

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/58/2018  
Identifikačné číslo spisu: 1016200848  
Dátum vydania rozhodnutia: 13.09.2019  
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1016200848.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca, PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ): JAZO, s.r.o. v likvidácii, IČO: 35 820 535, so sídlom Rebarborová č. 1, Bratislava, zast.: JUDr. Adelou Válockou, advokátkou so sídlom advokátskej kancelárie Radvanská č. 1, P.O. Box 255, 810 00 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, vo veci všeobecnej správnej žaloby, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo dňa 11. júla 2017 č. k. 5S/101/2016-38, takto

### rozhodol:

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

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

### Odôvodnenie

#### I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Rozhodnutím č. 278612/2016 zo 16.03.2016 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“) žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci 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“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej len „správca dane“) č. 1776483/2015/9104401/Sap zo dňa 15.12.2015 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

2. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku žalobcovi ako platiteľovi dane určil rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie január 2010 v tam uvedenej sume, súčasne mu nepriznal uplatnený nadmerný odpočet za uvedené zdaňovacie obdobie, a vyrubil mu daň.

3. Prvostupňové rozhodnutie správca dane odôvodnil porušením ustanovení § 49 ods. 1 a 2, § 51 ods. 1 v spojení s § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

(ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“). Počas daňovej kontroly, ktorá predchádzala prvostupňovému rozhodnutiu, správca dane preveroval opodstatnenosť nároku žalobcu na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry č. 2010007 zo dňa 22.01.2010 od spoločnosti S&J PRESSBURG plus, s.r.o., so sídlom Na Hrebenku 30, 811 02 Bratislava, IČO: 35 820 535, pričom preveroval aj ďalšie súvisiace obchody v zistenom dodávateľsko-odberateľskom reťazci. Správca dane uviedol, že vykonaným šetrením nezistil pôvod tovarov, ktoré boli uvedené na faktúrach, ani ich reálnu existenciu, nezistil konečného spotrebiteľa tovarov, krajinu spotreby tovarov a teda krajinu odvedenia dane. Preverovaný pohyb tovarov správca dane vyhodnotil tak, že spoločnosti zapojené do reťazových obchodov obchodovali s fiktívnym tovarom. Všetky zistenia podľa správcu dane nasvedčujú tomu, že skutočným účelom obchodov bolo profitovať na odpočítaní DPH v zdaňovacom období január 2010 s cieľom získania daňovej výhody, čím došlo k porušeniu zásady zákazu zneužitia práva na odpočítanie dane.

4. Žalovaný v rozhodnutí o odvolaní zaujal názor, že účtovnými dokladmi deklarované transakcie na strane dodávateľov aj odberateľov žalobcu nenesú znaky základných obchodných princípov a podporujú správnosť názoru správcu dane, že k dodávkam granitových dosiek (tovaru) nedošlo, z týchto dôvodov:

- Tovar je na faktúrach označený len všeobecným spôsobom bez bližšej špecifikácie druhu, farby, kvalitatívnej triedy, rozmeru, hrúbky a iných charakteristík, ktoré by ho presne určovali.
- Pohyb tovaru v reťazci tuzemských ale i zahraničných spoločností prebehol len formálne - „papierovo“. Všetky spoločnosti na území SR zapojené v reťazci deklarujú, že skladovali svoj tovar v priestoroch spoločnosti S&J PRESSBURG plus, s.r.o., ktorá patrí M. G..
- Tovar je následne fakturovaný ako intrakomunitárne dodanie v rámci EÚ a následne na územie tretích štátov (USA a Srbsko), kde sa reálnosť dodania nepotvrdila.
- Z odpovede na medzinárodnú žiadosť o informácie od českej daňovej správy vyplynulo, že bola vykonaná iba dokladová kontrola tovaru, fyzické kontroly tovaru neboli v evidencii colného úradu zaznamenané.
- Pôvod tovarov uvedených na dodávateľských faktúrach nie je známy a ich vysoká cena na faktúrach vylučuje konečného spotrebiteľa, o čom svedčí i tá skutočnosť, že žiadna spoločnosť v reťazci nepoužila ani časť dodávok na konečnú spotrebu, ale tovar je niekoľkokrát za sebou predávaný ďalším spoločnostiam, pričom ani raz neopustil sklad, v ktorom bol zložený.
- V spoločnostiach v reťazcoch dochádza často k zmene konateľov.
- Pre všetky spoločnosti v reťazci s výnimkou spoločností S&J PRESSBURG plus, s.r.o. a KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o., ktoré vlastní pán Klimek, platí, že nezamestnávajú žiadnych zamestnancov, nevlastnia žiaden majetok a nepreukázali žiadne predpoklady pre skutočné vykonávanie podnikateľskej činnosti deklarovanej vo faktúrach.

5. Žalovaný uviedol, že správca dane postupoval podľa zásady legality a vec správne právne posúdil. Opätovne zdôraznil, že bola spochybnená samotná existencia tovarov, čomu zodpovedala aj dôkazná povinnosť žalobcu. Podľa žalovaného správca dane dodržal zásadu ekonomického dosahu právneho úkonu na daň, teda hodnotil právne úkony podľa skutočného obsahu, ktorým bol v prejednávacom prípade profit z odpočítania dane s cieľom získať daňovú výhodu, čo je v rozpore s platnou legislatívou.

## II.

### Konanie na krajskom súde

6. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal žalobca prostredníctvom právnej zástupkyne na Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) žalobu zo 17.05.2016. Krajský súd ako správny súd konajúci

po 01.07.2016 v zmysle ustanovenia § 491 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) dospel k záveru, že neboli zistené žiadne také porušenia zásad daňového konania, ktoré by spôsobili nezákonnosť preskúmaných rozhodnutí, pričom daňové orgány vykonali riadne dokazovanie a žalovaný prihliadol na všetko, čo vyšlo v daňovom konaní najavo. Z uvedených dôvodov krajský súd dospel k záveru, že námietky uvedené v žalobe neodôvodňujú zrušenie preskúmaných rozhodnutí, pričom konštatoval, že postup žalovaného ako aj preskúmané rozhodnutia boli v súlade so zákonom. Preto podľa § 190 S.s.p. vo svojom rozsudku (ďalej len „napadnutý rozsudok“) vyslovil, že žalobu zamietá a to z nasledujúcich dôvodov.

7. Krajský súd mal za to, že správne orgány konali v súlade so zásadami spravodlivého procesu, pričom za kľúčové považoval posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom. Stotožnil sa so záverom žalovaného, že prostredníctvom žalobcu prebiehala fakturácia tovaru v reťazci obchodných spoločností, avšak bez reálneho dodania. Podľa krajského súdu sa nepodarilo zistiť pôvod a fyzickú existenciu deklarovaného tovaru v reťazci spoločností FOR DESIGN, s.r.o. - S&J PRESSBURG plus, s.r.o. - JAZO, s.r.o., a všetko nasvedčuje tomu, že skutočným účelom bolo iba profitovať na nadmerných odpočtoch DPH.

8. Ďalej krajský súd rozsiahol vysvetľoval, že na uznanie práva na odpočítanie dane je potrebné, aby daňový subjekt v pochybnostiach preukázal aj realnosť obchodu (popri formálnych náležitostiach) a skutočnú existenciu tovaru. Krajský súd nenašiel porušenie zásad daňového konania ani inú nezákonnosť, preto považoval žalobu za nedôvodnú.

### III.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

#### A)

9. Proti napadnutému rozsudku sťažovateľ zastúpený advokátkou v zákonnej lehote podal kasačnú sťažnosť zo dňa 14.09.2017 (č.l. 49) z dôvodu uvedeného v ustanovení § 440 ods. 1 písm. g) v spojení s odsekom 2 S.s.p., teda že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

10. Sťažovateľ najmä uviedol, že:

- nebol preukázaný záver žalovaného a správcu dane, že k reálnemu plneniu nedošlo,
- krajský súd sa nesprávne stotožnil so záverom správcu dane, že dôkazné bremeno je na strane žalobcu a bolo jeho povinnosťou preukázať realnosť zdaniteľného plnenia,
- v zmysle § 71 ods. 2 písm. f) zák. č. 222/2004 Z.z. sa množstvo a druh dodaného tovaru na predmetnej faktúre nachádza,
- sťažovateľ predložil všetky doklady, s ktorými mal v zmysle zákona povinnosť disponovať a zúčastňoval ústnych pojednávaní,
- nemožno požadovať od sťažovateľa, aby odhadoval, ktoré dôkazy je potrebné ešte doložiť,
- bol proti záverom krajského súdu, že sťažovateľ žiadnym spôsobom nepreukázal napríklad pôvod tovaru,
- sťažovateľ poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 19.08.2010 sp.zn. 3 Sžf/1/2010 namietajúc, že nie je možné spravodlivo žiadať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné procesy a obstarávací procesy tovarov u iných subjektov, pred dodaním tovaru,
- na poli daňového práva štátne orgány môžu konať len to, čo im zákon výslovne umožňuje a sú povinné šetriť podstatu a zmysel základných práv a slobôd (in dubio mitius),
- správca dane a žalovaný svojím postupom počas daňového konania prekročili hranice základných zásad daňového konania, keď pri dokazovaní prenášali dôkazné bremeno na žalobcu a požadovali, aby podnikateľ preveroval svojich dodávateľov,
- mal za to, že štát môže zastaviť vrátenie dane lentedy, keď daňové orgány objektívnymi dôkazmi dokážu, že podnikateľ vedel alebo mal vedieť, že obchody sú fiktívne a sú tak spojené s daňovým podvodom.

11. Záverom sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec krajskému súdu vrátil na ďalšie konanie.

B)

12. Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti (č.l. 58) žalovaný okrem opakovania predchádzajúcej argumentácie uviedol, že dôkazné bremeno bolo primerane rozložené medzi sťažovateľa a správu dane, ktorý mal právo preveriť pôvod tovaru a odstraňovať pochybnosti.

13. Podľa žalovaného krajský súd vychádzal zo skutočností zistených v priebehu daňovej kontroly a následného konania a svoj záver oprel o ustálenú rozhodovaciu prax Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“), z ktorej vyplýva dôkazné bremeno daňového subjektu a potreba podnikateľovej obozretnosti vrátane kontroly tovaru. Identifikoval aj relevantnú judikatúru Najvyššieho súdu, pričom osobitne poukázal na viacero rozhodnutí, ktorými Najvyšší súd potvrdil rozhodnutia krajského súdu, ktorými boli zamietnuté žaloby sťažovateľa s identickou podstatou.

14. Záverom žalovaný navrhol, aby kasačný súd sťažovateľom podanú kasačnú sťažnosť zamietol a napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil.

IV.

Právne názory kasačného súdu

15. Senát Najvyššieho súdu 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 posudzovania 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 (§ 463 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačnú sťažnosť je v zmysle § 461 S.s.p. potrebné zamietnuť, nakoľko po jej preskúmaní kasačný súd dospel k záveru, že je nedôvodná. Takto kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 13. septembra 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

16. Vzhľadom k tomu, že sťažovateľ aj v predchádzajúcich konaniach, v ktorých inicioval prieskum rozsudkov krajských súdov v obdobných veciach, vznášal rovnaké argumenty ako v kasačnej sťažnosti v prejednávanej veci, ako aj s ohľadom na to, že skutkovo je táto vec obdobná ako predchádzajúce konania a právne je prakticky totožná, kasačný súd svoje rozhodnutie odôvodňuje postupom podľa § 464 ods. 2 S.s.p. a odkazuje na predchádzajúce rozhodnutia Najvyššieho súdu. Kasačný súd sa tak stotožňuje s odôvodnením rozhodnutí Najvyššieho súdu vo veciach sp. zn. 1Sžfk/40/2017, 6Sžfk/30/2017, 8Sžf/14/2015, 8Sžf/13/2015, 8Sžf/79/2014, 8Sžf/108/2014, 8Sžf/76/2014, 3Sžf/127/2013, 3Sžf/125/2013.

17. Vyššie uvedené rozhodnutia sa týkajú iných zdaňovacích období, ale tej istej daňovej kontroly na DPH, pričom argumentácia sťažovateľa, správcu dane aj žalovaného je obdobná a závery krajského súdu aj Najvyššieho súdu sú v plnom rozsahu aplikovateľné aj na súdenu vec. Napriek istým odchýlkam v skutkovom stave, pokiaľ ide o odberateľov sťažovateľa a ďalšieho deklarovaného pohybu tovaru, ide o rovnakú schému reťazca a rovnaké neodstránené pochybnosti o reálnosti obchodovaného tovaru.

18. V stručnosti kasačný súd dopĺňa, že sa stotožňuje so závermi krajského súdu o rozložení dôkazného bremena tak vo všeobecnosti, ako i v súdenej veci. Podrobne popísané dôvody spochybnenia reálnosti deklarovaných obchodov (ako i samotnej existencie tovaru už na vstupe) ani podľa kasačného súdu sťažovateľ neodstránil; spor sa netýkal toho, čo má obsahovať faktúra, ako naznačoval sťažovateľ. Podľa kasačného súdu sa krajský súd venoval dostatočne všetkým relevantným žalobným námietkam sťažovateľa.

19. 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 n i e j e prípustná kasačná sťažnosť (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).