

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 8Sžf/28/2016  
Identifikačné číslo spisu: 6015200675  
Dátum vydania rozhodnutia: 27.09.2018  
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:6015200675.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: REXIAS, a.s., so sídlom Příkop 6, 602 00 Brno, Česká republika, IČO: 277 41 141, zast. JUDr. Jaroslavom Bradom, advokátom so sídlom Dunajská 58, 811 08 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 1100301/1/133322/2015/14003 z 26.03.2015, č. 1100301/1/133267/2015/14003 zo dňa 26.03.2015 a č. 1100301/1/133296/2015/14003 zo dňa 26.03.2015, v konaní o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 1Scud/7/2015-41 zo dňa 11.11.2015, jednohlasne, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 1Scud/7/2015-41 zo dňa 11. novembra 2015 p o t v r d z u j e.

Účastníkom náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a.

### Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/133322/2015/14003 zo dňa 26.03.2015 ktorým žalovaný podľa § 73 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z.z.“) potvrdil dodatočný platobný výmer, Daňového úradu v Banskej Bystrici č. 9601403/5/5249985/2014/Bér zo dňa 01.12.2014 bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 57.929,33 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2012, rozhodnutím žalovaného č. 1100301/1/133267/2015/14003 zo dňa 26.03.2015 potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu v Banskej Bystrici č. 9601403/5/5249198/2014/Bér zo dňa 01.12.2014 vyrubený rozdiel dane v sume 180.657,75 Eur za zdaňovacie obdobie január 2012 a rozhodnutím č. 1100301/1/133296/2015/14003 zo dňa 26.03.2015 potvrdil dodatočný platobný výmer

Daňového úradu v Banskej Bystrici č. 9601403/5/5249725/2014/Bér zo dňa 01.12.2014, správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 182.942,75 Eur za zdaňovacie obdobie február 2012.

Rozhodnutie krajský súd odôvodnil tým, že počas daňovej kontroly bolo zistené, že žalobca dodaný tovar dodávateľom - Slovenská železničná spoločnosť, a.s. v zdaňovacom období január 2012 fakturoval odberateľovi INVESTEX GROUP, s.r.o. Naopak tovar dodaný dodávateľom INVESTEX GROUP, s.r.o., žalobca vyfakturoval v zdaňovacom období február 2012 odberateľovi Slovenská železničná dopravná spoločnosť, a.s. Tovar zakúpený podľa faktúr od spoločnosti XEPAP, spol. s r.o. v zdaňovacom období február 2012 žalobca prefakturoval odberateľovi INVESTEX GROUP, s.r.o. V súvislosti s uvedenou fakturáciou, keď v rámci uzavretého reťazca, keď odberateľmi sú tie isté obchodné spoločnosti, ako dodávatelia a tovar neopustil dokonca ani skladové priestory a okrem toho bolo zistené personálne prepojenie v osobe konateľa spoločnosti INVESTEX GROUP, s.r.o. Ing. P. A., ktorý v čase uskutočnenia deklarovaných zdaniteľných obchodov bol aj predsedom predstavenstva spoločnosti Slovenská železničná dopravná spoločnosť, a.s., a tiež v osobe Ing. S. X., ktorý bol splnomocnený zástupca kontrolovaného daňového subjektu - vedúci organizačnej zložky REXIAS, a.s. - organizačná zložka a je zapísaný aj ako zodpovedný zástupca v niektorých predmetoch podnikania v spoločnosti INVESTEX GROUP, s.r.o., a ktorá bola do mája 2012 aj zamestnávateľom Ing. X.. Spoločnosť INVESTEX GROUP, s.r.o. a Slovenská železničná dopravná spoločnosť, a.s. bola zapojená do reťazového obchodu so žalobcom, čomu nasvedčuje aj prefaktúria toho istého tovaru v mesiaci február 2012 medzi sebou bez toho, aby kúpili od inej spoločnosti alebo predali inej spoločnosti tento tovar. V danom prípade ide o typický príklad obchodného reťazenia s personálnym prepojením a tomuto nasvedčuje aj predaj deklarovaného tovaru náhradných dielov elektronického a mechanického charakteru do Českej republiky spoločnostiam a.s. COMPANYY, s.r.o. a BOHEMIA COAL SOLUTION, s.r.o., ako aj vedenie účtovníctva u žalobcu. Spoločnosť INVESTEX GROUP, s.r.o. a Slovenská železničná dopravná spoločnosť, a.s. v zdaňovacom období marec 2012, apríl 2012, máj 2012 a september 2012 deklarovali predaj tovaru - náhradných dielov elektronického a mechanického charakteru do Českej republiky, a to konkrétne spoločnostiam AZ COMPANYY, s.r.o. a BOHEMIA COAL SOLUTION, s.r.o. Žalobca v súvislosti s otázkou vedenia účtovníctva na pojednávaní dňa 14.06.2013 uviedol, že účtovníctvo vykonávala C. V., externá účtovníčka. Z predložených dokladov bolo zistené, že medzi spoločnosťou REXIAS, a.s. Brno a týka sa to aj žalobcu bola podpísaná zmluva o vedení účtovníckych služieb zo dňa 10.01.2012 so spoločnosťou INVESTEX GROUPS, a.s., ktorej je predsedom predstavenstva Ing. P. A. Ďalšie zmluvy a dokumenty o poskytovaní účtovných služieb boli uzavreté medzi žalobcom a spoločnosťou INVESTEX GROUP, s.r.o. Z vyjadrenia Ing. X. vyplynulo, že ohľadom poskytovania účtovníckych služieb išlo vždy o jednu a tú istú kanceláriu a tú istú osobu pani K., ktorá vystavovala faktúry. K pani V. sa vyjadril, že ona tiež bola na ekonomickom úseku, odovzdávala na podpis daňové priznania a pani K. vystavovala faktúry pre spoločnosť REXIAS, a.s. - organizačná zložka.

Pokiaľ žalobca v žalobe poukazoval na judikatúru Európskeho súdneho dvora v prípadoch C-354/03, C-484/03, krajský súd uviedol, že tieto rozsudky sú na súdený prípad nepoužiteľné, pretože v uvedených rozsudkoch Európskeho súdneho dvora išlo o obchodné vzťahy medzi podnikateľmi so sídlom v rôznych členských štátoch Európskej únie. V uvedených rozsudkoch nebola spochybnená existencia tovaru, sporné daňové kontroly sa týkali reálnych zdaniteľných obchodov. V tejto súvislosti krajský súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/19/2011 zo dňa 25.01.2012, v ktorom je uvedené „pokiaľ sa žalobca v daňovom konaní alebo v súdnom prieskumnom konaní odvolával na niektoré rozsudky súdneho dvora, bolo jeho dôkazným bremenom preukázať, že skutkový stav jeho daňovej transakcie má prvky niektorého z rozsudkov súdneho dvora a nielen uvádzať niektoré právne závery v týchto rozsudkoch uvedené. Pokiaľ sú jeho tvrdenia len všeobecné, nemôže na tie súd v správnom súdnictve prihliadať.“

V súvislosti s uplatnením nároku na vrátenie DPH je povinnosťou správneho orgánu zisťovať podmienky vyplývajúce z § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Aj v súvislosti s rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/37/2011 správca dane preveruje u dodávateľa tovaru kontrolou ním vedeného účtovníctva aj iné skutočnosti, ktoré potom správca dane vyhodnotí každú zvlášť a všetky vo vzájomnej súvislosti. V danom prípade v súvislosti so spomínaným ustanovením zákona správne orgány spochybnili existenciu tovaru, ktorý mal byť predmetom obchodovania.

K uneseniu dôkazného bremena žalobcom - dodanie tovaru krajský súd v rozhodnutí uviedol, že

povinnosťou daňového subjektu (žalobcu je relevantnými dôkazmi preukázať dodanie tovaru. Nepostačuje len formálne deklarovanie dodania tovaru, či služby faktúrou, ale je potrebné preukázať reálne a vecné naplnenie. Samotná faktúra nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt skutočne prijal tovar alebo službu, pri ktorej vznikla daňová povinnosť. Pred odpočítanie dane je potrebné, aby boli kumulatívne splnené tieto podmienky na odpočítanie dane: Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. V zmysle § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. V zmysle § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71. Podľa § 71 ods. 2 písm. f/ zákona č. 222/2004 Z.z., faktúra musí obsahovať množstvo a druh dodaného tovaru. V danom prípade bola spochybnená existencia tovaru. Ak bola spochybnená existencia tovaru, je spochybnené aj dodanie tovaru. V tejto súvislosti súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/121/2003, v ktorom sa uvádza: „Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii, predložení dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktúr, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané. Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorej vyplýva, že „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania DPH), a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatnil odôvodnene a zo zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenie spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený.“ Žalobca toto dôkazné bremeno neunesol, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, dodanie tovaru nebolo preukázané, tovar sa nachádzal v jednom a tom istom sklade, od ktorého žalobca nemal ani kľúče a nemohol preto s tovarom ako vlastník ani nakladať.

Pokiaľ žalobca poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011 a 6Sžf/10/2012, poukazovanie na tieto rozsudky najvyššieho súdu je pre uvedený prípad podľa krajského súdu nepoužiteľné, pretože v uvedených rozsudkoch nebola spochybnená materiálna existencia deklarováných služieb a dodávok tovaru, ako je to v súdenom prípade, ale bola spochybnená skutočnosť, že tovar bol dodaný žalobcovi spoločnosťou uvedenou na faktúre. V našom súdenom prípade je spochybnená existencia tovaru. Súd nesúhlasí s tvrdením žalobcu, že neboli vypočítaní obchodní partneri Ing. P. A. a M. A., uvedení obchodní partneri boli ako svedkovia správcom dane vypočítaní, reálnu existenciu dodania tovaru nepotvrdili.

K existencii fakturovaného tovaru krajský súd uviedol, že k uplatneniu nadmerného odpočtu dane nepostačujú len faktúry a dodacie listy, doklady o úhrade a objednávky tovaru. Splnenie formálnej stránky pre odpočítanie dane je jednou z podmienok na priznanie odpočtu. Formálne náležitosti musia byť obrazom skutočného reálneho - materiálneho plnenia. Správca dane žiadal od žalobcu dôkazy o reálnej existencii fakturovaného tovaru, napríklad identifikáciu výrobcu fakturovaného tovaru, identifikáciu konečného spotrebiteľa, žalobca tieto údaje nevedel uviesť. V mesiaci február 2012 bol tovar prefakturovaný len medzi spoločnosťami INVESTEX GROUP, s.r.o., Slovenská železničná dopravná spoločnosť, a.s., XEPAP spol. s r.o. a REXIAS, a.s. - organizačná zložka. Deklarované plnenia prebiehali len fakturačne - bez pohybu, v jednom sklade, od ktorého žalobca nemal ani kľúče. Dokazovanie zo strany správcu dane slúžilo na verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných žalobcom. Ak žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenie spoľahlivo nepreukáže, nemôže mať nárok na odpočítanie DPH. Žalobca nevedel predložiť doklady o pôvode tovaru, certifikáty, doklady o zhode, zoznam výrobných čísiel obchodného tovaru, dátum z výroby, záručné listy a pod.

Pokiaľ ide o odkaz na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2010, ako už bolo v dôvodoch tohto rozsudku spomínané, uvedený rozsudok nie je použiteľný na súdený prípad.

Pokiaľ išlo o unesenie dôkazného bremena správcom dane, krajský súd dospel k záveru, že rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011, vychádza z nespornej existencii nakúpeného materiálneho plnenia. V súdenom prípade však nejde o preukázanie nespornej existencii nakúpeného tovaru. Správcom dane bola spochybnená existencia tovaru, ktorá by mala byť predmetom obchodovania. Pochybnosti správcu dane o existencii materiálneho plnenia žalobca vierohodným spôsobom nevyvrátil. Okrem toho aj zo spomínaného rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2010 vyplýva, že aj Súdny dvor vo veci TIPTEL (C 439/04) je toho názoru, že osobe povinnej k dani, ktorá vedela alebo musela vedieť, že prijatím určitého plnenia sa bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom v oblasti dani z pridanej hodnoty, môže byť uplatnenie nároku na odpočet dane odopreté a v súdenom prípade ide tiež o takýto prípad.

Pokiaľ išlo o získanie daňovej výhody, krajský súd nesúhlasil s tvrdením žalobcu, podľa ktorého došlo zo strany štátu v danom prípade k bezdôvodnému obohateniu a k porušeniu princípu neutrality DPH, pretože je toho názoru, že postup daňových správnych orgánov bol v súlade so zákonom poukazujúc na ust. § 19 ods. 1, § 49 ods. 1 a § 69 ods. 5 zákona č. 222/2004 o DPH. Vychádzajúc z predmetných ustanovení zákona postupoval správca dane v súlade so zákonom, keď zistil, že deklarované zdaniteľné plnenie dodávky tovarov a služieb nebolo realizované, dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH a v súvislosti s § 49 ods. 1 zákona o DPH nevzniklo ani žalobcovi právo na odpočítanie dane. Žalobca uviedol vo faktúre daň, preto je túto daň povinný v zmysle § 69 ods. 5 zákona zaplatiť.

Krajský súd po preskúmaní veci a postupu správnych orgánov dospel k záveru, že rozhodnutia žalovaného boli vydané v súlade so zákonom, neboli zistené dôvody, pre ktoré by mali byť napadnuté rozhodnutia zrušené a vrátené na ďalšie konanie, preto krajský súd žaloby žalobcu zamietol.

Súd nepriznal žalobcovi náhradu trov konania, pretože žalobca bol v konaní neúspešný. Rozhodnutie o trovách konania je v súlade s § 250k ods. 1 OSP.

Proti uvedenému rozsudku podal žalobca prostredníctvom svojho právneho zástupcu odvolanie, v ktorom uviedol, že pokiaľ ide o získanie daňovej výhody tak, daňový subjekt riadne odviezol DPH do štátneho rozpočtu a rovnako tak preukázateľne urobil aj jeho dodávateľa aj jeho odberateľa.

Nesúhlasil s názorom krajského súdu, že daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť o tom, že prijatím určitého plnenia sa bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom v oblasti DPH, a preto uplatnenie nároku na odpočet dane môže byť odopreté. Toto svoje tvrdenie súd opiera iba o tú skutočnosť, že spoločnosti boli vzájomne personálne prepojené, a to už podľa názoru súdu samo osebe dostatočne odôvodňuje záver, že daňový subjekt musel vedieť o úmysloch a konaní iných subjektov. Sám daňový subjekt žiadne zneužívajúce konanie neuskutočnil, nemal o zneužití nijakú vedomosť a ani žiadnu daňovú výhodu nezískal. Práve naopak. Stal sa rukojemníkom správcu dane v jeho „nepochopiteľnom boji“ proti inému daňovému subjektu. Uviedol, že Ing. X. bol zapísaný v niektorých predmetoch podnikania v spoločnosti INVESTEX GROUP, s.r.o., ktoré však nesúviseli s obchodnou činnosťou, súvisiacou s týmto daňovým konaním. Účtovníctvo organizačnej zložky REXIAS, a.s. viedla spoločnosť INVESTEX GROUP, s.r.o. ako tretia osoba v zmysle zákona § 72 ods. 4 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH, ktorá má na túto činnosť oprávnenie, pričom pani K. vystavovala faktúry len na základe pokynov alebo poskytovaných podkladov od konateľa organizačnej zložky REXIAS, a.s. v SR pána Ing. X.. Na pokyn nikoho iného pani K. žiadne dokumenty v mene žalobcu nevystavovala.

Žalobca v danom mesiaci zaplatil dodávateľovi kúpnu cenu za tovar vrátane DPH. Dodávateľ DPH odviezol štátu. Žalobca tovar predal ďalej odberateľovi v SR. Žalobca si uplatnil nárok na odpočítanie DPH, pričom žalobcovi sa malo vrátiť len toľko, koľko preukázateľne zaplatil na vstupe. Žalobcovi z uvedeného nevyplývala žiadna výhoda a ani jeho konanie nevykazuje žiadne znaky zneužitia. Uviedol, že žalobca vždy predal nakúpený tovar so ziskom a že nemožno použiť ako argument v neprospech žalobcu, že niektoré spoločnosti niekde v reťazci ako nadobúdatelia tovaru, si nespĺnili svoje záväzky a faktúry za dodanie neuhradili. Bezpredmetné pre žalobcu je aj to, že tieto spoločnosti tovar nadobudli za rovnakú cenu, t.j. s nulovou maržou. Žalobca nevie ovplyvniť stanovenie ceny tovaru medzi jeho nepriamymi obchodnými partnermi. Žalobca tovar vždy predal so ziskom a DPH vždy riadne odviezol.

Pokiaľ išlo o existenciu materiálneho plnenia a uskutočnenie zdaniteľného obchodu, tak krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia na viacerých miestach bez ďalšieho konštatuje, že argumentácia žalobcu je nepoužiteľná na daný prípad nakoľko v danom prípade bola spochybnená reálna existencia tovaru.

Uvedené konštatovanie súdu prvého stupňa, ktoré má charakter právneho záveru súdu, je arbitrárne a neprehľadné a vo svojej podstate môže predstavovať porušenie princípu zákazu „denegatio iustitiae“, ktorý je neoddeliteľnou súčasťou všeobecne uznávaných princíпов právneho štátu.

Podľa žalobcu všeobecný súd by nemal byť vo svojej argumentácii obsiahnutej v odôvodnení nekoherentný, t.j. jeho rozhodnutie musí byť konzistentné a jeho argumenty musia podporiť príslušný záver. Súčasne musí dbať tiež na jeho celkovú presvedčivosť, inými slovami na to, aby premisy zvolené v rozhodnutí, rovnako ako závery, ku ktorým na základe týchto premís došiel, boli pre širšiu právnickú (ale aj laickú) verejnosť prijateľné, racionálne, ale v neposlednom rade aj spravodlivé a presvedčivé. V prípade, keď sú právne závery v extrémnom nesúlade s vykonanými skutkovými zisteniami alebo z nich v žiadnej možnej interpretácii súdneho rozhodnutia nevyplývajú, treba také rozhodnutie považovať za rozporné s čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, resp. čl. 6 ods. 1. Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd. (Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 243/07 z 19. júna 2008).

Ďalej žalobca uviedol, že zo svedeckých výpovedí a predložených písomných dokladov jednoznačne vyplynulo, že tovar 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 súd prvého stupňa v odôvodnení rozsudku.

Podľa žalobcu si daňový subjekt splnil všetky povinnosti podľa § 71 a postupoval v súlade s § 49 ods. 1 a § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. 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 odpočítal daň. Dodanie tovaru deklaroval a preukázal faktúrou, potvrdenými dodacími listami, ako aj všetkými zákonom predpísanými dokladmi, pričom si nie je vedomý žiadneho pochybenia v tomto smere. Tovar bol riadne dodaný a následne aj zaplatený zo strany odberateľa. Predaj tovaru bol uskutočnený v zmysle zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH podľa § 8 ods. 1 písm. a/ medzi zdaniteľnými osobami, podľa ktorého dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak.

Žalobca namietal, že správca dane neuviedol, ktoré konkrétne, zákonom predpísané doklady, daňový subjekt správcovi dane nepredložil. Žalobca 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 nespresnil, 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 nepreukázaní reálnej existencie tovaru sú v priamom rozpore s vykonaným dokazovaním a zistenými skutočnosťami, pričom aj z Protokolu a Rozhodnutia vyplýva, 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, že správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy zrejme vykladá tak, že správca dane hodnotí dôkazy svojvoľne, podľa vlastnej ľubovôle.

Podľa žalobcu správca dane odmietol všetky daňovým subjektom predložené dôkazy. Správca dane účelovo, opierajúc sa o zákonnú podmienku, že daňový subjekt musí preukázať dodanie tovaru aj na materiálnej báze, vyžadoval od daňového subjektu predloženie ďalších dôkazov bez ich realistického konkretizovania, a teda bez akejkoľvek opory v zákone. Správca dane v rámci dokazovania žiadal žalobcu, aby identifikoval výrobcu tovaru a konečného spotrebiteľa, pričom žalobca nakupoval tovar od obchodníka za účelom ďalšieho predaja za účelom dosiahnutia zisku, pričom pri manipulácii z tovarom bolo zjavné, že tovar bol evidentne prebalovaný. Elektronický modul sa skladá z množstva súčiastok od rôznych výrobcov väčšinou pôvodom z Ázie. Žalobca preto nemohol poznať konkrétneho výrobcu a ani nepredával tovar konečnému spotrebiteľovi. Preto správca dane nemôže spravodlivo požadovať a následne spochybniť reálnu existenciu tovaru, ak žalobca takéto informácie nemal a ani ich z dôvodu rešpektovania obchodného tajomstva nemohol od svojich dodávateľov ani odberateľov reálne požadovať. Výrobné čísla, dátumy výroby a podobne sa pri predaji takéhoto množstva umelých súčiastok na dodacích listoch ani faktúrach neuvádzajú, nakoľko prípadná reklamácia je riešená výmenou kus za kus. Doklady o zhode alebo certifikáty sa nachádzali nalepené priamo na príslušnom výrobku a záručné listy sa nachádzali priamo v obaloch pri príslušných výrobkoch. Preto žalobca nemohol s odstupom času po

uskutočnení predaja tovaru správcovi dane takéto dôkazy poskytnúť a nemožno to po žalobcovi ani spravodlivo požadovať. Správcovi dane boli v rámci súvisiacich daňových konaní v INVESTEX GROUP, s.r.o. a Slovenskej železničnej dopravnej spoločnosti, a.s. vzorky elektronických modulov predložené, čo potvrdil aj samotný pracovník správcu dane, čo správca dane v tomto daňovom konaní zrejme zámerne neuviedol a táto skutočnosť bola žalobcom prezentovaná aj na pojednávaní pred súdom prvého stupňa, tento však tejto skutočnosti nevenoval pozornosť. Z predložených vzoriek už muselo byť zástupcom správcu dane jasné, prečo nebolo možné všetky nimi požadované údaje na faktúrach a dodacích listoch uvádzať. Po následnej výmene členov kontrolnej skupiny, protokol z daňovej kontroly túto skutočnosť neobsahoval. Pritom aj v súčasnosti sa časť vzoriek nachádza v policajnom depozite.

Podľa žalobcu krajský súd dostatočne nepreskúmal hmotnoprávnu stránku veci, pričom časť dôkazov správca dane sám zatajil, pravdepodobne za účelom zakrytia vlastnej nedôslednosti. Preto nemožno žalobcovi spravodlivo odmietnuť jeho tvrdenie, že dostatočne preukázal materiálnu stránku existencie tovaru, ktorý bol predmetom žalobcovho obchodovania. Správca dane si zákonné ustanovenie § 3 ods. 3 Daňového poriadku, že správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, zrejme vykladá tak, že správca dane hodnotí dôkazy svojvoľne podľa svojej ľubovôle. Podľa žalobcu opísané konanie správcu dane je nezákonné a porušuje základné zásady daňového konania zakotvené v ustanovení § 3 ods. 1, ods. 7 a ods. 8 zákona č. 563/2009 Z.z.

Súd prvého stupňa ďalej zhodne so správcom dane veľavravne poukazuje na to, že spoločnosti si tovar predávali medzi sebou, čo je zjavne samo o sebe dostatočné na to, aby správca dane neuznal právo na odpočítanie dane.

Žalobca tiež uviedol, že akékoľvek argumentácie o uzatvorení obchodnom reťazci sú z pohľadu žalobcu irelevantné, nakoľko tento nevie ovplyvniť obchodné aktivity svojich priamych a nepriamych obchodným partnerov. Správca dane daňovými kontrolami nepreukázal existenciu reťazca s úmyslom podvodu ani možnú vedomosť žalobcu o podvode. Účasť žalobcu v podvodnom reťazci je len tvrdením správcu dane na základe jeho domniek vyplývajúcich z nevykonania daňových kontrol v celom správcom dane deklarovanom reťazci. INVESTEX GROUP, s.r.o. nakupoval tovar od spoločností PB COM s.r.o. a od SAMSONITE s.r.o., v ktorých správca dane žiadnu kontrolu nevykonával. INVESTEX GROUP, s.r.o. a Slovenská železničná dopravná spoločnosť, a.s. na záver predali predmetný tovar spoločnosti AZ COMPANY, s.r.o. a BOHÉMIA COAL SOLUTION, s.r.o. do Českej republiky, pričom medzinárodné dožiadanie v uvedených spoločnostiach tiež žiadne pochybenie nepreukázali. Žalobca predložil správcovi dane všetky zákonom podpísané doklady preukazujúce oprávnenosť vrátenia nadmerného odpočtu. Ing. P. A. a M. A. v súvisiacich daňových kontrolách v spoločnostiach INVESTEX GROUP, s.r.o. a XEPAP s.r.o. potvrdili uskutočnenie predaja tovaru do spoločnosti REXIAS, a.s. organizačná zložka v SR v dňoch dodania uvedených v súvisiacich dodacích listoch a faktúrach, v ktorých sa súčasne žalobca stal majiteľom tovaru určenom na ďalší predaj. Správca dane zrejme zámerne k tejto skutočnosti nevypočul uvedených štatutárnych predstaviteľov dodávateľov tovaru a pre potreby súdu iba skonštatoval, že dodávku tovaru uvedené osoby nepotvrdili, keďže im v daňovom konaní u žalobcu správca dane takúto otázku nikdy nepoložil.

Podľa žalobcu správca dane a žalovaný a následne správny súd nepochopili prečo daňový subjekt realizoval podľa nich podozrivo vyzerajúce obchody, a preto bol daňový subjekt potrestaný „dodaním“ vo výške 421.529,83 Eur. Všetci vyššie uvedení sa svorne podieľajú na likvidácii daňového subjektu, pretože daňový subjekt uskutočnil zvláštne vyzerajúce obchody, ktoré správca dane vyhodnotil len na základe svojich domniek. Nikoho však nezaujímajú relevantné odpovede na podstatné otázky, čo žalobca porušil a komu a v akej výške spôsobil škodu. Podľa žalobcu súd by nemal rozhodovať na základe domniek a dohadov správcu dane, naopak, ak takto postupuje správny orgán, súd je tu na to, aby takéto konanie v rámci správneho súdnictva napravil, prípadne usmernil.

Podľa žalobcu správca dane by mal konkrétne pomenovať, aké má pochybnosti a najmä uviesť, ako ich odstrániť.

Ak dodávateľ faktúru pri krížovej kontrole správcu dane (spravidla pri miestnom zisťovaní) potvrdí, potom odberateľ preukázal vierohodnosť pôvodu faktúry (nepriamo teda aj vierohodnosť obsahu faktúry). (Ing. M. W., In: Daňový a účtovný poradca podnikateľa 1/2014, str. 126)

ESD v tejto veci vyslovil právny názor, že daňový orgán nemá zamietnuť zdaniteľnej osobe právo odpočítania na vstupe z dôvodu, že zdaniteľná osoba nemá iné dokumenty ako tie, ktoré zo zákona musí mať. (Ing. M. W., In: Daňový a účtovný poradca podnikateľa 1/2014, str. 127)

V zmysle § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní, daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, ďalej skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

V zmysle § 8 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak.

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

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

Ústavný princíp legality štátnej moci vyjadrený v čl. 2 ods. 2 Ústavy SR hovorí o viazanosti štátnych orgánov ústavou a zákonmi. Táto zásada zabezpečuje v štáte pre jeho obyvateľov právnu istotu -majú možnosť predvídať nielen následky svojich právnych úkonov, možnosti a spôsoby uplatnenia svojich práv voči štátu, ale predovšetkým konanie štátnych orgánov a ich zmysel. (II. ÚS 58/2001. Nález z 31. októbra 2001. Zbierka nálezov uznesení ÚS SR 2001, s, 441)

Nie je možné spravodlivo žiadať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné procesy a obstarávacie procesy tovarov u iných subjektov, pred dodaním tovaru. (3Sžf/1/2010).

Na základe uvedených skutočností preto žalobca navrhol, aby odvolací súd rozsudok č. k. 1Scud/7/2015-41 zo dňa 11.11.2015 zmenil tak, že napadnuté rozhodnutia žalovaného zruší a vráti mu vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, a aby žalovaného zaviazal k náhrade trov konania pozostávajúcich zo zaplateného súdneho poplatku a z trov právneho zastúpenia. V prípade, ak odvolací súd tomuto návrhu nevyhovie, navrhuje, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zo dňa 11.11.2015 zrušil a vec vrátil súdu prvého stupňa na ďalšie konanie.

K odvolaniu žalobcu sa vyjadril žalovaný, ktorý uviedol, že sa stotožňuje s právnym posúdením veci v rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 1Scud/7/2015-41 zo dňa 11.11.2015 a námietky žalobcu v odvolaní považuje za neopodstatnené.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania v zmysle § 250ja ods. 2 veta prvá OSP s tým, že termín verejného vyhlásenia rozsudku bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk). Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 27.09.2018 (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP).

Podľa § 219 ods. 1 OSP odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody (§ 219 ods. 2 OSP).

Z obsahu administratívneho spisu Najvyšší súd Slovenskej republiky zistil skutkový stav tak, ako ho podrobne uviedol v napadnutom rozsudku krajský súd, jeho dôvody považuje za úplné, a presvedčivé (§ 157 ods. 2 OSP), reagujúce na všetky námietky žalobcu, preto pre účastníkov konania známe fakty a skutočnosti nebude nadbytočne opakovať a len v stručnosti z neho vyberá nasledovné.

Najvyšší súd považuje za potrebné zdôrazniť, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon č. 563/2009 Z.z. obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

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 (§ 3 ods. 1 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 (§ 3 ods. 2 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 (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku).

Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

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.

Podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že odvolacie dôvody žalobcu sú v podstate zhodné s dôvodmi uvedenými žalobcom v samotnej žalobe, a preto na zdôraznenie dodáva, že z napadnutého rozhodnutia ako aj zo spisu vyplýva, že správca dane vykonal dostatočné preverenie reálneho uskutočnenia deklarovanych zdaniteľných plnení v celom reťazci daňových subjektov, ktorý tvoril v podstate uzavretý okruh, pričom žalobca bol nesporne aktívnym a zainteresovaným účastníkom v tomto kruhu.

V danom prípade správca vykonanými dôkazmi preukázal, že išlo o fiktívne obchodovanie s tovarom, ktoré navyše nevykazuje ani známky ekonomického zmyslu.

Pokiaľ správca dane mal v danom prípade pochybnosti o fiktívnosti predmetného obchodu, mohol následne preverovať celý obchodný reťazec. Výsledkom jeho šetrenia bolo zistenie, že ide o fakturačné obchodné transakcie s tovarom v reťazci dodávateľov a odberateľov, ktorého súčasťou sa stal aj žalobca, a ktorého jediným cieľom je zabezpečiť si daňovú výhodu (získať odpočet DPH) a nie dosiahnuť daňovú neutralitu dane z pridanej hodnoty.

Z týchto podstatných dôvodov Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP v spojení s § 219 ods. 1, 2 OSP potvrdil a v podrobnostiach poukazuje na jeho odôvodnenie.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobcovi náhradu trov

odvolacieho konania nepriznal, pretože nebol v odvolacom konaní úspešný.

Odvolací súd v odvolacom konaní postupoval podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku, ktorý bol zrušený zákonom č. 160/2015 Z.z., Civilný sporový poriadok (§ 473), ktorý nadobudol účinnosť 01.07.2016.

Dňom 01.07.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z., Správny súdny poriadok, ktorý v § 491 ods. 1 ustanovil, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

V súlade s vyššie uvedenými prechodnými ustanoveniami odvolací súd v predmetnej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku.

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).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.