

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/45/2019
Identifikačné číslo spisu: 1017200544
Dátum vydania rozhodnutia: 28.05.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:1017200544.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a z členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobca): INVESTEX GROUP, s. r. o., Mostová 2, 811 02 Bratislava, IČO: 36 034 665, zastúpený: JUDr. Jaroslav Brada, advokát, Dunajská 58, 811 08 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 1100302/1/172909/2015/1042 zo dňa 24.04.2015, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/75/2017-119 zo dňa 21. marca 2019, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/75/2017-119 zo dňa 21. marca 2019 z a m i e t a .

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

Odôvodnenie

d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej v texte rozsudku len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č. k. 6S/75/2017-119 zo dňa 21. marca 2019 podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. v znení neskorších predpisov Správny súdny poriadok (ďalej len „S. s. p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného číslo: 1100302/1/172909/2015/1042 vydaného dňa 24.04.2015 (ďalej aj len „napadnuté rozhodnutie“) v spojení s rozhodnutím správcu dane - prvostupňového orgánu verejnej správy - Daňový úrad Banská Bystrica (ďalej tiež „prvostupňový správny orgán“) číslo: 9601402/5/294774/2015/Bed zo dňa 06.02.2015 (ďalej tiež „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 42 730,16 eura na dani z pridanej hodnoty (ďalej len DPH) za zdaňovacie obdobie apríl 2012. Tiež žiadal

priznať právo na náhradu trov konania. Spolu s podaním žaloby žiadal o priznanie odkladu vykonateľnosti napadnutého rozhodnutia (odkladný účinok podanej žaloby), čomu správny súd vyhovel uznesením č. k. 6S/119/2015-47 zo dňa 26.10.2015.

2. Správny súd pri prejednávaní veci zistil, že na Krajskom súde v Bratislave prebehlo viacero súdnych konaní v skutkovo a právne obdobných veciach, týkajúcich sa vyrubenia rozdielu DPH žalobcovi za obdobie január, február, marec, jún, október a december 2012 a preto v súlade s ust. § 140 S. s. p. poukázal na tieto rozsudky (ten istý žalobca - INVESTEX GROUP, s. r. o., a totožný predmet konania - preskúmanie zákonnosti správcu dane, ktorý vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie roku 2012).

3. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že skutkovo a právne identická vec (toho istého žalobcu - INVESTEX GROUP, s. r. o. a totožného predmetu konania - preskúmanie zákonnosti správcu dane, ktorý vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobia roku 2012, a to za mesiace marec, jún a október) už boli predmetom súdneho prieskumu tunajším správnym súdom ako aj následne Najvyšším súdom Slovenskej republiky. V konaní vedenom na Krajskom súde v Bratislave pod sp. zn. 5S/121/2015 bol dňa 15.11.2016 vyhlásený rozsudok, ktorým bola zamietnutá žaloba žalobcu. Tento rozsudok bol potvrdený rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6 Sžf/41/2017 zo dňa 18.05.2018. V inom konaní na Krajskom súde v Bratislave pod sp. zn. 1S/122/2015 bol dňa 21.04.2016 vyhlásený rozsudok, ktorým bola zamietnutá žaloba žalobcu. Tento rozsudok bol potvrdený rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf/55/2016 zo dňa 21.02.2018. V konaní na Krajskom súde v Bratislave pod sp. zn. 1S/115/2015 bol dňa 13.12.2018 vyhlásený rozsudok, ktorým bola zamietnutá žaloba žalobcu. Všetky tieto konania spájajú rovnakí účastníci (žalobca a žalovaný), totožný predmet konania - preskúmanie zákonnosti správcu dane, ktorý vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za mesiace marec, jún a október roku 2012. Taktiež žaloby v týchto veciach obsahujú rovnaké právne a skutkové argumenty a rovnako sú odôvodnené aj preskúmané rozhodnutia. Jediné čiastočné rozdiely medzi týmito konaniami spočívajú v z časti iných obchodných spoločností zapojených do reťazca dodávateľov a odberateľov žalobcu pri deklarovanom obchodovaní toho istého fakturovaného tovaru - náhradné diely elektronického charakteru. Ďalším rozdielom bolo, že v danom prípade išlo o opakovanú daňovú kontrolu vykonanú na základe podnetu Finančného riaditeľstva SR (námiетка žalobcu) ako aj argumentáciu v preskúmaných rozhodnutiach o nemožnosti vykonania deklarovanej prepravy tovaru motorovým vozidlom tak, ako to preukazoval dokladmi žalobca. Preto správny súd využil ustanovenie § 140 S. s. p. pri svojom právnom odôvodnení napadnutého rozsudku a poukázal na vyššie uvedené rozhodnutia Krajského súdu v Bratislave a Najvyššieho súdu SR, s ktorými právnymi a skutkovými odôvodneniami aplikovateľnými na prejednávanú vec sa plne stotožnil.

4. Ohľadom argumentácie o preukázaní nemožnosti uskutočnenia prepravy fakturovaného tovaru deklarovaným spôsobom - vozidlom ev. č. KS 594 AZ, krajský súd konštatoval, že správca dane a žalovaný takýto záver prijali na základe riadne vykonaného dokazovania tejto skutočnosti a ich záver je logický, keďže mali dostatočne za preukázané, že daným motorovým vozidlom sa preprava fakturovaného tovaru do Čiech uskutočniť v mesiaci apríl 2012 nemohla, nakoľko vlastník tohto vozidla W. U.W., J. Q. U. správcovi dane uviedol, že nikoho so spol. žalobcu a AZ Company s. r. o., (ktorá mala podľa žalobcu prepravu uskutočniť) nepozná a žiadnu prepravu tovaru v prospech týchto spoločností v roku 2012 nevykonala. V danom období roku 2012 vozidlo zapožičal H. U., ktorý uviedol, že predmetné vozidlo nevykonalo žiadnu prepravu pre vyššie uvedené spoločnosti, bolo v nevyhovujúcom technickom stave neschopné medzinárodnej prepravy.

5. Vo vzťahu k opakovanej už raz uskutočnenej daňovej kontrole daňového subjektu zo strany správcu dane správny súd uviedol, že takúto možnosť zákon (§ 44 ods. 4 písm. c/ Daňového poriadku) pripúšťa, a to v prípade ak je daný relevantný podnet (v danom prípade zo strany Finančného riaditeľstva) a potom sa nejedná o nezákonný zásah do práv kontrolovaného daňového subjektu (žalobcu). Preto správca dane mal zákonnú možnosť predmetnú opakovanú daňovú kontrolu uskutočniť a tejto námietke nie je možné prisvedčiť.

6. Správny súd po preskúmaní veci vyhodnotil, že správne orgány sa vecou dôkladne zaoberali, pričom správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie, a nie je možné ani tvrdiť, že by vedenie daňového konania a spôsob vykonávania dokazovania boli v rozpore so zásadou spravodlivého procesu. Správne rozhodnutia obsahujú dostatok relevantných dôvodov a preto ich nemožno považovať za nepreskúmateľné. Postupom správnych orgánov taktiež nebola odňatá žalobcovi ako účastníkovi daňového konania možnosť konať pred týmito orgánmi, pričom správca dane hodnotil dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane dôsledne postupoval podľa daňového poriadku, ktorý je takou procesnou právnou normou, prostredníctvom ktorej správca dane a daňové subjekty vykonávajú úkony na dosiahnutie relatívne spoločného cieľa - správne určiť a vybrať daň v súlade s hmotnoprávnymi predpismi (daňovými zákonmi), určuje pravidlá postupu správcu dane v daňovom konaní na jednej strane a na strane druhej určuje povinnosti a priznáva práva daňovému subjektu. Je teda v tomto zmysle zárukou zákonného postupu správcu dane a ochrany práv a právom chránených záujmov daňových subjektov. Správca dane správne vyhodnotil obchodné prípady v tom smere, že obchodné spoločnosti účastné v dodávateľsko-odberateľskom reťazci spoločností si so žalobcom len prefakturovávali ten istý tovar len medzi sebou bez toho, aby ho kúpili od inej spoločnosti, alebo predali inej spoločnosti, a teda tento tovar neskončil v skutočnej spotrebe ako náhradný diel elektronického charakteru konečným odberateľom, ale tieto obchodné transakcie prebiehali len fakturačne, bez materiálnej podstaty, v rámci dokazovania sa nepreukázala skutočnosť, že dodávateľ aj fakturovaný zdaniteľný obchod skutočne dodal žalobcovi a zároveň nebolo preukázané, že žalobca deklarovaný zdaniteľný obchod reálne prijal a následne použil na účely svojej podnikateľskej činnosti. Krajský súd sa stotožnil s názorom správcu dane, že existencia tovarov je nepreukázaná, pričom išlo o medzi sebou fiktívne obchodujúce spoločnosti.

7. V danom prípade bolo podľa názoru krajského súdu potrebné, aby samotný 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. Vzhľadom na okolnosti tohto prípadu neobstojí žalobcovo jednoduché spoliehanie sa na zásadu neutrality dane z pridanej hodnoty a tvrdenie o nemožnosti ovplyvniť dodržiavanie administratívnych povinností a zákonných postupov zo strany daňových subjektov zúčastnených v obchodnom reťazci zdaniteľných plnení predchádzajúcich alebo nasledujúcich po kontrolovanom zdaniteľnom obchode. Iba existencia faktúry a ďalších dokladov sama osebe ešte neznamená, že aj došlo k dodaniu tovarov a služieb podľa nich, preukázanie dodania nevychádza len z účtovania, ale musí byť preukázané i z reálneho plnenia, ktoré musí preukázať platiteľ. V danom prípade existuje rozpor medzi deklarovaným a reálnym skutkovým stavom - nepreukázanie samotnej materiálnej existencie obchodov, ktorý mal za následok vznik legitímnych a logických pochybností zo strany správcu dane k deklarovaným obchodným transakciám. Správca dane vykonal dostatok úkonov za účelom správneho posúdenia veci a preukázal porušenie zákona o DPH. Pri výkone kontroly postupoval objektívne, bral do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu (zásada ekonomického dosahu právneho úkonu na daň), aby nedošlo k zastretým právnym úkonom, pri ktorých je síce úkon právne perfektný, ale nevyjadruje skutočný ekonomický obsah. Pre spoľahlivé zistenie skutkového stavu bral na zreteľ svoju povinnosť obstaráť si potrebné doklady a dôkazy. Krajský súd sa stotožnil so záverom žalovaného, že dôkazy a zistenia správcu dane nasvedčujú tomu, že uplatnenie odpočítania dane žalobcom za dodanie tovaru, aj napriek formálnemu dodržaniu zákonom určených podmienok (faktúra od platiteľa vyhotovená podľa § 71 zákona o DPH), viedlo k získaniu daňovej výhody a teda k zneužitiu práva.

8. Záverom správny súd uviedol, že v preskúmanom správnom konaní nezistil žiadne také procesné porušenia, ktoré by mohli spôsobiť nezákonnosť preskúmaných rozhodnutí. Prvostupňový správny orgán vykonal riadne dokazovanie, v zodpovedajúcom rozsahu, náležite zistil skutkový stav veci a žalovaný v napadnutom rozhodnutí prihliadol na všetko, čo vyšlo v konaní najavo. Napadnuté rozhodnutie obsahuje všetky zákonom požadované náležitosti a je v zodpovedajúcom rozsahu odôvodnené. Žalovaný sa v rozhodnutí vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami uvedenými v odvolaní žalobcu, podrobne rozobral predložené dôkazy ako aj skutkový stav, ktorý správne právne

vyhodnotil. S poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel krajský súd k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného, je vecne správne, neprisvedčil žalobným námietkam a preto žalobu ako nedôvodnú v súlade s § 190 S. s. p. zamietol.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

9. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/75/2017-119 zo dňa 21. marca 2019 podal sťažovateľ kasačnú sťažnosť v zákonom stanovenej lehote a to z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f/ a písm. g/ Správneho súdneho poriadku.

10. Vo vzťahu k dôkaznému bremenu sťažovateľ uviedol, že zo svedeckých výpovedí (štatutárov) zúčastnených spoločností a predložených písomných dokladov jednoznačne vyplynulo, že tovar v danom mesiaci - apríl 2012 bol dodaný a teda došlo k vzniku daňovej povinnosti. Závery správcu dane o tom, že nedošlo k dodaniu tovaru, sú preto v priamom rozpore s vykonaným dokazovaním. Tieto nezákonné závery správcu dane následne preberá aj správny súd v odôvodnení rozsudku. Daňový subjekt splnil všetky povinnosti podľa § 71 a postupoval v súlade s § 49 ods. 1 a § 19 ods. 1 Zákona o DPH. Právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť, pričom daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. V zmysle uvedeného postupoval aj kontrolovaný daňový subjekt, keď po dodaní tovaru odpočíta daň. Dodanie tovaru deklaroval a preukázal faktúrou, potvrdenými dodacími listami ako aj všetkými zákonom predpísanými dokladmi, pričom si nie je vedomý žiadneho pochybenia, tovar bol riadne dodaný a aj zaplatený. Predaj tovaru bol uskutočnený v zmysle zákona o DPH podľa § 8 ods. 1 písm. a/ medzi zdaniteľnými osobami, podľa ktorého dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, tento zákon neustanovuje inak.

11. Sťažovateľ namietal, že správca dane neuviedol ktoré konkrétne, zákonom predpísané doklady, daňový subjekt správcovi dane nepredložil. Sťažovateľ poukázal na to, že predložil správcovi dane všetky doklady a dôkazy, ktoré v zmysle platných právnych predpisov predložiť mal a mohol. Správca dane napriek uvedenému nijakým spôsobom neupresnil, ktoré doklady a dôkazy mal ešte daňový subjekt predložiť, ale naopak opätovne iba opakuje, že existencia faktúry nie je dostatočným dôkazom na preukázanie, že sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo. Pritom reálna existencia tovaru bola niekoľkonásobne preukázaná svedeckými výpoveďami. Uvedené závery správcu dane o nepreukázanie reálnej existencie tovaru sú v priamom rozpore s vykonaným dokazovaním a zistenými skutočnosťami, pričom aj z protokolu a rozhodnutia, že v rámci daňového konania boli zistené samotným správcom dane skutočnosti preukazujúce a potvrdzujúce reálnu existenciu tovaru. Správca dane si zákonné ustanovenie § 3 ods. 3 daňového poriadku, vykladá podľa vlastnej ľubovôle.

12. Správcovi dane boli v rámci súvisiacich konaní vzorky elektronických modulov predložené, čo potvrdil aj samotný pracovník správcu dane, čo správca dane v tomto daňovom konaní zámerne neuviedol a táto skutočnosť bola žalobcom prezentovaná aj pred správnym orgánom aj pred správnym súdom. Tento však tejto skutočnosti nevenoval pozornosť. Z predložených vzoriek už muselo byť zástupcom správcu dane jasné, prečo nebolo možné všetkými požadované údaje na faktúrach a dodacích listoch uvádzať. Po následnej výmene členov kontrolnej skupiny, protokol z daňovej kontroly túto skutočnosť neobsahoval, pričom aj v súčasnosti sa časť nenachádza v policajnom depozite. Podľa názoru sťažovateľa krajský súd dostatočne nepreukázal hmotnoprávnu stránku veci, pričom časť dôkazov správca dane sám zatajil, preto nemožno žalobcovi spravodlivo odmietnuť jeho tvrdenie, že dostatočne preukázal materiálnu stránku existencie tovaru.

13. Rozhodnutia správnych orgánov sa opierajú o informácie získané z trestného spisu, pričom zákonnosť dôkazov v trestnom spise bude posúdená až trestným súdom a je spochybnená zákonnosť samotného rozhodnutia správneho orgánu, pritom upozornil na skutočnosť, že na súdnom pojednávaní dňa 02.05.2018 č.k. 4Tk/5/2016 na Okresnom súde v Banskej Bystrici zamestnanci správcu dane pod prisahou potvrdili, že v priebehu vykonávanej kontroly boli predložené vzorky tovaru, dokonca jeden z nich Z.. H. M. uviedol, že si predložené vzorky tovaru odfoťil do mobilného telefónu a nespomína si, či následne fotodokumentáciu založil do administratívneho spisu. Telefón ani fotografie ku dnešnému dňu

nemá, v spise sa tieto dôkazy nenachádzajú. Čo sa týka existencie vecného plnenia a uskutočnenia zdaniteľného obchodu, sťažovateľ tvrdil, že správny súd na jednej strane sám konštatuje, že dôležitou právnou otázkou bolo posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom, avšak sám sa s touto otázkou nevysporiadal a obmedzil sa na konštatovanie, že žalobca nepredložil také dôkazné prostriedky preukazujúce skutočné naplnenie zákonných ustanovení uvedených v § 49 Zákona o DPH. Uvedené konštatovanie súdu, ktoré ma charakter právneho záveru súdu je podľa sťažovateľa arbitrárne a neprehľadné a vo svojej podstate môže predstavovať porušenie princípu zákazu denegatio justicie, ktorý je neoddeliteľnou súčasťou všeobecne uznávaných princíпов štátu. Pokiaľ súd v odôvodnení rozsudku len konštatuje nejaké zistenie bez náležitého odôvodnenia, o čo toto skutkové zistenie oprel, aké právne úvahy ho viedli k rozhodnutiu, nepreskúmal komplexne hmotné námietky, postupoval nedôsledne čím porušil právo subjektu domáhať sa zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde podľa článku 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky.

14. V celom procese daňového a súdneho konania nebolo podľa sťažovateľa preukázané získanie daňovej výhody, pričom na tomto tvrdení sú postavené rozhodnutia daňových orgánov aj správneho súdu. Čo sa týka práva k odpočítaniu dane, sťažovateľ uviedol, že správny súd poukazuje, že spoločnosti si tovar predávali medzi sebou, čo je zjavne samo o sebe dostatočné na to, aby správca neuznal právo na odpočítanie dane. Zdaniteľné obchody boli uskutočňované za účelom dosiahnutia zisku, spoločnosti predávali taký istý tovar a pokiaľ spoločnosti z vytváraného zisku odvedli štátu DPH a ostatné súvisiace dane, potom tieto spoločnosti neporušili žiadny zákon.

15. Správca dane Daňový úrad Banská Bystrica, Finančné riaditeľstvo a následne správny súd nepochopili, prečo daňový subjekt realizoval podľa nich podozrivo vyzerajúce obchody a preto bol daňový subjekt potrestaný „, dodaním“. Len preto, že daňový subjekt uskutočnil obchody so ziskom aj so spriaznenými subjektami, čo nie je nezákonné, ktoré správca dane bez opory nezákonne vyhodnotil na základe svojich domnienok, došlo takmer k likvidácii spoločnosti žalobcu. Sťažovateľ bol názoru, že súd by nemal rozhodovať na základe domnienok a dohadov správcu dane. Správca dane mal pomenovať, aké mal pochybnosti a najmä uviesť, ako ich odstrániť. Na základe uvedených skutočností sťažovateľ uviedol, aby kasačný súd rozhodnutie krajského súdu zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného zruší a vráti mu vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, aby žalovaného zaviazal na zaplatenie trov konania.

16. Žalovaný podal ku kasačnej sťažnosti vyjadrenie, pričom uviedol, že s tvrdením sťažovateľa nie je sa možné stotožniť, správca dane preukázal, že sťažovateľ zvolil formu svojho podnikania cez množstvo spoločností prepojených s jeho osobou a momentálne vytvoril stav pri ktorom zneprehľadnil toky tovarov, služieb, financií, faktúr a dokladov. Sťažovateľ, ale aj ostatné obchodné spoločnosti v reťazci predkladali listinné dôkazy, ktorými dôvodili, že k dodaniu tovaru došlo, len správca dane tuzemskými dožiadaniami a žiadosťami o vykonanie medzinárodného šetrenia zistil, že uskutočnenie zdaniteľných obchodov sa nepotvrdilo, pretože v daných obchodných transakciách nebolo preukázané, že tovar skutočne existoval. Žalovaný ako aj správca dane postupovali v súlade so základnými zásadami správy daní, keď deklarované zdaniteľné obchody na vstupe nebral do úvahy z dôvodu, že rozsiahlym dokazovaním zistil, že fakturované zdaniteľné obchody - rôzne moduly, u ktorých bolo zistené, že išlo len o makety ?? ktoré výrobca nedodal žiadnej obchodnej spoločnosti v reťazci, čiže ani sťažovateľovi, ktoré boli podľa výrobcu ním vyexpedované na skládku odpadu.

17. Ďalej poukázal na to, vo vzťahu k ostatným daňovým subjektom, vo vzťahu ku ktorým nebola vykonávaná daňová kontrola, nie je oprávnený sa vyjadrovať k zisteným skutočnostiam iných daňových subjektov v reťazci, pretože v danom prípade preskúmaval napadnuté rozhodnutie, ktoré správca dane vydal na základe daňovej kontroly, ktorá bola vykonaná u daňového subjektu a nie u citovaných spoločností v reťazci. Vo vzťahu ku kasačnej námietke dodania tovaru a k vzniku daňovej povinnosti za apríl 2012 uviedol, že v procese dokazovania sťažovateľ sám uviedol výrobcu predmetného tovaru ELVAC a ELCOM, čo však vo svojom vyjadrení spoločnosť ELVAC SK, s. r. o., ktorá zaujala odborné stanovisko k preverovanému tovaru nepotvrdila a uviedla, že preverovaný tovar spoločnosti ELVAC SK, s. r. o., respektíve skupina ELVAC nevyrábala a nebola predajcom, a neobchodovala s ním, ani jej

nebolo známe, že by niekto iný takto označené produkty dodával, to znamená, že správca dane vychádzal zo skutočností, ktoré uviedol sám sťažovateľ a ktoré sa v procese dokazovania na strane výrobcu nepotvrdili. Dodal, že správca dane nespochybnil reálnu existenciu tovaru na základe zistených skutočností ELVAC SK, s. r. o., ale v danej veci vykonal rozsiahle dokazovanie v rámci ktorého zistil objektívne skutočnosti, ktoré poukazujú na zneužitie práva tak ako to konštatoval vo svojom rozhodnutí. Žalovaný uviedol, že najvyšší súd SR opakovane judikoval, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a ustanovení § 51 ods. 1 písm. a/ Zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečne splnenie sa viaže nárok na odpočet a ich nesplnenie nie je možné odpustiť, zákon to neustanovuje ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa. Zároveň dal do pozornosti aj rozsudok najvyššieho súdu SR sp. zn. 4 Sžf/32/2012 zo dňa 27.11.2012. K námietke zatajenia vzoriek uviedol, a poukázal na napadnuté rozhodnutie na strane 25.

18. Ďalej poukázal na to, že dňa 14.05.2014 bola na Daňový úrad Banská Bystrica doručená odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, v ktorej sa uvádza, že predmetný tovar bol podľa vyjadrenia zástupcu doručený na adresu sídla spoločnosti AZ Company,s.r.o. Praha 9 - Hloubětín, u Elektry 203/8, ale šetrením u majiteľa spoločnosti ELVIA - Prospol,s.r.o., bolo zistené, že AZ Company,s.r.o. nemá a nikdy nemala na adrese u Elektry 203/8 Praha 9 - Hloubětín prenajaté nebytové priestory a nebola uzatvorená nájomná zmluva s nikým zo spoločnosti AZ Company,s.r.o.. Z uvedeného zistenia je zrejmé, že tovar, ktorý sťažovateľ deklaroval v roku 2012 ako intrakomunitárne dodanie tovaru na územie ČR a ktorý by mal byť vyložený na adrese spoločnosti AZ Company,s.r.o. Praha 9 - Hloubětín a ktorý bol následne deklarovaný ako dodanie na územie SR, nemohol byť nikdy na uvedenej adrese vyložený a skladovaný, pretože podľa českej daňovej správy, česká odberateľská spoločnosť nevlastnila a ani nemala na adrese žiadne vlastné a ani prenajaté podnikateľské priestory, v ktorých by bolo možné reálne deklarovaný tovar skladovať. Je evidentné, že ani adresa uvedená v osvedčení o dani pre zdaniteľnú osobu nezodpovedala sídlu ekonomickej činnosti a preto daňová správa bola oprávnená považovať podnik za fiktívny a vyvodiť z toho náležité daňové dôsledky. Zároveň poukázal, že zistenia správcu dane súvisiace s deklarovanou prepravou fakturovaného tovaru v prospech českej spoločnosti AZ Company,s.r.o., motorovým vozidlom Ford Tranzit nepreukázali prepravu deklarovaného tovaru na územie Českej republiky.

19. Je nesporné, že sťažovateľ neuviedol v rámci podanej kasačnej sťažnosti žiadne nové skutočnosti a nepredložil ani žiadne nové dôkazy, ktoré by preukázali prijatie fakturovaného tovaru od deklarovaného dodávateľa ako aj následné dodanie v reťazci obchodných spoločností v rámci Európskeho spoločenstva (ČR) a je evidentné z predloženého spisového materiálu nevyplýva ani skutočnosť, že by správca dane v danom prípade v rámci dokazovania preniesol dôkazné bremeno na daňový subjekt, ale práve naopak správca dane za účelom zistenia skutkového stavu vykonal rozsiahle dokazovanie, čo preukazujú ním vydané tuzemské dožiadania, medzinárodné dožiadania, zápisnice o vypočutí svedkov, o výsledku ktorých následne informoval sťažovateľa v súlade so zákonom. Zároveň žalovaný poukázal aj na rozsudky Najvyššieho súdu pod sp. zn. 3 Sžf/55/2016 a 6 Sžfk/41/2017, ktoré v prípade rozsudkov Krajských súdov bola podstata identická ako v preskúmvanej veci a to „ Postup a fakturácia tovaru v tuzemsku a následne jeho deklarovania ako intrakomunitárne dodanie rámci Európskeho spoločenstva a následne jeho deklarovanie ako dodanie späť na územie SR pri ktorých sa realnosť nepotvrdila“. Vzhľadom na uvedené navrhol, aby kasačnú sťažnosť Najvyšší súd Slovenskej republiky zamietol.

III.

Konanie na kasačnom súde

20. Najvyšší súd SR ako súd kasačný (ďalej len kasačný súd) § 438 ods. 2 S. s. p. po zistení že kasačná sťažnosť bola podaná včas účastníkom konania, ktorý bol zastúpený podľa § 440 ods. 1 S. s. p. bez nariadenia pojednávania podľa § 445 S. s. p. preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Najvyšší súd SR prejednal vec bez nariadenia pojednávania podľa § 455 S. s. p. s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia 28. mája 2020 bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke NS SR www.nsud.sk podľa § 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S. s. p..

21. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/75/2017 - 119 zo dňa 21. marca 2019, ktorým tento podľa § 190 S. s. p. zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č.11000302/1/172909/2015/1042 zo dňa 24.04.2015, ktorým Finančné riaditeľstvo podľa § 74 ods. 4 Zákona č. 563/2009 Z. z. potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica, ktorým správca dane určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2012 v sume 42.730,16 Eur a tým znížil nadmerný odpočet zo sumy 177.752,62 Eur na sumu 135.022,46 Eur.

22. Najvyšší súd z predloženého spisového materiálu krajského súdu ako aj z administratívneho spisu zistil, že Daňový úrad Banská Bystrica vykonal u platiteľa dane z pridanej hodnoty INVESTEX Group, s. r. o. Mostová 2, Bratislava a na základe oznámenia o daňovej kontrole zo dňa 15.03.2013 na základe doručeného podnetu na vykonanie daňovej kontroly tej istej dane za zdaňovacie obdobie za ktoré už bola vykonaná a to opätovne na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2012 opätovnú daňovú kontrolu. Po výsledku opakovanej daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol č. 9601402/5/3611315/2014/Bd zo dňa 24.07.2014, ktorý bol spolu s výzvou sa na vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole žalobcovi doručený, tento sa k zisteniam uvedených v protokole písomne vyjadril dňa 18.09.2014.

23. Kontrolou predložených dokladov správca dane zistil, že daňový subjekt si v kontrolovanom zdaňovacom období apríl 2012 uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty vo výške 20 % DPH 42.730,16 Eur z dodávateľských faktúr č. 20120155, 20120158 od dodávateľa Slovenská železničná dopravná spoločnosť, a. s., Mostova 2, Bratislava za nákup - náhradné diely elektrotechnického charakteru. Zároveň správca dane zistil, že žalobca deklaroval dodanie tovaru - náhradných dielov elektronického charakteru do iného členského štátu - spoločnosti AZ Company, s.r.o., u Elektry 203/8, Praha 9 - Hloubětín, Česká republika.

24. Správca dane vydal dňa 06.02.2015 rozhodnutie, ktorým určil žalobcovi rozdiel dane v sume 42.730,16 Eur za zdaňovacie obdobie apríl 2012, čím znížil nadmerný odpočet zo sumy 177.752,62 Eur na sumu 135.022,46 Eur. V dôsledku odvolania rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím, ktoré rozhodnutie správcu dane potvrdil.

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

26. 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 neodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

27. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy vo vzájomnej súvislosti, prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

28. 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) skutočností, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

29. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá aby skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

30. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosť 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.

31. Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

32. Podľa § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1 zákona o DPH, právo na odpočítanie dane z tovarov a služby vzniká platiteľovi v deň, keď vznikla daňová povinnosť, pričom daňová povinnosť vzniká dňom dodania. To znamená, že právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ.

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

34. V správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde (§ 2 ods. 1, ods. 2 S. s. p.).

35. Správne súdy v správnom súdnictve preskúmavajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom (§ 6 ods. 1 S. s. p.).

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

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

38. Podľa § 464 ods. 1 S. s. p. k kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

39. Kasačný súd uvádza, že správny súd v odôvodnení svojho rozsudku poukázal na to (bod 56 a 57

odôvodnenia rozsudku), že predmetom preskúmania pred Krajským súdom v Bratislave bola právne a skutkovo identická vec pod sp. zn. 5 S/121/2015 a taktiež 1S/122/2015, ktoré boli prejednávané pred Najvyšším súdom pod sp. zn. 6Sžfk/41/2017 a 3Sžf/55/2016, pričom krajský súd s poukazom na § 140 SSP pri svojom právnom odôvodnení poukazuje na tieto predchádzajúce rozsudky. Taktiež správny súd konštatoval aj čiastočnú rozdielnosť medzi konaniami, ktorá mala spočívať v z časti iných obchodných spoločností zapojených do reťazca dodávateľov a odberateľov žalobcu pri deklarovanom obchodovaní toho istého fakturovaného tovaru a to náhradných dielov elektronického charakteru. Rozsudkami v konaní pred Krajským súdom Bratislava pod sp. zn. 5S/121/2015 a 1S 122/2015 boli žaloby žalobcu zamietnuté, pričom rozsudok Krajského súdu v Bratislave pod č.k. 1S/122/2015 zo dňa 21.4.2016 bol potvrdený rozsudkom Najvyššieho súdu SR pod č.k. 3Sžf/55/2016 zo dňa 21.2.2018, rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 5S/121/2015 zo dňa 15.11.2016 bol preskúmaný na podklade kasačnej sťažnosti žalobcu a kasačná sťažnosť žalobcu bola rozsudkom Najvyššieho súdu SR pod č.k. 6Sžfk/41/2017 zo dňa 18.5.2018 zamietnutá ako nedôvodná.

40. Kasačný súd má za to, že rozsudok krajského súdu v predmetnej veci s poukazom aj na vyššie citované rozsudky najvyššieho súdu, je zákonný a nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku. Tieto závery spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku a preto sa s nimi kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne.

41. V súvislosti s § 464 ods. 1 S. s. p. poukazuje na skoršie rozhodnutie kasačného súdu v obdobnej veci, ktorá bola už predmetom konania pred kasačným súdom a to konanie resp. rozsudok Najvyššieho súdu SR pod sp. zn. 6 Sžfk/41/2017 zo dňa 18.05.2018 a poukazuje najmä na dodržiavanie tzv. princípu právnej istoty, ktorý je vyjadrený v článku 2 ods. 2 CSP v spojení s § 5 ods. 1 Správneho súdneho poriadku, podľa ktorého „právna istota je stav, v ktorom môže každý legitímne očakávať, že jeho spor bude rozhodnutý v súlade s ustálenou rozhodovacou praxou najvyšších súdnych autorít; ak takej rozhodovacej ustálenej praxe niet, aj stav, v ktorom každý môže očakávať, že jeho spor bude rozhodnutý spravodlivo“. Účel a funkcia Najvyššieho súdu SR sú štandardne definované, porovnateľné s Európskou tradíciou kontinentálneho práva. Nezastupiteľná úloha najvyššieho súdu je vyjadrená v zákonom stanovenej povinnosti dbať o jednotný výklad a jednotné používanie zákonov a iných všeobecne záväzných právnych predpisov vlastnou rozhodovacou činnosťou a tým, že prijíma stanoviská k zjednocovaniu výkladu zákonov a iných všeobecne záväzných právnych predpisov a zverejňuje právoplatné súdne rozhodnutia zásadného významu v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky. Vzhľadom k tomu, kasačný súd poukazuje a preberá odôvodnenie rozhodnutia Najvyššieho súdu sp. zn. 6Sžfk/41/2017 a to body 72 až 95 : 72. Kasačný súd konštatuje, že v prípade žalobcu správca dane správne vyhodnotil obchodné prípady tak, že deň plnenia nenastal, pretože v rámci dokazovania sa nepreukázala skutočnosť, že dodávateľ, ktorý je uvedený v predmetných faktúrach, aj fakturované zdaniteľné obchody skutočne dodal sťažovateľovi a zároveň nebolo preukázané, že sťažovateľ deklarované zdaniteľné obchody reálne prijal a následne použil na účely svojej podnikateľskej činnosti. 73. Podľa názoru kasačného súdu sa správne orgány vecou dôkladne zaoberali, pričom najmä správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie a nie je možné ani tvrdiť, že by vedenie daňového konania a spôsob vykonávania dokazovania boli v rozpore so zásadou spravodlivého procesu. Správne rozhodnutia obsahujú dostatok relevantných dôvodov, a preto ich nemožno považovať za nepreskúmateľné. Postupom správnych orgánov taktiež nebola odňatá sťažovateľovi ako účastníkovi daňového konania možnosť konať pred týmito orgánmi, pričom správca dane hodnotil dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. 74. Správca dane dôsledne postupoval podľa zákona o správe daní, ktorý je takou procesnou právnou normou, prostredníctvom ktorej správca dane a daňové subjekty vykonávajú úkony na dosiahnutie relatívne spoločného cieľa - správne určiť a vybrať daň v súlade s hmotnoprávnymi predpismi (daňovými zákonmi), určuje pravidlá postupu správcu dane v daňovom konaní na jednej strane a na strane druhej určuje povinnosti a priznáva práva daňovému subjektu. Je teda v tomto zmysle zárukou zákonného postupu správcu dane a ochrany práv a právom chránených záujmov daňových subjektov. 75. Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH 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. V zmysle písm. a) citovaného ustanovenia platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku, z tovaru a služieb, ktoré sú, alebo majú byť platiteľovi dodané v nadväznosti na ustanovenie § 51 citovaného zákona. 76. V uvedených prípadoch správca dane správne vyhodnotil obchodné prípady v tom smere, že takýto deň nenastal, pretože v rámci uvedených v predmetných faktúrach, aj fakturované zdaniteľné obchody skutočne dodal sťažovateľovi a zároveň nebolo preukázané, že sťažovateľ deklarované zdaniteľné obchody reálne prijal a následne použil na účely svojej podnikateľskej činnosti. 77. Kľúčovou právnou otázkou v tomto konaní bolo posúdenie miery zaťaženia sťažovateľa dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 29 ods. 8 zákona o správe daní, keď z vykonaného dokazovania v rámci celého obchodného reťazca tuzemských ako aj zahraničných spoločností vyplynula nepreukázateľnosť pôvodu obchodovaného tovaru a jeho samotná existencia. 78. Z obsahu administratívneho spisu mal kasačný súd nesporne za preukázané, že správca dane vykonal vo veci dokazovanie a šetrenie uskutočnenia deklarovaných zdaniteľných plnení v celom reťazci daňových subjektov, ktorý bol v podstate uzatvorený. 79. Žalovaný po preskúmaní spisového materiálu, skutočností zistených v daňovej kontrole a námietok odvolania dospel k záveru, že správca dane vykonal dokazovanie a šetrenie v súlade so zásadami daňového konania v súlade s § 3 daňového poriadku a vo veci vykonal dostatočné dokazovanie na zistenie sporných skutočností. 80. Jeho záver, že sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno z plnenia v súlade so zákonom o DPH, pretože nepreukázal, že deklarované zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a preto nebolo možné uznať odpočítanie dane, je podľa názoru kasačného súdu správny. 81. Kasačný súd konštatuje, že samotné preukázanie dodávok tovaru len listinnými dokladmi nemožno považovať za dôkaz, na základe ktorého si môže daňový subjekt uplatniť odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Reálne plnenie predmetu zmluvy totiž nebolo preukázané. Právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť len v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ, čo v danom prípade nebolo preukázané. 82. Sťažovateľ tým, že predložil ku kontrole faktúry CMR, evidencie DPH, ako aj iné doklady ešte nepreukázal, že mu vzniklo právo na odpočítanie dane, pričom správca dane nevychádzal len z dokladov predložených daňovým subjektom, ale vykonal dokazovanie formou dožiadaní a medzinárodných žiadostí smerujúcich k prevereniu a získaniu dôkazov o existencii fakturovaného tovaru, pretože samotná existencia faktúry vyhotovenej platiteľom dane, na ktorej je uvedená DPH, nezakladá právo na odpočítanie dane uvedenej na faktúre. 83. Vnútroštátne orgány aplikácie práva, teda aj súdy, majú v rámci svojich právomocí vždy usilovať o eurokonformný výklad vnútroštátneho práva, aby sa zabezpečila úplná účinnosť smernice a dosiahnutie jej cieľa (rozsudok Súdneho dvora EÚ Adeneler, C-212/04, 04.07.2006, Zb. s. I.-6057, bod 111) bez ohľadu na to, či ustanovenia použité pri výklade majú alebo nemajú priamy účinok. Vnútroštátne ustanovenia je potrebné vykladať eurokonformným spôsobom v súlade so smernicou v zásade až po uplynutí transpozičnej lehoty smernice (Adeneler, C-212/04, 04.07.2006, Zb. s. I.-6057, bod 115 a 116), teda pri predmetnej smernici od 01.01.2008. 84. Pre úplnosť treba uviesť, že vo svetle judikatúry Súdneho dvora EÚ treba každý jeden prípad posudzovať individuálne, s prihliadnutím na všetky jeho okolnosti, čo správne orgány v danom prípade aj urobili a dospeli k záveru, že sťažovateľ skutočne nepreukázal samotnú existenciu a dodanie tovaru a kasačný súd sa s týmto názorom stotožnil. 85. V tomto prípade treba upriamiť pozornosť aj na rozhodovacia činnosť Súdneho dvora EÚ napr. rozsudok Súdneho dvora EÚ z 21.06.2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, kde súdny dvor uviedol, že je potrebné pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/2012 (pozri najmä rozsudky Halifax zo 07.12.2010, R, C- 285/09, bod 36, ako aj z 27.10.2011 Tanoarch, C-504/10, bod 50). V tejto súvislosti Súdny dvor EÚ rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať noriem práva únie (pozri najmä rozsudok z 03.03.2005, Fini H, C-32/03, Zb. s. I. 1599, bod 32 Halifax, ako aj Kittel a Recolta Recycling, bod 54). Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne (pozri rozsudky Fini H, body 33 a 34, Kittel a Recolta Recycling, ako aj Véleclair, C-414/10, bod 32 z 29.03.2012). 86. Podľa judikatúry súdneho dvora subjekty, ktoré príjmu všetky opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia neboli poznačené podvodom, bez ohľadu na to, či ide o podvod vo vzťahu k DPH alebo iné podvody, musia

mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení bez toho, aby riskovali, že stratia svoje právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe. 87. Naopak, nie je v rozpore s právom únie požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (pozri v tomto zmysle rozsudky z 27.09.2007, *Teleos a i.*, C-409/04, Zb. s. I.-7797, body 65-68; *Netto Supermarkt*, bod 24, ako aj z 21.12.2011 *Vlaamse Oliemaatschappij*, C-499/10, bod 25). 88. Navyše v súlade s čl. 273 prvým odsekom smernice 2006/2012 členské štáty môžu uložiť aj iné povinnosti ako tie uvedené v tejto smernici, ak ich považujú za potrebné na zabezpečenie riadneho výberu DPH a na predchádzanie daňovým podvodom. 89. Súdny dvor EÚ konštatoval, 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. 90. Súdny dvor EÚ taktiež pripúšťa, že nie je v rozpore s právom únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozhodne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. 91. Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (pozri rozsudok SD EÚ v spojených veciach *Mahagében Kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11). 92. K námietkam sťažovateľa uvedeným v kasačnej sťažnosti, ktorý namietal nedostatočnosť a nezákonnosť dokazovania, ako aj nesprávnosť vyhodnotenia výsledkov dokazovania, pričom mal za to, že správca dane nad rámec zákona prenášal na neho neprimerané dôkazné bremeno, a uviedol, že vyčerpал svoje dôkazné bremeno a na podporu svojej argumentácie poukazyval aj na rozsudky NS SR, ako aj na rozsudky SD EÚ, kasačný súd konštatuje, že v uvádzaných rozsudkoch nešlo o obchod, v ktorom by bola spochybnená samotná existencia jeho predmetu, t. j. existencia tovaru a s tým spojený reálny základ deklarovaného zdaniteľného plnenia. 93. V prípade týkajúcom sa sťažovateľa bola spochybnená existencia tovaru, ktorý mal byť predmetom obchodovania. Takýto obchod, o ktorom svedčí len existencia formálnych dokladov, nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania. V takom prípade by sa dalo hovoriť o podieľaní sa na zneužití práva vyplývajúceho zo zásady neutrality dane z pridanej hodnoty všetkými zúčastnenými článkami obchodného reťazca. 94. V danom prípade je možné konštatovať, že vo veci bolo vykonané dôkladné dokazovanie, v rámci ktorého správca dane spochybnil reálnu existenciu tovaru nielen od spoločnosti ELVAC SK, s. r. o., ale vykonal rozsiahle dokazovanie v rámci ktorého zistil objektívne skutočnosti, ktoré poukazujú na zneužitie práva (umelý charakter transakcií, personálne prepojenie platiteľov dane z pridanej hodnoty, nepreukázanie ekonomickej činnosti, nepreukázanie dopravy, neznalosť technických vlastností, či parametrov integrovaných modulov, nekontaktnosť prvých a posledných platiteľov dane atď.). Ďalej bolo zistené nepriznanie nadobudnutia tovaru z územia členského štátu EÚ (Českej republiky), postúpenie pohľadávky a iné objektívne skutočnosti, ktoré viedli k záveru, že v danom prípade išlo o zneužitie práva. 95. V danom prípade pre nárok na odpočítanie DPH bolo nevyhnutné preukázať, že nejde len o formálnu deklaráciu predložených dokladov, ale že tovar (integrované moduly), ktorý je deklarovaný na faktúre, bol skutočne platiteľom aj dodaný. Podľa názoru senátu kasačného súdu správca dane ako aj žalovaný vo veci postupovali v súlade so zákonom a pri skúmaní podmienok pre sťažovateľom uplatnené odpočítanie DPH správne zistili skutkový stav veci a vec aj správne právne posúdili, keď sťažovateľovi vyrubili rozdiel DPH za príslušné zdaňovacie obdobie. Správne orgány pritom postupovali v súlade s § 29 ods. 1, 2, 4 a § 2 ods. 3, 6 zákona o správe daní.

42. Taktiež kasačný súd vo vzťahu k námietke sťažovateľa, že správca dane porušuje základné zásady daňového konania, keď poukázal na to, že zákonnosť dôkazov, z ktorých vychádzali správne orgány v tomto konaní, v trestnom konaní bude posúdená až trestným súdom, pričom sťažovateľ poukazuje aj na súdne pojednávanie zo dňa 02.05.2018 pod č. k. 4Tk/5/2016. Kasačný súd v tomto smere poukazuje na ustanovenie § 441 S. s. p. podľa ktorého v kasačnej sťažnosti nemožno uplatňovať nové skutočnosti a dôkazy, okrem skutočností a dôkazov na preukázanie prípustnosti a včasnosti podanej kasačnej sťažnosti. Žiadna takáto námietka v žalobe, poukaz na súvisiace vedené trestné konanie, ktoré by malo súvis s touto vecou, nebola uplatnená. Vzhľadom k tomu kasačný súd zastal názor, že Krajský súd v

Bratislave vo veci rozhodol správne, keď žalobu zamietol s odôvodnením, že neboli zistené žiadne také porušenia zásad daňového konania, ktoré by spôsobili nezákonnosť napadnutého rozhodnutia. Preto kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 S. s. p. ako nedôvodnú zamietol.

43. O trovách konania rozhodol Najvyšší súd SR s poukazom na § 170 písm. a/ S. s. p. v spojení s § 467 ods. 1 S. s. p. tak, že neúspešnému sťažovateľovi nárok na náhradu trov konania nepriznal.

44. 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.