súdneho dvora (najmä rozsudky vo veciach C-354/03 Optigen Ltd., C-353/03 Fulcrum Electronics Ltd., C-484/03 Bond House Systems Ltd., podobne C-80/11, C-142/11 Mahagében kft. a Péter Dávid), v ktorých sa najmä uvádza, že „uplatnenie nároku na odpočet dane na vstupe u povinných osôb k dani, ktorých plnenia boli v rámci reťazca poskytnuté s úmyslom dopustiť sa podvodu alebo pokiaľ ich plnenia nasledovali v dodávateľskom reťazci, kedy tieto osoby o podvodnom konaní nevedeli alebo nemohli vedieť, nemôže byť týmto osobám odpretý“.

36. V uvedenej súvislosti nie je možné kasačným súdom prehliadnuť to, že Súdny dvor stanovil, že nie je v rozpore s právom EÚ požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (napríklad C-409/04 Teleos a i. - citované v bode č. 43, ďalej sp.zn. C-499/10 Vlaamse Oliemaatschappij, tiež už citované rozsudky sp.zn. C-439/04, C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling).

37. Súdny dvor prostredníctvom svojej judikatúry (Axel Kittel, Recolta Recycling SPRL sp.zn. C-439/04 a C-440/04 zo dňa 06.07.2006) naznačil, že subjekty, ktoré prijímajú všetky opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia neboli súčasťou podvodu, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení. V posudzovanej veci tak daňové orgány ako aj krajský súd sťažovateľovi neprípísali vytvorenie podvodného fakturačného reťazca tak, ako to namietal v kasačnej sťažnosti, ale poukázali na to, že sťažovateľ bol článkom tohto koordinovaného reťazca

spoločností, v ktorom malo dochádzať k nedovolenému úniku na DPH, k neoprávnenému odpočítaniu dane, resp. k znižovaniu daňovej povinnosti, pričom v rozhodnutiach daňových orgánov bol popísaný mechanizmus tohto podvodného konania s uvedením subjektov, na strane ktorých dochádzalo k úniku, resp. neodvedeniu dane. Je dôležité pripomenúť, že sťažovateľovi nebolo v daňovom konaní preukázané ani to, že sa úmyselne zapojil do podvodného reťazca spoločností obchodujúcich s predmetným tovarom. Daňové orgány sa však sústredili na preukázanie, že sťažovateľ musel, resp. mal vedieť, že sa prijatými plneniami zapája do podvodného reťazca spojeného s daňovým únikom. Posúdenie tejto otázky súvisí najmä s vyhodnotením opatrení, ktoré daňový subjekt prijal, resp. mal prijať v rámci obvyklej obozretnosti, aby zabránil svojej i nevedomej účasti na daňovom podvode. Ako kasačný súd - predovšetkým s poukazom na údaje v CMR dokladoch - uviedol, sťažovateľ si musel byť vedomý, že pohyb tovaru nezodpovedá jeho fakturačnému toku tak, ako ho deklaroval a to aj s poukazom na označenie dodacích listov ako nerealizovaných dokladov, t.j. musel vedieť, že sa zapája do reťazca podozrivých obchodných transakcií, s ktorými môže byť spojený podvod na dani. Tieto závery boli daňovými orgánmi zdôvodnené skutočnosťami opísanými vo vydaných rozhodnutiach, resp. kasačnou sťažnosťou napadnutom rozsudku krajského súdu. Predmetné dôkazy a indicie vyhodnotili daňové orgány jednotlivo i vo vzájomných súvislostiach a z tohto vyhodnotenia je možné i podľa názoru kasačného súdu súhlasiť so záverom, že sťažovateľ konal neobozretne, keď za zistených okolností vstúpil do predmetných obchodných transakcií. Pokiaľ sťažovateľ uviedol, že vyvinul primerané úsilie okolnostiam prípadu, aby si preveril svojho obchodného partnera - spoločnosť Podtatranská hydina, a.s., kasačný súd nespochybňuje, že sťažovateľ nedisponuje právomocami, ktoré by ho oprávňovali zisťovať subdodávateľov svojich dodávateľov, rozhodne však mal právo pýtať sa svojich dodávateľov na ich subdodávateľov, ako aj na pôvod tovaru, s ktorým mal obchodovať. Taktiež objem dodávky tovaru, resp. jeho fakturovaná cena mala sťažovateľa (majúceho záujem na uplatnení odpočtu DPH a uvedomujúc si možné negatívne dopady z toho plynúce v daňovom konaní) primäť k vyššej obozretnosti pri vstupe do predmetnej obchodnej transakcie, ktorá nepochybne zahŕňala i potrebu venovať osobitnú pozornosť údajom v prepravných dokladoch.

38. K námietke sťažovateľa, ktorý ako nedostatočné považoval odôvodnenie krajského súdu, že štatutárni zástupcovia sťažovateľa sú z Poľska, a preto ak nakupovali tovar z Poľska sprostredkované cez slovenské spoločnosti, tak táto transakcia nemá ekonomické opodstatnenie kasačný súd uvádza, že táto skutočnosť (pri posudzovaní splnenia podmienok na odpočet DPH sťažovateľom) v konečnom dôsledku nebola vyhodnotená ako kľúčová, ale iba ako možná indicia, keď s ohľadom na ďalšie zásadné skutkové zistenia bol vytvorený ucelený obraz o fakturačnom toku (zahŕňajúcim umelo včlenený subjekt), ktorý nemal ekonomické opodstatnenie.

39. Spoločnosť Podtatranská hydina, a.s. je priamym dodávateľom sťažovateľa, ktorý v zmysle zákona o DPH musí taktiež vedieť preukázať nadobudnutie predmetného tovaru, aby ho mohol ďalej fakturovať a dodávať, v tomto prípade sťažovateľovi. V predmetnej veci nešlo o obchod, v ktorom by bola spochybnená samotná existencia jeho predmetu, t.j. existencia prevádzaného tovaru a s tým spojený reálny základ deklarovaného zdaniteľného obchodu. Pokiaľ teda nebolo preukázané dodanie tovaru dodávateľovi sťažovateľa - Podtatranská hydina, a.s., nemohla tomuto dodávateľovi pri dodaní tovaru vzniknúť daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona o DPH. Ak nevznikla dodávateľovi pri dodaní tovaru daňová povinnosť, nemohla sťažovateľovi vzniknúť právo na odpočet dane v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH.

40. Kasačný súd s poukazom na uvedené nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. Kasačná sťažnosť sťažovateľa neobsahuje žiadne právne relevantné námietky, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Námietky sťažovateľa boli v zásade totožné s námietkami, ktoré namietal už v správnom konaní i v žalobe a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal.

41. Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky

sťažovateľa vznesené v kasačnej sťažnosti za nedôvodné a preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 S.s.p. zamietol.

42. O trovách konania rozhodol podľa § 467 ods. 1 S.s.p. v spojení s ustanoveniami § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 S.s.p. a contrario tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov konania z dôvodu neúspechu v konaní a žalovanému nárok na náhradu trov konania zo zákona nevyplyva.

43. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 147 ods. 2 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.).

**Poučenie:**

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