

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/41/2017
Identifikačné číslo spisu: 1015200801
Dátum vydania rozhodnutia: 18.05.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Milučký
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:1015200801.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a členiek senátu JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. a JUDr. Aleny Adamcovej v právnej veci sťažovateľa: INVESTEX GROUP, s.r.o., Mostová 2, 811 02 Bratislava, IČO: 36 034 665, právne zastúpený: JUDr. Jaroslav Brada, advokát, Dunajská 58, 811 08 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného číslo: 1100302/1/171171/2015/1042 zo dňa 23.04.2015, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/121/2015-44 z 15. novembra 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/121/2015-44 z 15. novembra 2016 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

I.

Konanie pred prvostupňovým správnym súdom

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) napadnutým rozsudkom č. k. 5S/121/2015-44 zo dňa 15.11.2016 podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného číslo: 1100302/1/171171/2015/1042 zo dňa 23.04.2015, ktorým tento potvrdil odvolaním žalobcu napadnuté rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica (ďalej aj „správca dane“) č. 9601402/5/294581/2015/Bed zo dňa 06.02.2015, ktorým určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 78 063,86 eura za zdaňovacie obdobie marec 2012.

2. Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyplýva, že podľa názoru krajského súdu sa správne orgány 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.

3. Správca dane v priebehu daňovej kontroly zistil, že v kontrolovanom zdaňovacom období marec 2012 uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v celkovej výške 78 063,86 eura z dodávateľských faktúr číslo 20120125, 20120126, 20120128, 20120129, 20120131, 20120132 od dodávateľa Slovenská železničná dopravná spoločnosť, a.s., Mostová 2, Bratislava (predtým Na Štepnici 1379/1, 960 01 Zvolen), DIČ: 2021724969, IČ DPH: SK2021724969, IČO: 35 856 742 (ďalej len „Slovenská železničná dopravná spoločnosť, a.s.“), za nákup tovaru - náhradné diely elektronického charakteru.

4. Z predložených dokladov správca dane zároveň zistil, že daňový subjekt INVESTEX GROUP, s.r.o. vystavil v zdaňovacom období marec 2012 pre odberateľa Slovenská železničná dopravná spoločnosť, a.s. faktúry č. 31200191, 31200193, 31200194, 31200201, 31200202 za nákup tovaru - náhradné diely elektronického charakteru v celkovej sume 505 083,52 eura z toho 20 % DPH v sume 84 180,58 eura.

5. Daňový subjekt INVESTEX GROUP, s.r.o. v zdaňovacom období marec 2012 zároveň deklaroval aj dodanie tovaru náhradné diely elektronického a mechanického charakteru do iného členského štátu, konkrétne do spoločnosti AZ Company s.r.o., U Elektry 203/8, 198 00 Praha 9, Hloubětín, Česká republika, IČ DPH: CZ28413768 faktúry č. 31200185, 31200187, v celkovej sume 556 363,75 eura - za dodanie tovaru - náhradné diely elektronického a mechanického charakteru: faktúrou č. 31200185, dátum dodania 19.03.2012, v sume 371 452,20 eura a faktúrou č. 31200187, dátum dodania 22.03.2012, v sume 184 911,55 eura.

6. Zo skladovej evidencie spoločnosti INVESTEX GROUP, s.r.o. nákup, predaj a zostatok tovaru v kusoch jednotlivých druhov tovaru správca dane zistil, že spoločnosti: Slovenská železničná dopravná spoločnosť, a.s. - REXIAS, a.s. organizačná zložka - Xepap, spol. s r.o. - AZ Company, s.r.o. - PB-COM, spol. s r.o. a kontrolovaný daňový subjekt INVESTEX GROUP, s.r.o. si medzi sebou navzájom fakturovali niekoľkokrát ten istý druh tovaru v rámci mesiaca marec 2012. V danom prípade išlo o fakturáciu rovnakých druhov, typov a názvov tovaru a rovnaké množstvá, v merných jednotkách v kusoch ako náhradné diely - elektronického charakteru.

7. Krajský súd uviedol, že z napadnutého rozhodnutia ako aj zo spisu vyplýva, že správca dane vykonal dokazovanie a šetrenie uskutočnenia deklarovaných zdaniteľných plnení v celom reťazci daňových subjektov, ktorý bol v podstate uzatvorený. Správca dane teda nevykonala iba formálnu kontrolu dokladov, ktoré žalobca skutočne mal, ale zamerala sa na realitu vecného plnenia vo všetkých vzájomných súvislostiach s ohľadom na skutočnosti zistené pri výkone daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní. Pri posudzovaní nároku na odpočítanie DPH totiž musí mať skutočný stav prednosť pred stavom formálnym.

8. 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 uvedenými v § 3 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“ alebo „zákon č. 563/2009 Z. z.“), vykonal na zistenie sporných skutočností dokazovanie, ktoré vyhodnotil v súlade s § 3 ods. 3 cit. zákona, t. j. vykonané dôkazy hodnotil 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. Záver, že žalobca neunesol dôkazné bremeno preukázateľnosti splnenia zákonom o DPH stanovených podmienok na uplatnenie odpočítania dane, pretože nepreukázal, že deklarované zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a preto nebolo možné uznať sporné odpočítanie dane, je záverom, ktorý logicky vyplýva z vykonaného dokazovania.

9. Žalobca bol oboznamovaný s výsledkami šetrenia a zisťovania, avšak nepredložil také dôkazné prostriedky preukazujúce skutočné naplnenie zákonných podmienok uvedených v § 49 zákona o DPH. Správca dane umožnil žalobcovi, aby sa vyjadril k záverom uvedeným v protokole, mal možnosť poukázať na nepresnosti a pochybnosti v písomnom vyjadrení k protokolu tak, ako mu to zákon umožňuje.

10. Transakcie deklarované predloženými účtovnými dokladmi nenesú znaky základných obchodných princípov, čo podporuje správnosť názoru správcu dane o fiktívnosti obchodov. Dokazovanie spoľahlivo spochybnilo, že sa s deklarovaným tovarom reálne obchodovalo. Vystavením faktúr nevzniká automaticky daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“ alebo „zákon č. 222/2004 Z. z.“). Len s dodaním tovaru je spojený vznik daňovej povinnosti, ktorú zákon o DPH upravuje v ustanovení § 19 ods. 1, keď daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru a tým kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Vzniku daňovej povinnosti teda predchádza dodanie tovaru, čo v danom prípade nebolo vierohodným a preukazným spôsobom potvrdené. Nakoľko nedošlo k dodaniu tovaru, nemohlo dôjsť k vzniku daňovej povinnosti. Zákon o DPH však rieši aj prípady, kedy faktúra vystavená je, ale k samotnému dodaniu tovaru a služieb vôbec nepríde. V takom prípade, ak platiteľ vo faktúre alebo v inom doklade o predaji uvedie vyššiu sumu dane ako je povinný platiť podľa tohto zákona, je povinný platiť túto vyššiu sumu dane (§ 71 ods. 6 zákona o DPH). Keďže nebola preukázaná reálna existencia a dodanie tovaru všetkými zúčastnenými spoločnosťami v reťazci, dodávateľovi žalobcu nevznikla povinnosť platiť daň v zmysle § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH, ale v zmysle § 71 ods. 6 zákona o DPH, t. j. uvedením na faktúre. A to z dôvodu, že faktúra je doklad, ktorým si platiteľ uplatňuje právo na odpočítanie dane vo väzbe na splnenie ďalších zákonom stanovených podmienok - § 51 v nadväznosti na § 49 zákona o DPH. Z dôvodu, že u priameho dodávateľa žalobcu sa nepotvrdilo reálne dodanie tovaru, správca dane bol povinný šetriť celý obchodný reťazec. Kontrolu dane v uvedenom rozsahu vykonal aj preto, lebo základné pravidlá DPH musia byť dodržané v celom obchodnom reťazci. Keďže dodávateľovi žalobcu nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, žalobcovi nevzniklo ani právo na odpočet dane.

11. Podľa názoru krajského súdu správca dane dostatočne vyčerpал svoje dôkazné bremeno, keď preveril všetky možné skutočnosti týkajúce sa predmetných faktúr. Pri dôkaznej povinnosti platiteľa to znamená, že ak správca dane na základe určitých informácií nadobudol závažné pochybnosti o pravdivosti, hodnovernosti predložených dokladov, či vyjadrení daňového subjektu, nemohol ich uznať ako relevantné, ak kontrolovaný daňový subjekt ich hodnovernosť nepreukázal, resp. pochybnosti zistené správcom dane neodstránil.

12. 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 dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za 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 tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný (pozri napr. rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011). 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. Preukázanie tejto skutočnosti je povinnosťou daňového subjektu a jej splnenie podľa zásady voľného hodnotenia dôkazov potom hodnotí daňový orgán.

13. 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 obstarat' si potrebné doklady a dôkazy. Na základe tejto povinnosti vykonal množstvo úkonov uvedených v protokole z kontroly, ktoré sú obsiahnuté aj v rozhodnutí, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane boli zistené čo najúplnejšie.

14. Krajský súd bol názoru, 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.

15. 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 vyššie uvádzanými zúčastnenými článkami obchodného reťazca. Z obsahu napádaných rozhodnutí nevyplýva, že by orgány daňovej správy od žalobcu požadovali doklady, ktoré by mal on zabezpečiť od ktoréhokoľvek daňového subjektu v kontrolovanom obchodnom reťazci. Samotná skutočnosť, že tieto doklady boli v rámci dožiadaní preverované ako i iné súvisiace daňové doklady preukazujúce realizáciu zdaniteľných plnení medzi jednotlivými článkami obchodného reťazca, neznamená, že bolo povinnosťou žalobcu v daňovom konaní vo veci preverenia jeho nároku na nadmerný odpočet takéto daňové doklady týkajúce sa iných subjektov predkladať. Správca dane mal právo preveriť existenciu obchodov ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti, avšak nemal povinnosť žalobcovi napovedať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov rozsiahleho dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení, že skutočne obchodoval. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy potvrdzujúce, že obchod skutočne existoval.

16. Krajský súd v Bratislave po preskúmaní veci dospel k záveru, že neboli zistené žiadne porušenia zásad daňového konania, pričom daňové orgány vykonali riadne dokazovanie a žalovaný prihladol na všetko, čo vyšlo v daňovom konaní najavo a preto námietky uvedené v žalobe neodôvodňujú zrušenie napadnutého rozhodnutia. Postup žalovaného, ako aj preskúmané rozhodnutie boli v súlade so zákonom, a preto súd žalobu podľa § 190 SSP zamietol.

17. O náhrade trov konania rozhodol súd podľa § 167 SSP tak, že žalobcovi, ktorý nebol v konaní úspešný, právo na náhradu trov konania nepriznal.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

18. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/121/2015-44 zo dňa 15.11.2016 podal žalobca v postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) dňa 08.02.2017 kasačnú sťažnosť, ktorou napadol rozsudok krajského súdu v celej výrokovej časti.

19. Čo sa týka dôkazného bremena daňového subjektu, sťažovateľ uviedol, že zo svedeckých výpovedí (štatutárov zúčastnených spoločností) 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 s úpreto v priamom rozpore s vykonaným dokazovaním. Tieto nezákonné závery správcu dane následne prebral 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 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. 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.

20. 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 opakoval, 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.

21. Správcovi dane boli v rámci súvisiacich daňových konaní (napr. 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 sťažovateľom prezentovaná aj na pojednávaní pred správnym súdom (a sťažovateľ žiadal tohto pracovníka vypočuť aj pred súdom), 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.

22. Podľa názoru sťažovateľa krajský súd dostatočne nepreskúmal hmotnoprávnu stránku veci, pričom časť dôkazov správca dane sám zatajil, pravdepodobne za účelom zakrytia vlastnej nedôslednosti. Preto nemožno sťažovateľovi spravodlivo odmietnuť jeho tvrdenie, že dostatočne preukázal materiálnu stránku existencie tovaru, ktorý bol predmetom žalobcovho obchodovania.

23. Čo sa týka existencie vecného plnenia a uskutočnenia zdaniteľného obchodu, sťažovateľ tvrdil, že správny súd na jednej strane sám konštatuje (v bode 55), 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 (napr. v bode 54, 57, 58, 59 a ďalších), 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 sťažovateľa arbitrárne a neprehľadné a vo svojej podstate môže predstavovať porušenie princípu zákazu „denegatio iustitiae“, ktorý je neoddeliteľnou súčasťou všeobecne uznávaných princípov právneho 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 jeho rozhodnutiu, nepreskúmal komplexne procesné a hmotné námietky, postupoval nedôsledne, čím porušil právo subjektu domáhať sa zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (I. ÚS 2/08).

24. V celom procese daňového a aj súdneho konania nebolo podľa sťažovateľa preukázané získanie daňovej výhody, pričom na tomto tvrdení sú postavené rozhodnutia daňových orgánov aj správneho súdu.

25. Čo sa týka práva na odpočítanie dane, sťažovateľ uviedol, že správny súd ďalej zhodne so správcom dane poukázal 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.

26. Správca dane - Daňový úrad Banská Bystrica, Finančné riaditeľstvo SR a následne správny súd - Krajský súd v Bratislave nepochopili prečo daňový subjekt realizoval podľa nich podozrivo vyzerajúce obchody, a preto bol daňový subjekt potrestaný „dodaním“. Len preto, že daňový subjekt uskutočnil zvláštne vyzerajúce obchody, ktoré správca dane vyhodnotil len na základe svojich domnienok došlo k likvidácii spoločnosti. Nikoho však nezaujímajú relevantné odpovede na podstatné otázky, čo sťažovateľ porušil a komu a v akej výške sťažovateľ spôsobil škodu. Sťažovateľ bol názoru, že súd by nemal rozhodovať na základe domnienok 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.

27. Správca dane by mal konkrétne pomenovať, aké má pochybnosti a najmä uviesť, ako ich odstrániť (Ing. Vladimír Pastierik, In: Daňový a účtovný poradca podnikateľa 1/2014, str. 126).

28. Na základe uvedených skutočností preto sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie 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.

29. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti, ktoré krajskému súdu doručil dňa 05.04.2017, uviedol, že s tvrdením sťažovateľa, že závery správcu dane sú priamo v rozpore s vykonaným dokazovaním nesúhlasí, pretože záver, ktorý bol zo zistených skutkových okolností v daňovom konaní ustálený, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. V preverovaných obchodných prípadoch žalobcovi právo na odpočítanie dane podľa ustanovenia § 49 ods. 1, § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH nevzniklo.

30. Tvrdenie sťažovateľa, že správca dane odmietol všetky daňovým subjektom predložené dôkazy, žalovaný považoval za nedôvodné, pretože v danom prípade je evidentné, že sťažovateľ v priebehu výkonu daňovej kontroly a v ďalšom konaní vierohodnými, správcom dane overiteľnými dôkazmi, nepreukázal, že mu bol tovar, tak ako je uvedený na faktúrach predložených ku kontrole, dodaný a tým nebolo preukázané, že pri týchto tovaroch vznikla dodávateľovi daňová povinnosť a žalobcovi právo na odpočítanie dane. Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, nie je predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH.

31. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti tvrdil, že správca dane zatajil časť dôkazov, ale presne nekonkretizoval aké dôkazy boli zo strany správcu dane zatajené, čiže v danom prípade ide zo strany sťažovateľa len o všeobecné konštatovanie bez konkretizácie akýchkoľvek zatajených dôkazov. Tvrdenie o zamlčaní dôkazov sťažovateľ neuviedol v podanej žalobe, ale uvedené tvrdenie uviedol v podanom odvolaní proti napadnutému rozhodnutiu. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia (strana 26) je zrejmé, že žalovaný sa s predmetnou námietkou zaoberal a vyhodnotil ju v tom smere, že „nie je možné ani súhlasiť s námietkou daňového subjektu, že správca zamlčal dôkazy, pretože o predložení konkrétnych vzoriek, ktoré daňový subjekt predložil v inom konaní, správca dane spísal zápisnice o ústnom pojednávaní číslo 9601402/5/3107625/2013/Zna zo dňa 27.06.2013 a číslo 9601402/5/3158284/2013/Zna zo dňa 01.07.2013 (zdokumentované v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 9601402/5/5056671/ 2014/Bed zo dňa 14.11.2014), čiže v priebehu výkonu kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie máj 2012“, a preto je zrejmé, že sťažovateľ o týchto dôkazoch vedel, a preto jeho tvrdenia v danom smere sú podľa žalovaného nedôvodné.

32. Žalovaný sa s tvrdením sťažovateľa, že krajský súd dostatočne nepreskúmal hmotnoprávnu stránku veci, nestotožnil a k jeho tvrdeniu uviedol, že podľa žalovaného Krajský súd v Bratislave v priebehu posúdenia veci vychádzal zo skutočností, ktoré boli zistené v priebehu daňovej kontroly a následného ďalšieho konania a svoj záver v danej veci oprel o ustálenú rozhodcovskú prax Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ktorý už opakovane judikoval, že podmienky uvedené v ustanovení § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v ustanovení § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, zákon to neustanovuje ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje (z dôvodu rizika ľahkej zneužitelnosti práva na odpočet DPH), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré zákon pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.

33. Žalovaný uviedol, že správca dane nepochybnil reálnu existenciu tovaru len na základe zistených skutočností u spoločnosti ELVAC SK, s.r.o., ale v danej veci 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 s integrovanými modulmi, nepreukázanie dopravy, neznalosť technických vlastností a parametrov integrovaných modulov, nekontaktnosť prvých a posledných platiteľov dane v reťazci, priznávanie daňových povinností dodatočným daňovým priznaním, nepriznanie nadobudnutia tovaru z územia členského štátu Európskej únie - Českej republiky (kolotoč tovaru, niekoľko ráz medzi personálne prepojenými spoločnosťami), postúpenie pohľadávky a iné objektívne skutočnosti, ktoré vedú k záveru, že zneužitie práva bol hlavným cieľom zdaniteľných obchodov a tieto skutočnosti správca dane o. i. zdokumentoval v protokole z daňovej kontroly, ako aj v napadnutom rozhodnutí.

34. Sťažovateľ zvolil formu svojho podnikania (cez množstvo spoločností prepojených jeho osobou) a úmyselne 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, ale 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.

35. Pri posudzovaní nároku na odpočítanie DPH musí mať skutočný stav prednosť pred stavom formálno-právnym. Táto zásada nielen umožňuje, ale aj prikazuje správcovi dane neprihliadať k simulovaným právnym úkonom, keď tieto sa reálne neuskutočnili, nenaplnili a zastierajú úkony, ktoré sa uskutočnili. Pre nárok na odpočítanie DPH je nevyhnutné preukázanie, že formálna deklarácia predložených dokladov má aj povahu faktu, teda že tovar - integrované moduly, ktorý je deklarovaný na faktúre, bol skutočne dodaný platiteľom. Nárok na odpočítanie DPH nevzniká len jeho uplatnením, ale až po splnení podmienok, ktorých splnenie preukazuje a za správnosť ktorých zodpovedá kontrolovaný daňový subjekt.

36. Podľa žalovaného pre vznik práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty nepostačuje len existencia konkrétnej faktúry, ale je nevyhnutné splniť aj hmotnoprávne podmienky. Správca dane nepochybňoval predloženie dokladov (faktúry, dodacie listy, CMR doklady, objednávky), ale pravdivosť údajov uvedených na dokladoch predložených daňovým subjektom.

37. Žalovaný dal do pozornosti rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/32/2012 zo dňa 27.11.2012, v ktorom najvyšší súd vyslovil právny názor, a to že: „Vzhľadom na skutočnosť spochybnenia existencie prevádzaného tovaru, a teda reálnosti na všetkých stupňoch obchodného reťazca deklarovaných zdaniteľných plnení, sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov, ako nedostatočné“.

38. Žalovaný s tvrdením sťažovateľa (uvedeným v bode II), že správca dane dospel k záveru na základe domnienok, nesúhlasil, pretože je evidentné, že správca dane svoj záver, že sa zdaniteľné plnenie, ktoré si uplatnil sťažovateľ v daňovom priznaní, neuskutočnilo, podložil skutkovými zisteniami s konkrétnym odkazom na vykonané dôkazy a ich obsah, ktoré vyhodnotil a dostatočne zdôvodnil, na základe čoho dospel, podľa názoru žalovaného, k oprávneným pochybnostiam o neuskutočnení zdaniteľných plnení.

39. Žalovaný zastával názor, že Krajský súd v Bratislave rozhodol správne, keď žalobu zamietol s odôvodnením, 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 v daňovom konaní vyšlo najavo. Z uvedených dôvodov Krajský súd v Bratislave dospel k záveru, že námietky uvedené v žalobe neodôvodňujú zrušenie preskúmaných rozhodnutí a postup žalovaného ako aj preskúmané rozhodnutia boli v súlade so zákonom, a preto súd žalobu zamietol.

40. Na základe vyššie uvedených skutočností žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave ako vecne správny potvrdil a kasačnú sťažnosť zamietol a sťažovateľovi nepriznal trovy konania.

III.

Konanie na kasačnom súde

41. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) (§ 438 ods. 2 SSP) po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ust. § 449 ods. 1 SSP, bez nariadenia pojednávania podľa ust. § 445 SSP preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

42. Najvyšší súd SR ako príslušný súd podľa ust. § 11 písm. g) SSP prejednal vec bez nariadenia pojednávania podľa ust. § 455 SSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a internetovej stránke Najvyššieho súdu SR www.nsud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s ust. § 452 ods. 1 SSP.

43. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/121/2015-44 zo dňa 15.11.2016, ktorým tento podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. SSP zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného číslo: 1100302/1/171171/2015/1042 zo dňa 23.04.2015, ktorým Finančné riaditeľstvo SR podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601402/5/294581/2015/Bed zo dňa 06.02.2015, ktorým Daňový úrad Banská Bystrica podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku spoločnosti INVESTEX GROUP, s.r.o., Mostová 2, Bratislava, IČO: 36 034 665 (žalobcovi - sťažovateľovi) za zdaňovacie obdobie marec 2012 vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 78 063,86 eura.

44. Najvyšší súd SR z predloženého spisového materiálu krajského súdu, ako aj žalovaného zistil, že Daňový úrad Banská Bystrica vykonal u platiteľa dane z pridanej hodnoty INVESTEX GROUP, s.r.o., Mostová 2, Bratislava (predtým na Štepnici 1379/1, Zvolen) na základe oznámenia o daňovej kontrole č. 9601402/5/3411798/2013 zo dňa 15.07.2013, daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január, február, marec, jún, júl, október, november, december 2012. O jej výsledku bol vyhotovený Protokol č. 9601402/5/3605465/2014/Bed zo dňa 24.07.2014. Tento spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v citovanom protokole bol sťažovateľovi doručený dňa 11.08.2014.

45. Následne sťažovateľ dňa 19.08.2013 požiadal Daňový úrad Banská Bystrica o preloženie termínu začatia daňovej kontroly z pôvodne stanoveného 14.08.2013 na začatie daňovej kontroly v termíne po 01.10.2013, čo sťažovateľ odôvodnil existenciou vážnych dôvodov.

46. Dňa 23.08.2013 Daňový úrad v Banskej Bystrici sťažovateľovi oznámil, že žiadosti o preloženie

termínu daňovej kontroly za vyššie citované zdaňovacie obdobia nie je možné vyhovieť, nakoľko podľa § 43 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno začať daňovú kontrolu v deň uvedený v oznámení, je tento povinný oznámiť túto skutočnosť do 8 dní od doručenia oznámenia a dohodnúť si s ním nový termín začatia daňovej kontroly, pričom daňová kontrola nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia.

47. Oznámenie o daňovej kontrole zo dňa 15.07.2013 bolo doručené sťažovateľovi dňa 06.08.2013 a tak 8-dňová lehota na zmenu termínu tejto kontroly uplynula dňa 14.08.2013 (teda po zákonom stanovenej lehote).

48. Dňa 26.08.2013 sťažovateľ požiadal o vylúčenie zamestnancov Daňového úradu v Banskej Bystrici z predmetného daňového konania, a to konkrétne zamestnancov H. X. G. a H. V. O. z dôvodu vysokej pravdepodobnosti zneužitia právomoci verejného činiteľa.

49. Dňa 24.09.2013 bolo sťažovateľovi zaslané rozhodnutie o vylúčení zamestnanca správcu dane č. 9601402/5/4313430/2013/Pau zo dňa 20.09.2013, ktorým bolo rozhodnuté tak, že žiadosti o vylúčenie zamestnancov z predmetného daňového konania v prípade H. X. G. nebolo vyhovené. Rovnako rozhodnutím o vylúčení zamestnanca správcu dane č. 9601402/5/4313471/2013/Pau zo dňa 20.09.2013 nebolo vyhovené ani žiadosti o vylúčenie zamestnanca v prípade H. V. O..

50. Dňa 09.05.2014 daňový subjekt (ďalej aj „sťažovateľ“) podal žiadosť o prerušenie daňového konania z dôvodu, že súbežne s daňovým konaním prebieha aj trestné konanie, ktorého výsledok, podľa názoru sťažovateľa, mohol mať bezprostredný vplyv na výsledok uvedeného konania.

51. Dňa 02.07.2014 bolo sťažovateľovi zaslané rozhodnutie č. 9601402/5/3172409/2014/Bed zo dňa 30.06.2014, kde Daňový úrad Banská Bystrica návrhu na prerušenia daňovej kontroly nevyhovel.

52. Následne Daňový úrad Banská Bystrica vydal prvostupňové rozhodnutie, ktorým podľa ust. § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. vyrubil platiteľovi dane z pridanej hodnoty (sťažovateľovi) rozdiel v sume 78 063,86 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2012.

53. Voči tomuto rozhodnutiu podal sťažovateľ odvolanie, o ktorom bolo rozhodnuté preskúmaným rozhodnutím žalovaného zo dňa 23.04.2015, č. 1100302/1/171171/2015/1042, z ktorého odôvodnenia je nesporné, že sa v celom rozsahu stotožnil so závermi správcu dane, že sťažovateľ porušil ust. § 49 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH, v zmysle čoho sťažovateľovi nevzniklo právo na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa - Slovenská železničná dopravná spoločnosť, a.s. za nákup tovaru - náhradné diely elektronického charakteru z dodávateľských faktúr č. 20120125, 20120126, 20120128, 20120129, 20120131, 20120132 v celkovej hodnote 78 063,86 eura. Správca dane zistil, že sťažovateľ vystavil v zdaňovacom období marec 2012 pre dodávateľa Slovenská železničná dopravná spoločnosť, a.s. faktúry č. 31200191, 31200193, 31200194, 31200201, 31200202 za nákup tovaru - náhradné diely elektronického charakteru v celkovej hodnote 505 083,52 eura, z toho DPH 20 % vo výške 84 180,58 eura.

54. Sťažovateľ v zdaňovacom období marec 2012 zároveň deklaroval aj dodanie tovaru - náhradné diely elektronického a mechanického charakteru do iného členského štátu, do spoločnosti AZ Company s.r.o., Praha faktúry č. 31200185, 31200187 v celkovej sume 556 363,75 eura; faktúru č. 31200185 v sume 371 452,20 eura, faktúru č. 31200187 v sume 184 911,55 eura.

55. Vzhľadom ku skutočnosti, že aj žalovaný konštatoval, že sťažovateľ nepreukázal, že došlo k vecnému plneniu - čiže k dodaniu tovaru tak ako bolo deklarované vyššie uvedenými faktúrami, preskúmané prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu v Banskej Bystrici potvrdil.

IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

56. 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.

57. 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 prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

58. 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.

59. 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.

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

61. 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.

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

63. 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.

64. 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.

65. 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 SSP).

66. 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 SSP).

67. 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.

68. 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.

69. 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.

70. 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.

71. 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.

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 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.

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 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).

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 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.

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.

96. 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.

97. V súlade s vyššie citovanými ustanoveniami, ako aj vyššie uvedenými úvahami si Najvyšší súd SR osvojil záver, že napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave bol vydaný v súlade so zákonom a nebol dôvod na jeho zrušenie, či zmenu a kasačnú sťažnosť podľa ust. § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

98. O trovách konania rozhodol Najvyšší súd SR s prihliadnutím na ust. § 170 písm. a) SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP tak, že neúspešnému sťažovateľovi nárok na náhradu trov konania nepriznal.

99. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia 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.