

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/9/2019
Identifikačné číslo spisu: 5016200895
Dátum vydania rozhodnutia: 30.04.2020
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:5016200895.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: TENDERFOOD AB, s.r.o., so sídlom Makovického č. 59/2, 010 01 Žilina, IČO: 46 398 228, zast. spol. TOMANÍČEK & PARTNERS, s.r.o., so sídlom Sládkovičova 6, 010 01 Žilina, IČO: 47 239 000, proti žalovanému: Finančnému riaditeľstvu SR, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103962104/2016 z 22. septembra 2016 a o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/25/2017-94 z 19. júla 2017 v znení opravného uznesenia Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/25/2017-128 z 10. januára 2019, takto

rozhodol:

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

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

Odôvodnenie

O d ô v o d n e n i e

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 11S/25/2017-94 z 19. júla 2017 v znení opravného uznesenia č. k. 11S/25/2017-128 z 10. januára 2019 podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103962104/2016 z 22. septembra 2016, ktorým žalovaný ako príslušný odvolací orgán potvrdil rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Trenčín č. 103019080/2016 z 27. apríla 2016, ktorým bol žalobcovi ako daňovému subjektu podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z. z.“) vyrubený rozdiel dane v sume 111.469,10 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2014.

2. V odôvodnení rozsudku správny súd skonštatoval, že skutočnosti zistené správcom dane v rámci rozsiahleho dokazovania jednoznačne preukazujú, že obchodovanie s tovarom deklarovaným na sporných faktúrach obchodnými spoločnosťami Sírnaté kúpele Svätý Jur s.r.o., A.P.P.I spol. s.r.o.,

Kmeťo Services s.r.o. (do 9. júla 2014 TC Grupe, s.r.o.) a Exporton s.r.o. sa reálne neuskutočnili a že v danom prípade išlo o vystavenie fiktívnych faktúr na predmetný tovar. Záver správneho súdu, že v danom prípade išlo o fiktívne transakcie založené na fakturácii tovaru bez reálneho plnenia vychádza zo zistenia, že predmetní dodávatelia - Sírnaté kúpele Svätý Jur s.r.o., A.P.P.I spol. s.r.o., Kmeťo Services s.r.o. (do 9. júla 2014 TC Grupe, s.r.o.) a Exporton s.r.o. boli preukázateľne súčasťou tzv. reťazca obchodníkov, ktorí sa podieľali na fiktívnom obchodovaní s mrazeným kuracím mäsom. Uvedené spoločnosti nepreukázali oprávnenie nakladať s tovarom ako vlastníci, v konaní nebol preukázaný ani pôvod tovaru, predstavujúci dôkaz reálneho obstarania a nadobudnutia zo strany jednotlivých dodávateľov. U predmetného tovaru nebolo preukázané zabezpečenie jeho prepravy, ktorú samotní dodávatelia deklarovali. Vykonaným dokazovaním bolo zistené, že súčasťou reťazca firiem podieľajúcich sa na obchodovaní s predmetným tovarom sú prevažne nedôveryhodné daňové subjekty, ktoré nevlastnili žiaden majetok, nemali zamestnancov, nepodávali daňové priznania, nespolupracovali so správcom dane, reálne nevyužívali svoje priestory na výkon podnikateľskej činnosti, nemali vytvorené predpoklady pre obchodovanie s mrazeným kuracím mäsom, prípadne nevykonávali ekonomickú činnosť. Z uvedených dôvodov boli u nich vykonávané v minulosti viaceré daňové kontroly, v rámci ktorých správca dane zdaniiteľné obchody medzi týmito subjektmi vyhodnotil, že sa neuskutočnili a neuznal tak nárok na odpočítanie dane. Spoločnosť Sírnaté kúpele Svätý Jur s.r.o. nemala v kontrolovanom období žiaden majetok, nevykonávala ekonomickú činnosť. V konaní neboli predložené žiadne prepravné, účtovné ani daňové doklady preukazujúce dodanie tovaru uvedeného na sporných faktúrach. Konateľ je nekontaktný, a rovnako ako dodávateľ A.P.P.I spol. s.r.o., nebola registrovaná v Štátnej veterinárnej a potravinovej správe SR, hoci predmetom činnosti uvedených spoločností bolo obchodovanie s mrazeným mäsom. Rovnako tak neboli predložené žiadne prepravné a iné doklady preukazujúce dodanie mrazeného mäsa spoločnosťou A.P.P.I spol. s.r.o., ani doklady preukazujúce obchodovanie s uvedeným tovarom v rámci ďalších dodávateľských subjektov. Uvedená spoločnosť nemala žiadne skladovacie priestory a ani nájomnú zmluvu ku skladovacím priestorom, kde mal byť tovar uskladnený. U daňového subjektu subjekt Kmeťo Services s.r.o. (do 9. júla 2014 TC Grupe, s.r.o.) nebolo v čase kontroly zistené vykonávanie economickej činnosti, ide o nekontaktný subjekt, nespolupracujúci so správcom dane, ktorý rovnako nepreukázal dodanie tovarov. Nebolo zistené, kto predmetný tovar dodal, resp. dopravil ku skladovateľovi, nebola zistená pohyblivá dodávka tovaru. Pokiaľ ide o spoločnosť Exporton s.r.o., tá rovnako formálne deklarovala dodanie predmetného tovaru, avšak v konaní nebol predložený doklad o skladovaní mrazeného kuracieho mäsa ani žiadne prepravné doklady, či doklady o preskladnení mrazeného kuracieho mäsa. Uvedený dodávateľ nadobudnutie tovaru deklaroval faktúrami od zmiznutých obchodníkov, ktorí nespolupracujú so správcom dane a nepodávajú daňové priznania. Záver o fiktívnych transakciách bez reálneho dodania tovaru deklarovaného na sporných faktúrach podporuje aj výpoveď Y. K. U., ktorá v súvislosti s obchodovaním s mrazeným kuracím mäsom popísala tzv. kolotoč toho istého tovaru, na obchodovaní s ktorým sa mali zúčastňovať viaceré daňové subjekty, vrátane žalobcu a spoločnosti Exporton s.r.o.

3. K námietke žalobcu, že navrhoval doplnenie dokazovania vypočítaním osôb, ktoré sa zúčastňovali na vykládke tovaru, preverenie dodania tovaru jeho dodávateľov, ako i preverenie dodávok v účtovníctve subdodávateľov správny súd uviedol, že je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a na jeho úvahu, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosť a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii. V prejednávanom prípade si daňové orgány zabezpečili dostatočné množstvo dôkazov v rámci vlastného šetrenia na zistenie skutočného stavu vecí, tieto v rámci aplikovania správnej úvahy riadne vyhodnotili, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. K námietke žalobcu, kto a v akom rozsahu znáša v daňovom konaní dôkazné bremeno, správny súd poukázal na skutočnosť, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona č. 563/2009 Z. z. sú stanovené kumulatívne a objektívne, t. j. nárok na odpočet DPH sa viaže na ich bezpodmienečné splnenie. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a za dobromyseľnosti daňového subjektu /žalobcu/. Naopak, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužiteľnosť, aby daňový subjekt, 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 plnenie bolo reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Samotné faktúry od dodávateľov Sírnaté kúpele Svätý Jur s.r.o., A.P.P.I spol. s r.o., Kmeťo Services s.r.o. (do 9. júla 2014 TC Grupe, s.r.o.) a Exporton s.r.o. a prípadné skladové príjemky a výdajky sú len formálnou podmienkou uplatnenia si nároku na odpočítanie DPH na vstupe, nie však postačujúcou, pokiaľ nie sú odrazom reálneho plnenia. Transakcie deklarované predloženými účtovnými dokladmi nenesú znaky základných obchodných princípov, čo podporuje správnosť názoru správcu dane o fiktívnosti obchodov. Ak daňové a účtovné doklady (faktúry, zmluvy, doklady o úhrade a pod.) neodrážajú materiálne plnenie a boli vystavené bez skutkovej podstaty, nemôže byť žalobcovi na základe takýchto podkladov a zhodného tvrdenia účastníkov fakturovaného obchodu priznané právo na odpočet DPH.

4. Správny súd mal za to, že pochybnosti správcu dane a žalovaného sú založené na skutočnostiach, ktoré vyplynuli z dokazovania vykonaného správcom dane za účelom preverenia tvrdení žalobcu. Správca dane správne zamerl a rozšíril dokazovanie aj na skutočnosti, ktoré presahujú rámec právnej sféry vplyvu žalobcu, t. j. aj na právne vzťahy dodávateľov deklarovaných na sporných faktúrach, vrátane ich dodávateľov, majúci na vedomí, že žalobcu nemožno v tomto smere zaťažiť dôkazným bremenom, nakoľko dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne. Z obsahu napadnutého rozhodnutia žalovaného, ako ani z prvostupňového rozhodnutia nevyplýva, že by orgány daňovej správy od žalobcu požadovali doklady, ktoré by mal on zabezpečiť od ktoréhokoľvek daňového subjektu v kontrolovanom obchodnom reťazci. Samotná skutočnosť, že tieto doklady boli v rámci dožiadaní preverované ako i iné súvisiace daňové doklady preukazujúce realizáciu zdaniteľných plnení medzi jednotlivými článkami obchodného reťazca neznamena, že bolo povinnosťou žalobcu v daňovom konaní vo veci preverenia jeho nároku na nadmerný odpočet takéto daňové doklady týkajúce sa iných subjektov predkladať. Správca dane mal právo preveriť existenciu obchodov, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Nemal však povinnosť žalobcovi oznamovať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov rozsiahleho dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení, že skutočne s tovarom uvedeným na faktúrach obchodoval. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy potvrdzujúce, že obchod tak, ako bol faktúrami deklarovaný, skutočne existoval.

5. Záverom správny súd uviedol, že pokiaľ ide o poukaz žalobcu na rozsudok Súdneho dvora EÚ z 12. januára 2006 v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/04 (Optigen), podľa názoru správneho súdu sa právne závery na prejednávany prípad, vzhľadom na zistený skutkový stav kontrolovaných zdaniteľných plnení, nevzťahujú, pretože uvedený rozsudok predpokladá dodávky, samé o sebe nepoznačené podvodom a skutočnosť, že platiteľ v reťazci dodávok nevedel a ani vedieť nemohol o podvodnej povahe plnenia jednotlivých článkov obchodného reťazca. Správny súd uzavrel, že vo svetle výsledkov vykonaného dokazovania, kedy správca dane aplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, možno konštatovať, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z.. Vzhľadom na skutočnosť spochybnenia reálnosti deklarovaných zdaniteľných plnení sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov, ako nedostatočné. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení zneužívajúcim právo poskytované zásadou neutrality DPH.

6. O trovách konania žalovaného správny súd rozhodol podľa § 168 S.s.p. tak, že úspešnému žalovanému náhradu trov nepriznal, nakoľko mu žiadne dôvodne vynaložené trovy nevznikli a žalovaný si náhradu trov konania ani neuplatnil.

7. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., v ktorej namietal, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil

zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenie veci. Navrhol, aby kasačný súd zmenil napadnutý rozsudok tak, že žalobe vyhovie.

8. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ v zásade doslovne zopakoval žalobné body a namietal, že nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom spočíva v nesprávnom stanovení rozsahu dôkazného bremena daňového subjektu a v neprihliadnutí na námietky žalobcu ohľadne získavania dôkazov a dôkazných prostriedkov v konaní

9. Sťažovateľ uviedol, že pri skúmaní rozsahu dôkazného bremena daňového subjektu je potrebné vychádzať z ustanovenia § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z., v zmysle ktorého daňový subjekt preukazuje len skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane, a ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní. Uvedené potvrdzuje i doterajšia súdna prax a to najmä rozhodnutie Najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf/1/2011, v zmysle ktorého: „Daňový subjekt uniesol povinnosť tvrdenia, t. j. uskutočnenia dodávky, resp. vynaloženia nákladov v zmysle príslušných ustanovení zákona o DPH tým, že daňový subjekt preukázal existenciu dodávateľa a existenciu tovaru a o týchto skutočnostiach účtoval na základe riadnych dokladov.“ Obdobne i rozhodnutie Najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf/1/2010 konštatuje, že: „V zásade nie je možné spravodlivo žiadať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné procesy a obstarávacíe procesy tovarov u iných subjektov, pred dodaním tovaru.“ V danom prípade nebola spochybnená materiálna existencia tovaru a materiálna existencia tovaru vyplývala z jednotlivých dokladov a to najmä skutočnosti, ktoré boli vystavené uskladňovateľom vo verejnom sklade - Mraziarne Sládkovičovo. Pri sporných dodávkach existencia reálneho plnenia vyplývala nielen z vystavených faktúr, ale i zo skutočnosti, že dodávateľ potvrdil dodanie tovaru a ďalších dôkazov predložených žalobcom. Reálnosť plnenia potvrdzujú aj rozhodnutia Najvyššieho súdu, ktoré uvádzal v žalobe a to rozhodnutia sp. zn. 3Sžf/1/2011 a sp. zn. 3Sžf/1/2010. Sťažovateľ zdôraznil, že i v danom prípade správca dane argumentoval skutočnosťami, ktorých základ bol a nastal v právnej sfére žalobcových dodávateľov resp. jeho subdodávateľov, pričom tak tak ako uvádza najvyšší súd za tieto skutočnosti zodpovedá výlučne ten subjekt, u ktorého nastali a túto zodpovednosť nemožno spravidla prenášať na iné subjektu. Ako ďalej uvádza najvyšší súd, možnosť prenosu tejto zodpovednosti je obmedzená len na prípad, ak osoba povinná k dani vedela alebo musela vedieť, že prijatím určitého plnenia sa bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom v oblasti dane z pridanej hodnoty. Následne však najvyšší súd uvádza, že dôkazné bremeno, že u iného daňového subjektu, došlo k podvodnému konaniu je na správcovi dane resp. orgánoch činných v trestnom konaní, pričom ako už sťažovateľ uvádzal, zákon daňovému subjektu nedáva právne prostriedky na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov. Skutočnosť, či sťažovateľ ako daňový subjekt vedel, alebo mohol vedieť že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom je dôkazným bremenom správcu dane. Okruh kritérií z ktorých sa zisťuje úmysel a vedomosť daňového subjektu stanovuje a dokazuje správca dane, pričom musia byť v rozumnej miere, ktorú možno predpokladať v obvyklom obchodnom styku daňových subjektov. Daňový subjekt v tomto smere disponoval len obvyklými dokladmi, ktoré na preukázanie existencie obchodu a dodania tovaru je možné obvykle od neho požadovať, a ktoré sa štandardne o uskutočnenom obchode archivujú. Nebolo možné preukazovať dodanie tovaru i za jeho dodávateľov resp. subdodávateľov a rozsah takéhoto dôkazného bremena je v rozpore s ustálenou judikatúrou. Okrem toho v konaní nebol produkovaný čo i len jediný dôkaz, z ktorého by bolo možné odvodiť vedomosť žalobcu o tom, že sa zúčastňuje na daňovom podvode. Uvedenú vedomosť nemožno odvodzovať len z existencie samotného obchodného reťazca, tak ako to vykonal žalovaný. Uvedené doklady predstavujú tzv. obvyklé doklady, ktoré sa na preukázanie existencie obchodu používajú a predkladajú. Ak správny súd považuje uvedené dôkazné prostriedky za nedostatočné mal súčasne uviesť aké iné doklady mohol a môže žalobca zabezpečiť na preukázanie uskutočnenia dodania tovaru. Uvedenie prípadných dôkazných prostriedkov resp. skutočností prečo uvedené dôkazné prostriedky sú nedostatočné, s tým, že argumenty by vychádzali výlučne zo vzťahu medzi žalobcovým dodávateľom (nie z existencie reťazca) by predstavovali jasnú odpoveď na žalobcovu argumentáciu. V súčasnosti bez existencie takejto argumentácie je dané rozhodnutie arbitrárne predstavujúce svojvôľu bez existencie starostlivého uváženia, zhodnotenia dôkazného bremena. V tomto smere najvyšší súd vo svojich predchádzajúcich rozhodnutiach uviedol, že je nevyhnutné rozlišovať okruh dôkazov, ktoré daňový subjekt štandardne uchováva o existencii zdaniteľného plnenia od

následného forenzného dokazovania, pričom od žiadneho subjektu nemožno spravodlivo požadovať, aby preukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia inými ako štandardnými dôkaznými prostriedkami.

10. Záverom kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že v konaní nebol produkovaný čo i len jediný dôkaz, z ktorého by bolo možné odvodiť vedomosť žalobcu o tom, že sa zúčastňuje na daňovom podvode. Uvedenú vedomosť nemožno odvodzovať len z existencie samotného obchodného reťazca, tak ako to vykonal žalovaný. Závery správneho súdu o presune dôkazného premena v dôsledku spochybnenia nadobudnutia tovaru sťažovateľovým dodávateľom resp. subdodávateľom sú neudržateľné, nakoľko vychádzajú zo skutočností, ktoré nenastali v právnej sfére sťažovateľa a sťažovateľ o nich nevedel a ani nemohol vedieť a je potrebné plne rešpektovať doterajšiu súdnu prax v zmysle ktorej daňovému subjektu nemôže byť na ujmu to, že je súčasťou reťazca, a to i v prípade ak v rámci reťazca dôjde k daňovému podvodu, o ktorom daňový subjekt nevedel resp. nemohol vedieť. Existencia vedomosti resp. možnosti vedomosti však musí byť objektívne preukázaná správcom dane a nemôže vyplývať len z podnikateľského rizika, keďže daňový subjekt nemusí skúmať výrobné resp. iné procesy svojich dodávateľov. Práve uvedená skutočnosť o možnosti vedomosti nebola v konaní nikdy tvrdená a ani preukázaná a argumentovalo sa len existenciou reťazca. K uvedenému je nevyhnutné poznamenať, že cena tovaru, za ktorú v danom prípade nadobúdal tovar žalobca predstavovala cenu obvyklú v danom mieste a čase na trhu a nevykazovala žiadne známky neobvyklosti resp. neodôvodneného dumpingu, čo by mohlo indikovať práve existenciu prípadného daňového podvodu. Samotným dôvodom na nepriznanie nároku na odpočet nemôže byť skutočnosť, že dodávateľ daňového subjektu nepreukázal pôvod práva nakladať s tovarom ani skutočnosť, že predchádzajúce transakcie sú zaťažené daňovým podvodom, ani to, že dodávatelia nevlastnia žiadny majetok. Zároveň sťažovateľ uviedol, že požadoval pojednávanie v jeho prítomnosti čo mu bolo odopreté a neumožnené.

11. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti uvádza v podstate tie isté námietky, ktoré boli predmetom súdneho prieskumu na správnom súde a zotrval na svojom názore, že sťažovateľ si neoprávnene uplatnil nárok na odpočítanie dane z faktúr od označených dodávateľov, pretože hodnoverným spôsobom nepreukázal uskutočnenie sporných zdaniteľných obchodov práve týmito dodávateľmi, iba preukázal, že mu ich v umelo vytvorenom reťazci fakturovali, keďže u priamych dodávateľov sťažovateľa sa nepotvrdilo reálne dodanie tovaru. Správca dane bol povinný preveriť celý obchodný reťazec a to aj z toho dôvodu, že základné pravidlá dane z pridanej hodnoty musia byť dodržané v celom obchodnom reťazci. Žalovaný tiež zotrval na tom, že ide len o formálnych dodávateľov, resp. subdodávateľov, tieto spoločnosti tovar reálne nedodali, pričom boli len fiktívne vystavené faktúry. Uzavrel, že keďže nebola preukázaná reálna existencia a dodanie tovaru všetkými zúčastnenými subjektmi v reťazci, priamym dodávateľom sťažovateľa nevznikla daňová povinnosť platiť daň v zmysle § 19 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z. z., ale len v zmysle § 71 ods. 6, t. j. uvedením na faktúre. Tieto spoločnosti teda neboli priamym účastníkom obchodnej transakcie, čo znamená, že im ani nemohla vzniknúť daňová povinnosť; a ak týmto dodávateľským subjektom nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. z titulu dodania tovaru deklarovaného na predložených faktúrach sťažovateľovi, potom sťažovateľovi ako kupujúcemu nemohlo vzniknúť ani právo na odpočítanie dane z faktúr vystavených týmito spoločnosťami. Navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

12. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“ alebo „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S.s.p.), po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ustanovením § 449 ods. 1 S.s.p., bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) preskúmal vec 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 www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený 30. apríla 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

13. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku správneho súdu preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce najmä z

toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

14. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. 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.

15. Kasačný súd po preskúmaní rozsudku krajského súdu a 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 rozsudku krajského súdu. Závery krajského súdu spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku.

16. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane v rámci rozsiahleho dokazovania jednoznačne preukázal, že obchodovanie s tovarom deklarovaným na sporných faktúrach obchodnými spoločnosťami Sírnaté kúpele Svätý Jur s.r.o., A.P.P.I spol. s.r.o., Kmeňo Services s.r.o. (do 9. júla 2014 TC Grupe, s.r.o.) a Exporton s.r.o. sa reálne neuskutočnili a že v danom prípade išlo o vystavenie fiktívnych faktúr na predmetný tovar.

17. Aj podľa kasačného súdu v danom prípade išlo o fiktívne transakcie založené na fakturácii tovaru bez reálneho plnenia, pričom predmetní dodávatelia - Sírnaté kúpele Svätý Jur s.r.o., A.P.P.I spol. s.r.o., Kmeňo Services s.r.o. (do 9. júla 2014 TC Grupe, s.r.o.) a Exporton s.r.o. boli preukázateľne súčasťou tzv. reťazca obchodníkov, ktorí sa podieľali na fiktívnom obchodovaní s mrazeným kuracím mäsom. Predmetné spoločnosti nepreukázali oprávnenie nakladať s tovarom ako vlastníci, v konaní nebol preukázaný ani pôvod tovaru, predstavujúci dôkaz reálneho obstarania a nadobudnutia zo strany jednotlivých dodávateľov. Nebola riadne preukázaná preprava predmetného tovaru. Správca dane pritom vykonaným dokazovaním zistil, že súčasťou reťazca firiem podieľajúcich sa na obchodovaní s predmetným tovarom sú prevažne nedôveryhodné daňové subjekty, ktoré nevlastnili žiaden majetok, nemali zamestnancov, nepodávali daňové priznania, nespolupracovali so správcom dane, reálne nevyužívali svoje priestory na výkon podnikateľskej činnosti, nemali vytvorené predpoklady pre obchodovanie s mrazeným kuracím mäsom, prípadne nevykonávali ekonomickú činnosť. Z uvedených dôvodov boli u nich vykonávané v minulosti viaceré daňové kontroly, v rámci ktorých správca dane zdaniiteľné obchody medzi týmito subjektmi vyhodnotil, že sa neuskutočnili a neuznal tak nárok na odpočítanie dane. Spoločnosť Sírnaté kúpele Svätý Jur s.r.o. nemala v kontrolovanom období žiaden majetok, nevykonávala ekonomickú činnosť. V konaní neboli predložené žiadne prepravné, účtovné ani daňové doklady preukazujúce dodanie tovaru uvedeného na sporných faktúrach. Konateľ tejto spoločnosti je nekontaktný, a rovnako ako dodávateľ A.P.P.I spol. s.r.o., nebola registrovaná v Štátnej veterinárnej a potravinovej správe SR, hoci predmetom činnosti uvedených spoločností bolo obchodovanie s mrazeným mäsom. Rovnako tak neboli predložené žiadne prepravné a iné doklady preukazujúce dodanie mrazeného mäsa spoločnosťou A.P.P.I spol. s.r.o., ani doklady preukazujúce obchodovanie s uvedeným tovarom v rámci ďalších dodávateľských subjektov. Uvedená spoločnosť nemala žiadne skladovacie priestory a ani nájomnú zmluvu ku skladovacím priestorom, kde mal byť tovar uskladnený. U daňového subjektu subjekt Kmeňo Services s.r.o. (do 9. júla 2014 TC Grupe, s.r.o.) nebolo v čase kontroly zistené vykonávanie ekonomickej činnosti, ide o nekontaktný subjekt, nespolupracujúci so správcom dane, ktorý rovnako nepreukázal dodanie tovarov. Nebolo zistené, kto predmetný tovar dodal, resp. dopravil ku skladovateľovi, nebola zistená pohyblivá dodávka tovaru. Pokiaľ ide o spoločnosť Exporton s.r.o., tá rovnako formálne deklarovala dodanie predmetného tovaru, avšak v konaní nebol predložený doklad o skladovaní mrazeného kuracieho mäsa ani žiadne prepravné doklady, či doklady o preskladnení mrazeného kuracieho mäsa. Uvedený dodávateľ nadobudnutie tovaru deklaroval faktúrami od zmiznutých obchodníkov, ktorí nespolupracujú so správcom dane a nepodávajú

daňové priznania. Záver o fiktívnych transakciách bez reálneho dodania tovaru deklarovaného na sporných faktúrach podporuje aj výpoveď Y. K. U., ktorá v súvislosti s obchodovaním s mrazeným kuracím mäsom popísala tzv. kolotoč toho istého tovaru, na obchodovaní s ktorým sa mali zúčastňovať viaceré daňové subjekty, vrátane žalobcu a spoločnosti Exporton s.r.o.

18. Podľa § 2 písm. a) zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej len daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, na účely tohto zákona sa rozumie správou daní postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov.

19. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

20. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

21. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

22. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

23. Podľa § 24 ods. 2 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.

24. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, 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.

25. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú 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.

26. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.

27. Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku, správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

28. Podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku, správca dane po vykonaní daňovej kontroly v rozhodnutí určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

29. Podľa § 68 ods. 1, 3, 5 a 6 Daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu; vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 nezasiela. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 49 ods. 1 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý doručil daňovému subjektu oznámenie podľa § 48 ods. 2. Ak daňovú kontrolu vykonalo finančné riaditeľstvo, vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá miestne príslušný správca dane.

Ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcom dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 dohodne so správcom dane deň prerokovania pripomienok a dôkazov ním predložených; ak sa nedohodnú, určí deň ich prerokovania správca dane. Ak sa daňový subjekt nemôže zúčastniť na prerokovaní, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. Ak sa daňový subjekt alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní pripomienok a dôkazov ním predložených, správca dane spíše o tejto skutočnosti úradný záznam. O priebehu a o výsledkoch dokazovania správca dane spíše s daňovým subjektom zápisnicu podľa § 19, a to aj opakovane; v tom prípade správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní odo dňa spisania poslednej zápisnice s daňovým subjektom alebo odo dňa spisania úradného záznamu.

Správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

Správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

30. Podľa § 74 ods. 2 Daňového poriadku, odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

31. Podľa § 74 ods. 4 vety prvej Daňového poriadku, odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí.

32. Podľa § 2 ods. 1 písm. a) a b) zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v účinnom znení, predmetom dane je dodanie tovaru, poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

33. Podľa ust. § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak.

34. Podľa § 9 ods. 1 zákona o DPH, dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru.

35. Podľa § 19 ods. 1 prvej a druhej veta ods. 2 zákona o DPH v účinnom znení, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s

tovarom ako vlastník. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

36. Podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH, základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Do základu dane sa zahŕňa aj dotácia alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby.

37. Podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

38. 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

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

39. Podľa ust § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, 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.

40. Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“), účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

41. Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve, účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

42. Predmetom kasačného konania je preveriť správnosť právneho posúdenia veci krajským súdom z dôvodov uvedených v kasačnej sťažnosti.

43. Kasačný súd v súvislosti s preukázaním daňového plnenia poukazuje na ust. § 443 ods. 1 Obchodného zákonníka, podľa ktorého kupujúci nadobúda vlastnícke právo k tovaru, len čo je mu dodaný tovar odovzdaný. Uvedené ustanovenie nie je v rozpore s ust. § 8 ods. 1 a 19 ods. 1 zákona o DPH, keďže prevzatím tovaru od svojho dodávateľa, žalobca nadobúda právo nakladať s ním ako jeho vlastník a zároveň dochádza týmto okamihom k daňovej povinnosti.

44. Rozhodnutia daňových orgánov vychádzajú z dôkazov získaných v priebehu daňovej kontroly a dokazovania vedeného vo vyrubovacom konaní, pričom správca dane vychádzal z dokladov predložených daňovým subjektom, tvrdení a dokladov sťažovateľa, výpovedí vypočutých svedkov, miestnych zisťovaní, medzinárodnej výmeny informácií, popísaných vyššie.

45. Ako kasačný súd konštatoval vyššie v predmetnom konaní neboli predložené žiadne prepravné, účtovné ani daňové doklady preukazujúce dodanie tovaru uvedeného na sporných faktúrach. Konateľ je nekontaktný, a rovnako ako dodávateľ A.P.P.I spol. s.r.o., nebola registrovaná v Štátnej veterinárnej a potravinovej správe SR, hoci predmetom činnosti uvedených spoločností bolo obchodovanie s mrazeným mäsom. Rovnako tak neboli predložené žiadne prepravné a iné doklady preukazujúce dodanie mrazeného mäsa spoločnosťou A.P.P.I spol. s.r.o., ani doklady preukazujúce obchodovanie s uvedeným tovarom v rámci ďalších dodávateľských subjektov. Uvedená spoločnosť nemala žiadne skladovacie priestory a ani nájomnú zmluvu ku skladovacím priestorom, kde mal byť tovar uskladnený. U daňového subjektu subjekt Kmeťo Services s.r.o. (do 9. júla 2014 TC Grupe, s.r.o.) nebolo v čase kontroly zistené vykonávanie ekonomickej činnosti, ide o nekontaktný subjekt, nespolupracujúci so správcom dane, ktorý rovnako nepreukázal dodanie tovarov. Nebolo zistené, kto predmetný tovar dodal, resp.

dopravil ku skladovateľovi, nebola zistená pohyblivá dodávka tovaru. Pokiaľ ide o spoločnosť Exporton s.r.o., tá rovnako formálne deklarovala dodanie predmetného tovaru, avšak v konaní nebol predložený doklad o skladovaní mrazeného kuracieho mäsa ani žiadne prepravné doklady, či doklady o preskladnení mrazeného kuracieho mäsa. Uvedený dodávateľ nadobudnutie tovaru deklaroval faktúrami od zmiznutých obchodníkov, ktorí nespolupracujú so správcom dane a nepodávajú daňové priznania. Záver o fiktívnych transakciách bez reálneho dodania tovaru deklarovaného na sporných faktúrach podporuje aj výpoveď Y. K. U.ej, ktorá v súvislosti s obchodovaním s mrazeným kuracím mäsom popisala tzv. kolotoč toho istého tovaru, na obchodovaní s ktorým sa mali zúčastňovať viaceré daňové subjekty, vrátane žalobcu a spoločnosti Exporton s.r.o. Kasačný súd zdôrazňuje, že neexistuje žiaden materiálny dôkaz o prevzatí plnenia sťažovateľom, teda že mu vznikla daňová povinnosť. Tento záver nebol spôsobilý vyvrátiť žiaden ďalší vykonaný dôkazný prostriedok.

46. Najvyšší súd dáva do pozornosti právny názor vyjadrený v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 5Sžf/97/2010, z ktorého vychádza ustálená judikatúra najvyššieho súdu, v ktorom poukázal nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 2 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. oprávnené. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu. 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. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania.

47. Súdny dvor vo svojej judikatúre taktiež konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH; a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. 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 ESD vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10). Možno preto určiť opatrenia, ktoré možno, v tom ktorom prípade, požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom.

48. Správca dane mal preto právo preveriť realnosť dodávky od spoločnosti CorpIn s.r.o., ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia ako i komunikácia s dodávateľom sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru alebo jeho obchodných zvyklostí. Je na ňom, akým spôsobom preukáže komunikáciu s dodávateľom, spôsob preverovania množstva a kvality tovaru, jeho súlad s požiadavkou uvedenou v objednávke a pod. V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Už samotné zistenie skutočnosti, že dodávateľ odmietol poskytnutie informácií o svojej ekonomickej činnosti, nevykonával činnosť v oblasti poskytovania a vývoja software a programov, údajný subdodávateľ odmietol vypovedať z dôvodu, aby predišiel trestnému stíhaniu svojej

osoby a príbuzných, pohyb tovaru a finančných prostriedkov nemohol byť preverený z účtovných dokladov dodávateľa, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o reálnosti dodávok. Takýto spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní.

49. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH 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 pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužiteľnosti 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 zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar reálne dodaný (§ 8 zákona o DPH). 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 spočíva na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH i preukázal, (nielen formálnymi dokladmi).

50. Najvyšší súd opätovne na tomto mieste poukazuje na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku ale aj dodržanie nevyhnutnej miery opatrnosti v obchodných vzťahoch. Vzhľadom na spochybnenie reálnosti dodania tovaru odberateľovi deklarovaneých zdaniteľných plnení, sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených účtovných dokladov ako nedostatočné. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, aby sa stal súčasťou fiktívneho zdaniteľného plnenia zneužívajúceho právo poskytované zásadou neutrality DPH.

51. Nezodpovedá zásade zodpovedného a poctivého obchodného styku konanie podnikateľa, ktorý si riadne nepreverí svojho dodávateľa z hľadiska dôveryhodnosti, poctivosti, neoverí si obsah plnenia, či tento zodpovedá dohodnutému predmetu plnenia. Je na daňovom subjekte, aby v prípade kontroly vedel preukázať existenciu materiálneho plnenia a že vykonal rozumné opatrenia, aby sa ubezpečil, že sa nepodieľa na nelegálnej činnosti.

52. Podstatnou je však v tomto prípade skutočnosť, že sťažovateľ v rámci daňového konania nepreukázal, že nadobudol predmet plnenia a že predmetné transakcie prebiehali tak, ako ich opisoval vo svojich podaniach, čo správca dane rozsiahlym dokazovaním vyvrátil. Sťažovateľ neprispel k odstráneniu pochybnosti o reálnosti daňového plnenia, čo u správcu dane reálne zvýšilo pochybnosti o skutočnom účele predmetného obchodu.

53. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 28 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 42 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim 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.“

54. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť realnosť obchodov deklarovanych faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy, vypočul svedkov navrhnutých daňovým subjektom. Správca dane nevykonala iba formálnu kontrolu dokladov, ale zamerala sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach. Na splnenie zákonných podmienok pre uznanie daňového výdavku a následne určenie správnej výšky základu dane nepostačuje deklarovanie prijatia dodávky tovaru alebo služby zo strany daňového subjektu predložením daňového dokladu - faktúry, pretože formálne doklady nepreukazujú reálnu existenciu tovaru alebo skutočného dodávateľa.

55. Kasačný súd poukazuje na nález Ústavného súdu 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.

56. V danom prípade správca dane vychádzal z podmienok určených zákonom pre priznanie odpočtu DPH. Povinnosťou sťažovateľa bolo preukázať reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia, čo však sťažovateľ v rámci rozsiahleho dokazovania nespĺnila a hodnoverným spôsobom nepreukázala. V preskúmvanej veci žalobca svoje dôkazné bremeno neunesol a pochybnosť správcu dane o realizácii vyúčtovaného plnenia nevyvrátil.

57. Podľa názoru kasačného súdu sa správny súd dostatočným spôsobom vysporiadal s relevantnými námietkami sťažovateľa. V konaní žalovaného, ako aj správcu dane súd nezistil také pochybenia, ktoré by mali za následok nezákonnosť vydaných rozhodnutí.

58. Na základe uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná, krajský súd rozhodol na základe správneho právneho posúdenia veci. Správny súd rozhodoval na základe stavu, ktorý bol v čase právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy v súlade s ustanovením § 135 ods. 1 SSP. Najvyšší súd zároveň nezistil, že by správny súd nesprávnym procesným postupom znemožnil sťažovateľovi, aby uskutočnili jemu patriace procesné práva, a preto sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP zamietol ako nedôvodnú.

59. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol krajský súd podľa § 467 ods. 1 v spojitosti s ust. § 167 ods. 1 SSP a neúspešnému sťažovateľovi nepriznal právo na náhradu trov konania. Žalovanému takéto právo zo zákona nevzniká.

60. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.