

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/7/2019
Identifikačné číslo spisu: 1017200789
Dátum vydania rozhodnutia: 28.04.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Trenčan
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:1017200789.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca, PhD. a JUDr. Igora Belka, v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ): Slovenská železničná dopravná spoločnosť, a. s., so sídlom Mostová 2, Bratislava, IČO: 35 856 742, zastúpený: Advokátska kancelária JUDr. Jaroslav Brada, s.r.o., so sídlom Dunajská 58, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/109/2017-89 zo dňa 18. októbra 2018 v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 21488301/2015 zo dňa 17. decembra 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietla.

Účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

Odôvodnenie

I.

Konanie na finančnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 21488301/2015 zo 17.12.2015 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“) žalovaný ako odvolací finančný orgán potvrdil v zmysle § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica (ďalej len „správca dane“) č. 20265107/2015 z 22.05.2015 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

2. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) v sume 22.373,00 € za

zdaňovacie obdobie júl 2012. Nepriznanie práva na odpočítanie dane správca dane odôvodnil tým, že nebolo uplatnené v súlade s ustanoveniami § 49 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“). Podľa správca dane sa nepreukázalo dodanie tovaru a vykonanie prepravy. Okrem toho správca dane považoval preverovaný obchod za zneužitie práva (postup smerujúci k získaniu daňovej výhody).

II.

Konanie na prvostupňovom súde

3. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal žalobca správnu žalobu na Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“), ktorý ju podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zamietol rozsudkom zo dňa 18. 10.2018 č. k. 1S/109/2017-89 (ďalej len „rozsudok krajského súdu“ alebo „napadnutý rozsudok“). V jeho odôvodnení krajský súd uviedol, že obdobné veci rovnakých účastníkov konania (iné zdaňovacie obdobia roku 2012), už boli právoplatne rozhodnuté, preto podľa § 140 S.s.p. odkázal na svoj rozsudok č. k. 6S/41/2016-64 zo dňa 31.05.2017 s tým, že kasačnú sťažnosť proti tomuto rozsudku zamietol Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 6Sžfk/48/2017 zo dňa 14.06.2018. Poukázal aj na niektoré body z odôvodnenia rozsudku kasačného súdu.

III.

Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného

A)

4. Proti tomuto rozsudku podal sťažovateľ v zastúpení advokátom včas kasačnú sťažnosť. Rozhodnutie napadol v celej výrokovej časti a sťažnosť odôvodnil v zmysle § 440 ods. 1 písm. f) a písm. g) S.s.p.

5. Zásadnú nespravodlivosť konania videl v tom, že nie je možné na jednej strane tvrdiť neexistenciu tovaru a súčasne ponechať faktúry na vstupe a nechať daňový subjekt odvieť daň z neexistujúceho tovaru. Buď tovar existoval, a potom musia byť uznané faktúry na výstupe a uznané právo na odpočet dane, alebo tovar neexistoval, preto ho sťažovateľ nemohol predať ani kúpiť. V takom prípade potom je ale nutné „neuznať“ aj faktúry na vstupe (z tzv. fiktívneho nákupu neexistujúceho tovaru) a vrátiť odvedené dane. Sám žalovaný sa vo svojej argumentácii odvoláva na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci Halifax, práve toto rozhodnutie však podľa žalobcu hovorí, že je potrebné vylúčiť umelé články z posudzovanej transakcie a posúdiť transakciu bez nich. Ak teda správne orgány (aj správny súd) tvrdia, že tovar bol „umelo vytvorený“, musia vylúčiť vstup aj výstup.

6. Ďalej žalobca brojil proti nerovnakému zaobchádzaniu s daňovými subjektmi v daňovom konaní (odporujúceho ustanoveniu § 3 ods. 9 Daňového poriadku) a poukázal na to, že daňová kontrola nebola vykonaná u všetkých subjektov takzvaného „reťazca“ tvoriaceho „kolotoč“, ale len u sťažovateľa a u spoločností INVESTEX GROUP, s.r.o., REXIAS, a.s. organizačná zložka a Xepap s.r.o. Rozdiel dane bol vyrubený len sťažovateľovi a spoločnostiam INVESTEX GROUP, s.r.o. a REXIAS a.s. organizačná zložka. Sťažovateľ kládol otázku prečo nebola „dodaná“ napríklad aj spoločnosť XEPAP, ktorá bola v tom istom tvrdenom „reťazci“. Táto skutočnosť podľa neho navodzuje dojem cieleného konania voči konkrétnym spoločnostiam a vzbudzuje tak pochybnosti o spravodlivosti takéhoto postupu a rozhodnutí v daňovom konaní.

7. Čo sa týka dôkazného bremena, sťažovateľ uviedol, že zo svedeckých výpovedí štatutárnych zástupcov zúčastnených spoločností a z predložených písomných dokladov jednoznačne vyplynulo, že tovar v danom mesiaci júl 2012 bol dodaný a teda došlo k vzniku daňovej povinnosti. Závery správca dane o tom, že nedošlo k dodaniu tovaru sú preto v priamom rozpore s vykonaným dokazovaním. Tieto podľa žalobcu nezákonné závery správca dane následne prebral aj správny súd v odôvodnení rozsudku. Sťažovateľ tvrdil, že splnil všetky povinnosti podľa § 71 a postupoval v súlade s § 49 ods. 1 a § 19 ods. 1 zákona o DPH, keď po dodaní tovaru odpočítal daň, dodanie tovaru deklaroval a preukázal faktúrou, dodacími listami a zákonom predpísanými dokladmi, pričom tovar bol riadne dodaný aj zaplatený.

8. Sťažovateľ namietal, že správca dane neuviedol, ktoré konkrétne zákonom predpísané doklady správcovi dane nepredložil. 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. Prítom reálna existencia tovaru bola niekoľkonásobne preukázaná svedeckými výpoveďami. Závery správcu dane o nepreukázaní reálnej existencie tovaru sú podľa sťažovateľa v priamom rozpore s dokazovaním a zistenými skutočnosťami.

9. Sťažovateľ tvrdil, že správca dane hodnotil dôkazy podľa ľubovôle, odmietol všetky sťažovateľom predložené dôkazy a účelovo vyžadoval predloženie ďalších dôkazov bez konkretizovania, čo ho postavilo do právnej neistoty. Žiadal, aby sťažovateľ identifikoval výrobcu a konečného spotrebiteľa, pričom sťažovateľ kupoval tovar od obchodníka na ďalší predaj, pričom tovar bol zjavne prebalovaný. Elektronický modul sa podľa sťažovateľa skladá z viacerých súčiastok, preto nemohol poznať výrobcu a ani spotrebiteľa. Výrobné čísla sa podľa neho neuvádzajú, doklady o zhode a certifikáty boli nalepené na výrobku a záručné listy boli v obaloch. S odstupom času nemožno ich predloženie spravodlivo požadovať.

10. Sťažovateľ tvrdil, že správcovi dane boli v rámci súvisiacich daňových konaní vzorky elektronických modulov predložené, čo potvrdil aj samotný pracovník správcu dane. Správca dane to v tomto daňovom konaní zrejme zámerne neuviedol a táto skutočnosť bola sťažovateľom prezentovaná aj na pojednávaní pred správny súd, ktorý jej však nevenoval pozornosť. Časť vzoriek sa i v čase podania kasačnej sťažnosti nachádzala v policajnom depozíte a správca dane podľa sťažovateľa časť dôkazov zatajil.

11. Rozhodnutia správnych orgánov sa podľa sťažovateľa opierajú o informácie z trestného spisu, pričom zákonnosť týchto dôkazov bude posúdená až trestným súdom. Tiež uviedol, že vzorky tovaru si jeden zo zamestnancov správcu dane odfotil, no tieto fotografie nie sú súčasťou spisu.

12. Čo sa týka existencie vecného plnenia a uskutočnenia zdaniteľného obchodu, podľa sťažovateľa správny súd na jednej strane sám konštatoval, že dôležitou právnou otázkou bolo posúdenie miery zaťaženia sťažovateľa dôkazným bremenom, avšak sám sa s touto otázkou napokon nijako nevysporiadal a obmedzil sa na konštatovanie, že „žalobca nepredložil také dôkazné prostriedky preukazujúce skutočné naplnenie zákonných podmienok uvedených v § 49 zákona o DPH". Uvedené konštatovanie súdu, ktoré má charakter právneho záveru súdu, je podľa názoru sťažovateľa arbitrárne a neprehľadné a vo svojej podstate môže predstavovať porušenie princípu zákazu „denegatio iustitiae".

13. Sťažovateľ ďalej konštatoval, že v celom procese daňového a aj súdneho konania nebolo preukázané získanie daňovej výhody, pričom na tomto tvrdení sú postavené rozhodnutia daňových orgánov aj správneho súdu. Poukázal na to, že zdaniteľné obchody boli uskutočňované za účelom dosiahnutia zisku a že nárok na odpočítanie DPH si uplatňoval len v takom rozsahu, koľko sám zaplatil.

14. Ďalej uviedol, že na neuznanie práva na odpočítanie dane je nedostatočné, že si spoločnosti predávali tovar medzi sebou, pričom išlo nie o ten istý tovar, ale o tovar rovnakého druhu a spoločnosti zo zisku odvádzali dane. Mal za to, že došlo k nepochopeniu transakcií správcom dane, čo vedie k ruinovaniu firmy, pričom pri ponechaní faktúr na výstupe nasleduje zdanenie aj na dani z príjmov. Predmetom dane je prítom pridaná hodnota, no ak správca dane zdaňuje celú hodnotu, je porušená neutralita dane.

15. Akékoľvek argumentácie o uzatvorenom obchodnom reťazci sú z pohľadu sťažovateľa irelevantné, nakoľko tento nevie ovplyvniť obchodné aktivity nielen svojich priamych, ale ani nepriamych obchodných partnerov. Účasť sťažovateľa v podvodnom reťazci je len tvrdením správcu dane na základe jeho domnienok vyplývajúcich z nevykonania daňových kontrol v celom správcu dane deklarovanom reťazci.

16. Sťažovateľ uviedol, že v danom období nakupoval tovar od spoločnosti INVESTEX GROUP, s.r.o., ktorý 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 BOHEMIA COAL SOLUTION, s.r.o. do Českej republiky, pričom medzinárodné dožiadanie v uvedených spoločnostiach tiež žiadne pochybenie nepreukázali.

17. Preukazovanie (reálnej) spotreby obchodného tovaru (akými integrované moduly ako náhradné diely jednoznačne sú) od obchodných spoločností je zo strany správcu dane diskriminačné a je v rozpore s § 3 ods. 7 Daňového poriadku, a to z dôvodu nezachovania princípu rovnosti prístupu ku kontrolovaným daňovým subjektom. V závere kasačnej sťažnosti sťažovateľ poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-285/11, rozhodnutie v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 a rozhodnutie vo veci C-324/11.

B)

18. Žalovaný sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti stotožnil s právnym posúdením krajského súdu a navrhol zamietnuť kasačnú sťažnosť.

IV.

Právne názory kasačného súdu

19. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.), s prihliadnutím na formálnu viazanosť dôvodmi kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 2 časť vety prvej pred bodkočiarkou v spojení s § 439 ods. 3 písm. a/ S.s.p.) a neviazanosť sťažnostným návrhom (§ 453 ods. 3 S.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyseľne si osvojil záver, že kasačnú sťažnosť je v zmysle § 461 S.s.p. potrebné zamietnuť ako nedôvodnú. Takto kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 28. apríla 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

20. Úlohou kasačného súdu bolo posúdiť relevanciu sťažnostných bodov uvedených v kasačnej sťažnosti, v ktorej sťažovateľ okrem opakovania námietok, ktoré boli obsahom už jeho podaní v administratívnom konaní a v správnej žalobe, namietal aj proti arbitrárnemu a neprehľadnému konštatovaniu krajského súdu o rozložení dôkazného bremena.

21. Kasačný súd poukazuje na to, že ide o vec, ktorá je obdobná iným prípadom sťažovateľa, o ktorých už viackrát rozhodoval krajský súd (napokon aj odôvodnenie napadnutého rozsudku bolo skrátené a odkazovalo na rozsudok krajského súdu č. k. 6S/41/2016-64). Išlo o ďalšie zdaňovacie obdobia - jednotlivé kalendárne mesiace roku 2012, pričom všetky zdaňovacie obdobia boli predmetom tej istej daňovej kontroly. Aj na kasačnom súde viaceré tieto rozsudky krajského súdu (napospol zamietajúce) už boli predmetom konania pri posudzovaní kasačných sťažností toho istého sťažovateľa (sp. zn. 6Sžfk/48/2017, 4Sžfk/7/2019, 3Sžfk/13/2019, 10Sžfk/8/2019).

22. Ani v aktuálne súdnej veci sa senát kasačného súdu neodchýlil od právneho posúdenia totožných námietok, odkazuje na právne závery uvedené v rozsudku sp. zn. 6Sžfk/48/2017, z ktorého podstatnú časť odôvodnenia aplikovateľnú aj na súdnu vec v zmysle § 464 ods. 1 S.s.p. ďalej cituje:

23. „<39> Kasačný súd preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, a to najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe, a z takto vymedzeného rozsahu či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

24. <40> Najvyšší súd SR po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Bratislave, po preskúmaní napadnutého rozsudku a po

oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku.

25. <41> Tieto závery spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s nimi Najvyšší súd SR stotožňuje v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne.

26. <42> Z obsahu administratívneho spisu mal kasačný súd nesporne za preukázané, že tovar náhradné diely elektronického a mechanického charakteru dodali sťažovateľovi spoločnosti: INVESTEX GROUP, s.r.o., REXIAS, a.s., PB-COM spol. s r.o., SAMSONITE s.r.o., RO COMPANY s.r.o., Xepap, spol. s r.o., ktoré si tento tovar niekoľkokrát medzi sebou prefakturovávali a následne tento tovar sťažovateľ dodal do iného členského štátu - do Českej republiky, spoločnosti AZ Company s.r.o., Česká republika. Spoločnosť INVESTEX GROUP, s.r.o. dodala tento tovar do iného členského štátu - do Českej republiky, spoločnosti AZ Company s.r.o., Česká republika a spoločnosti BOHEMIA COAL SOLUTION, s.r.o., Česká republika. Spoločnosti AZ Company s.r.o., CZ a BOHEMIA COAL SOLUTION, s.r.o., CZ následne deklarovali dodanie toho istého tovaru - náhradných dielov elektronického a mechanického charakteru na Slovensko spoločnostiam: RPL DATA s.r.o., Učňovská 6, Košice (ďalej len „RPL DATA s.r.o.“), ECO - ACCOUNTING, s.r.o., Palackého 2, Košice (ďalej len „ECO - ACCOUNTING, s.r.o.“), RO COMPANY s.r.o., Učňovská 6, Košice (ďalej len „RO COMPANY s.r.o.“) a PB - COM spol. s r.o.

27. <43> V zistených reťazcoch spoločností nebola zistená ani jedna spoločnosť, u ktorej by tovar skončil v skutočnej spotrebe, t. j. bol použitý ako náhradný diel konečným spotrebiteľom. Správca dane zistil, že ten istý tovar (druh a množstvo) sa vrátil späť vždy k prvému dodávateľovi v reťazci a bolo preukázané, že sťažovateľ sa na týchto reťazových obchodných transakciách zúčastňoval, ako to preukazuje schéma obchodovania s predmetným tovarom vypracovaná správcom dane v rozhodnutí prvostupňového orgánu.

28. <44> Prvým zisteným dodávateľom tovaru - integrované obvody je daňový subjekt PB-COM spol. s r.o. Sťažovateľ a spoločnosť INVESTEX GROUP s.r.o. boli v obchodnom reťazci konečným platiteľom na území Slovenskej republiky. Deklarovaný tovar následne bol deklarovaný pre daňový subjekt AZ Company s.r.o. do iného členského štátu EÚ - Českej republiky. Spoločnosť AZ Company s.r.o. deklarovala dodanie tovaru odberateľom PB-COM spol. s r.o. a ECO-ACCOUNTING, s.r.o. Uvedené spoločnosti nepriznali podľa údajov získaných z dátového skladu Finančnej správy Slovenskej republiky v daňových priznaniach za rok 2012 (str. 26 ods. 2 až str. 27 ods. 1 žalobou napadnutého rozhodnutia) žiadne nadobudnutie z krajín Európskej únie. Daňový subjekt ECO ACCOUNTING, s.r.o. s Daňovým úradom Košice nespolupracoval a daňový subjekt PB-COM spol. s r.o. neprevzal žiadosť o predloženie dokladov v odbernej lehote. Konateľom spoločnosti PB-COM spol. s r.o. je občan Maďarskej republiky Babai Roland Gergely.

29. <45> Rozsiahlym dokazovaním správca dane, ktoré vyplýva z predloženého administratívneho spisu podrobne uvedeného v protokole z daňovej kontroly, v odôvodnení prvostupňového orgánu a tiež žalobou napadnutého rozhodnutia, bolo preukázané, že spoločnosti: INVESTEX GROUP, s.r.o., REXIAS, a.s. - organizačná zložka, PB - COM spol. s r.o., Xepap spol. s r.o., sťažovateľ - Slovenská železničná dopravná spoločnosť, a.s. a AZ Company s.r.o. si v kontrolovanom zdaňovacom období niekoľkokrát prefakturovávali ten istý tovar, tzn. rovnaké druhy - typy - názvy tovaru a rovnaké množstvá v merných jednotkách kusy, len medzi sebou bez toho, aby predmetný tovar reálne nakúpili od inej spoločnosti, alebo reálne predali inej spoločnosti. Predmetný tovar neskončil v skutočnej spotrebe ako náhradný diel elektronického alebo mechanického charakteru konečným odberateľom, resp. spotrebiteľom, ale tieto obchodné transakcie prebiehali len fakturačne, bez materiálnej podstaty, za účelom zvyšovania obratu a tým aj bonity jednotlivých spoločností v reťazci.

30. <46> 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.

31. <47> 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.

32. <48> Správca dane dôsledne postupoval podľa zákona o správe daní [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.

33. <49> 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.

34. <50> V uvedených prípadoch správca dane správne vyhodnotil obchodné prípady v tom smere, že takýto deň 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.

35. <51> 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.

36. <52> 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.

37. <53> 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.

38. <54> 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.

39. <55> 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.

40. <56> 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.

41. <57> 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.

42. <58> 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.

43. <59> V tomto prípade treba upriamiť pozornosť aj na rozhodovaciu 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 dovoľávať 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 Veleclair, C-414/10, bod 32 z 29.03.2012).

44. <60> Podľa judikatúry súdneho dvora subjekty, ktoré prijímu 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.

45. <61> 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).

46. <62> 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.

47. <63> 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.

48. <64> 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.

49. <65> 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).

50. <66> 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 poukazoval 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.

51. <67> K námietkam sťažovateľa uvedeným v kasačnej sťažnosti, ktorý namietal, že správca dane neuviedol, ktoré konkrétne zákonom predpísané doklady daňový subjekt správcovi dane nepredložil, resp. že správca dane odmietol všetky daňovým subjektom predložené doklady, kasačný súd uvádza, že s touto nie je možné sa stotožniť. Dôkazné bremeno je primárne na daňovom subjekte a dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým

subjektom. Ak žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný.

52. <68> K ďalšej kasačnej námietke týkajúcej sa tvrdenia kasačného sťažovateľa o existencii vecného plnenia a o uskutočnení zdaniteľného obchodu, kasačný súd uvádza, že v danom prípade z obsahu administratívneho spisu bolo dostatočným spôsobom preukázané, že reálnu existenciu tovaru sťažovateľ (žalobca) nepreukázal, nepredložil žiadne relevantné dôkazy preukazujúce materiálnu podstatu veci, čiže reálnu existenciu a dodanie fakturovaného tovaru. V danom prípade dodanie tovaru nebolo potvrdené ani u dodávateľov ani u odberateľov v reťazci „obchodujúcim“ s predmetným tovarom.

53. <69> Kasačný súd vyhodnotil, že sťažovateľ dostatočným spôsobom nepreukázal reálne dodanie tovaru a existenciu fakturovaného tovaru. Na faktúrach boli uvedené označenia tovaru, ktoré presne nešpecifikovali popis tovaru. Tieto vady sťažovateľ neodstránil ani po výzve správcu dane. Takisto neboli preukázané skutočnosti, že by kupujúci nakladali ďalej s týmto tovarom ako vlastníci.

54. <70> Z obsahu administratívneho spisu mal kasačný súd za preukázané, že v danom prípade správca dane v rámci daňovej kontroly vykonal dostatočné dokazovanie, a to na základe dokladov, ktoré mu boli predložené zo strany sťažovateľa, ale hlavne sa zamerl na realitu vecného plnenia, ktorú preveroval dodržaním podmienok ustanovených zákonom o DPH. Správca dane preveroval uskutočnenie fakturovaných dodaní, zisťoval existenciu, pôvod, ako aj konečné použitie fakturovaného tovaru. Za týmto účelom správca dane preveril obchodný reťazec spoločnosti daňových subjektov sťažovateľa, a to Slovenská železničná dopravná spoločnosť, a.s., INVESTEX GROUP, s.r.o., REXIAS, a.s., PB-COM, spol. s r.o., SAMSONITE s.r.o., RO COMPANY s.r.o., RPL DATA s.r.o., Xepap, spol. s r.o., ktoré mali s predmetným fakturovaným tovarom obchodovať, a to vrátane ich odberateľov, resp. dodávateľov z iného členského štátu EÚ pri spoločnostiach AZ Company s.r.o., BOHEMIA COAL SOLUTION, s.r.o., Česká republika.

55. <71> Na základe zistených skutočností správca dane dospel k záveru, že dodanie, nákup, resp. predaj tovaru sťažovateľ deklaroval len formálne vyhotovenými dokladmi, faktúrami, pričom reálne dodanie tovaru sa nepotvrdilo. Správca dane v rámci dokazovania zistil, že ten istý tovar sa fakturačne vrátil späť vždy k prvému dodávateľovi v reťazci a tiež bolo preukázané, že sťažovateľ sa na týchto reťazových obchodných transakciách zúčastňoval. V zistených reťazcoch spoločností nebola ani jedna spoločnosť u ktorej by tovar skončil v skutočnej spotrebe, t. j. aby bol použitý ako náhradný diel konečným spotrebiteľom.

56. <72> Kasačný súd sa v danom prípade stotožnil s právnym záverom žalovaných správnych orgánov, ako aj krajského súdu, že predložené dôkazy a celé dokazovanie nasvedčujú tomu, že uplatnenie odpočítania dane zo strany sťažovateľa za dodanie tovaru aj napriek formálnemu dodržaniu zákonom určených podmienok viedlo k získaniu daňovej výhody.

57. <73> Sťažovateľ nepredložil žiadny dôkaz o reálnej existencii a spôsobe využitia tovaru (náhradných dielov elektronického charakteru).

58. <74> 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.

59. <75> Kasačný súd zastáva 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 preskúmaného rozhodnutia.,,

60. Kasačný súd ďalej poznamenáva, že na nepriznanie práva na odpočítanie dane postačoval už odôvodnený záver o neunesení dôkazného bremena o reálnosti deklarovaných obchodov zo strany sťažovateľa, a to dokonca aj bez prípadného záveru o fyzickej neexistencii tovaru. Závery o konaní zneužívajúcom právo tak neboli základným dôvodom pre nepriznanie tohto práva.

61. Sťažovateľ osobitne zdôrazňoval, že ak mu neboli uznané faktúry na vstupe, nemali mu byť uznané ani na výstupe, pričom odkazoval na rozhodnutie vo veci Halifax a tam sformulované pravidlá o znovu

definovaní plnení. Kasačný súd však poukazuje na to, že vo veci Halifax (na rozdiel od súdnej veci sťažovateľa) nebola pochybnosť o reálnosti zdaniteľných plnení (stavebné práce, prenájom), išlo tam však o posúdenie významu umelo vytvorených vzťahov medzi subjektmi. V súdenom prípade, ktorý stál najmä na neunesení dôkazného bremena ohľadom deklarovaných obchodov na vstupe, správca dane konštatoval (s. 58 prvostupňového rozhodnutia) povinnosť subjektov v reťazci zaplatiť daň na výstupe podľa § 69 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z., teda bola vyvodená iba od uvedenia dane na faktúre (v protiklade oproti dodaniu tovaru/služby), preto podľa kasačného súdu nie je namieste pripísať toto tvrdené nepreukázané plnenie inej osobe a nie je tu teda ani žiadne plnenie, ktoré by sa malo nanovo definovať.

62. Vo vzťahu k námietke o diskriminácii sťažovateľa, keď podľa jeho názoru mala byť skontrolovaná a dodaná aj ďalšia spoločnosť, kasačný súd uvádza, že súd nie je oprávnený správcovi dane určovať, kedy a u ktorého platiteľa dane má urobiť daňovú kontrolu. Aj keby v tomto smere došlo k opomenutiu zásahu daňového orgánu u niektorého platiteľa, nevyplýva z toho nezákonnosť postupu správcu dane či žalovaného voči sťažovateľovi. K takémuto záveru by azda mohol viesť zásadný odklon správnych orgánov od všeobecnej praxe, napríklad zásadnejšie prísnejší výklad zákona, ktorý by bol na úkor sťažovateľa; nie je však známe, že by k tomu došlo.

63. V súlade s vyššie citovanými úvahami si kasačný súd osvojil záver, že napadnutý rozsudok krajského súdu bol vydaný v súlade so zákonom a nebol dôvod na jeho zrušenie, či zmenu a preto kasačnú sťažnosť podľa ust. § 461 S.s.p. ako nedôvodnú zamietol.

64. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 S.s.p. na základe princípu úspešnosti sťažovateľa, ktorá v konaní o kasačnej sťažnosti nenastala.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.