

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/37/2019
Identifikačné číslo spisu: 1016200325
Dátum vydania rozhodnutia: 10.09.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Erika Čanádyová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:1016200325.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eriky Čanádyovej a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): Slovenská železničná dopravná spoločnosť, a.s., so sídlom Mostová 2, 811 02 Bratislava, IČO: 35 856 742, právne zastúpený: Advokátska kancelária JUDr. Jaroslav Brada, s.r.o. so sídlom Dunajská 58, 811 08 Bratislava, IČO: 31 610 439, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 21505180/2015 zo dňa 21.12.2015, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/116/2017-81 zo dňa 21. februára 2019, takto

rozhodol:

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

Účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred prvostupňovým správny súdom

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 1S/116/2017-81 zo dňa 21.02.2019 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 č. 21505180/2015 zo dňa 21.12.2015 (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“), ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica (ďalej aj „správca dane“) č. 20264084/2015 zo dňa 22.05.2015 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej aj ako „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) vo výške 143 442,71 Eur za zdaňovacie obdobie máj 2012.

2. Krajský súd v napadnutom rozsudku s poukazom na ustanovenia § 19 ods. 1, § 43 ods. 5 písm. c/, § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/, § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej ako „zákon o DPH“), § 3 ods. 1 až 3, ods. 6, § 24 ods. 1, 2 a 4, § 44

ods. 1 a § 65 ods. 2, 3, 6 daňového poriadku a § 2, § 6 a § 491 ods. 1 SSP, po preskúmaní žalobou napadnutého rozhodnutia, ako aj konania, ktoré vydaniu rozhodnutia predchádzalo, v intenciách námietok vznesených žalobcom, dospel k záveru o zákonnosti napadnutého rozhodnutia.

3. Z obsahu administratívneho spisu správneho súdu vyplynulo, že správca dane prvostupňovým rozhodnutím vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 143 442,71 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2012 z dôvodu, že žalobca vierohodným spôsobom nepreukázal splnenie zákonných podmienok na odpočítanie DPH. Na základe preverenia celého obchodného reťazca, pôvodu tovaru a jeho konečného použitia správca dane ustálil, že v priebehu kontroly sa vierohodne a bezvýhradne nepotvrdilo reálne dodanie tovaru, vykonanie prepravy, reálne ekonomické opodstatnenie obchodov, ktoré sledovali cieľ získania daňovej výhody, pričom žalobca nepreukázal vierohodným spôsobom, že splnil zákonné podmienky na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, preto správca dane postupoval správne, keď nepriznal žalobcovi nárok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH.

4. Správca dane riadne vykonal dokazovanie, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 87540/2015 zo dňa 20.03.2015 a následne bolo doručené vyjadrenie C.. R. V. číslo podania 6/06529815/2015 zo dňa 20.04.2015, o ktorom bol menovaný oboznámený v zápisnici o ústnom pojednávaní č.20239508/2015 zo dňa 18.05.2015 a správca dane v predmetnej zápisnici zaujal stanovisko k vyjadreniam C.. R. V. (str. 12,13,14 zápisnice o ústnom pojednávaní č. 20239508/2015 zo dňa 18.05.2015, kde správca dane uviedol: „K záveru vyjadrenia C.. R. V. sa správca dane nevyjadruje, nakoľko ide o vyjadrenia, ktoré nemajú vplyv k meritu veci - t.j. vyjadreniu sa k fyzickému predloženiu integrovaných modulov“). Aj po tomto dokazovaní, o ktorom bol daňový subjekt oboznámený v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 20239508/2015 zo dňa 18.05.2015 sa potvrdili závery správcu dane uvedené v Protokole z daňovej kontroly č. 9601402/5/4600477/2014/Bed zo dňa 13.10.2014.

5. V prvom rade správny súd k námietke žalobcu, že nebol ďalej informovaný, či Ministerstvo financií Slovenskej republiky predĺžilo žalovanému lehotu na rozhodnutie na základe jeho žiadosti poznamenal, že o tejto skutočnosti bol žalovaný upovedomený listom zo dňa 24.09.2015, doručeným mu dňa 14.10.2015. Ministerstvo financií Slovenskej republiky listom č. MF/20633/2015-77 zo dňa 24.09.2015 žalovanému lehotu na rozhodnutie predĺžilo o 90 dní, t.j. do 26.12.2015 (29.07.2015 bolo odvolanie so spisom odstúpené správcom dane žalovanému a 60-dňová lehota uplynula do 26.12.2016, predĺžená lehota plynula do 26.12.2016). Rozhodnutie žalovaného bolo podané na poštovú prepravu dňa 23.12.2015, t.j. v predĺženej lehote na rozhodnutie, čiže bolo vydané v zákonnej lehote.

6. Krajský súd v procese posudzovania zákonnosti napadnutých rozhodnutí konštatoval, že dôkazy a zistenia správcu dane preukázali, že uplatnenie odpočítania dane za dodanie tovaru, aj napriek formálnemu dodržaniu zákonom určených podmienok, viedlo k získaniu daňovej výhody žalobcu. Správcom dane boli zistené také objektívne skutočnosti, ktoré jednoznačne nasvedčovali zneužitiu práva žalobcom ako aj ostatnými spoločnosťami v reťazci. Správca dane viedol dokazovanie v zmysle zásady objektívnej pravdy, snažil sa presne a úplne zistiť skutkový stav veci tým, že si zaobstaral podklady a dôkazy nevyhnutné pre rozhodnutie. Žalobca v daňovom konaní, ako aj v žalobe, neuviedol také dôkazy a argumenty, ktoré by boli schopné vyvrátiť závery správcu dane o celkom zjavnej fiktívnosti obchodov.

7. Pre vznik práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty nepostačuje len existencia konkrétnej faktúry, ale je nevyhnutné splniť aj hmotnoprávne podmienky. Správca dane nespochybňoval predloženie dokladov (faktúry, dodacie listy, CMR doklady, objednávky), ale pravdivosť údajov uvedených na dokladoch predložených daňovým subjektom. Správca dane preukázal, že daňový subjekt zvolil formu svojho podnikania (cez množstvo spoločností prepojených jeho osobou) a úmyselne vytvoril stav, pri ktorom zneprehľadnil toky tovarov, služieb, financií, faktúr a dokladov. Platiteľ (ale aj jeho dodávateľia, príp. ich dodávateľia a odberateľ), predkladali listinné dôkazy, ktorými dôvodili, že k dodaniu tovaru došlo, ale správcovi dane (tuzemskými dožiadaniami a žiadosťou o medzinárodné šetrenie a overenie) sa uskutočnenie zdaniteľných obchodov nepotvrdilo, lebo nebolo preukázané, že tovar skutočne existoval.

8. Správca dane po prerokovaní pripomienok daňového subjektu vydal rozhodnutie na základe získaných dôkazov - žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, získanie údajov z dátového skladu finančnej správy, nazretím do spisov z daňových kontrol, z predložených dokladov daňovým subjektom a na základe týchto získaných dôkazov v zmysle § 3 ods. 3 daňového poriadku hodnotil dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadal na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

9. Podľa názoru správneho súdu sa správne orgány vecou dôkladne zaoberali, správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie a nebolo možné tvrdiť, že by vedenie daňového konania a spôsob vykonávania dokazovania boli v rozpore so zásadou spravodlivého procesu. Správne rozhodnutia obsahovali dostatok relevantných dôvodov, a preto ich nebolo možné považovať za nepreskúmateľné. Postupom správnych orgánov nebola odňatá žalobcovi ako účastníkovi konania možnosť konať pred daňovými orgánmi.

10. Správca dane správne vyhodnotil dotknuté obchodné prípady, keď si obchodné spoločnosti so žalobcom prefakturovávali ten istý tovar len medzi sebou bez toho, aby ho kúpili od inej spoločnosti, alebo predali inej spoločnosti, a teda tento tovar neskončil v skutočnej spotrebe ako náhradný diel elektronického charakteru konečným odberateľom, ale obchodné transakcie prebiehali len fakturačne, bez materiálnej podstaty. V rámci dokazovania sa nepreukázala skutočnosť, že dodávateľ fakturovaný zdaniteľný tovar skutočne dodal žalobcovi a zároveň, že žalobca deklarovaný zdaniteľný tovar reálne prijal a následne použil na účely svojej podnikateľskej činnosti. Súd sa stotožnil s názorom správcu dane, že existencia tovarov je nepreukázaná, pričom išlo o fiktívne obchodujúce spoločnosti.

11. Z napadnutého rozhodnutia žalovaného, ako aj z predloženého administratívneho spisu krajskému súdu vyplynulo, že správca dane vykonal dokazovanie a šetrenie uskutočnenia deklarovaných zdaniteľných plnení v celom reťazci daňových subjektov, ktorý bol v podstate uzatvorený. Nevykonal teda iba formálnu kontrolu dokladov, ktoré žalobca skutočne mal, ale zameril sa na reálnosť 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 musí mať skutočný stav prednosť pred stavom formálnym.

12. Skutočnosti o uzatvorenom obchodnom reťazci tovaru boli podľa správneho súdu podstatné, pričom žalobca bol nesporne aktívnym a zainteresovaným účastníkom v tomto „kolotočí“. Vo všeobecnosti odberateľ nevie ovplyvniť obchodné aktivity svojho dodávateľa a nezodpovedá za konanie iných subjektov konajúcich nezávisle, poctivo a za účelom dosiahnutia zisku z reálneho podnikania. V danom prípade však išlo o fiktívne obchodovanie s tovarom, nevykazujúce ani známky ekonomického zmyslu, keďže prvým zisteným dodávateľom tovaru (integrované moduly) bol daňový subjekt PB-COM, spol. s r.o., u ktorého tovar po prefakturovaní cez viaceré spoločnosti napokon aj skončil. Tento subjekt bol teda prvotným dodávateľom a napokon aj odberateľom toho istého tovaru. Žalobca kupoval a zároveň dodával tovar spoločnosti INVESTEX GROUP, s.r.o. ako poslednému článku v obchodnom reťazci na území Slovenskej republiky, ktorá tento tovar dodávala do Českej republiky spoločnosti AZ Company, s.r.o., ktorá následne deklarovala dodanie tovaru slovenským odberateľom PB-COM, spol. s r.o. a ECO-ACOUTING, s.r.o. Tieto spoločnosti nepriznali nadobudnutie tovaru z členských štátov únie v daňových priznaniach za rok 2012. Spoločnostiam v zistenom reťazci nevznikla z deklarovaných obchodov daňová povinnosť a na základe toho kontrolovaný daňový subjekt nemal právo na odpočítanie, aj keď mal faktúry vystavené platiteľom dane z pridanej hodnoty. V zmysle § 69 ods. 5 zákona o DPH každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň tak, ako je to v prípade dodávateľských a subdodávateľských spoločností kontrolovaného daňového subjektu.

13. V zmysle § 43 ods. 5 písm. c/ zákona o DPH, ak prepravu tovaru vykoná odberateľ, je platiteľ povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4. Platiteľ si uvedenú povinnosť nesplnil. Pre oslobodenie dodania tovaru vnútri Spoločenstva musí sa tovar odoslať, alebo prepraviť z jedného členského štátu do druhého členského štátu, v ktorých sa uplatňuje systém

dane z pridanej hodnoty. Pojem odoslaný treba vykladať tak, že k nadobudnutiu tovaru vnútri Spoločenstva a k uplatneniu oslobodenia tejto dodávky dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastníak prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a v dôsledku tohto vývozu alebo prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania.

14. V priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania sa vierohodne a bezvýhradne nepotvrdilo reálne dodanie tovaru a vykonanie prepravy. Správca dane v zmysle § 24 ods. 2, 3 a 4 daňového poriadku za účelom objektívnej pravdy preveroval celý obchodný reťazec vrátane odberateľa AZ Company s.r.o. a BOHEMIA COAL SOLUTION, s.r.o. z iného členského štátu Európskej únie - Českej republiky. Krajský súd mal za to, že správca dane preukázal, že reálna preprava tovaru nebola preukázaná (uvedená skutočnosť bola potvrdená L. V. v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 9800403/5/351266/2013 zo dňa 28.01.2013), ďalej to vyplynulo z prepravných dokladov - medzinárodných prepravných listov (CMR) a taktiež aj z údajov, ktoré poskytla správcovi dane česká finančná správa.

15. Správca dane zistil, že sa jednalo o fakturačné obchodné transakcie s tovarom v reťazci dodávateľov a odberateľov, ktorého súčasťou bol aj žalobca. Nebolo sporné, že by žalobca nepredložil daňové doklady v zmysle zákona o DPH ako faktúry, dodacie listy, objednávky, CMR doklady o preprave, avšak správca dane šetrením zistil také objektívne skutočnosti, na základe ktorých mal dôvodnú pochybnosť o reálnom uskutočnení deklarovaných plnení a tieto pochybnosti žalobca neodstránil.

16. Po preskúmaní spisového materiálu, skutočností zistených daňovou kontrolou a námietok odvolania, krajský súd dospel k záveru, že správca dane vykonal dokazovanie a šetrenie v súlade so zásadami daňového konania uvedenými v § 3 daňového poriadku, 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 vyplynul z vykonaného dokazovania. Žalobca bol oboznamovaný s výsledkami šetrenia a zisťovania, avšak nepredložil 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 a tento mal možnosť poukázať na nepresnosti a pochybnosti v písomnom vyjadrení k protokolu tak, ako mu to zákon umožňuje.

17. Dôležitou právnou otázkou bolo posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom, keď z vykonaného dokazovania v rámci celého obchodného reťazca spoločností vyplynul rad vážnych pochybností o reálnom priebehu obchodov, ktoré boli deklarované za účelom získania nadmerných odpočtov DPH. Krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 4Sžf/32/2012 zo dňa 27.11.2012, z ktorého vyplýva, že: „vzhľadom na skutočnosť spochybnenia existencie 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. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení zneužívajúcim právo poskytované zásadou neutrality DPH. Vzhľadom na okolnosti tohto prípadu, neobstojí žalobcovo jednoduché spoliehanie sa na zásadu neutrality dane z pridanej hodnoty a tvrdenie o nemožnosti ovplyvniť dodržiavanie administratívnych povinností a zákonných postupov zo strany daňových subjektov zúčastnených v obchodnom reťazci zdaniteľných plnení predchádzajúcich alebo nasledujúcich po kontrolovanom zdaniteľnom obchode“.

18. Transakcie deklarované predloženými účtovnými dokladmi nenesli podľa krajského súdu znaky základných obchodných princípov, čo podporilo správnosť názoru správcu dane o fiktívnosti obchodov.

Dokazovanie spoľahlivo spochybnilo, že sa s deklarovávaným tovarom reálne obchodovalo. Vystavením faktúr nevzniká automaticky daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH. Len s dodaním tovaru je spojený vznik daňovej povinnosti, ktorá 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.

19. Krajský súd ďalej dôvodil, že predloženie dokladov je len jednou z hmotnoprávných podmienok na uznanie nároku na odpočítanie dane, i keď majú doklady všetky náležitosti faktúry a sú riadne zaúčtované. V procese daňovej kontroly je potrebné zistiť pôvod tovarov, obchodníkov a konečných spotrebiteľov tovarov. Aby mohol byť uplatnený nárok na odpočítanie dane, musia mať nadobudnuté tovary a služby priame a bezprostredné spojenie s výstupnými plneniami, ktoré sú dôvodom pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Je preto nevyhnutné, aby zámer platiteľa, ako použije prijaté plnenia, bol zrejmý v čase vzniku práva na odpočítanie dane, aby bolo jednoznačné, že prijaté tovary alebo služby sa viažu k uskutočneniu plnení, s ktorými je spojený nárok na odpočet dane. Spoločný systém DPH preto zaručuje plnú neutralitu, čo sa týka daňového zaťaženia všetkých ekonomických činností bez ohľadu na ich účel a výsledok, pokiaľ tieto činnosti ako také podliehajú dani z pridanej hodnoty. Podľa ustálenej judikatúry je právo na odpočítanie dane neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť. Aby bolo možné odpočítať DPH, musia plnenia uskutočnené na vstupe priamo a bezprostredne súvisieť s plneniami na výstupe, pri ktorých je DPH odpočítateľná. Z rozsudkov Súdneho dvora EÚ (napr. rozsudok C-37/95, C-268/83, C-98/98, C-169/04, C-16/00) vyplýva, že DPH môže byť odpočítaná iba v prípade, že prijaté zdaniteľné plnenia priamo a bezprostredne súvisia s uskutočňovanými plneniami, s ktorými je spojený nárok na odpočet dane. Nárok na odpočet dane na vstupe pri prijatí tovaru alebo prijatých službách vzniká iba v situácii, ak sú tieto prijaté plnenia súčasťou nákladov na uskutočnené plnenia, s ktorými je spojený nárok na odpočet dane na vstupe.

20. Existencia faktúry a ďalších dokladov ešte neznamená, že došlo k dodaniu tovarov a služieb podľa nich, preukázanie dodania nevychádza len z účtovania, ale musí byť preukázané i z reálneho plnenia, ktoré musí preukázať platiteľ. Znakom jednej zo zásad obchodného práva, t.j. poctivého obchodného styku, je predpoklad riadneho fungovania obchodnej spoločnosti. Z toho plynie očakávanie, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti má presnú vedomosť o obsahu a rozsahu činností, ktorými spoločnosť naplní definíciu pojmu podnikania. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu chýbajú, pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných platiteľom sú oprávnené. Ani realizácia úhrady nie je dostatočným dôkazom o uskutočnení zdaniteľného obchodu. Vo všeobecnosti samotné faktúry, kúpne zmluvy, CMR, evidencie DPH a iné doklady ešte nepreukazujú, že vzniklo právo na odpočítanie dane, pričom správca dane v danom prípade nevychádzal len z dokladov predložených daňovým subjektom, ale vykonal dokazovanie v zmysle daňového poriadku formou dožiadaní smerujúcich k prevereniu a získaniu dôkazov o fakturovanom zdaniteľnom obchode. Technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne poskytnuté bolo. Splnenie formálnej stránky je jednou z podmienok, aby bolo na základe týchto dokladov uznané odpočítanie dane, ale tieto doklady musia byť odrazom reálneho plnenia.

Hodnotenie dôkazov však neznamená mechanické preberanie informácií, či bezvýhradné akceptovanie dokladov, resp. údajov v nich uvedených, ako faktov.

21. Podľa názoru správneho 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. Podľa daňového poriadku určuje procesný postup daňový orgán, ktorý je povinný vykonať z vlastnej iniciatívy také dôkazy, ktoré môžu prispieť k presnému a úplnému objasneniu veci, a to aj bez návrhu účastníkov konania. Je oprávnený rozhodnúť, ktoré dôkazy a v akom rozsahu vykoná a ktoré skutočnosti stačí osvedčiť inými podkladmi. Hodnotenie vykonaných dôkazov je vecou správnej úvahy správcu dane, ktorý posudzuje, či sa určitá skutočnosť má považovať za dokázanú, či vykonané dôkazy postačujú alebo či si treba obstarat' ešte iné podklady pre rozhodnutie. Aj keď dokazovanie v daňovom konaní vedie správcu dane, dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte. V rámci dokazovania posudzuje správca dane závažnosť jednotlivých dôkazných prostriedkov a je tiež v jeho právomoci posúdiť vierohodnosť jednotlivých dôkazných prostriedkov a rozhodnúť o ich preukaznosti.

22. Primárne bolo nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno zo strany daňového subjektu, disponujúceho svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet DPH (je iniciátorom odpočítania DPH) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto bolo 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 DPH 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).

23. V danom prípade existoval 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 správca dane 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. Správca dane kládol dôraz na zisťovanie jednotlivých dôkazov, ich hodnotenie a následné zdokumentovanie v protokole z dôvodu dodržania základných zásad daňového konania a pri výkone daňovej kontroly postupoval podľa zákona, pričom využil všetky zákonné možnosti pre splnenie účelu daňovej kontroly a eliminovania daňového úniku v kontrolovanom reťazci. Správca dane umožnil žalobcovi vyjadriť sa ku skutočnostiam týkajúcim sa daňovej kontroly, ako aj o problémoch v rámci dokazovania pravdivosti údajov a zároveň predložiť doklady preukazujúce jeho tvrdenia. Daňový poriadok neukladá správcovi dane získavať dôkazy preukazujúce tvrdenia daňového subjektu, ale daňovému subjektu poskytuje právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia.

24. S poukazom na články 167, 168 písm. a/, 178 písm. a/, 220 ods. 1, 226 a 273 smernice Rady 2006/112 a judikatúru Súdneho dvora EÚ, krajský súd konštatoval, že subjekty, ktoré prijímajú 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 zákonosť týchto plnení bez toho, aby riskovali, že stratia svoje právo na odpočet DPH

zaplatenej na vstupe a naopak, nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby 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. Podľa správneho súdu bolo potrebné postupovať i pri výklade procesných noriem slúžiacich na zabezpečenie kontroly a správy nepriamych daní, ako i pri aplikácii inštitútov nimi upravených, dodržiavanie podmienok dokazovania nevynímajúc, a to za súčasného akceptovania a udržania neutrality DPH. Z ustálenej judikatúry SD EÚ vyplýva právo členských štátov vnútroštátnym právom zabezpečiť v záujme ochrany oprávnených nárokov štátov na inkaso DPH podmienky na zamedzenie zneužívania jednotného systému DPH, avšak s prihliadnutím na zásadu proporcionality so zamedzením neprimeraného zásahu do práv platiteľov DPH na vrátenie DPH nimi zaplatenej v súvislosti so zabezpečovaním ich zdaniteľných plnení na vstupe. V tomto ohľade je úprava DPH vnímaná ako právo každého platcu DPH na odpočet DPH zaplatenej ním na vstupe vzťahujúce sa na všetky operácie výroby a distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu, pričom otázka, či DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola, alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe.

25. Z konštatácie Súdneho dvora EÚ vyplýva, 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. Taktiež Súdny dvor EÚ pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. 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 (rozsudok SD EÚ v spojených veciach Mahagében kft a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11).

26. Krajský súd vyjadril názor, že dôkazy a zistenia správcu dane nasvedčovali 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.

27. K žalobcom namietanej nesprávnosti vyhodnotenia výsledkov dokazovania, žalobca mal za to, že správca dane nad rámec zákona prenášal na neho neprimerané dôkazné bremeno, keď od neho požadoval dôkazy týkajúce sa iných subjektov, ktoré žalobca nemohol zabezpečiť. Podľa žalobcu si on svoje dôkazné bremeno vyčerpal tým, že predložil zákonom požadované daňové doklady.

28. Správny súd ďalej dôvodil, že 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 to, 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 doplnením 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.

29. Na základe výsledkov vykonaného dokazovania, kedy správca dane aplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, bolo možné podľa správneho súdu konštatovať, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedal zásadám logického myslenia a správneho uváženia a bol v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Vzhľadom na skutočnosť spochybnenia existencie obchodov, a teda reálnosti deklarovaných zdaniteľných plnení, sa javilo dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov, ako nedostatočné. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení zneužívajúcim právom poskytované zásadou neutrality DPH. Vzhľadom na okolnosti tohto prípadu neobstálo žalobcovo jednoduché spoliehanie sa na zásadu neutrality DPH a tvrdenie o nemožnosti ovplyvniť dodržiavanie administratívnych povinností a zákonných postupov zo strany daňových subjektov zúčastnených v obchodnom reťazci zdaniteľných plnení predchádzajúcich alebo nasledujúcich po kontrolovanom zdaniteľnom obchode.

30. Krajský súd, vychádzajúc zo skutkových zistení v danej veci dospel k záveru, že správne orgány oboch stupňov v danom prípade postupovali v súlade s citovanou právnou úpravou, vo veci si zadovážili dostatok skutkových podkladov relevantných pre vydanie rozhodnutia, v odôvodnení rozhodnutia uviedli dôvody, na základe ktorých v danej veci rozhodli, námietkami žalobcu sa náležite zaoberali a žalovaný sa súčasne v dôvodoch svojho rozhodnutia náležite vysporiadal s odvolacími námietkami. Napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane, bolo podľa správneho súdu vecne správne, preto žalobu ako nedôvodnú v súlade s § 190 SSP zamietol a vo veci úspešnému žalovanému náhradu trov konania nepriznal.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

31. Proti napadnutému rozsudku podal žalobca (ďalej aj ako „sťažovateľ“) dňa 07.05.2019 kasačnú sťažnosť, v ktorej napadol rozhodnutie krajského súdu v celej výrokovej časti z dôvodov ustanovených v § 440 ods. 1 písm. f/ a písm. g/ SSP.

32. Sťažovateľ uviedol, že konanie považuje za nespravodlivé, a to pre chýbajúce odpovede na otázky týkajúce sa neuznania faktúr na výstupe, ale ponechanie faktúr na vstupe, nejednoznačnosti daňovej výhody, ktorú mal získať, nerovnakého zaobchádzania s daňovými subjektmi v daňovom konaní (nedodanie spoločnosti XEPAP).

33. Čo sa týka dôkazného bremena 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 sú podľa neho 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 (ďalej aj ako „zákon o DPH“).

34. Sťažovateľ namietal, že správca dane neuviedol, ktoré konkrétne, zákonom predpísané doklady, daňový subjekt správcovi dane nepredložil. Sťažovateľ poukázal na to, že predložil správcovi dane všetky doklady a dôkazy, ktoré v zmysle platných právnych predpisov predložiť mal a mohol. Správca dane napriek uvedenému nijakým spôsobom neupresnil, ktoré doklady a dôkazy mal ešte daňový subjekt predložiť, ale naopak opätovne iba opakuje, že existencia faktúry nie je dostatočným dôkazom na preukázanie, že sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo. Pritom reálna existencia tovaru bola niekoľkonásobne preukázaná svedeckými výpoveďami. Správca dane odmietol všetky daňovým subjektom predložené dôkazy.

35. Správcovi dane boli v rámci súvisiacich daňových konaní predložené vzorky elektronických modulov, táto skutočnosť bola prezentovaná aj na pojednávaní pred správnym súdom.

36. Čo sa týka existencie vecného plnenia a uskutočnenia zdaniteľného obchodu, správny súd sa obmedzil na konštatovanie „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“.

37. Sťažovateľ ohľadom práva na odpočítanie dane uviedol, že správny súd ďalej zhodne so správcom dane poukazyval 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. Pokiaľ však zdaniteľné obchody boli uskutočňované za účelom dosiahnutia zisku a aj keby si spoločnosti medzi sebou donekonečna predávali ten istý tovar, čím by okrem iného zvyšovali obrat a svoju bonitu a z vytváraného zisku odvedli štátu DPH a ostatné súvisiace dane štátu, potom tieto spoločnosti neporušili žiadny zákon.

38. Záverom sťažovateľ konštatoval, že v súvislosti s otázkou komu, v akej výške a ako žalobca spôsobil škodu, by súd nemal rozhodovať podľa dohadov správcu dane, ktorý by mal pomenovať, aké má pochybnosti a ako ich odstrániť.

39. Na základe uvedených skutočností sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu č.k. 1S/116/2017-81 zo dňa 21.02.2019 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, resp., aby napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie.

40. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 13.06.2019 uviedol, že na napadnutom rozhodnutí, jeho odôvodnení a na vyjadrení k žalobe trvá a plne sa stotožnil s právnym posúdením veci uvedeným v kasačnou sťažnosťou napadnutom rozsudku krajského súdu a poukázal na rozsudok krajského súdu sp.zn. 6S/41/2016 zo dňa 31.05.2017 a rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 6Sžfk/48/2017 zo dňa 14.06.2018, ktorými bolo rozhodnuté v rovnakej veci.

III.

Konanie na kasačnom súde

41. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v kasačnej sťažnosti (453 ods. 1 a 2 SSP). Kasačný súd rozhodol o kasačnej sťažnosti bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP). Miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v lehote najmenej piatich dní pred jeho vyhlásením (§ 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

42. Po oboznámení sa s obsahom napadnutého rozsudku správneho súdu, administratívneho spisu, rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu č. 20264084/2015 zo dňa 22.05.2015, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel DPH v sume 143 442,71 Eur za zdaňovacie obdobie máj 2012, preskúmaného rozhodnutia žalovaného č. 21505180/2015 zo dňa 21.12.2015, ktoré boli prijaté po daňovej kontrole DPH za zdaňovacie obdobie január až december 2012, o výsledku ktorej bol vyhotovený protokol č. 9601402/5/4600477/2014/Beď zo dňa 13.10.2014, kasačný súd zistil, že v rámci svojej rozhodovacej činnosti už opakovane riešil spor týkajúci sa rovnakých účastníkov konania, vyplývajúci z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január až december 2012, keď správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel za jednotlivé mesiace zdaňovacieho obdobia r. 2012, v ktorom krajský súd zamietol správnu žalobu žalobcu najmä z dôvodu, že predložené dôkazy a celé dokazovanie nasvedčovali tomu, že uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty zo strany

žalobcu, za dodanie tovaru, aj napriek formálnemu dodržaniu zákonom určených podmienok, viedlo k získaniu neoprávnenej daňovej výhody. V prejednávanej veci neboli zistené pochybenia pri postupe žalovaného, ktoré by mali za následok nezákonnosť preskúmaného rozhodnutia. Námietka žalobcu vo vzťahu k jeho neprimeranému zaťaženiu dokazovaním neobstála, pričom zo spisového materiálu bolo zrejmé, že dostatočne nepreukázal reálne dodanie tovaru a existenciu fakturovaného tovaru. Na účely uplatnenia nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty bolo v danom prípade 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.

43. Podľa § 464 ods. 2 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola aspoň v piatich prípadoch predmetom konania pred kasačným súdom na základe skoršej kasačnej sťažnosti podanej tým istým sťažovateľom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na svoje skoršie rozhodnutia, a ak sa v celom rozsahu stotožňuje s ich odôvodnením, ďalšie dôvody už nemusí uvádzať.

44. V prejednávanej veci je predmetom kasačného konania takmer totožný skutkový a právny stav, rozdiel je iba v označení mesiaca zdaňovacieho obdobia, ktorý bol predmetom konaní kasačného súdu a ním vydaných rozsudkov sp.zn. 6Sžfk/48/2017 zo dňa 14.06.2018 (zdaňovacie obdobie február 2012), sp.zn. 5Sžfk/50/2018 zo dňa 27.02.2020 (zdaňovacie obdobie marec 2012), sp.zn. 4Sžfk/8/2019 zo dňa 14.01.2020 (zdaňovacie obdobie december 2012), sp.zn. 10Sžfk/8/2019 zo dňa 26.02.2020 (zdaňovacie obdobie január 2012) a sp.zn. 3Sžfk/13/2019 zo dňa 10.12.2019 (zdaňovacie obdobie august 2012). Kasačný súd sa s odôvodneniami týchto rozsudkov v celom rozsahu stotožňuje a poukazuje na ne. V zmysle § 464 ods. 2 SSP už ďalšie dôvody neuvádza.

45. O náhrade trov kasačného konania najvyšší súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP a contrario, keďže žalobca v kasačnom konaní nemal úspech a žalovaný nepreukázal splnenie podmienok podľa § 168 v spojení s § 467 ods. 1 SSP.

46. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.