

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/23/2019
Identifikačné číslo spisu: 6018200438
Dátum vydania rozhodnutia: 20. apríla 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:6018200438.3

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a z členiek senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa) a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD., v právnej veci žalobcu: Brock Metals, s.r.o., Heydukova 1, Bratislava, IČO: 35 800 011, právne zastúpený: URBAN STEINECKER GAŠPEREC BOŠANSKÝ, s.r.o., advokátska kancelária, so sídlom Havlíčkova 16, Bratislava, IČO: 47 244 895, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100933013/2018 zo dňa 11. mája 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 23S/78/2018-149 zo dňa 14. novembra 2018, takto

r o z h o d o l :

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.
- II. Účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

O d ô v o d n e n i e

I.
Pribeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Banská Bystrica (ďalej aj ako „správca dane“) vykonal v období od 10. decembra 2014 do 21. augusta 2017 u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie september 2014. O výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený Protokol č. 101762719/2017 zo dňa 15. augusta 2017 a bol žalobcovi doručený spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole dňa 21. augusta 2017.

2. Správca dane následne vo vyrubovacom konaní vydal rozhodnutie č. 102198603/2017 zo dňa 17. októbra 2017, ktorým určil žalobcovi rozdiel v sume 370.980,19 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie september 2014, nepriznal nadmerný odpočet v sume 90.805,08 € a vyrubil daň v sume 280.175,11 €. Rozhodnutie bolo vzhľadom na závery obsiahnuté v protokole založené na nepreukázaní tvrdeného dodania tovaru od dodávateľa DA-Trading s.r.o.

3. Správca dane v rozhodnutí poukázal na to, že vykonal preverovanie v dvoch dodávateľských reťazcoch žalobcu:

· reťazec: VOLSK, s. r. o., Mliekarenská 8, 821 09 Bratislava, IČO: 47 239 093 (ďalej len „VOLSK, s. r. o.“) › SENTOX, s. r. o., Bojnická 10, 831 04 Bratislava, IČO: 46 225 251 (ďalej len „SENTOX, s. r. o.“) › Fadim, s. r. o., Tomášikova 30, 821 01 Bratislava, IČO: 46 895 329 (ďalej len „Fadim, s. r. o.“) › DA-Trading, s. r. o. Panónska cesta 34, 851 04 Bratislava, IČO: 45 722 145 (ďalej len „DA-Trading, s. r. o.“);

· reťazec: 4MGROUP, s. r. o., Račianska 66, 821 03 Bratislava - Nové Mesto, IČO: 36 803 286 (ďalej len „4MGROUP, s. r. o.“) › LPM CONSULTING, s. r. o., Betliarska 22, 851 07 Bratislava, IČO: 45 269 823 (ďalej len „LPM CONSULTING, s. r. o.“) › KCRK Company, s. r. o., Betliarska 22, 851 07 Bratislava, IČO: 46 310 282 (ďalej len „KCRK Company, s. r. o.“) › DA-Trading, s. r. o.

4. Správca dane uviedol, že žalobca je dcérskou spoločnosťou rakúskej spoločnosti Brock Metals Holding Austria GmbH, Millenium Tower, 21st Floor, Handelskai 94-96. Hlavným odberateľom výrobkov je U.S. Steel Košice, s. r. o., Vstupný areál U.S. Steel, 044 54 Košice, IČO: 36 199 9222 (ďalej aj ako „U.S. Steel Košice“) a materská spoločnosť v Rakúsku. V kontrolovanom zdaňovacom období žalobca nakupoval zinok vo forme ingotov, ktoré spracovával na zinkové zliatiny v prenajatých výrobných priestoroch U.S. Steel Košice. Správca dane poukázal na rozsiahle dokazovanie, ktoré bolo vykonané s tým, že spoľahlivo spochybnil, že sa s deklaroványm tovarom reálne obchodovalo v obchodných reťazcoch. Preverovaním v rámci tuzemských spoločností v reťazci sa podľa neho preukázalo len deklarovanie formálnymi faktúrami a zmluvami. Dodávateľské spoločnosti nemali zamestnancov, sklady, stroje a dopravné prostriedky. Personálne prepojenie spoločností rovnakými konateľmi potvrdilo pochybnosti správcu dane. Správca dane vyslovil záver, že pohyb tovaru v reťazci tuzemských spoločností sa uskutočnil len fakturačne, s cieľom uplatniť právo na odpočítanie dane z prijatých faktúr jednotlivými platiteľmi v reťazci dodávateľov a uplatňovať si takýmto spôsobom vzniknuté nadmerné odpočty.

5. Podľa správcu dane prvé spoločnosti v reťazci VOLSK, s. r. o. a 4MGROUP, s. r. o. pravdepodobne tovar nenadobudli legálnou cestou, resp. nenadobudli vôbec. Konanie všetkých spoločností v popísaných reťazcoch bolo vedome dohodnuté a viedlo k vytvoreniu umelej schémy buď z dôvodu legalizácie tovaru nadobudnutého neznámym spôsobom, alebo umelá schéma bola vytvorená z dôvodu získania daňovej výhody. Realnosť nákupov, ani realnosť celej činnosti týchto spoločností, nebolo možné preveriť z dôvodu nemožnosti skontaktovať sa s konateľkou oboch spoločností - Ewa Krystyna Szczyrba, Ul. Świetego Jana Sarkandra 18, Cieszyn 434 00 Poľsko.

6. Uvedené spoločnosti deklarovali prijaté zdaniteľné obchody (nákup) s úhradou v hotovosti, preto podľa správcu dane mali pravdepodobne záujem legalizovať nákup a predaj preverovaného, nelegálne zaobstaraného tovaru - zinku, alebo mali záujem vedome, v spolupráci s ostatnými zapojenými spoločnosťami, umelo fakturačne upraviť dodanie tovaru cez reťazec spoločnosti, pričom dodávky boli realizované od poľského výrobcu priamo ku žalobcovi.

7. Daňové subjekty LPM Consulting, s. r. o., SENTOX, s. r. o., Fadim, s. r. o., KCRK Company, s. r. o., DA-Trading, s. r. o., VOLSK, s. r. o. a 4MGROUP, s. r. o., podľa správcu dane preukázateľne plnili funkciu účelovo vytvorenej spoločnosti - nárazníka a fakturanta pre iné spoločnosti a činnosť uvedených spoločností nie je možné považovať za hospodársku činnosť. Neboli splnené objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovarov platiteľom dane a hospodárska činnosť. Žalobca neprijal opatrenia, ktoré je možné od neho dôvodne požadovať na zabezpečenie skutočnosti, aby sa nezúčastňoval plnení poznačených podvodom.

8. V zmysle § 45 ods. 2 písm. e) zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“), výzvou č. 20730717/2015 zo dňa 26. augusta 2015 bol daňový subjekt vyzvaný na predloženie dôkazov preukazujúcich dodanie zinku od deklarovaneho dodávateľa a bol aj vyzvaný na vyjadrenie sa a podanie vysvetlenia k obchodom s

deklarovaným dodávateľom, k duplicitne dodacích listov, k preprave, ku konkrétnym množstvám tovaru, k podmienkam dodania tovaru a podobne. Daňový subjekt bol zároveň upovedomovaný o tom, že budú vypočutí svedkovia. V prípade ústneho pojednávania so svedkom J. V. V. a J. V. K. právo zúčastniť sa výsluchu nevyužil, toto právo využil pri výsluchu svedkov J. B. a J. V. B..

9. Daňová kontrola bola prerušená z dôvodu zaslania žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií, a to v čase od 10. septembra 2015 do 29. júla 2016 a od 22. septembra 2016 do 07. augusta 2017, oznámenia o zistených skutočnostiach boli zaslané následne po zaslaní oznámenia o pokračovaní v daňovej kontrole. Po doručení odpovedí na dožiadania bol daňový subjekt oboznámený so zisteniami a úkonmi, a to Oznámením č. 103699573/2016 zo dňa 10. augusta 2016 a č. 101718943/2017 zo dňa 8. augusta 2017.

10. Bolo preukázané, že zinok, dodaný pre žalobcu, nemohol byť dodaný v reťazci spoločností na základe uvedených dodávateľských faktúr. Kontrolovaný daňový subjekt - žalobca neuniesol dôkazné bremeno, pretože nepreukázal jednoznačným a vierohodným spôsobom, že skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane, uvedené v daňovom priznaní, sú úplné a správne. Žalobca nepreukázal, že tovar bol dodaný v reťazci spoločností na základe uvedených dodávateľských faktúr. Žalobca nepredložil dôkazy, ktoré by dodanie tovaru a tiež obchodu so zinkom v reťazci vyššie uvedených spoločností preukázali, čo do priebehu a výsledku, a preto právo na odpočítanie dane nemôže byť uznané.

11. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100933013/2018 zo dňa 11. mája 2018 tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

12. Žalovaný k odvolacím námietkam ohľadne úhrady kúpnej ceny uviedol, že bankový výpis so záznamom o úhrade protihodnoty za dodanie tovaru alebo služby sa považuje za podporný dôkaz o realizácii zdaniteľného obchodu, ktorý ale nepreukazuje skutočné dodanie tovaru alebo služby tak, ako je uvedené vo faktúre. Bolo podľa neho preukázané, že preverované zdaniteľné obchody preukazujú znaky reťazovej transakcie, kde prvotný nákup je v inom členskom štáte.

13. Spoločnosti: Fadim, s. r. o., KCRK Company, s. r. o., SENTOX, s. r. o. (premenovaná na SEMURAS - LEITNER, s. r. o.) a LPM Consulting, s. r. o., zapojené do reťazcov s obchodovaním so zinkom, po vykonaných zmenách konateľov na jedného konateľa S. P. G. A. (občan Spolkovej republiky Nemecko, ktorý nemá na území SR miesto pobytu), so správcom dane nekomunikovali a boli nekontaktné. Bývalí konatelia nevedeli uviesť mená osôb, s ktorými jednali, nevedeli uviesť, od koho tovar nakupovali, kde bolo miesto nakládky a vykládky, prepravy mal zabezpečiť vždy ich dodávateľ. Uvedené bolo vyhodnotené tak, že obchodné transakcie nemali ekonomické opodstatnenie. Spoločnosti VOLSK, s. r. o. a 4MGROUP, s. r. o., ktoré boli na začiatku oboch reťazcov, so správcom dane nekomunikovali a boli nekontaktné. Ich konateľka bola nezastihnuteľná a so správcom dane nekomunikovala. Z uvedeného dôvodu zaplatenie protihodnoty za tovar, ktorý mal byť daňovému subjektu dodaný, správca dane nepovažoval za dôkaz o reálnom dodaní tovaru deklarovaným dodávateľom tak, ako bolo uvedené na faktúrach.

14. Podľa žalovaného správca dane netvrdil, že tovar neexistoval, ale v daňovej kontrole zistil a mal pochybnosti o deklarovanom dodávateľovi DA-Trading, s. r. o., ktorý preukazoval nákup zinku len listinnými dokladmi, pričom preverovaním správca dane sa nepreukázalo, že táto spoločnosť zinok reálne nadobudla (nakúpila) a tento tovar následne reálne dodala daňovému subjektu. Správca dane z dôvodu zistenia reálneho výkonu podnikateľskej činnosti daňového subjektu, preveril aj jeho hlavných odberateľov formou žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií. Vyhodnotil potvrdenie nákupu spracovaného zinku zahraničnými odberateľmi len ako dôkaz o tom, že spracovanie zinku daňovým subjektom je reálne vykonávanou ekonomickou činnosťou.

15. K nesprávnemu vyhodnoteniu výpovede svedka J. V. V., bývalého konateľa spoločnosti DA-Trading, s. r. o., žalovaný odkázal na obsah tejto výpovede a uviedol, že v samotnej výpovedi svedka boli rozpory, keď sa vyjadril, že zinok bol dodávaný spoločnosťou Fadim, s. r. o., na základe osobných kontaktov s V. F., konateľom spoločnosti Fadim, s. r. o., pričom V. F., konateľ spoločnosti

Fadim, s. r. o., vo svojej výpovedi uviedol, že J. V. V. nikdy nevidel a ani sa s ním nestretol. Preverovaním sa vierohodnosť tvrdení J. V. V. nepreukázala a nepotvrdila, čím nebolo preukázané reálne dodanie zinku pre žalobcu. Žalovaný zároveň poukázal na konanie J. V. V., ktorý previedol spoločnosť DA-Trading, s. r. o., na spoločnosť SIAM FOOD, s. r. o., krátko po tom, ako správca dane začal preverovať obchod so zinkom. Takéto konanie označil žalovaný za účelové, ktorého cieľom bolo previesť spoločnosť na nekontaktnú osobu a zmarit' tak konanie správcu dane, keďže sa stala nekontaktnou aj spoločnosť DA-Trading, s. r. o.

16. Žalovaný ďalej poukázal na výpoveď V. F., konateľa spoločnosti Fadim, s. r. o., ktorý svojou výpoveďou nepotvrdil a nepreukázal žiadnymi dokladmi, že spoločnosť Fadim, s. r. o., reálne dodala predmetný zinok spoločnosti DA-Trading, s. r. o.

17. Ing. Milan Kocúrik, konateľ spoločnosti KCRK Company, s. r. o., sa formálne vyjadril k preverovaným nákupom, avšak svoje tvrdenia nepodložil žiadnymi dokladmi a dôkazmi, ktoré by preukazovali reálne dodanie zinku. Podľa vyjadrenia tohto svedka všetky doklady boli odovzdané novému konateľovi spoločnosti S. P. G. A., čo podľa žalovaného nasvedčovalo účelovému konaniu bývalého konateľa previesť spoločnosť na nekontaktnú osobu s cieľom zmarit' ďalšie konanie správcu dane.

18. Výpovede konateľov popisovali proces a organizáciu obchodov, avšak ich výpovede nepreukazovali reálny priebeh deklarovaných obchodov. Konatelia nevedeli uviesť konkrétne informácie o deklarovaných zdaniteľných obchodoch, resp. uvádzali rozporné údaje týkajúce sa pôvodu tovarov, dodávateľov, kontraktov, prepravy zinku, kde konatelia spoločnosti na jednotlivých stupňoch reťazca uvádzali, že prepravu tovaru nezabezpečovali, vždy prepravu mal zabezpečiť ich priamy dodávateľ, ktorý tvrdil, že prepravu zabezpečil jeho dodávateľ na predchádzajúcom stupni. Doklady, ktoré by preukazovali reálne dodanie zinku v reťazcoch spoločností, boli v krátkom čase po deklarovaných dodaniach a krátko po tom, ako správca dane začal preverovať predmetné dodania zinku, odovzdané novému konateľovi spoločnosti S. P. G. A., ktorý bol nekontaktný.

19. K odvolacej námietke žalobcu o tom, že výsledok daňovej kontroly bol vopred určený, žalovaný uviedol, že správca dane, v rozsahu nevyhnutne potrebnom na dosiahnutie účelu daňovej kontroly, preveroval doklady predložené daňovým subjektom z hľadiska ich hodnovernosti, úplnosti, správnosti a preukázateľnosti, za účelom overenia splnenia zákonných podmienok stanovených pre uplatnenie práva na odpočítanie DPH v kontrolovanom zdaňovacom období. Z prvotných zistení správcu dane vyplynula potreba ďalšieho preverovania u spoločností, ktoré boli zapojené do reťazcov s obchodovaním so zinkom, sprostredkovateľov a objednávateľov prepráv, vypočutie svedkov v tuzemsku a v iných štátoch EÚ, pretože správca dane považoval za potrebné získať čo najviac dôkazov potrebných pre správne posúdenie uplatneného odpočítania dane, ktoré daňový subjekt deklaroval faktúrami vyhotovenými spoločnosťou DA-Trading, s. r. o., ako dodávateľom zinku. Správca dane postupoval v súlade s Daňovým poriadkom a v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom.

20. K odvolacím námietkam o prerušení daňovej kontroly žalovaný poukázal na to, že prvá žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií bola zaslaná na preverenie prepravy zinku poľským prepravcom, ďalšie spoločnosti zúčastnené v reťazcoch s obchodom so zinkom boli preverované až následne. Z prijatých odpovedí na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií a z nových skutočností v nich uvedených, týkajúcich sa najmä neutralizácie dokladov CMR u prepravcov, vyplynula potreba ďalšieho preverovania správcu dane u sprostredkovateľov, aj objednávateľov prepráv, ktorými boli české spoločnosti. Ďalšie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií boli zaslané v súvislosti so žiadosťou o vypočutie svedka - konateľky spoločnosti VOLSK, s. r. o. a spoločnosti 4MGROUP, s. r. o., ktorá je občiankou Poľskej republiky. Ďalšie dožiadania sa týkali preverenia vykonanej prepravy tuzemským prepravcom a poskytnutia údajov z mýtného systému. Žalovaný poukázal na ustanovenie § 61 ods. 1, 4, 5 Daňového poriadku a na závery v rozhodnutí Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/24/2012 zo dňa 13. novembra 2012, týkajúce sa prípustnosti prerušenia daňovej kontroly. Taktiež poukázal na to, že pri žiadostiach o medzinárodnú výmenu informácií správca dane postupoval aj v súlade s nariadením Rady EÚ č. 904/2010.

21. K odvolacím námietkam o preukázaní reálnosti dodania tovaru žalovaný uviedol, že bolo preukázané, že daňový subjekt mal nakupovať zinok od deklarovaného dodávateľa cez sieť spoločností, ktoré sú nekontaktné, nespolupracujú so správcom dane, alebo uskutočnenie obchodov nepreukázali. V reťazci obchodných spoločností dochádzalo k formálnemu vystavovaniu a odovzdávaniu dokladov, pričom rozsiahlym preverovaním správcu dane sa nepreukázalo, že jednotlivé spoločnosti s tovarom reálne fyzicky disponovali, preto týmto dodávateľským spoločnostiam z deklarovaných obchodov nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 Zákona o DPH. Spoločnosť DA-Trading, s. r. o., nemala právo nakladať s tovarom ako vlastník, preto nebolo preukázané, že tejto spoločnosti pri deklarovanom dodaní zinku vznikla daňová povinnosť v zmysle ustanovenia § 19 ods. 1 Zákona o DPH. Bolo zistené, že zinok pochádzal od výrobcov z Poľska a nebol dodávaný v reťazci dodávateľov, pričom jednotlivé dodávky boli v tuzemsku vyložené iba raz, a to u daňového subjektu.

22. Dodávky zinku pre daňový subjekt, ku ktorým boli vystavované doklady CMR, na ktorých je ako dodávateľ uvedená spoločnosť SENTOX, s. r. o., resp. LPM CONSULTING, s. r. o. a ako miesto nakládky je uvedené Bratislava, sa neuskutočnili.

23. Žalovaný ďalej poukázal na to, že J. V. V., ako konateľ spoločnosti DA-Trading, s. r. o., sa dostavil na ústne pojednávania dňa 12.02.2015 a 17.02.2015, avšak po prvotných dožiadaniach na preverenie dodania zinku touto spoločnosťou pre daňový subjekt, došlo k zmenám v tejto spoločnosti. Novým konateľom sa od 27.05.2015 stal P. M., bytom Č. XXXX a od 25.08.2015 bola spoločnosť zrušená z dôvodu jej zlúčenia so spoločnosťou SIAM FOOD, s. r. o., pričom ďalšie nástupnícke spoločnosti boli zrušené a posledná bola ex offio vymazaná z obchodného registra. Ku všetkým prevodom spoločností došlo krátko po deklarovanom dodaní zinku a krátko po tom, ako správca dane začal preverovať dodanie zinku, čo nasvedčuje účelovému konaniu konateľa spoločnosti DA-Trading, s. r. o., ako aj konateľov nástupníckych spoločností, ktorého cieľom bolo zmarenie ďalšieho preverovania vo veci deklarovaného dodania zinku. Po zmenách tejto spoločnosti sa spoločnosť stala nekontaktnou.

24. K námietkam ohľadne dodržania primeranej opatrnosti v obchodnom styku so spoločnosťou DA-Trading, s. r. o., žalovaný uviedol, že je vecou daňového subjektu, ako aj či preverí dôveryhodnosť svojich obchodných partnerov. Jeho postup by mal byť ale taký, aby v akomkoľvek prípade, v každej situácii, mal dostatočné podklady pre to, aby riadne preukázal existenciu, resp. vznik nárokov a povinností. Daňový subjekt uviedol, že pri nadviazaní kontaktu s deklarovaným dodávateľom DA-Trading, s. r. o., bolo uskutočnené osobné stretnutie s konateľom spoločnosti J. V. V. a v ďalšom období už komunikácia prebiehala e-mailom a telefonicky. Taktiež uviedol, že žiadne referencie ohľadom DA-Trading, s. r. o., nezisťoval, dodávateľ si preveril zadávaním postupne sa zvyšujúcich objednávok na SHG zinok, ktoré dodávateľ dokázal bez problémov plniť. Z uvedeného podľa žalovaného vyplývalo, že svojho dodávateľa si daňový subjekt dostatočne nepreveril a nepostupoval s dostatočnou obozretnosťou. V tejto súvislosti poukázal aj na závery Najvyššieho súdu SR v rozhodnutí sp. zn. 5Sžf/97/2009.

25. Vo vzťahu k odvolacím námietkam, že žalobca nemohol vedieť o tom, že dodávka zinku mohla byť na predchádzajúcom stupni poznačená podvodom, pretože kúpna cena nebola v danom období neobvyklá, žalovaný uviedol, že cena zinku sa podľa verejne dostupných informácií odvíja od cien na londýnskej burze. Daňovému subjektu pri dohadovaní ceny so spoločnosťou DA-Trading, s. r. o., bola cena známa. Je nepravdepodobné, že obchodná spoločnosť, ktorá nie je nijako známa a nie je výrobcom zinku, spracovateľom a ani svetovým obchodníkom, by vedela nakúpiť tento zinok v nižšej cene ako spoločnosť, ktorá zinok vyrába a s týmito komoditami obchoduje. Je nepravdepodobné, aby spoločnosť DA-Trading, s. r. o., zinok nakúpila od toho istého výrobcu z Poľska cez viaceré spoločnosti za cenu nižšiu, ako ho daňový subjekt nakúpil priamo od výrobcu.

26. K odvolacím námietkam ohľadom prepravy žalovaný uviedol, že preprava tovaru nebola vykonaná tak, ako ju deklaroval daňový subjekt a jeho priamy dodávateľ DA-Trading, s. r. o., predloženými dokladmi. Preverovaním u českých sprostredkovateľov prepravy (SGM Route, a.s., CZ a Deladio

Solutions, s. r. o.) prepravu vykonali poľskí prepravcovia. Podľa predložených dokladov mala byť preprava realizovaná z Poľska do Košíc k daňovému subjektu. Preprava zinku mala byť objednaná švajčiarskou spoločnosťou COMET PRO AG a pravdepodobne išlo o účelové konanie s cieľom uvedenia nepravdivých údajov do prepravných dokladov CMR. Toto vyplynulo aj z odpovede Nemeckej finančnej správy na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií. Národná diaľničná spoločnosť v odpovedi č. 8305/117785/20101/2015 zo dňa 6. júla 2015 oznámila, že trasa preverovaných vozidiel viedla z Poľska cez prechod Čirč priamo do Košíc, žiadna trasa nevedla cez Bratislavu. Podľa predložených dodacích listov a dokladov CMR z účtovníctva daňového subjektu malo byť dodanie zinku deklarované ako tuzemské dodanie, pričom ako odosielateľ je na dokladoch deklarovaná spoločnosť SENTOX, s. r. o., alebo spoločnosť LPM CONSULTING, s. r. o., a príjemcom je daňový subjekt, miesto naloženia je Bratislava a miesto vyloženia Košice.

27. Pri preverovaní prepravy zinku bolo zistené, že doklady CMR boli počas prepravy zinku zmenené, t. j. údaje o zasielateľovi tovaru i príjemcovi boli zmenené v rámci tzv. CMR neutralizácie. Informácia o nevyhnutnosti zmeny vstúpila do objednávok na prepravné služby, ktoré boli zaslané e-mailom, v ktorom sa uvádzalo, že vodič nesmie doklady CMR ukazovať a potvrdzovať a ani priložiť k faktúre. Šoféri mali kontaktovať cez telefón zamestnancov spoločnosti objednávajúcej prepravu. Neutralizácia má pritom znamenať účelovú, vopred dohodnutú zmenu pôvodných údajov v dokladoch CMR tak, aby bolo možné pôvodné doklady CMR následne použiť napríklad ako doklad k fiktívnym dodávkam. Prepravné doklady CMR predložené k preverovaným dodávkam zinku preto nebolo možné považovať za vierohodný dôkaz, pretože obsahujú nevhodné údaje a nie sú dôkazom preukazujúcim prepravu tak, ako to bolo deklarované. Predložené doklady o preprave boli posúdené podľa textu uvedeného v objednávkach k preprave, na ktorých bolo upozornenie POZOR NEUTRALIZACE!!!

28. Žalovaný vyjadril nesúhlas s odvolacou námietkou, že žiadna zo spoločností v reťazci nie je daňovému subjektu známa, a to s poukazom na to, že mal vedomosť minimálne o spoločnosti LPM CONSULTING, s. r. o. a SENTOX, s. r. o., pretože potvrdzoval prevzatie tovaru na dodacích listoch, ktoré boli predložené k daňovej kontrole, a tiež ako prílohy k preverovaným faktúram od deklarovaného dodávateľa, na ktorých bol daňový subjekt uvedený ako kupujúci a ako predávajúci bola uvedená spoločnosť LPM CONSULTING, s. r. o., resp. SENTOX, s. r. o.

29. Z vykonaných preverovaní vyplýva, že išlo o zinok, ku ktorému bolo nasimulované dodanie, a k dodaniu ktorého boli spoločnosťami v dvoch reťazcoch vyhotovované fiktívne faktúry. Týmito faktúrami bolo deklarované aj nereálne dodanie od dodávateľa švajčiarskej spoločnosti COMET PRO AG pre spoločnosť LPM CONSULTING, s. r. o., resp. pre spoločnosť SENTOX, s. r. o., ktoré mali následne dodať zinok spoločnosti KCRK COMPANY, s. r. o., resp. spoločnosti Fadim, s. r. o. a ďalším odberateľom mala byť spoločnosť DA-Trading, s. r. o., ako priamy dodávateľ, ktorý vystavil faktúry za dodávku zinku daňovému subjektu. Daňový subjekt potvrdzoval dodacie listy, kde bol uvedený ako dodávateľ LPM CONSULTING, s. r. o. alebo SENTOX, s. r. o., s ktorými na základe predložených dokladov nebol v žiadnom obchodnom vzťahu. Doklady CMR boli počas prepravy zinku zmenené. V spoločnostiach zúčastnených na deklarovanom obchode so zinkom došlo následne k zmenám, a to krátko po deklarovanom dodaní zinku a krátko po tom, ako správca dane začal preverovať dodanie zinku, čo nasvedčuje účelovému konaniu konateľov zúčastnených spoločností. Prevody spoločností zúčastnených v reťazci na spoločného konateľa S. P. G. A., nasvedčujú účelovému konaniu bývalých konateľov spoločností, previesť spoločnosti na nekontaktnú osobu, s cieľom zmariť ďalšie konanie správcu dane. Zinok nebol daňovým subjektom obstaraný v reťazci deklarovaných tuzemských dodávateľov a obchody so zinkom neboli reálne uskutočnené, ale išlo len o fakturačné obchody. V konaní nebolo preukázané, že práve spoločnosti uvedené v prvom a druhom reťazci boli skutočnými dodávateľmi zinku. Cieľom vytvorenia umelých schém zdaniteľných obchodov bolo pravdepodobne úmyselne legalizovať nelegálne získaný tovar tak, že na jednotlivých stupňoch umelých schém boli vystavené faktúry k simulovaným zdaniteľným obchodom s nelegálne nadobudnutým tovarom, ktorý bol následne spracovaný daňovým subjektom, alebo cieľom bolo vedome, v spolupráci s ostatnými zapojenými spoločnosťami, umelo fakturačne upraviť dodanie tovaru cez reťazec spoločností, pričom dodávky boli realizované od poľského výrobcu priamo k daňovému subjektu. Zúčastnené obchodné spoločnosti mali možnosť získať daňovú výhodu, ktorou

bolo odpočítanie dane z fiktívnych nákupov s úhradou v hotovosti platiteľmi na začiatku umelej schémy a uplatnenie oslobodenia od dane daňovým subjektom pri predaji spracovaného tovaru odberateľom v iných členských štátoch EÚ.

30. Podľa žalovaného daňový subjekt/žalobca neprijal opatrenia, ktoré je možné od neho dôvodne požadovať na zabezpečenie toho, aby sa nezúčastňoval plnení poznačených podvodom.

31. Žalovaný ďalej poukázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ, konkrétne na rozhodnutia C-439/04 a C-440/04. Uviedol, že nebola spochybnená samotná existencia tovaru, ale boli pochybnosti o reálnom dodaní deklarovaného tovaru. Správca dane preukázal, že daňový subjekt bol súčasťou reťazca, ktorého súčasťou boli spoločnosti, ktoré predkladali doklady, ktoré navodzovali dojem reálnych obchodných transakcií, ale v konečnom dôsledku neboli odrazom hospodárskej reality a zastierali skutočný stav. V reťazci obchodných spoločností existovalo personálne prepojenie a spoločnosti boli následne nekontaktné. Boli predkladané doklady CMR, ktoré boli neutralizované, preto ich nie je možné použiť ako vierohodný dôkaz z dôvodu, že neobsahujú hodnoverné údaje a nie sú dôkazom preukazujúcim prepravu a dodanie preverovaného tovaru tak, ako to bolo deklarované.

32. Žalovaný ďalej poukázal na dôkazné bremeno, ktoré má pri daňovej kontrole znášať daňový subjekt s tým, že správca dane nezaťažoval daňový subjekt dôkazným bremenom iných daňových subjektov, ale vykonal rozsiahle dokazovanie, zaobstaral konkrétne dôkazy, ktoré hodnotil jednotlivo, ale aj vo vzájomnej súvislosti a prioritou bola ich pravdivosť a preukazná hodnota. Skutočnosti tvrdené a deklarované daňovým subjektom neboli potvrdené, bolo na ňom, aby predložil také dôkazy, ktoré by preukazovali ním deklarované skutočnosti, pretože dôkazné bremeno je primárne na strane daňového subjektu a dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, čo v tomto prípade správca dane aj vykonal.

II.

Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

33. Správnu žalobou, podanou v zákonnej lehote, sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia správcu dane, ich zrušenia a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie. Uplatnil si zároveň aj právo na náhradu trov konania.

34. Žalobca namietal neobjektívne vyhodnotenie skutočností zistených pri daňovej kontrole správcom dane a žalovaným. Podľa žalobcu prihliadli len na skutočnosti, ktoré boli v neprospech žalobcu a nevysporiadali sa so všetkým, čo pri správe daní vyšlo najavo. Za nesprávne označil žalobca vyhodnotenie výpovedí konateľov spoločností zapojených do reťazcov dodávania tovaru, pretože títo svedkovia so správcom dane spolupracovali. Následné zmeny konateľov ako štatutárnych orgánov nemožno interpretovať ako nedôveryhodnosť osôb. Nebola preukázaná súvislosť medzi zmenou konateľov a daňovou kontrolou. Pokiaľ bolo poukazované na rozpory vo výpovediach svedkov J. V. V. a V. F., daňové orgány rozpor vo výpovediach neodstránili, iba sa účelovo priklonili k výpovedi V. F..

35. Žalobca namietal prerušenie daňovej kontroly s tým, že daňová kontrola bola prerušená dvakrát takmer na celý rok (spolu 644 dní), žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií boli zasielané bez súvislostí, v rôznom časovom slede a opakovane. Žalobca označil trvanie daňovej kontroly a dĺžku jej prerušenia za nezákonné, svojvoľné a účelové konanie daňového úradu s cieľom predĺženia celkovej prípustnej doby daňovej kontroly.

36. Podľa žalobcu dôkazy predložené počas daňovej kontroly, preukazujú všetky fázy obchodného vzťahu medzi žalobcom, dodávateľom a odberateľmi, bolo preukázané reálne dodanie tovaru priamym dodávateľom. Pri začatí spolupráce s dodávateľom postupoval v súlade s bežnou obchodnou praxou a zachoval primeranú opatrnosť - verifikoval predmet činnosti dodávateľa a preveril ďalšie rozhodujúce

skutočnosti (výpis z Obchodného registra, platnosť registrácie pre DPH, osobné stretnutie s konateľom a obchodným manažérom). Žalobca konal v dobrej viere a vykonal požadované kontrolné úkony.

37. Reálne dodanie od DA-Trading, s. r. o., bolo podľa žalobcu preukázané, každá objednávka bola žalobcovi oznámená, prebratá v jeho výrobných priestoroch a spracovaná, pričom tovar prešiel aj striktnou zdokumentovanou kontrolou. Nákup zinku bežne prebieha cez obchodníkov a žalobca preukázateľne nemohol vedieť, že dodávka na predchádzajúcom stupni mala byť poznačená podvodom. Spoločnosť DA-Trading, s. r. o., potvrdila dodanie zinku, predložila relevantné dôkazy a dodanie potvrdil aj konateľ pán V.. Správca dane jeho výpovede spochybnil preto, že došlo k zmene v osobe konateľa spoločnosti bez toho, aby preukázal príčinnú súvislosť medzi zmenou a daňovou kontrolou.

38. Existencia tovaru nebola spochybnená a ani jeho dodanie. Dodanie bolo podložené faktúrami, dodaný zinok bol spracovaný a bola preukázaná aj jeho preprava.

39. Poukázal na to, že nákupy zinku boli od spoločnosti DA-Trading, s. r. o. realizované aj v roku 2013, konkrétne v auguste. Daňová kontrola za toto zdaňovacie obdobie bola zrealizovaná od 11. novembra 2013 a skončená 05. februára 2014, kedy bol doručený Protokol bez nálezu. Žalobca preto nevedel a ani nemohol vedieť, že zinok, ktorý nakupoval od DA-Trading, s. r. o., mohol byť použitý v podvodnom reťazci.

40. Daňové orgány opreli svoje rozhodnutia o podozrenia, pochybnosti a nepriame dôkazy a nepreukázali, že by DA-Trading, s. r. o., nebola skutočným dodávateľom tovaru. V tejto súvislosti poukázal na čl. 14 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 a na rozhodnutia Súdneho dvora EÚ C-159/14, C-33/13, C-320/88, C-185/01, C-526/13 a C-73/12. Zdôraznil, že cieľom smernice bola čo najširšia definícia zdaniteľného obchodu a daňové orgány túto definíciu účelovo a svojvoľne zúžili, aby znemožnili žalobcovi odpočítať DPH na vstupe, napriek tomu, že konal opatrne a v dobrej viere.

41. V obchodnej praxi sú bežné tzv. reťazové obchody s tovarom, pričom tovar je fyzicky odovzdaný od prvého k poslednému dodávateľovi v reťazci. V reťazci je uskutočnená len jedna dodávka spojená s fyzickým pohybom tovaru (pohyblivá), ostatné dodania nesprevádza pohyb tovaru (nepohyblivá dodávka).

42. Žalobca ďalej poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/137/2013 zo dňa 27.11.2014 a na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ C-277/14 v súvislosti s dôkazným bremenom daňového subjektu pri zamietnutí odpočtu DPH z dôvodu, že plnenie zakladajúce nárok na odpočet DPH je súčasťou podvodu. Daňové orgány nedôvodne a v rozpore so zákonom rozširovali dôkazné bremeno, ktoré mal pri daňovej kontrole znášať žalobca. Svoje rozhodnutia opierajú o skutočnosti, ktoré jednotlivo, i vo vzájomnej súvislosti, nemôžu byť vyhodnotené tak, že žalobca nekonal v dobrej viere. Žalobca nemôže niesť zodpovednosť za iné subjekty. V tejto súvislosti poukázal na závery v rozhodnutí Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/108/2009.

43. Závery daňových orgánov ohľadom ceny zinku označil žalobca za laické. Je podľa neho bežné, že dodávatelia zinku sú schopní dojednať a garantovať nižšie nákupné ceny od výrobcu, ako je možné dosiahnuť v prípade nadviazania priamych obchodných vzťahov s výrobcom.

44. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe poukázal na priebeh daňovej kontroly a na obsah preskúmaných rozhodnutí. Bolo podľa neho zistené, že zinok pochádzal od výrobcov z Poľska a nebol dodávaný v reťazci dodávateľov, pričom jednotlivé dodávky boli v tuzemsku vyložené iba raz, a to u žalobcu. Preverovaním u spoločnosti DA-Trading, s. r. o., a ďalších dodávateľov na predchádzajúcich stupňoch v obchodných reťazcoch bolo preukázané, že predmetný zinok reálne nenadobudli, nedodali ho teda spoločnosti DA-Trading, s. r. o., ako priamemu deklarovanému dodávateľovi žalobcu. Spoločnosti DA-Trading, s. r. o., nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19

ods. 1 Zákona o DPH, a tým žalobcovi v zmysle § 49 ods. 1 Zákona o DPH nevzniklo právo na odpočítanie dane.

45. Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „správny súd“) svojím rozsudkom č. k. 23 S 78/2018-149 zo dňa 14. novembra 2018 (ďalej len „rozsudok správneho súdu“ alebo aj „napádaný rozsudok“) správnu žalobu žalobcu zamietol. V odôvodnení svojho rozhodnutia správny súd uviedol, že z obsahu preskúmaných rozhodnutí nevyplýva, že by daňové orgány postupovali neobjektívne, naopak vyhodnotili všetky získané dôkazy jednotlivo ako aj vo vzájomných súvislostiach, pričom závery vyvožené z vyhodnotenia dôkazov sú preskúmateľné.

46. Aj keď žalobca predložil faktúry, dodacie listy a súpisy zinku, ide len o preukázanie formálnej stránky deklarovaných obchodných transakcií. Aj keď žalobca preukazoval aj úhradu kúpnych cien za dodaný tovar prostredníctvom bankových prevodov, podľa správneho súdu sú správne závery daňových orgánov, že preukázanie úhrady kúpnej ceny je podporným dôkazom, ktorý ale nepreukazuje sám o sebe reálne dodanie tovaru.

47. Podľa správneho súdu boli správne vyhodnotené aj výpovede svedkov - konateľov obchodných spoločností zapojených do reťazcov a nebolo potrebné odstraňovať rozpory vo výpovediach J. V. V. a V. F.. Z výpovede J. V.Z. vyplynulo, že zinok mal byť dodávaný z Poľska: Huta Cynku a Huta Bukowno, spoločnosť DA-Trading, s. r. o., mala predávať zinok výlučne pre žalobcu a dodávateľov mala mať z tuzemska. Oproti tomu svedok V. F. (konateľ Fadim, s. r. o.) uviedol, že V. V. (rovnako ako ani J. B. - konateľ SENTOX, s. r. o.) osobne nepozná a nikdy sa s ním nestretol. Odstraňovanie rozporov vo výpovediach uvedených svedkov podľa správneho súdu nebolo potrebné, a to predovšetkým s ohľadom na ďalšie dôkazy (najmä dodacie listy, výsledky preverenia prepravy a podobne). Odstraňovanie rozporov by malo význam iba v tom prípade, ak by daňové orgány nemali k dispozícii ďalšie dôkazy o deklarovaných obchodných transakciách a ich závery by boli založené len na uvedených výpovediach.

48. Daňové orgány správne vyhodnotili výpovede všetkých svedkov (konateľov obchodných spoločností, ktoré boli súčasťou zistených reťazcov) a správne prihliadli aj na to, že tieto obchodné spoločnosti nemali zamestnancov a ani skladové priestory, mali len prenajaté kancelárske priestory, žiadna z nich neobstarávala prepravu a len odkazovali na to, že prepravu mal zabezpečiť predchádzajúci dodávateľ. Keďže žalobca deklaroval nadobudnutie tovaru od DA-Trading, s. r. o., správca dane sa správne zameril na preverenie toho, či tento subjekt mal oprávnenie nakladať s tovarom, ktorý mal byť predmetom prevodu. Za týmto účelom bolo potrebné preveriť aj to, či DA-Trading, s. r. o. reálne nadobudla tovar od svojich dodávateľov, tak ako to deklarovala vo svojich účtovných a daňových dokladoch. Z dôvodu potreby preverenia reálneho dodania tovaru preto správca dane pristúpil aj k prevereniu predchádzajúcich dodávateľov. Príčinná súvislosť preverovania dodania tovaru u obchodných spoločností zapojených do reťazcov s daňovou kontrolou vykonanou u žalobcu je daná tým, že správca dane preveroval, či tovar bol reálne dodaný a či mohol byť dodaný žalobcovi tak, ako to žalobca deklaroval.

49. Zmeny obchodných spoločností, rovnaké adresy sídla, osoby spoločníka prípadne konateľa a následná nekontaktnosť spoločnosti a jej konateľa, ktorému mali byť odovzdané doklady, teda aj nedostupnosť účtovných dokladov, boli podľa správneho súdu správcom dane správne vyhodnotené ako účelové, ktorými sa zmarila ďalšia možnosť správcu dane preverovať deklarované obchodné transakcie. Ku všetkým zmenám došlo v období bezprostredne nadväzujúcom na dodanie zinku a po začatí preverovania obchodných transakcií správcom dane.

50. Vo vzťahu ku spoločnostiam VOLSK, s. r. o. a 4MGROUP, s. r. o. správny súd uviedol, že bola zaslaná žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií do Poľska. Dôvodom bola nekontaktnosť týchto dvoch spoločností a nekontaktnosť ich konateľky Ewa Krystyna Szcyrba. Z odpovede poľskej daňovej správy vyplynulo, že adresa pobytu konateľky, uvedená v Obchodnom registri, bola fiktívnou adresou a ani po preverovaní na adresách pobytu evidovaných v Poľsku, na ktorých by sa mala uvedená osoba

zdržiavať, sa ju nepodarilo zastihnúť. Uvedená občianka Poľska sa stala konateľkou spoločností krátko pred kontrolovaným zdaňovacím obdobím, v ktorom mali byť zrealizované dodávky zinku, pričom obe spoločnosti mali vykonať vysoké nákupy v hotovosti na začiatku reťazcov. Pre nekontaktnosť týchto spoločností nebolo možné deklarované dodávky bližšie preveriť.

51. Podľa správneho súdu daňové orgány dodržali aj zásadu úzkej súčinnosti so žalobcom, pretože bol upovedomený o začatí daňovej kontroly, o jej prerušení a o odpadnutí dôvodov na jej prerušenie, o skutočnostiach zistených na základe dožiadaní, o výsluchoch svedkov, ktorí mali možnosť zúčastniť sa, boli zachované aj jeho procesné práva vyjadriť sa k zisteniam získaným v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, ako aj právo navrhovať dôkazy.

52. K prerušeniam daňovej kontroly správny súd uviedol, že žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej aj len „MVI“) je v zmysle Daňového poriadku a aj v zmysle judikatúry súdov akceptovaným dôvodom na prerušenie daňovej kontroly. V praxi nemožno vylúčiť prípady, že k prerušeniu daňovej kontroly môže dôjsť aj opakovane, a to preto, že nastane nový dôvod na prerušenie daňovej kontroly. Keďže z odpovedí od poľskej daňovej správy vyplynulo, že Huta Cynku ani spoločnosť ZGH Boleslaw so spoločnosťami uvedenými v obchodných reťazcoch neobchodovala, správca dane požiadal o MVI v súvislosti s informáciami, ktoré mu boli poskytnuté deklarovaným dodávateľom a žalobcom. Následne správca dane pristúpil k preverovaniu ďalších deklarovaných dodávok zinku v zistených obchodných reťazcoch, v dôsledku čoho vyvstala potreba požiadať o MVI vo vzťahu k prvým dvom obchodným spoločnostiam ako aj ku ďalším dodávateľom. Prerušenie daňovej kontroly bolo podľa správneho súdu vykonané v súlade so zákonom a správca dane žiadal o MVI v logických a aj časových súvislostiach v súlade so zásadou hospodárnosti a efektívnosti konania.

53. Vyhodnotenie nesplnenia podmienok pre odpočítanie dane bolo podľa správneho súdu daňovými orgánmi vykonané správne. Preverovaním v rámci MVI nebolo zistené, že by označení poľskí výrobcovia zinku dodali tovar niektorej zo spoločností v zistených reťazcoch obchodovania. Konateľ spoločnosti DA-Trading, s. r. o. potvrdil len formálnu stránku deklarovaných obchodov, ale reálna stránka preukázaná nebola.

54. Žalobca v správnej žalobe všeobecne namietal, že dodanie zinku deklarovaným dodávateľom bolo preukázané a že bola preukázaná aj preprava. Tieto námietky ale neoprel o žiadne konkrétne dôkazy. Žalobca nijako nespochybnil závery správcu dane, že aj vo svojom účtovníctve mal dodacie listy, na ktorých ako predávajúci bola uvedená spoločnosť SENTOX, s. r. o. alebo LPM Consulting, s. r. o., s ktorými ale nebol v priamom obchodnom vzťahu, a tieto dodacie listy potvrdzoval.

55. Za správne tiež považoval správny súd závery daňových orgánov vo vzťahu k preukázaniu prepravy. Preverovaním deklarovanej prepravy nebolo preukázané, že by bol tovar nakladaný v SR, konkrétne v Bratislave. Navyše v získaných prepravných dokladoch boli vykonané zmeny pôvodných údajov (neutralizácia). Žalobca v správnej žalobe žiadnym konkrétnym spôsobom (s odkazom na konkrétne dôkazy) nevyvracia závery daňových orgánov o nepreukázaní prepravy. Je nepochybne správna argumentácia žalobcu, že v praxi sa vyskytujú prípady reťazových obchodov s tým, že tovar sa reálne prepravuje len od prvého článku reťazca k poslednému, teda že nie je reálne vykladaný a opätovne nakladaný u jednotlivých článkov obchodného reťazca. Preukázanie obchodných transakcií medzi jednotlivými článkami reťazca, vrátane prepravy od prvého po posledný článok reťazca ale musí byť nepochybne preukázané, čo v prejednávanej veci nebolo. Taktiež aj prepravu môže potom zabezpečovať konečný dodávateľ. Tieto skutočnosti o zrealizovaní reťazového obchodu a o preprave tovaru boli v prejednávanej veci spochybnené.

56. Pokiaľ žalobca poukazoval na to, že od spoločnosti DA-Trading, s. r. o. odoberal zinok aj v roku 2013 a odpočty DPH z týchto transakcií boli akceptované, toto tvrdenie neznamena, že išlo o rovnaké obchodné prípady ako v dotknutom zdaňovacom období september 2014. Predmetom daňovej kontroly a vyrubovacieho konania bolo zdaňovacie obdobie september 2014, preto poukaz na dodávky

uskutočnené v roku 2013, navyše bez bližších konkrétnych súvislostí, sú vo vzťahu k preskúmaným rozhodnutiam nepodstatné.

57. Daňové orgány na žalobcu nepresunuli podľa správneho súdu zodpovednosť za nevybratú daň a ani ho nezaťažovali dôkazným bremenom nad rozsah daňovej kontroly. Žalobca deklaroval, že prijal tovar od deklarovaného dodávateľa, na základe čoho si uplatnil odpočítanie DPH, pričom deklaroval tuzemské dodanie tovaru. Správca dane verifikoval/preveril tvrdenia deklarované žalobcom ako daňovým subjektom a ním deklarované tvrdenia spochybnil. Pokiaľ žalobca v správnej žalobe namietal, že nevedel a ani nemohol vedieť, že zinok, ktorý nakupoval od DA-Trading, s. r. o., mohol byť použitý v podvodnom reťazci, ani táto žalobná námietka nie je podľa správneho súdu dôvodná. Správca dane preveroval žalobcom deklarované plnenia a pri tomto preverovaní získal aj informácie o tom, že išlo o simulované obchodné transakcie, ktoré boli poznačené účelovosťou. V tejto súvislosti daňové orgány prijali správny záver vo vzťahu k nedodržaniu primeranej opatrnosti zo strany žalobcu v obchodnom styku. Ak by žalobca bol dodržal primeranú opatnosť, mohol a mal vedieť, že sa zúčastňuje obchodných transakcií, ktoré sú poznačené simulovaným a účelovým konaním.

58. Správny súd pri prejednaní veci prihliadal aj na závery vyslovené Najvyšším súdom SR v rozhodnutí sp. zn. 5Sžf/66/2016 zo dňa 31.05.2018. Najvyšší súd zároveň v uvedenom rozhodnutí zdôraznil, že zákonné podmienky, po splnení ktorých vzniká platiteľovi právo na odpočítanie dane, nespočívajú len vo formálnej deklarácii, v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať aj povahu faktu, t. j. musia nesporne preukazovať skutočnosť vo všetkých jej znakoch - v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte. Zároveň správny súd poukazuje aj na závery najvyššieho súdu v tom smere, že daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužívateľná a je na mieste vyžadovať od daňového subjektu, aby už v priebehu vykonávania zdaniteľných plnení prijal opatrenia, ktoré zaistia, že sa prijatím konkrétneho plnenia nebude podieľať na daňovom podvode.

59. Pokiaľ išlo o žalobnú námietku vo vzťahu k cenám zinku, ktoré sa majú odvíjať od cien na londýnskej burze, ani túto nepovažoval správny súd za spôsobilú prelomiť závery daňových orgánov. Žalobca v správnej žalobe len tvrdí, aká je prax pri tvorbe cien zinku bez toho, aby tieto skutočnosti osvedčoval. Daňové orgány cenový aspekt uvádzali ako jeden z dôvodov, pre ktorý mal žalobca uskutočniť iné opatrenia na preverenie svojho obchodného partnera - dodávateľa. Nie je to ale jediný argument, na ktorom daňové orgány založili svoj záver o nedostatku primeranej opatrnosti v obchodnom styku.

60. Žalobca bol v konaní neúspešný, preto mu správny súd podľa § 167 ods. 1 SSP a contrario nepriznal právo na náhradu trov konania.

III.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

61. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, ktorou žiadal, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zmenil tak, že rozhodnutia žalovaného a správcu dane zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie.

62. Sťažovateľ poukázal na to, že podľa jeho názoru na základe všetkých skutočností bolo jednoznačne preukázané dodanie tovaru dodávateľom DA-Trading s.r.o. sťažovateľovi. Obchodom s DA-Trading s.r.o. predchádzala dvojkolová súťaž. Sťažovateľ nakupoval tovar s dodávkou do sídla sťažovateľa, prepravu neobjednával, ani za ňu prepravníci neplatil. Platby realizoval výhradne bezhotovostne. Dodávateľ DA-Trading s.r.o. potvrdil obchodný vzťah aj dodávky tovaru a k tomu predložil aj potrebné doklady. Konateľ p. V. podľa sťažovateľa potvrdil dodávky a aj Huta Cynku dodanie tovaru dodávateľom sťažovateľa potvrdila.

63. Sťažovateľ nesúhlasil so záverom správneho súdu o nedôveryhodnosti obchodov z dôvodu, že dodávatelia nemali zamestnancov, sklady a že došlo počas kontroly k výmene štatutárneho orgánu. Tieto závery považoval za ničím nepodložené a nemohli byť indikátorom podvodného konania.

64. Sťažovateľ tiež namietal dĺžku prerušenia daňovej kontroly, ktorú považoval za svojvoľnú a účelovú, lebo žiadosti o MVI boli zasielané bez súvislostí, v rôznom časovom slede, či opakovane.

65. Podľa sťažovateľa je úplne bežné, že pri nákupoch zinku je na dodacích listoch a prepravných dokladoch uvedená iná spoločnosť ako tá, ktorá reálne dodáva tovar daňovému subjektu. Tiež neutralizáciu dokladov sťažovateľ považuje za bežný postup na ochranu obchodného tajomstva a ide o známu obchodnú zvyklosť pri nákupoch cez sprostredkovateľa a je typická pre obchodovanie s tovarom. Správca dane podľa neho vyložil v neprospech sťažovateľa skutočnosť, že iné prepravné doklady obsahovali identifikáciu jednotlivých subjektov v rade, teda neboli neutralizované. Sťažovateľ uvádza, že ako končený odberateľ nevie s istotou posúdiť, ktoré doklady boli neutralizované a je toho názoru, že v žiadnom prípade nemožno na základe uvedených skutočností vyvodiť záver, že nebola preukázaná preprava.

66. Sťažovateľ ďalej uvádzal, že konal v dobrej viere, nevedel a ani nemohol vedieť o možnom podvode na predchádzajúcich stupňoch, že v roku 2013 po vykonanej daňovej kontrole bol obchodný partner žalobcu (spoločnosť DA-Trading, s.r.o.) vyhodnotený ako dôveryhodný a nárok na odpočet DPH z faktúr vystavených týmto dodávateľom bol žalobcovi priznaný.

67. Za podstatný nedostatok považoval skutočnosť, že správca dane a žalovaný preniesli na žalobcu dôkazné bremeno ohľadom povinností týkajúcich sa tretích osôb a odkazoval pri tom na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/137/2013, sp. zn. 5Sžf/108/2009 a rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci Stehcemp C-277/14. Uviedol, že vyčerpal svoje dôkazné možnosti o dodávke tovaru a zachovával primeranú opatrnosť, keď pred začatím spolupráce verifikoval predmet činnosti dodávateľa a taktiež preveril iné skutočnosti (výpis z obchodného registra, platnosť registrácie pre DPH, osobné stretnutie s konateľom dodávateľa, kvalita zinku, zoznamy dlžníkov). Tiež poukázal na to, že spočiatku odoberal menšie množstvá tovaru. V tejto súvislosti poukázal na to, že dôkazné bremeno je na správcovi dane, ak u iného daňového subjektu došlo k podvodu (rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2010).

68. V súvislosti s cenami zinku sťažovateľ uviedol, že zinok nakupuje cez obchodníkov úplne bežne a ten môže mať zásadne iné cenové podmienky ako jeho spotrebiteľ. Predložil porovnanie cien posudzovaných nákupov, ktoré sa podľa neho od priemeru cien líšili o +/- 1%, a preto cena podľa neho nebola neobvyklá.

69. Na záver sťažovateľ uviedol, že správca dane bez akéhokoľvek dôkazu uviedol, že sťažovateľ bol súčasťou umelej schémy, v ktorej bolo konanie všetkých subjektov dohodnuté, čo je v rozpore s dôkazmi, ktoré boli počas daňovej kontroly predložené. Poukázal na to, že skutočnosti, ako je najmä cena tovaru, neutralizácia prepravných dokladov, dodávateľ bez zamestnancov a skladových priestorov, nemôžu byť jednotlivito a ani spoločne vyhodnotené ako indikátory účasti na podvode, keďže ide o štandardné prvky obchodovania.

70. Podaním zo dňa 3. apríla 2020 sťažovateľ predložil súdu podanie označené ako Ustálená rozhodovacia prax správnych súdov ako aj svoje vyjadrenie posudzovaniu prejednávanej veci. Opakovane uviedol, že sťažovateľ si preukázateľne objednal tovar od spoločnosti DA-Trading s.r.o. a bol mu preukázateľne riadne a včas doručený, za čo preukázateľne aj zaplatil. Doručenie preukazujú prepravné doklady a výpisy z evidencie pohybu nákladnej kamiónovej dopravy, ktoré boli žalobcom predložené. Žalobca následne väčšinu tohto materiálu ďalej dodával, za tovar bolo zaplatené a aj odvedená príslušná daň.

71. Žalobca tvrdí, že nemal žiadne vedomosti o tretích subjektoch, od ktorých DA-Trading s.r.o. obstaral tovar a ani o nich žiadnu vedomosť nemohol mať, nakoľko tieto skutočnosti tvoria obchodné

tajomstvo a nebol s nim v priamom obchodnom styku. Poukázal na to, že dodávky materiálu boli potvrdené aj zisteniami z medzinárodných dožiadaní od iných správcov dane a teda existencia materiálu nebola spochybnená.

72. Ďalej uviedol, že základným východiskom rozsudku správneho súdu ako aj správnych orgánov sú závery o intrakomunitárnom dodaní tovaru z Poľska, pričom poukazuje na to, že ale absentuje argumentácia, ktorá by tento záver preukazovala. Uvádza, že materiál bol doručený do výrobnjej prevádzky sťažovateľa v Poľsku a po tom, čo si tento materiál objednal od spoločnosti DA-Trading s.r.o., ktorá mohla k zabezpečeniu materiálu využiť tretie subjekty. DA-Trading s.r.o. tak vystupoval iba ako sprostredkovateľ obchodov a na zabezpečenie materiálu využil tretie subjekty, o ktorých sťažovateľ nemohol vedieť a nevedel.

73. Tiež namietal, že správny súd nesprávne právne interpretoval čl. 14 Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „Smernica o DPH“). Pri posudzovaní práva nakladať s tovarom ako vlastník sa správny súd, ako aj daňové orgány, obmedzili na konštatovanie o nutnosti mať skladové priestory, zamestnancov a prepravné prostriedky, čo je však v rozpore so stavom judikovaným Súdny dvorom Európskej únie, podľa ktorého sa nevyžaduje, aby strana, na ktorú bol hmotný majetok prevedený, tento musela fyzicky vlastníť, resp. aby hmotný majetok bol k nej fyzicky prepravený alebo ho obdržala. Podľa žalobcu správny súd a daňové orgány vychádzali len z toho, že spoločnosť DA-Trading, s.r.o. tovar nenaskladnila vo svojom sklade, resp. nedostatky prezumovali výlučne zo spôsobu dodania tovaru externým obchodným partnerom DA-Trading, s.r.o. prostredníctvom poľskej spoločnosti Huta Cynku priamo do výrobnjej prevádzky žalobcu. Mal za to, že závery správneho súdu a daňových orgánov v tomto smere nemôžu obstáť. Spoločnosť DA-Trading, s.r.o. podmienku nakladania s tovarom splnila tým, že umožnila nakladať s tovarom tretím subjektom, ktoré dodávali tovar objednaný spoločnosťou DA-Trading, s.r.o. pre potreby žalobcu, ktoré tento tovar riadne a včas doručili a odovzdali do depozície žalobcu. V nadväznosti na uvedené zastával názor, že v prejednávanej veci bolo jeho povinnosťou preukázať, že mu bolo zo strany dodávateľa DA-Trading, s.r.o. umožnené, aby efektívne nakladal s predmetom zmluvy (tovarom), čo nepochybne preukázal. Dodanie tovaru žalobcovi a jeho následné dodanie jeho odberateľovi U.S. Steel Košice, s.r.o. spochybnené nebolo.

74. Podaním zo dňa 15. decembra 2020 dal žalobca do pozornosti kasačnému súdu najnovšiu judikatúru Súdneho dvora EÚ, okrem iného uznesenie vo veci C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020 vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft. proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, v rámci ktorého sa súdny dvor zaoberal otázkami možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane daňovníkom týkajúce sa dodania tovaru a poskytnutia služieb v prípade, ak z dôvodov na strane tretích subjektov nebolo hodnoverne preukázané dodanie tovarov spôsobom deklarovaným v preskúmaných dokladoch.

75. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalobcu súhlasil s napadnutým rozsudkom správneho súdu a s vysloveným právnym názorom sa stotožňoval.

IV.

Posúdenie kasačného súdu

76. S účinnosťou od 1. januára 2021 bola ústavným zákonom č. 422/2020 Z. z. doplnená Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 1. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prejednávaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3S a v kasačnom konaní je naďalej vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

77. Najvyšší správní soud Slovenskej republiky, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a/ SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu nie je dôvodná.

78. Predmetom konania pred kasačným súdom je rozhodnutie o podanej kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku správneho súdu, ktorým správny súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti v úvode tohto rozsudku opísaných rozhodnutí daňových orgánov vo veci nepriznania uplatneného nadmerného odpočtu DPH a určenia rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobcovi ako daňovému subjektu za zdaňovacie obdobie september 2014.

79. Kľúčovou otázkou, ku ktorej zodpovedaniu bol kasačný súd sťažovateľom vyzvaný, bolo, či sťažovateľ uniesol svoje dôkazné bremeno v daňovom konaní a preukázal splnenie podmienok pre priznanie nároku na odpočet dane podľa § 49 ods. 1 a nasl. zákona o DPH vo vzťahu k spornému dodaniu tovaru spoločnosťou DA-Trading, s. r. o. a či sú správne závery správcu dane, žalovaného ako aj správneho súdu o nevzniknutí nároku na odpočet dane z tohto dodania.

80. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku správneho súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

81. Pri riešení nastolenej otázky kasačný súd zohľadňoval aj rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Keďže odo dňa 1. augusta 2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správní súd Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov), vychádzajúc z účelu zabezpečenia kontinuity rozhodovacej činnosti, z právnej istoty a ochrany legitímnych očakávaní založených aj na ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít (§ 5 ods. 1 SSP v spojení s čl. 2 ods. 1 až 3 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov) sa kasačný súd naďalej považuje za viazaný doterajšou rozhodovacou činnosťou správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, vrátane jeho veľkého senátu.

82. Kasačný súd považuje za potrebné pripomenúť, že podmienky priznania práva na odpočet dane z tovaru daňovníkovi sú upravené v § 49 ods. 1 a nasl. zákona o DPH, ktorý má pôvod v práve Európskej únie, konkrétne v šiestej smernici Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (77/388/EHS), ktorá bola nahradená smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernica“). Pri aplikácii vnútroštátneho práva je preto nevyhnutné zohľadňovať aj výsledky rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ. V zmysle ustálenej judikatúry, vychádzajúcej z výkladu právnej úpravy je pri rozhodovaní o priznaní práva na odpočet dane potrebné skúmať a rozlišovať splnenie hmotnoprávnych a formálnych podmienok uplatnenia nároku. Hmotnoprávnymi podmienkami je preukázanie že (i) aby daňový subjekt nárokujúci si odpočet je zdaniteľnou osobou, (ii) tovar alebo služby od dodania ktorých odvodzuje právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a (iii) zdaniteľná osoba predmetné tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení (čl. 168 písm. a) Smernice, ale aj rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 28; vo veci Vikingo Fövállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater

ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24). Formálnymi podmienkami je preukázanie splnenia podmienok nároku príslušnými daňovými dokladmi.

83. V prejednávanej veci správca dane a?žalovaný spochybnením deklarovaneho dodavateľa spochybňujú preukázanie hmotnoprávnej podmienky pre priznanie odpočtu dane - statusu zdaniteľnej osoby skutočného dodavateľa. Postavenie (status) dodavateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby patrí medzi materiálne podmienky, identita dodavateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 25; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 26, 27).

84. V zmysle ustálenej judikatúry nedostatky v?naplnení formálnych podmienok nemôžu viesť k?odopretiu práva na odpočítanie dane v?prípade, ak je preukázané naplnenie hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 41; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 33; vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 38; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 29). Právo na odpočet DPH však možno odoprieť vtedy, ak porušenie formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predloženia jasného dôkazu o?tom, že hmotnoprávne podmienky boli splnené (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 42; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 36; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 31) a?splnenie materiálnych podmienok nevyplýva ani z?dokazovania vykonaného správcom dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 34, 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 38).

85. Dôsledkom možnosti ľahkej zneužitelnosti práva na odpočet DPH je zavedeniu primárneho dôkazného bremena daňovníka na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet, akceptované v národnej právnej úprave ako aj judikatúre národných súdov (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžf 10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 6 Sžfk 7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžfk 15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a?iné). Obchodné transakcie preto nepostačuje deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), ale predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktorého reálnosť v?prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9 Sžfk 1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v?Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a?rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6 Sžfk 20/2018 zo dňa 11. júna 2019, body 49 a?50, publikované v?Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a?rozhodnutí súdov pod R 6/2020).

86. Vyššie uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, bod 54). Dokazovanie v?daňovom konaní a?aj prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a?správcom dane má svoje pravidlá. „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybni vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhládavacej a

zásady prejednávanej.“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009).

87. Rovnako z ustálenej judikatúry SDEÚ vyplýva, že preukázanie hmotnoprávnej podmienky - dodanie tovaru zdaniteľnou osobou - prislúcha daňovému subjektu, ktorý si uplatňuje právo na odpočítanie DPH. V nadväznosti na to je zdaniteľná osoba povinná predložiť objektívne dôkazy o tom, že tovar bol skutočne dodaný a služby boli skutočne poskytnuté na vstupe zdaniteľnými osobami pre potreby jej vlastných plnení podliehajúcich DPH, a v súvislosti s ktorými skutočne zaplatila DPH. Tieto dôkazy môžu okrem iného zahŕňať dokumenty, ktorými disponujú dodávatelia a poskytovatelia, od ktorých zdaniteľná osoba kúpila tovar alebo služby, za ktoré zaplatila DPH (Ferimet, C-281/20, bod 39; Kemwater ProChemie, C-154/20, bod 34).

88. Pokiaľ sa týka opakovane vyhodnocovanej požiadavky primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu, jej vyžadovania je plne v súlade aj s právom Európskej únie. Daňový subjekt je povinný prijať všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne (spravodlivo) požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 52; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 54, 55; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 54). Vymedzenie takýchto opatrení, ktoré je možné spravodlivo od daňového subjektu požadovať, je individuálne a závislé od okolností konkrétneho prípadu (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 59). Ani pri tejto požiadavke však nemožno zísť až tak ďaleko, že daňovému subjektu bude de facto uložená povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré patria správcovi dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 51; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 56; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 57). Na druhej strane je potrebné dodať, že vyhodnocovanie primeranej obozretnosti sa obvykle spája s vyhodnocovaním primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu vo vzťahu k požiadavke prijímať rozumne očakávateľné opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode, kedy sa vyslovuje záver o tom, či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje na daňovom podvode (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 53, 54, 56 a 58).

89. S odkazom na vyššie uvedenú judikatúru SD EÚ kasačný súd zdôrazňuje potrebu rozlišovania medzi nepriznaním nároku pre nepreukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočet dane od nepriznania nároku na základe preukázania daňového podvodu alebo účasti daňového subjektu na ňom.

90. V prejednávanom prípade správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako je to uvedené na sťažovateľom predložených faktúrach a spochybnil postavenie dodávateľa sťažovateľa ako zdaniteľnej osoby. Tým, že správne orgány preukázali, že DA-Trading s.r.o. nemohol sťažovateľovi dodať tovar tak, ako to bolo deklarovane na faktúrach, spochybnili jednu z hmotnoprávnych podmienok - postavenie dodávateľa ako zdaniteľnej osoby. Správca dane má v tejto súvislosti právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaneho plnenia, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti, pričom v tomto smere je oprávnený preveriť aj celý reťazec dodávateľských subjektov. Bolo preto na žalobcov, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že dodávateľom tovaru bola zdaniteľná osoba, čo sa v prejednávanom prípade nestalo.

91. Vyhodnotením rozsiahlych zistení bolo správcom dane relevantným spôsobom spochybnené žalobcom deklarovane tuzemské dodanie tovaru dodávateľom DA-Trading, s.r.o. osvedčované predloženými dokladmi. Žalobca ani počas daňovej kontroly a ani vo vyrubovacom či odvolacom konaní neodstránil pochybnosti správcu dane, nepredložil vierohodné dôkazy na preukázanie svojich tvrdení, že sporné zdaniteľné obchody spočívajúce v dodaní tovaru (zinku) boli skutočne dodané

deklarovaným dodávateľom DA-Trading, s.r.o, alebo inou zdaniteľnou osobou v rámci tuzemského dodania.

92. Správca dane v rámci daňovej kontroly u žalobcu vykonal rozsiahle šetrenie celého obchodného reťazca spoločností, a to nielen vo vzťahu k deklarovanému tuzemskému dodaniu tovaru, ale prostredníctvom MVI preveroval aj pôvod tovaru, jeho prepravu a pod., pričom žalobcu nezaťažoval objasňovaním skutočností týkajúcich sa tretích subjektov (subdodávateľov jeho priameho dodávateľa). Preverovanie celého dodávateľského reťazca spoločností a rovnako tak presúvanie dôkazného bremena medzi správcou dane a daňovým subjektom v procese dokazovania v daňovom konaní automaticky neznamená, že daňový subjekt je dôkazným bremenom zaťažovaný nad zákonom prípustnú mieru a musí preukazovať skutočnosti týkajúce sa iných subjektov, na ktoré pri svojej činnosti nemá dosah. Správne orgány nepožadovali od sťažovateľa kontrolu subdodávateľov, ale preukázanie priameho dodávateľa sťažovateľa, čo je jeho zákonnou povinnosťou, a preto na neho neodôvodnene nepreniesli dôkazné bremeno tak, ako to tvrdí sťažovateľ.

93. K spochybňovaniu správnosť záverov vyplývajúca zo zistení správcu dane, kasačný súd zdôrazňuje nasledovné skutočnosti.

94. Pokiaľ žalobca namietal, že s ostatnými subjektmi zapojenými do predmetného reťazca spoločností nespolupracoval, prípadne o nich nemal vedomosť, kasačný súd poukazuje na predložené dodacie listy, na ktorých je ako odosielateľ (predávajúci) uvedená spoločnosť SENTOX, s. r. o. alebo LPM Consulting, s. r. o., ktoré nielenže nemali byť priamym dodávateľom žalobcu, ale ani priamym subdodávateľom spoločnosti DA-Trading, s.r.o., ktorým podľa predložených dokladov mali byť spoločnosti Fadim, s.r.o. a KCRK Company, s. r. o.. Z uvedeného teda vyplýva, že žalobca musel mať minimálne vo vzťahu k spoločnosti SENTOX, s.r.o. a LPM Consulting, s. r. o., vedomosť o jej zapojení do predmetných obchodov, pričom táto skutočnosť mu mala/mohla napomôcť k väčšej obozretnosti a informovanosti cestou priameho dodávateľa DA-Trading, s.r.o. k tomu, aby získal ďalšie podklady k deklarovaným obchodom, napr. dôkazy o preprave tovaru v mene DA-Trading, s.r.o. priamo pre žalobcu, kedy ani v tomto smere správcou dane vykonané dôkazy nepotvrdzujú tvrdenia žalobcu.

95. Podľa predložených dodacích listov a CMR dokladov mala byť v rámci tuzemského dodania tovaru odosielateľom tovaru spoločnosť SENTOX, s.r.o. alebo LPM Consulting, s. r. o., a príjemcom žalobca, miesto naloženia Bratislava a vyloženia Košice, avšak na základe preverovania trasy vozidiel, ktorými sa tovar mal prepravovať poľskými prepravcami, mal tovar smerovať z Poľskej republiky buď priamo do Košíc, alebo z Poľskej republiky cez Českú republiku do Košíc. Tieto zistenia opäť len spochybňujú tvrdenia žalobcu o tuzemskom dodaní tovaru dodávateľom DA-Trading, s.r.o., keďže predložené doklady nekorešponujú s preukázanou realitou. Ani žalobcom obhajovaná neutralizácia CMR dokladov nesvedčí v jeho prospech. Aj keby kasačný súd priznal racionalitu argumentov žalobcu o ochrane obchodného tajomstva v tomto smere, malo byť predovšetkým v záujme žalobcu zachovať aspoň kópie CMR dokladov bez neutralizácie práve pre potreby dokazovania v daňovom konaní, v ktorom sa žalobca dostal do dôkaznej núdze v súvislosti s preukázaním dodávateľa ako zdaniteľnej osoby. Správny súd v tejto súvislosti žalobcovi dostatočne vysvetlil, aký význam majú CMR doklady pri preukazovaní dodania tovaru z hľadiska jeho prepravy a prečo námietky žalobcu nepovažuje za dôvodné (viď bod 16 tohto rozsudku).

96. Pochybnosti správcu dane neboli odstránené ani výpoveďami bývalých konateľov zainteresovaných spoločností, ktorí neuvádzali žiadne bližšie informácie o deklarovaných obchodoch, čo vzhľadom na rozsah poskytnutých plnení a fakturovanú cenu tovaru tiež vzbudzuje pochybnosti o deklarovaných obchodoch. Okrem toho je nesporné, že žalobca v zdaňovacom období september 2014 nakupoval zinkové ingoty aj priamo od poľského výrobcu Huta Cynku, pričom vzhľadom na špecifickosť predmetného tovaru a skúsenosti žalobcu v tejto oblasti mu musel byť jasný aj pôvod tovaru deklarovaného v rámci tuzemských obchodov. Z odpovedí v rámci MVI od poľskej daňovej správy navyše vyplynulo, že Huta Cynku ani spoločnosť ZGH Boleslaw so spoločnosťami uvedenými

v obchodných reťazcoch pred dodaním tovaru sťažovateľovi neobchodovali, čo podporuje argument, že tovar nemohol byť spoločnosťou DA-Trading dodaný sťažovateľovi.

97. Na tomto mieste kasačný súd dodáva, že ani daňové orgány a ani správny súd neviazali preukazovanie nadobudnutia vlastníckeho práva a dodania tovaru na nutnosť mať skladové priestory, zamestnancov a prepravné prostriedky. Iba v tejto súvislosti správne skonštatovali, že tieto skutočnosti, rovnako aj časové súvislosti prevodu obchodných podielov v dotknutých spoločnostiach a ich následná nekontaktnosť, opäť len spochybňujú tvrdenia žalobcu o reálnosti obchodov tak, ako boli deklarované v predložených dokladoch. Je nutné v tomto smere zdôrazniť, že v rámci tuzemského dodania tovaru spoločnosťou DA-Trading, s.r.o. nebolo deklarované dodanie tovaru žalobcovi od poľského výrobcu, ale DA-Trading, s.r.o. deklaroval dodanie tovaru iba od ďalších tuzemských subdodávateľov, pričom v súvislosti s prvým v reťazci. VOLKS, s.r.o. a 4MGROUP, s. r. o. zistenia správcu dane týkajúce sa týchto dodávateľov túto skutočnosť nepotvrdili.

98. Kasačný súd zdôrazňuje, že nezodpovedá poctivému obchodnému styku, ak si dodávateľ alebo odberateľ nezabezpečí doklady potrebné aj pre prípady vzniku uplatnenia zodpovednosti za vady dodávky. Je povinnosťou každej zmluvnej strany, aby sa pri úprave obchodných vzťahov odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, pričom toto zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadom obchodného partnera ako i osoby, ktorá dodávku vykoná. Ak žalobca vstupoval do obchodného vzťahu s dodávateľom DA-Trading, s.r.o. a pre prípad následnej kontroly si nezabezpečil dostatok preukazných dôkazov, na základe ktorých by sa dalo bezpochyby potvrdiť dodanie tovaru práve deklarovaným dodávateľom, nemôže sa vzhľadom na existenciu materiálneho plnenia spoliehať na zásadu neutrality DPH a bez všetkého tvrdiť, že hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane splnil.

99. Zásadný význam pre rozhodovanie v prejednávanej veci má to, že zistenia správcu dane relevantným spôsobom spochybnili tvrdenia žalobcu o tuzemskom dodaní tovaru deklarovaným dodávateľom, pričom na základe rozsiahleho dokazovania bolo spochybnené tuzemské dodanie tovaru aj na predchádzajúcich stupňoch dodávateľského reťazca. Tuzemské dodanie tovaru dodávateľom DA-Trading, s.r.o. bolo spochybnené so záverom, že žalobca pravdepodobne nadobudol tovar priamo od poľského výrobcu Huta Cynku. To znamená, že v takom prípade by nešlo o tuzemské dodanie tovaru s daňovou povinnosťou dodávateľa, ale o intrakomunitárne nadobudnutie tovaru podľa § 11 zákona o DPH, pri ktorom by vznikla daňová povinnosť žalobcovi ako nadobúdateľovi podľa § 20 zákona o DPH.

100. Okrem uvedeného neobstojí obrana žalobcu, ktorý vzhľadom na nespochybnenie existencie plnenia s odkazom na judikatúru súdneho dvora poukazoval na to, že jeho vedomosť o prípadnom podvodnom konaní zo strany tretích subjektov mu nebola preukázaná. Z citovanej judikatúry SDEÚ jasne v tejto súvislosti vyplýva, že treba rozlišovať medzi nepriznaním nároku na základe preukázania nedostatku hmotnoprávnej podmienky práva na odpočítanie DPH a medzi nepriznaním nároku z dôvodu preukázania existencie podvodu v súvislosti s uplatnením nároku na odpočet DPH na (Ferimet, C281/20, bod 41), čo však sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spája. Hoci je potrebné sťažovateľovi prisvedčiť, že spravidla nemožno vyžadovať od zdaniteľnej osoby, ktorá si chce uplatniť svoje právo na odpočítanie DPH, aby overila, či má dodávateľ dotknutých tovarov alebo poskytovateľ dotknutých služieb postavenie zdaniteľnej osoby, neplatí to v prípade, ak je preukázanie tohto postavenia nevyhnutné na overenie, či je splnená táto hmotnoprávna požiadavka práva na odpočítanie dane (Ferimet, C281/20, bod 42; Kemwater ProChemie, C-154/20, bod 38). Skúmanie preukázania splnenia hmotnoprávnych podmienok nároku na vrátenie DPH predchádza povinnosťou daňových orgánov preukazovať, že daňový subjekt vedel alebo mal vedieť, že poskytnutie uvedených tovarov alebo služieb súvisí s podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty. Všeobecnú povinnosť preukazovať podvod zo strany správcu dane kasačný súd nespochybňuje, ale v prejednávanej veci nešlo o tento prípad, keďže sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno pri preukazovaní hmotnoprávnej podmienky na odpočet DPH, a preto už nebolo povinnosťou daňových orgánov preukazovať podvod.

101. Sťažovateľ aj po preukázaní zo strany daňových orgánov, že DA-Trading s.r.o. nemohol sťažovateľovi dodať tovar tak, ako to bolo deklarovane na faktúrach, naďalej trval na tom, že dodávateľom bola spoločnosť DA-Trading s.r.o., nepredložil správnym orgánom žiadne iné dôkazy o tom, že by ním DA-Trading s.r.o. mala byť a nepredložil ani iné dôkazy o tom, že by ňou mohla byť iná zdaniteľná osoba v tuzemsku, čo by v zmysle vyššie uvedeného mohlo postačovať na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočet DPH, aj keď formálna podmienka (faktúra) splnená nebola. Sťažovateľ však v tomto smere nevykonal žiadne kroky a dôkazné bremeno v tejto súvislosti, teda že dodávateľom bola zdaniteľná osoba, neunesol.

102. Napriek tomu však daňové orgány v prejednávanej veci, na základe rozsiahleho dokazovania preukázali a vo svojich rozhodnutiach opakovane poukazovali na to, že vzhľadom na všetky okolnosti prípadu (napr. nakupovanie tovaru priamo od výrobcu v tom istom zdaňovacom období, informácie získané z dodacích listov a pod.) žalobca mohol a mal vedieť (ak by dodržal primeranú opatrnosť), že sa zúčastňuje obchodných transakcií, ktoré sú poznačené simulovaným a účelovým konaním.

103. Pokiaľ žalobca namietal porušenie princípu právnej istoty a legitímnych očakávaní vzhľadom na skutočnosť, že v roku 2013 mu správca dane po daňovej kontrole priznal nárok na odpočet dane z faktúr vystavených dodávateľom DA-Trading, s.r.o., tak kasačný súd sa stotožňuje so záverom správneho súdu, že táto skutočnosť nevyhnutne neznamená totožnosť (obdobnosť) obchodných prípadov so zdaňovacím obdobím preverovaným v prejednávanej veci. Správny súd zároveň navyše správne poukázal, žalobca v tejto súvislosti nenamietal nič konkrétne, neuvádzal žiadne konkrétne skutočnosti, ktorými by bolo možné posúdiť a porovnať, či v roku 2013 išlo o rovnaké obchodné prípady ako v dotknutom zdaňovacom období. Navyše ani v prípade obdobných obchodných prípadov v jednotlivých zdaňovacích obdobiach nie je vylúčené, aby správca dane na základe vykonaného dokazovania prijal odlišné závery, pretože správca dane je v daňovom konaní povinný dodržiavať nielen zásadu zákonnosti a zachovávať práva daňových subjektov, ale rovnako je povinný dodržiavať zásadu objektívnej pravdy. Pokiaľ v súlade s touto zásadou získa ďalšie dôkazy a zistenia v prospech odlišného záveru v porovnaní s iným zdaňovacím obdobím, ich zohľadnenie nespôsobuje porušenie subjektívnych práv daňových subjektov. Kasačný súd v tejto súvislosti na záver konštatuje, že daňové orgány a rovnako tak aj správny súd pri vydávaní rozhodnutí vychádzali z ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, Ústavného súdu Slovenskej republiky, ako aj Súdneho dvora EÚ.

104. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k záveru, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popisali zistený skutkový stav, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotili a dôkladne sa vysporiadali aj s odvolacími námietkami žalobcu. Nezistil pochybenie ani vo vzťahu k vecne správne rozhodnutiu správneho súdu, ktorý v jeho odôvodnení reagoval na rozsah žalobných dôvodov a s ich vyhodnotením sa dostatočne vysporiadal.

IV.

Z á v e r

105. Na základe vyššie uvedeného kasačný súd zhŕňa, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľa. Rozsudok správneho súdu považuje za v postačujúcej miere odôvodnený a vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci, preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

106. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že ju žiadnemu z účastníkov nepriznal, keďže sťažovateľ nemal úspech v kasačnom konaní a u procesne úspešného žalovaného nezistil výnimočné dôvody, pre ktoré by mohol spravodlivo požadovať náhradu trov konania (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 SSP).

107. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.