

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/62/2019
Identifikačné číslo spisu: 1018201795
Dátum vydania rozhodnutia: 20.05.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:1018201795.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Eriky Čanádyovej v právnej veci žalobcu: COOP Jednota Dunajská Streda, spotrebné družstvo, Korzo Bélu Bartóka 790, 929 01 Dunajská Streda, IČO: 00 168 831, právne zastúpený: JUDr. Irena Sopková, advokátka, Hlavná 25, 040 01 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102406875/2018 zo dňa 29.11.2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S/222/2018-91 zo dňa 3. júla 2019, takto

rozhodol:

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

Sťažovateľovi nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102406875/2018 zo dňa 29.11.2018.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že na ustálenie rozsahu preskúmania napadnutého rozhodnutia žalovaného a správcu dane v rozsahu žalobných bodov sa zaoberal len žalobnými bodmi uvedenými v žalobe doručenej správne súdu dňa 17.12.2018 a nie dôvodmi uvedenými v doplnenej žalobe zo dňa 20.02.2019 a doručenej správne súdu dňa 25.03.2019, pretože žalobca po uplynutí lehoty na podanie správnej žaloby rozšíril žalobu o ďalšie žalobné body. Rozhodnutie žalovaného bolo žalobcovi doručené dňa 12.12.2018, kedy aj nadobudlo právoplatnosť. Posledným dňom dvojmesačnej prekluzívnej lehoty na podanie správnej žaloby bol 12.2.2019, dokedy mohol žalobca rozširovať rozsah

správnej žaloby o ďalšie žalobné body. Keďže žalobca kvalitatívne rozšíril žalobu podaním zo dňa 20.02.2019 (teda osem dní po uplynutí lehoty na podanie správnej žaloby) a rozšírenie žaloby doručil správne mu súdu až dňa 25.3.2019, urobil tak po uplynutí zákonnej lehoty a vzhľadom na koncentračnú zásadu sa správny súd dôvodmi uvedenými v rozšírení žaloby už nezaoberal (napríklad rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8Sžo/24/2010). Napriek tejto skutočnosti však správny súd uviedol, že žalobca pri tak závažnej námietke uvedenej v rozšírení žaloby a týkajúcej sa vylúčenia zamestnanca správcu dane, ktorý mal participovať na daňovej kontrole, neuviedol meno konkrétneho zamestnanca a konkrétne dôvody, ktoré podľa žalobcu odôvodňovali jeho vylúčenie z výkonu daňovej kontroly. Správny súd uviedol, že vo všeobecnosti nie je jeho úlohou vyhľadávať za žalobcu dôvody žaloby a potvrdzuje to aj konštantná judikatúra Najvyššieho súdu SR - napríklad R 58/2001, ZSP 5/2005.

3. Z dikcie § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si žalobca môže odpočítať DPH, pričom základnou podmienkou je, aby išlo o tovary alebo služby, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom DPH. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či pri predložených dokladoch neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom tento získal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú žalobcovo tvrdenie o tom, že predmetný tovar alebo služba mu boli dodané ním uvádzanou spoločnosťou. Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona č. 222/2004 Z.z. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužiteľnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 5 Sžf 17/2011 zo dňa 23.2.2012 v spojení s uznesením Ústavného súdu SR sp.zn. IV.ÚS 24/2013 zo dňa 17.1.2013).

4. Správny súd poukázal aj na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8Sžf/108/2014 zo dňa 29.09.2016, sp.zn. 8Sžf/22/2014, 8Sžf/23/2014 a 8Sžf/24/2014 zo dňa 17.09.2015, sp.zn. 3Sžf/125/2013 zo dňa 25.11.2014, podľa ktorých uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstaráť dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane. Preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočňovanie zdaniteľných plnení je esenciálnou podmienkou pre odpočítanie. Pri preukazovaní je významný aj charakter zdaniteľného plnenia. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ v § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z.), ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustálená rozhodovacou činnosťou vnútroštátnych súdov a judikatúrou Súdneho dvora EÚ.

5. Správny súd v tomto kontexte poukázal aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR vo veci sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s uznesením Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z ktorých vyplýva, že: „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet DPH (je iniciátorom odpočítania DPH) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú

verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený“.

6. Pokiaľ ide o rozloženie dôkazného bremena, v daňovom konaní platí zásada, že daňový subjekt preukazuje skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosť, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov ním vedených, avšak nie je možné od daňového subjektu požadovať preukázanie skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal s následnou satisfakciou v podobe stanovenia výsledku zo strany správcu dane, že „daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno“. Daňový subjekt vyčerpá vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane.

7. Plnenia, ktoré nie sú samé osebe poznačené podvodom vo vzťahu k DPH, predstavujú dodávku tovarov uskutočnenú osobou podliehajúcou dani konajúcou ako takou a hospodársku činnosť v zmysle čl. 2 bodu 1, čl. 4 a čl. 5 ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17.5.1977, ak spĺňajú objektívne kritériá, a to bez ohľadu na úmysel iného subjektu ako dotknutého platiteľa dane, ktorý je súčasťou rovnakého dodávateľského reťazca, a/alebo prípadnú podvodnú povahu iného plnenia, o ktorej tento platiteľ nevedel alebo nemohol vedieť, ktoré je súčasťou tohto reťazca a ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení uskutočnenom platiteľom (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf 1/2011 zo dňa 15.3.2011, rozsudky Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Electronics a C-484/03 Bond House).

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

9. Podľa názoru správneho súdu správca dane a žalovaný postupovali pri rozložení dôkazného bremena v súlade s rozhodovacou praxou Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ (rozhodnutia citované vyššie).

10. Žalobca k uplatneniu nároku na odpočet DPH za zdaňovacie obdobie december 2012 predložil správcovi dane faktúry vystavené spoločnosťami FOOD IMEX, s.r.o., a RUSSEL EXPORT-IMPORT, s.r.o., CMR doklady, kúpne zmluvy na tovar a dodacie listy. Nepredložil však objednávky na potraviny v konkrétnych množstvách, zápisy zo stretnutí s obchodnými partnermi, na ktorých došlo k objednaní tovaru, ich prípadné doplnenia, opravy, komunikáciu s obchodnými partnermi (odberateľmi, dodávateľmi, prepravcami), prípadné reklamácie tovaru. Žalobca teda hodnoverným spôsobom nepreukázal uskutočnenie zdaniateľného plnenia a neunesol svoje dôkazné bremeno, ktoré je primárnym predpokladom na uplatnenie nároku na odpočet DPH. Žalobca takisto nepreukázal, že by došlo k materiálnemu naplneniu pojmu „odoslanie“ tovaru v rámci Spoločenstva v zmysle právnych predpisov a

judikatúry Súdneho dvora EÚ (napríklad vo veci C-409/04), teda že by existoval dôvod na postup podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z.z. Maďarská spoločnosť Lbis Six Kft, ako jeden z odberateľov žalobcu, nemala skladové priestory, nepriznala dodanie tovaru zo Slovenska od žalobcu, ani neodviedla daň v Maďarsku z tohto tovaru. Správca dane zistil, že tovar (drogistický tovar, nealkoholické nápoje a potraviny) nebol následne dodaný rumunskej spoločnosti S.C. Masine Store, ale skončil opäť na Slovensku v obci Iža. V prípade kryštálového cukru žalobca nemal reálnu možnosť existenciu a kvalitu tovaru skontrolovať, pretože bol dopravovaný priamo od dodávateľa žalobcu spoločnosti RUSSEL EXPORT-IMPORT, s.r.o., k odberateľovi žalobcu maďarskej spoločnosti BELLE HUNGARY TRADING Kft. Žalobca bol teda len medzičlánkom medzi týmito dvoma subjektmi. Vzniká potom otázka ekonomického účelu tohto obchodu, keďže dodávateľovi a odberateľovi žalobcu nič nebránilo komunikovať priamo medzi sebou (čo sa aj reálne dialo pri dodávaní tovaru) a žalobca pôsobil len v roli quasi „sprostredkovateľa“ obchodu. Je nepochybne právom obchodníka realizovať svoju činnosť v rámci zmluvnej voľnosti a obchodných zvyklostí dodržiavajúcich pravidlá poctivého obchodného styku, no je nevyhnutné riadne ich odôvodniť. Ak s komoditou kryštálový cukor obchoduje množstvo spoločností a kolobeh obchodov sa začína aj končí v Maďarsku a medzitým prejde Slovenskom, vznikajú pochybnosti o dodržaní princípu neutrality dane z pridanej hodnoty a v takom prípade je na daňovom subjekte, aby preukázal riadne nadobudnutie tovaru a realizovanie obchodu, čo sa v tomto prípade nestalo. Jednotlivé spoločnosti boli medzi sebou personálne prepojené, jedna osoba zabezpečovala obchod tak pre žalobcu ako aj jeho odberateľa Lbis Six Kft (G.. O.) a zároveň zabezpečovala dopravu tovaru, iná osoba (Y. S.) vyberala peňažné prostriedky z účtu a vkladala ich spoločnosti Lbis Six Kft (pre ktorú pracoval člen predstavenstva žalobcu G.. O.) a vkladala ich na účet žalobcu ako platbu za údajne dodaný tovar. Na rokovaniach za žalobcu s jeho obchodnými partnermi sa vždy zúčastňovali G.. O. a G.. O., ktorí mohli porušiť zákaz konkurencie (pozri odôvodnenie nižšie).

11. V daňovom konaní nebolo preukázané, že žalobca nadobudol tovar od ním označených dodávateľov, ktorí boli označení na predložených faktúrach, z ktorých si uplatňuje nárok na odpočet DPH v zdaňovacom období december 2012.

12. Správny súd s poukazom na § 24 ods. 1 daňového poriadku pripomenul, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C- 487/01 a C-7/02, Zb. s. I-5337, bod 76, ako aj z 21. februára 2006, Halifax, a i., C-255/02, Zb. s. I. 1609, bod 71). V tomto smere preto dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočívala na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH i dostatočným a vierohodným spôsobom preukázal (nielen formálnymi dokladmi). Žalobca však nepreukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie obchodu, čo do osoby dodávateľa, nebude spochybnené.

13. Vychádzajúc z uvedených skutočností, citovaných právnych predpisov a rozhodnutí Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ správny súd dospel k záveru, že konanie aj rozhodnutie žalovaného sú v súlade s daňovým poriadkom a zákonom č. 222/2004 Z.z., oba správne orgány správne a podrobne zistili skutkový stav a vec správne právne posúdili, preto správny súd žalobu zamietol ako nedôvodnú podľa § 190 SSP.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

14. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave podal žalobca v postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) dňa 06.09.2019 kasačnú sťažnosť podľa ust. § 438 SSP, ktorou sa domáhal zrušenia vyššie cit. rozsudku Krajského súdu v Bratislave a vrátenia veci na ďalšie konanie.

15. V dôvodoch kasačnej sťažnosti namietal hlavne, že písomné vyhotovenie rozhodnutia neobsahuje zásadné vysvetlenie dôvodov podstatných pre rozhodnutie súdu, konajúci súd v podstate v celom rozsahu ignoroval argumenty žalobcu (sťažovateľa) a s ich relevanciou sa v odôvodnení rozhodnutia vôbec nevyšporiadal.

16. Uvedené rozhodnutie - a to predovšetkým v časti rozhodujúcej, t.j. v časti výrokovej a v časti dotýkajúcej sa odôvodnenia, resp. relevantných myšlienkových úvah súdu, ktoré mali byť podkladom pre rozhodnutie (o.i. vo vzťahu k relevantným právnym normám upravujúcim predmetné právne vzťahy a vo vzťahu k rozsiahlej argumentácii žalobcu) - považoval sťažovateľ za rozhodnutie vecne nesprávne, ktoré neprímeraným spôsobom zasiahlo a zasahuje do zákonom a ústavou chránených základných práv sťažovateľa a zároveň za rozhodnutie, v ktorom absentuje relevantné odôvodnenie a uvedené rozhodnutie je tak rozhodnutím arbitrárnym - „Za arbitrárny, resp. nie dostatočne zdôvodnený treba považovať rozsudok všeobecného súdu aj vtedy, keď popri jednoznačnom právnom závere dospeje bez akéhokoľvek vysvetlenia či zdôvodnenia aj k protichodnému právnomu záveru. Rovnako treba kvalifikovať aj situáciu, keď všeobecný súd svoj právny záver nezdôvodní zo všetkých zákonných hľadísk, ktoré v danej veci prichádzajú do úvahy” (napr. nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. I.ÚS 154/05 z 28. februára 2006).

17. Sťažovateľ poukázal na to, že samotný I. stupňový štátny orgán vo svojom rozhodnutí uznal, že v rámci výkonu daňovej kontroly na preverenie dodávok tovaru jeho prepravy a pôvodu zistil, že preverované obchodné transakcie, vykonávané platiteľom, teda sťažovateľom navodzujú stav bežných obchodov s predmetným tovarom, avšak vzápätí skonštatoval, že v skutočnosti išlo o dodanie toho istého tovaru, pravdepodobne v nezmenenom stave medzi viacerými platiteľmi z tuzemska alebo z iného členského štátu. Na takéto skonštatovanie však, podľa sťažovateľa, nemal ani jeden dôkaz, pretože ako ďalej skonštatoval daňovému úradu boli predložené tak ako to vyžaduje § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. všetky potrebné doklady, a to faktúry ako aj evidencie DPH za príslušné zdaňovacie obdobie, daňové priznania a súhrnné výkazy.

18. Sťažovateľ mal za to, že reálnosť plnenia preukázal jednoznačne, a to nákupom tovaru spolu s dodacími listami, dovoz tovaru prepravou motorovými vozidlami a k tomu pripojenými CMR dokladmi. Tovar bol prepravovaný a vyložený v skladových priestoroch sťažovateľa, a to v jeho priestoroch Železničná I, Okoč. Tento tovar prebrali riadne skladníci, uskladnili ho v týchto priestoroch, o čom títo zamestnanci sťažovateľa chceli vypovedať, avšak žalovaný, resp. I. stupňový orgán ich nevy počul.

19. Svedkov navrhol vypočuť v konaní pred súdom a priložil ich čestné prehlásenia. V záujme transparentnosti na pokyn zodpovedných zástupcov sťažovateľa tovar bol vyskladnený. Následne tento tovar bol opätovne naložený na dopravu, o čom svedčia výpovede svedkov. Tovar bol naložený a vyložený u obchodného partnera v Maďarsku, o čom svedčia CMR doklady z prepravy a podpis odberateľa, že tovar riadne prevzal na doklade CMR. Tovar bol riadne zaplatený, o čom svedčia bankové výpisy. Za podstatné v tomto smere považoval samotnú skutočnosť, že pri preberaní tovaru odberateľom bola vykonávaná fyzická kontrola dodaného a vyskladneného tovaru pozostávajúca z kontroly kvantity a kvality dodaného a odobratého tovaru, pričom rozdiely sa riešili dobropisom, o čom svedčia listinné doklady. V prípade, ak by sa tovar nedodával a neodoberal, tak by takéto kontroly sa nevykonávali.

20. Poukázal na to, že za najhodnovernejší dôkaz pre sťažovateľa bolo uhradenie jednak dodaného tovaru subjektu, o ktorom nemal pochybností a následne úhrada pre neho od dodávateľa, o čom svedčia výpisy z účtov, ktoré sú súčasťou spisu. Nevedno ešte akými zákonnými prostriedkami podľa žalovaného či I. stupňového orgánu mal sťažovateľ preverovať hodnovernosť dodávateľov či odberateľov. Na túto otázku žalovaný odpoveď nedáva, pretože v skutočnosti neexistuje. Obchodné transakcie medzi jednotlivými subjektmi sú predsa predmetom obchodného tajomstva a žiaden subjekt, ktorý vykonáva obchodovanie, ich predsa nevyzrádza. Sídla firiem existujú, sú zapísané v obchodnom registri a sťažovateľ ani žiaden obchodný subjekt nemá možnosť ovplyvniť sídlo firmy iného subjektu a nemá možnosť ani si zisťovať, či sa jedná o sklad alebo kanceláriu, pretože toto by napĺňalo pojmové znaky

tretného činu neoprávneného sledovania osôb.

21. Sťažovateľ poukázal na to, že prerušenie daňovej kontroly trvajúce 364 dní je nezákonné, v dôsledku čoho daňová kontrola nebola ukončená v lehote stanovenej v § 46 ods. 10 zákona č. 563/2009 Z.z.

22. Posudzujúc obsah rozsudku, resp. jeho odôvodnenie sťažovateľ dospel k názoru, že správny súd odôvodnenie výroku napadnutého rozsudku síce založil na rozsiahlom opise skutkového stavu, citovaní jednotlivých zákonných ustanovení, na vec sa vzťahujúcich právnych predpisov a konštatovaní správnosti právnych názorov a záverov správnych orgánov, s ktorými sa stotožnil, avšak v napadnutom rozsudku absentuje vlastné vysporiadania sa s podstatnými žalobnými námietkami a argumentáciou žaloby ako aj vlastné právne odôvodnenie záverov, čím postihol napadnutý rozsudok deficitom nepreskúmateľnosti.

23. Napadnutý rozsudok podľa neho postráda dostatočne argumentačne zrozumiteľný výklad právneho posúdenia skutkového stavu podľa príslušných zákonných ustanovení. Správny súd vo svojom rozsiahlom rozsudku podrobne konštatoval dôvody rozhodnutí správnych orgánov oboch stupňov, ktorých závery prevzal považujúc ich za správne, avšak bez toho, aby sa dôsledne zaoberal všetkými rozhodujúcimi námietkami a skutočnosťami, na ktoré poukazoval sťažovateľ vo svojej žalobe.

24. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku podľa sťažovateľa nie je jasné, ako krajský súd hodnotil dôkazy predložené sťažovateľom a akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov spravoval. Je v rozpore so zásadami spravodlivého súdneho procesu, keď súd argumentáciu účastníka odmietol ako nesprávnu, ale neuviedol v čom jej nesprávnosť spočíva. Argumenty súdu musia byť jasné, zrozumiteľné a dostatočne konkrétne.

25. Argumentácia správca dane je smerovaná na podozrenie z účasti na daňovom podvodne a na podozrení z fiktívnosti transakcií. V intenciách spomínaného článku 2 ods. 3 Ústavy SR predsa nemôže správca dane takouto podmienkou argumentovať nepriznanie práva na odpočítanie DPH. Akokoľvek ide o častú disproporciu názorov medzi platiteľom dane a správcom dane v európskych intenciách, zaoberá sa ňou aj Súdny dvor Európskej únie. Rozsudkom C-142/11 medzi Peter Dávid a maďarskými daňovými orgánmi.

26. Sťažovateľ nemá možnosť sa vyjadriť k tvrdeniam, ktoré uviedol vo svojich podania adresovaných súdu, pretože tak krajský súd neodpovedal a nevysporiadal sa s týmito tvrdeniami, a preto im ani nemožno odporovať. Ostáva preto na kasačnom súde, aby vyhodnotil nepreskúmateľnosť rozsudku súdu, ktorý argumentačne nemôže obstáť, a tým je aj nepreskúmateľný.

27. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 26.09.2019 uviedol, že súhlasí so závermi napadnutého rozsudku Krajského súdu v Bratislave, ktorým bola žaloba zamietnutá. Podľa jeho právneho názoru súd posúdil skutkový stav správne a vychádzal zo skutkovej pravdy daného prípadu. Žalovaný trvá na svojom rozhodnutí, jeho odôvodnení, trvá na vyjadrení k žalobe a plne sa stotožňuje s právnym posúdením veci v preskúmanom rozsudku Krajského súdu v Bratislave.

28. Z tohto dôvodu navrhuje, aby Najvyšší súd SR rozsudok Krajského súdu v Bratislave potvrdil a sťažovateľa zaviazal znášaním trov konania zo svojho.

III.

Konanie na kasačnom súde

29. Najvyšší súd SR ako súdu kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/ ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP) vo veci v zmysle ust. § 445 SSP nenariadil pojednávanie. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní

vopred na úradnej tabuli súdu a internetovej stránke Najvyššieho súdu SR www.nsud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s ust. § 452 ods. 1 SSP.

30. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S/222/2018-91 zo dňa 03.07.2019, ktorým tento podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. SSP zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102406875/2018 zo dňa 29.11.2018.

31. Týmto rozhodnutím Finančné riaditeľstvo SR podľa ust. § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu v pre vybrané daňové subjekty č. 101524769/2018 zo dňa 07.08.2018, ktorým v zmysle § 68 ods. 5 a 6 cit. zákona vyrubil rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2012 v sume 591 824,44 Eur, t.j. nepriznal nadmerný odpočet v sume 515 671,70 Eur a vyrubil daň v sume 76 152,74 Eur daňovému subjektu (sťažovateľovi).

32. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd mal za preukázané, že Daňový úrad Bratislava vykonal u žalobcu kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2012 až december 2012. Daňová kontrola sa začala dňa 27.11.2015, bola prerušená od 5.8.2016 do 17.7.2017 z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií a o jej výsledku správca dane vyhotovil protokol č. 101964166/2017 zo dňa 14.9.2017, ktorý doručil žalobcovi dňa 19.9.2017.

33. Správca dane následne rozhodnutím č. 101524769/2018 zo dňa 7.8.2018 vyrubil žalobcovi rozdiel na DPH za zdaňovacie obdobie december 2012 v sume 591 824,44 Eur, nepriznal mu nadmerný odpočet DPH v sume 515 671,70 Eur a vyrubil mu daň v sume 76 152,74 Eur. Žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr v sume 549 376,12 Eur od tuzemského dodávateľa FOOD IMEX, s.r.o., za nákup drogistického tovaru, nealkoholických nápojov a potravín. V tomto zdaňovacom období si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane aj z dodávateľských faktúr v sume 42 241,32 Eur od tuzemského dodávateľa RUSSEL EXPORT-IMPORT s.r.o., za nákup kryštálového cukru.

34. K uplatneniu práva na odpočet DPH z dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou FOOD IMEX, s.r.o., za nákup drogistického tovaru, nealkoholických nápojov a potravín správca dane uviedol, že žalobca tento tovar následne dodal maďarskej spoločnosti Lbis Six Korlátolt Felelőségu Társaság Kft (ďalej aj len Lbis Six Kft). Prepravu tovaru mali v zdaňovacom období december 2012 realizovať tuzemské spoločnosti IMKOTRANS s.r.o., European TRANS s.r.o. a E. O..

35. Správca dane vykonal miestne zisťovanie u žalobcu, spoločnosti FOOD IMEX, s.r.o., NEVIA, s.r.o., IMKOTRANS, s.r.o., European TRANS, s.r.o., a E. O.. Požiadal o medzinárodnú výmenu informácií v súvislosti s maďarskou spoločnosťou Lbis Six Kft. Správca dane zistil, že žalobca figuroval v obchodnom reťazci spoločností WELDER, s.r.o., prípadne CALLISTO, s.r.o. > NEVIA, s.r.o. > FOOD IMEX, s.r.o. > žalobca > maďarská spoločnosť Lbis Six Korlátolt Felelőségu Társaság > rumunská spoločnosť S.C. Masine Store.

36. Správca dane zistil, že v zdaňovacích obdobiach apríl 2012 až september 2012 žalobcovi dodávala ten istý sortiment tovaru spoločnosť Porrima, s.r.o., s ktorou prestal obchodovať v septembri 2012, a následne (v zdaňovacích obdobiach september 2012 až december 2012) mu ten istý sortiment tovaru dodávala spoločnosť FOOD IMEX, s.r.o., ktorá vlastne nahradila spoločnosť Porrima, s.r.o. V spoločnosti Porrima, s.r.o., boli v tom čase konateľmi občania Maďarska S. X. (od 11.7.2011 do 5.3.2013) a D. A. (od 11.7.2011 do 14.10.2013). Od 14.10.2013 je konateľom spoločnosti občan Rumunska F.-H. W.. V dodávateľských spoločnostiach žalobcu (FOOD IMEX, s.r.o., a Porrima, s.r.o.) figuruje ten istý konateľ: S. X., ktorý so žalobcom komunikoval za obe spoločnosti pri uzatváraní obchodov.

37. Objednávky tovaru sa uskutočňovali prostredníctvom osobných stretnutí, ktorých sa za žalobcu zúčastňoval G.. H. O. a za FOOD IMEX, s.r.o., S. X.. Na základe dopytu od žalobcu objednal tovar u svojho dodávateľa - spoločnosti NEVIA s.r.o., s ktorou začal spolupracovať približne v tom období, ako

so žalobcom. Spoločnosť FOOD IMEX, s.r.o., nedisponovala skladovacími priestormi ani nezabezpečovala prepravu tovaru k svojmu odberateľovi. V zmysle Rámcovej kúpnej zmluvy uzatvorenej medzi spoločnosťami FOOD IMEX, s.r.o., a NEVIA, s.r.o., sa tovar dodával od spoločnosti NEVIA, s.r.o., priamo žalobcovi do skladu v Okoči a tam ho preberal skladník, ktorý bol zároveň zodpovedný za prijatie tovaru v deklarovanom množstve a kvalite podľa dodacích dokladov. Jedenkrát sa zúčastnil vykládky tovaru v sklade žalobcu aj konateľ spoločnosti FOOD IMEX, s.r.o., a tovar fyzicky videl. Konateľ spoločnosti FOOD IMEX, s.r.o., nemal vedomosť o pôvode tovaru. Spolupráca so spoločnosťou NEVIA, s.r.o., trvala približne jeden rok, k ukončeniu spolupráce medzi spoločnosťami FOOD IMEX, s.r.o., a NEVIA, s.r.o., došlo z dôvodu, že žalobca objednal iný tovar, ktorý spoločnosť NEVIA s.r.o. nebola schopná dodať, preto si musel hľadať iného dodávateľa. Správca dane zistil, že spoločnosť FOOD IMEX, s.r.o., v zdaňovacom období december 2012 dodávala tovar len žalobcovi (okrem jednej faktúry). Priestory, v ktorých mala spoločnosť FOOD IMEX, s.r.o., sídlo a ktoré si prenajímala, patria Ing. Ľudovítovi Kulcsárovi - VOX. G. L.Í. O. je zároveň predsedom predstavenstva žalobcu. Cena niektorých výrobkov, ktoré žalobca nakupoval od spoločnosti FOOD IMEX, s.r.o., bola niekoľkonásobne vyššia oproti cene, za akú bolo možné tieto výrobky voľne kúpiť na trhu.

38. Majoritným dodávateľom spoločnosti NEVIA, s.r.o., bola podľa dokladov z registračnej pokladne záúčtovaných v hlavnej knihe spoločnosti NEVIA, s.r.o., spoločnosť WELDER, s.r.o. Konateľ spoločnosti WELDER, s.r.o., F. D. sa však vyjadril, že spoločnosť WELDER, s.r.o., nemala a ani nemá žiadne podnikateľské aktivity so spoločnosťou NEVIA, s.r.o. Prevažujúcim predmetom podnikania spoločnosti WELDER, s.r.o., bolo opracovávanie kovu a zámočnicke práce. Spoločnosť WELDER, s.r.o., nevyhotovila doklady predložené konateľom spoločnosti NEVIA, s.r.o., a sortiment uvádzaný na dokladoch v takejto hodnote a množstve nebol predaný. Spoločnosť WELDER, s.r.o., nemá evidovanú žiadnu ERP, nakoľko vykonáva podnikateľskú činnosť, ktorá túto registráciu nevyžaduje.

39. Spoločnosť NEVIA s.r.o. nakupovala tovar aj od spoločnosti CALLISTO, s.r.o. Konateľ spoločnosti CALLISTO, s.r.o., L. X. uviedol, že v spoločnosti CALLISTO, s.r.o., neevidujú žiadne faktúry vystavené pre spoločnosť NEVIA, s.r.o., a táto spoločnosť mu ani nie je známa.

40. Na základe Zmluvy o prenájme skladu zo dňa 01.11.2012 uzatvorenej medzi spoločnosťami NEVIA, s.r.o., ako nájomcom a GOEX SK, s.r.o., ako prenajímateľom, spoločnosť NEVIA, s.r.o., mala mať prenajaté sklady na ul. Bratislavská 34, Šamorín. Počas miestneho zisťovania správca dane zistil, že na uvedenej adrese sa nachádza starší obytný dom so štyrmi bytovými jednotkami (orientačné čísla 28, 30, 32, 34). Za domom sa nachádzala menšia okrasná záhrada s garážou a dreveným prístreškom. Už na pohľad bolo zrejmé, že na predmetnej adrese sa nenachádzajú priestory vhodné na uskladnenie väčšieho množstva tovaru.

41. Spoločnosť NEVIA, s.r.o., na adrese uvedenej v obchodnom registri nepreberá zásielky. Na tejto adrese sa podľa vlastníka nehnuteľnosti nachádza virtuálne sídlo viacerých spoločností; ak spoločnosť nie je uvedená na zozname umiestnenom na počtovej schránke, znamená to, že s ňou už nespolupracuje a neposkytuje jej služby virtuálneho sídla.

42. Odberateľom tovaru od žalobcu bola maďarská spoločnosť Lbis Six Kft. Maďarská daňová správa zistila, že spoločnosť Lbis Six Kft nakupovala tovar (pracie prášky, energetické nápoje) zo Slovenska od žalobcu. Daňový subjekt Lbis Six Kft predmetné dodávky - nadobudnutie tovaru z iného členského štátu neuviedol v daňových priznaniach za 1. - 4. štvrtrok 2012. Podľa vyjadrenia konateľa spoločnosti Lbis Six Kft Y. O. bol tovar prepravený do Maďarska do miest Győr a Tata. Ani jedna z adries však nie je vhodná na skladovanie a podľa fotografií zaslaných maďarským správcom dane sú na uvedených adresách bytové domy. Tovar nakúpený od žalobcu mala spoločnosť Lbis Six Kft dodať rumunskej spoločnosti S. C. Masine Store. Maďarský správca dane ďalej v odpovedi uvádza, že rumunská spoločnosť v čase obchodovania s maďarským daňovým subjektom Lbis Six Kft nebola platiteľom DPH a nemala platnú registráciu. Konateľ spoločnosti Lbis Six Kft Y. O. nevedel zdôvodniť obchodovanie so spoločnosťou, ktorá nebola platcom DPH. Podľa vyjadrenia konateľa Y. O., ako aj podľa zistení maďarskej daňovej správy, tovar nebol prepravený na územie Rumunska, ale do obce Iža na území

Slovenskej republiky pri Komárne. Daňový subjekt Lbis Six Kft nepriznal a nezdanil nadobudnutie tovaru, ktorý mu dodal žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období.

43. Sťažovateľ v administratívnom konaní uviedol, že pri nákupe tovaru zabezpečoval prepravu dodávateľ FOOD IMEX, s.r.o., na svoj účet a tovar bol prepravovaný do skladových priestorov žalobcu v Okoči. Pri predaji tovaru si prepravu zabezpečoval odberateľ Lbis Six Kft na vlastný účet. Podľa vyjadrenia konateľa prepravcu IMKOTRANS, s.r.o. sa preprava v zmysle medzinárodných nákladných listov uskutočnila. Tovar (drogéria, potraviny, energetické nápoje) bol prepravovaný zo skladových priestorov žalobcu v Okoči do Maďarska. Od 1.6.2012 bola preprava fakturovaná spoločnosti Lbis Six Kft, a to na základe požiadavky G. O., konateľa spoločnosti TAX 4 PROTECTION, s.r.o., ktorá zabezpečovala prepravu tovaru do konca mája 2012. Prepravu vo väčšine prípadov vykonala priamo spoločnosť IMKOTRANS, s.r.o., svojimi vozidlami a v niektorých prípadoch prepravu realizovala prostredníctvom iných dopravcov, a to European TRANS s.r.o. a E. O.. Zmluvy so spoločnosťou Lbis Six Kft neboli uzatvárané, objednávky sa uskutočňovali telefonicky.

44. Správca dane dospel k záveru, že preverované obchodné transakcie vykonané žalobcom síce na prvý pohľad navodzujú stav bežných obchodov s tovarom, v skutočnosti však išlo o dodanie toho istého tovaru (pravdepodobne opakovane) v nezmenenom stave medzi viacerými platiteľmi z tuzemska, aj z iného členského štátu. Zároveň, ako bolo počas daňovej kontroly zistené, dodanie tovaru v rámci tohto reťazca bolo na rôznych stupňoch označené podvodom, a to v tuzemsku aj na území iného členského štátu. Spoločnosť NEVIA, s.r.o., deklarovala nadobudnutie tovaru od platiteľov, ktorí jej v skutočnosti tento tovar nedodali, t. j. nevznikla im daňová povinnosť z dodania tohto tovaru (WELDER, s.r.o., CALLISTO, s.r.o.). Napriek tomu si spoločnosť NEVIA, s.r.o., z nákupu tohto tovaru odpočítala daň, čím si znížila vlastnú daňovú povinnosť, ktorá jej vznikla dodaním tovaru spoločnosti FOOD IMEX, s.r.o. Vzhľadom na to, že spoločnosť NEVIA, s.r.o. žiadnych iných dodávateľov nemala, zostáva otáznou, od koho tento tovar nadobudla a či vôbec získala právo nakladať s tovarom ako vlastníka a či potom mohla previesť právo nakladať s tovarom ako vlastníka (ak ho sama predtým nezískala) na spoločnosť FOOD IMEX, s.r.o., a následne či táto mohla previesť právo nakladať s tovarom ako vlastníka na žalobcu.

45. Na základe uvedených skutočností správca dane nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa FOOD IMEX, s.r.o., pretože vo svetle objektívnych skutočností sa preukázalo, že sa žalobca svojou kúpou a predajom zúčastnil na plneniach, ktoré sú súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj napriek tomu, že dotknuté plnenia spĺňali objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru a hospodárska činnosť. Zároveň na základe všetkých zistených skutočností je zrejmé, že žalobca nevenoval dostatočnú pozornosť preverovaniu svojich obchodných partnerov a neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že sa svojím plnením nezúčastňuje na plneniach označených podvodom. Žalobca teda porušil § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“).

46. Žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období december 2012 uplatnil právo na odpočítanie dane v celkovej sume 42 241,32 Eur aj z dodávateľských faktúr od tuzemského dodávateľa RUSSEL EXPORT-IMPORT, s.r.o., za nákup kryštálového cukru. Žalobca následne dodal tovar odberateľovi maďarskej spoločnosti BELLE HUNGARY TRADING KFT, Munkás utca 9, 2230 Gyomro.

47. Správca dane zistil, že žalobca figuroval v obchodnom reťazci spoločností: maďarské spoločnosti LANGEX KERESKEDELMI Kft alebo SUGAR TREND Kft alebo PPF-MANAGER Kft alebo SZABÓ JÓSEFÉNE alebo KR-PROJEKT Kft > iTech system, s.r.o., alebo Chino, s.r.o. > RUSSEL EXPORT-IMPORT, s.r.o. > žalobca > maďarská spoločnosť BELLE HUNGARY TRADING KFT.

48. Dodávateľ RUSSEL EXPORT-IMPORT, s.r.o., uvádzal na faktúrach za dodanie cukru nasledovné označenie: „ISCC číslo: DE-B-BLE-BM-10-120-00120318-20121xxx“ (posledné tri číslice sa na jednotlivých faktúrach líšili). Správca dane zistil, že ide o certifikáciu podľa štandardu ISCC DE, ktorý

bol schválený nemeckým ministerstvom pre výživu ako prvý systém certifikácie trvale udržateľnej biomasy a biopalív. ISCC (International Sustainability Carbon Certification) je certifikátom vydávaným pre pestovateľov, výrobcov a obchodníkov s plodinami, biomasou a biopalivami. ISCC protokol potvrdzuje, že pri výrobe a doprave biokomponentov boli splnené kritéria udržateľnosti. Nakoľko predmetom dodávok bol kryštálový cukor, je otázne, z akého dôvodu dodávateľ uvádzal takéto označenie na faktúrach, keďže nesúvisí s dodávaným cukrom.

49. Žalobca vo svojom vyjadrení zo dňa 8.3.2016 uviedol, že nemal vedomosť o pôvode tovaru, pritom podľa § 6 ods. 5 písm. c/ zákona č. 152/1995 Z.z. o potravinách na trh je zakázané umiestňovať potraviny neznámeho pôvodu.

50. Konateľ spoločnosti RUSSEL EXPORT-IMPORT, s.r.o., L. I. sa vyjadril, že spolupráca so žalobcom trvala od augusta 2012 do mája 2013, no nespomínal si, ako došlo k nadviazaniu ich obchodnej spolupráce. Objednávky tovaru sa uskutočňovali buď telefonicky alebo elektronicky. Za žalobcu vystupoval G. H. O. a L. O., za spoločnosť RUSSEL EXPORT-IMPORT, s.r.o., komunikovali obchodná zástupkyňa Y. F., a konateľ L. I.. Platby za tovar boli bezhotovostné.

51. Ani spoločnosť Chino s.r.o. sa na adrese sídla nenachádza, obchodné meno spoločnosti nebolo umiestnené na žiadnom viditeľnom mieste. Daňový subjekt Chino s.r.o. so správcom dane nespokupracuje, nekomunikuje, nepreberá zásielky na adrese sídla, zásielky sa vracajú s poznámkou „adresát neznámy“. Za zdaňovacie obdobie december 2012 podal daňový subjekt negatívne daňové priznania, v ktorých neuviedol žiadne zdaniteľné obchody.

52. Maďarský správca dane uviedol, že daňové číslo spoločnosti BELLE HUNGARY TRADING bolo zrušené dňa 21.1.2014 a bolo platné v období od 23.4.2012 do 21.1.2014. Spoločnosť podala daňové priznanie za kontrolované obdobie s minimálnou daňovou povinnosťou. Posledné daňové priznanie spoločnosť predložila za 4. štvrtrok 2012, následne si prestala plniť daňové povinnosti a je nekontaktná. Hlavnou činnosťou spoločnosti BELLE HUNGARY TRADING bol obchod s cukrom a cukrovinkami. Podľa dostupných údajov nemala spoločnosť stálu prevádzkareň, zariadenia, ani zamestnancov. Konateľ sa pred správcu dane nedostavil a neposkytol doklady, preto nebolo možné zodpovedať položené otázky. Maďarský správca dane uviedol, že spoločnosť BELLE HUNGARY TRADING nepriznala nadobudnutie tovaru z iného členského štátu.

53. Z dokladov predložených žalobcom vyplýva, že spoločnosť RUSSEL TRANS, s.r.o., zabezpečovala prepravu na základe objednávok od žalobcu a aj mu prepravu fakturovala. Žalobca pritom v písomnom vyjadrení zo dňa 08.03.2016 uviedol, že prepravu tovaru si zabezpečovali odberatelia sami.

54. Spoločnosť PANNSPED DS, s.r.o., nemala so spoločnosťou RUSSEL TRANS, s.r.o., uzatvorenú zmluvu o preprave, prepravu vykonávala na základe objednávok.

55. Podľa vyjadrenia daňového subjektu Zsolt Horváth - HORVÁTH TRANS predmetom prepravy bol kryštálový cukor. Prepravu tovaru objednávala spoločnosť RUSSEL TRANS, s.r.o., a aj jej bola fakturovaná. Zmluvu o preprave so spoločnosťou RUSSEL TRANS, s.r.o., nemal uzatvorenú, objednávky prepravy sa uskutočňovali telefonicky, e-mailom alebo osobne. Tovar sa nakladal v Gabčíkove v priestoroch spoločnosti RUSSEL TRANS, s.r.o., a v Mliečanoch v priestoroch Zsolt Horváth - HORVÁTH TRANS (na základe uzatvorenej zmluvy o skladovaní zo dňa 26.9.2012 so spoločnosťou RUSSEL EXPORT-IMPORT, s.r.o.); vykládka bola v Maďarsku podľa pokynov odberateľa. Správca dane si vyžiadal od Zsolta Horvátha - HORVÁTH TRANS faktúry za prepravu vyhotovené pre spoločnosť RUSSEL TRANS, s.r.o. v zdaňovacích obdobiach august 2012 - december 2012 s prílohami. Z predložených dokladov vyplynuli dve významné skutočnosti súvisiace s preverovanými obchodnými transakciami:

- podľa predložených faktúr a CMR dokladov boli vykonané prepravy na trase z Maďarska na Slovensko a prepravca prevážal kryštálový cukor. Podľa údajov na CMR dokladoch bol odosielateľom tovaru PPF Manager Kft., Győr, príjemcom bola spoločnosť iTech systems, s.r.o., alebo Chino s.r.o.

Tovar prevzala spoločnosť RUSSEL EXPORT-IMPORT s.r.o. (v štyroch prípadoch prevzatie potvrdila priamo spoločnosť iTech systems, s.r.o.). Tovar bol vyložený buď v Gabčíkove alebo v Mliečanoch, - v preverovanom období boli pre spoločnosť RUSSEL TRANS s.r.o. vykonané prepravy na trase zo Slovenska do Maďarska, predmetom prepravy bol kryštálový cukor. Podľa údajov na CMR dokladoch bola odosielateľom tovaru spoločnosť HOLDING BRNO - EXPORT s.r.o., Příkop 4, Brno, identifikovaná pre daň v SR, príjemcom bola spoločnosť PPF Manager Kft., Győr, ktorá zároveň potvrdila prevzatie tovaru na CMR dokladoch. Tovar bol naložený v Hornej Potôni a vyložený v Györi.

56. Spoločnosť HOLDING BRNO - EXPORT s.r.o. v týchto zdaňovacích obdobiach však nevykázala žiadne tuzemské transakcie (dodanie tovaru v tuzemsku, ani nákup tovaru v tuzemsku), len dodanie s oslobodením od dane do iného členského štátu. Zároveň v daňových priznaniach uviedla nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu od maďarskej spoločnosti FOR TRANS Hungária Szállítványozási Kft.

57. Spoločnosť RUSSEL EXPORT-IMPORT, s.r.o., deklarovala nadobudnutie tovaru od iných tuzemských spoločností, ktoré sú však dlhodobu nekontaktné. Spoločnosť SUGAR TREND Kft. nevykonávala žiadne iné obchodné transakcie iba nákup cukru zo Slovenska a predaj cukru späť na Slovensko; spoločnosť PPF Manager Kft. nakupovala cukor od spoločnosti HOLDING BRNO - EXPORT s.r.o. - cukor bol dodávaný zo Slovenska; zároveň táto spoločnosť nadobúdala na Slovensku cukor od ďalšej maďarskej spoločnosti FOR TRANS Hungária Kft. „k.a.“. Nie je vylúčené, že predmetom dodania v rámci reťazového obchodu, ktorého sa zúčastnil aj žalobca, bol stále ten istý tovar (cukor), ktorý koloval medzi rôznymi spoločnosťami zo Slovenska, Maďarska, prípadne z Českej republiky.

58. Na základe uvedených skutočností správca dane nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa RUSSEL EXPORT-IMPORT, s.r.o., pretože vo svetle objektívnych skutočností sa preukázalo, že sa žalobca zúčastnil na pleniach, ktoré sú súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj napriek tomu, že dotknuté plnenia spĺňali objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru a hospodárska činnosť. Zároveň na základe všetkých zistených skutočností je zrejmé, že platiteľ nevenoval dostatočnú pozornosť preverovaniu svojich obchodných partnerov a neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať.

59. Žalovaný preskúmaným rozhodnutím č. 102406875/2018 zo dňa 29.11.2018 potvrdil prvostupňové rozhodnutie č. 101524769/2018 zo dňa 07.08.2018. Skutkový stav považoval za dostatočne a riadne zistený; správca dane vykonal rozsiahle preverovanie, dôkladne vyhodnotil zistený skutkový stav a dospel k záveru, že preverované obchodné transakcie, vykonané žalobcom síce na prvý pohľad navodzujú stav bežných obchodov s tovarom, v skutočnosti však išlo o dodanie toho istého tovaru (pravdepodobne opakovane) v nezmenenom stave medzi viacerými platiteľmi z tuzemska aj z iného členského štátu. Dodanie tovaru v rámci tohto reťazca bolo na rôznych stupňoch poznačené podvodom, tak v tuzemsku, ako aj na území iného členského štátu. Spoločnosť NEVIA, s.r.o., deklarovala nadobudnutie tovaru od platiteľov, ktorí jej v skutočnosti tento tovar nedodali, nevznikla im daňová povinnosť z dodania tohto tovaru (WELDER, s.r.o., CALLISTO, s.r.o.), tak ako je to uvedené v napadnutom rozhodnutí správcu dane. Správca dane podrobne uviedol skutočnosti, na základe ktorých žalobca mohol vedieť, že sa zúčastňuje na pleniach, ktoré môžu byť poznačené podvodom, t.j. veľkoobchod s tovarom (drogistický tovar, nealkoholické nápoje, potraviny) nebol hlavnou podnikateľskou činnosťou žalobcu, uvedenej činnosti sa nevenoval dlhodobo, spolupráca s jednotlivými obchodnými partnermi začala v roku 2011, resp. 2012, išlo teda o relatívne krátkodobú spoluprácu v novej oblasti podnikania.

IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

60. V správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených

týmto zákonom.

61. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde (§ 2 ods. 1, 2 SSP).

62. 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 (§ 6 ods. 1 SSP).

63. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi predpismi.

64. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teraz skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

65. Kasačný súd preskúmal rozsudok správneho súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie jemu predchádzajúce, a to najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a s takto vymedzeného rozsahu či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

66. Najvyšší súd SR po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Bratislave, po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu, nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku.

67. Tieto závery spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Najvyšší súd sa s nimi stotožnil v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne.

68. Podľa § 46 ods. 1 daňového poriadku daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, je povinný túto skutočnosť oznámiť správcovi dane do ôsmich dní od doručenia oznámenia a dohodnúť s ním nový termín začatia, daňová kontrola však nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o daňovej kontrole.

69. Podľa § 46 ods. 8 daňového poriadku zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b/ a c/. Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo

vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od jej doručenia, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasiela. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

70. Podľa § 46 ods. 9 daňového poriadku daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8 (písm. a/), doručenia oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok podľa § 48 ods. 2 (písm. b/), alebo zániku nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu (písm. c/).

71. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje 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 (písm. a/), skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania (písm. b/), vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť (písm. c/).

72. Podľa § 24 ods. 2, ods. 3 daňového poriadku 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 (ods. 2). Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti (ods. 3).

73. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku 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.

74. Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. dodaním tovaru je dodanie hmotného majetku, pri ktorom dochádza k zmene vlastníckeho práva, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad 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 slovenskú menu podľa kurzu vyhlasovaného Národnou bankou Slovenska.

75. Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. 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.

76. Podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. 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.

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

78. Podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. 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 (písm. a/), ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12 (písm. b/), ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a (písm. c/), zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru (písm. d/).

79. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. 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.

80. Kasačný súd súhlasí s právnym názorom správneho súdu v tom, že sa zaoberal len žalobnými bodmi uvedenými v žalobe doručenej správneému súdu dňa 17.08.2018 a nie dôvodmi uvedenými v doplnenej žalobe zo dňa 20.02.2019, pretože sťažovateľ po uplynutí lehoty na podanie správnej žaloby rozšíril žalobu o ďalšie žalobné dôvody.

81. Z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že rozhodnutie žalovaného bolo sťažovateľovi doručené 12.12.2018. Posledným dňom dvojmesačnej prekluzívnej lehoty na podanie správnej žaloby bolo teda 12.02.2019 a do tohto času mohol sťažovateľ rozširovať obsah správnej žaloby o ďalšie žalobné dôvody. Nakoľko sťažovateľ kvalitatívne rozšíril žalobu podaním až zo dňa 20.02.2019, teda po uplynutí lehoty na podanie správnej žaloby, resp. na jej rozšírenie, urobil tak po uplynutí zákonnej lehoty. Kasačný súd súhlasí s názorom správneho súdu, že vzhľadom na koncentračnú zásadu sa dôvodmi uvedenými v rozšírenej žalobe už nebolo potrebné zaoberať.

82. Účelom daňového konania je zistenie či si daňové subjekty splnili, v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi, svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností, rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

83. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, teda vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav vecí čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

84. V tejto súvislosti poukazuje kasačný súd na rozhodovaciu činnosť tunajšieho súdu, napr. rozsudok sp.zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 10.02.2015, z ktorého vyplýva, že aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení.

85. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového

subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní.

86. V tomto prípade je potrebné poukázať aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR vo veci sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010, v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III.ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva „...dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi, primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene, za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený...“

87. Podobný právny názor vyplýva aj z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017, podľa ktorého „...Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu...“

88. Podľa názoru kasačného súdu je nutné si uvedomiť postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustáľuje zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku a) 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. Touto skutočnosťou je aj reálnosť dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

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

90. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že tento dodávateľ mu naozaj tovar, resp. službu, dodal. Je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť.

91. Správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na predložených faktúrach. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav

deklarovaného plnenia ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na sťažovateľovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednávanom prípade nestalo.

92. Judikatúra kasačného súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne, pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila vo vyššie uvedených intenciách, teda že nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takehoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd po preskúmaní napadnutého rozsudku uvádza, že Krajský súd v Bratislave použil na vec správnu judikatúru. Ďalej kasačný súd príkladmo poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp.zn. 3Sžfk/40/2017, sp.zn. 4Sžfk/38/2017, sp.zn. 1Sžfk/1/2017, sp.zn. 6Sžfk/43/2017, sp.zn. 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. II.ÚS 705/2017.

93. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popísali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný krajský súd uviedol vo svojom rozhodnutí, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľa.

94. Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t.j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

95. Kasačný súd poukazuje aj na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. I.ÚS 241/07-44, podľa ktorého, zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t.j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

96. Po preskúmaní napadnutého rozsudku krajského súdu dospel Najvyšší súd SR k záveru, že krajský súd vec správne právne posúdil, keď rozhodnutie žalovaného považoval za zákonné. Jeho závery sú v súlade tak so zmyslom a účelom relevantných právnych noriem vťahujúcich sa na prejednávanú vec, ako aj s ustálenou rozhodovacou praxou súdov.

97. Najvyšší súd nemôže akceptovať námietku sťažovateľa, že krajský súd nedostatočne vysvetlil svoje dôvody podstatné pre rozhodnutie. Práve naopak, rozsudok krajského súdu je dostatočne a presvedčivo odôvodnený. Správny súd sa riadne vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v žalobe a nenechal otvorenú žiadnu otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde.

98. Kasačný súd vo vzťahu k namietanému prenosu dôkazného bremena na sťažovateľa najvyšší súd uvádza, že zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužívateľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniiteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar, príp. služba reálne dodaná (§ 8, § 9 zákona č. 222/2004 Z.z.), a to práve osobou ako platiteľom DPH uvedenou na faktúre, ktorá si zároveň voči odberateľovi uplatňuje DPH.

99. Najvyšší súd pritom musí konštatovať, že v prejednávanej veci nenastala situácia, že by daňové orgány zaťažili sťažovateľa dôkazným bremenom ohľadne podvodného konania iného daňového subjektu, len požadovali, aby sťažovateľ preukázal tie skutočnosti, ktoré sám deklaroval.

100. Súdny dvor Európskej únie v rozsudku z 21.06.2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 uviedol, že je potrebné pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112 (pozri najmä rozsudky Halifax zo 7. decembra 2010, R, C-285/09, bod 36, ako aj z 27. októbra 2011 Tanoarch, C-504/10, bod 50). V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoliavať noriem práva Únie (pozri najmä rozsudok z 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, Zb.s.I-1599, bod 32; Halifax a i., ako aj Kittel a Recolta Recycling, bod 54). Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne okolnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne (pozri v tomto zmysle rozsudky Fini H, body 33 a 34; Kittel a Recolta Recycling, ako aj z 29. marca 2012, Véleclair, C-414/10, bod 32).

101. Taktiež Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky vo veciach napr. Teleos plc. a spol. C-409/04, Vlaamse Oliemaatschappij NV C-499/10). Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniiteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok ESD v spojených veciach Mahagében kft, a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11).

102. Pre možnosť uplatnenia si odpočtu dane z pridanej hodnoty zo zdaniiteľných plnení nie je podstatné len ich reálne uskutočnenie a daňový doklad od dodávateľa, resp. dodávateľov, ale aj skutočnosť aby k uskutočneniu dodávky tovaru a služieb aj skutočne došlo od dodávateľov, ktorí sú ako dodávatelia uvedení na daňových dokladoch (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8Sžf/2/2013).

103. Kasačný súd poukazuje na to, že v prejednávanej veci je nesporné, že žalobca (sťažovateľ) v daňovom konaní prezentoval obchodné transakcie do iného členského štátu (Maďarská republika), t.j. že malo ísť o intrakomunitárne dodávky, avšak zároveň zdôrazňuje, že tieto musia byť spojené s prepravou, ktorá musí byť zrealizovaná a právo nakladať s tovarom ako vlastník musí prejsť na nadobúdateľa za splnenia podmienky, že ide o skutočnú firmu, nie o fiktívnu spoločnosť. Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, z ust. § 43 zákona o DPH vyplýva, že ak sa jedná o odoslanie tovaru pri oslobodení od DPH, je nevyhnutné v daňovom konaní skúmať naplnenie dvoch podmienok, a to prechod práva nakladať s tovarom ako vlastník na nadobúdateľa a zároveň fyzický pohyb tovaru.

104. V ust. § 43 ods. 5 zákona o DPH zákonodarca kogentne stanovil zoznam dokladov, ktorými je daňový subjekt povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu. Je potrebné preukázať, že tovar skutočne fyzicky opustil územie Slovenskej republiky a bol dodaný skutočnému nadobúdateľovi, na ktorého prešlo právo nakladať s tovarom ako vlastník, keďže pri vnútrospoločenských (intrakomunitárnych) obchodoch, prevod tovarov cez hranice jednotlivých štátov nie je sledovaný, nie je možné vylúčiť riziko daňových podvodov, preto nie je v rozpore so zákonom o správe daní, zákonom o DPH ani správou Európskeho spoločenstva požadovať, aby sa daňový subjekt, ktorý vystupuje ako

dodávateľ uistil o dôveryhodnosti svojho partnera v tom zmysle, že zdaniteľné obchody, ktoré uskutoční, nebudú súčasťou daňových podvodov a budú riadne zdanené.

105. Najvyšší súd Slovenskej republiky dáva do pozornosti rozhodnutie ESD č. C-409/04 04 (Teleos), v ktorom je riešená práve otázka opustenia územia tovarom a v ktorom bol vyslovený právny názor, že musia byť splnené podmienky preukázania, že tovar opustil územie dodávateľa a bol zdanený titulom nadobudnutia v inom členskom štáte, t.j. u odberateľa. Ďalej v tejto súvislosti dáva najvyšší súd do pozornosti aj rozhodnutie ESD C-146/05 (Albert Collé).

106. Listinné dôkazy, ktoré predložil daňový subjekt v daňovom konaní by boli spôsobilé privodiť daňovému subjektu uplatnenie nároku na oslobodenie dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH len za podmienky, že by bolo v daňovom konaní preukázané, že tovar skutočne opustil územie SR a dodaný tovar bol zdanený odberateľom ako daňovým subjektom v inom členskom štáte, v rámci Európskeho spoločenstva, čo preukázané nebolo. Sťažovateľ preto podľa názoru kasačného súdu neunesol dôkazné bremeno podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov, nakoľko oslobodenie od DPH pri vývoze sa nevzťahuje na tovar ako taký, t.j. na predmet kúpnej zmluvy, ale na dodanie tovaru, teda na daňovú transakciu medzi týmito subjektami aj s preukázaním dodania daňového plnenia nadobúdateľovi v inom členskom štáte.

107. K námietke nedodržania 1. ročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly kasačný súd uvádza, že sťažovateľ o tejto skutočnosti mal vedomosť už v administratívnom konaní, ako aj v konaní pred správny súdom, napriek tomu ju v žalobe neuplatnil. S ohľadom na ust. § 441 SSP ju preto nemôže uplatniť v kasačnom konaní.

108. Námietky sťažovateľa vyhodnotil Najvyšší súd SR ako neopodstatnené, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačný súd kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

109. O trovách konania rozhodol Najvyšší súd SR s prihliadnutím na ust. § 467 ods. 1 SSP v spojení s ust. § 167 SSP tak, že neúspešnému sťažovateľovi ich náhradu nepriznal. Žalovanému náhradu trov konania neprináleží (§ 168 SSP).

110. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu SR v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. /§ 139 ods. 4 SSP/).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.