

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 6Sžfk/48/2017  
Identifikačné číslo spisu: 1016200330  
Dátum vydania rozhodnutia: 14.06.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Milučký  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:1016200330.1

## 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: Slovenská železničná dopravná spoločnosť, a.s., IČO: 35 856 742, Mostová 2, 811 02 Bratislava, v zastúpení: 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 č. 21497824/2015 zo dňa 18.12.2015, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/41/2016-64 zo dňa 31.05.2017, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/41/2016-64 zo dňa 31.05.2017 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 správny súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) 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. 21497824/2015 zo dňa 18.12.2015, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica (ďalej aj „správca dane“) č. 20262914/2015 zo dňa 22.05.2015, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej aj ako „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi za zdaňovacie obdobie február 2012 rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) v sume 189.659,03 eura.

2. 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 správne vyhodnotil obchodné prípady v tom smere, že obchodné spoločnosti vyššie uvedené so žalobcom si prefakturovali 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 tieto obchodné transakcie prebiehali len fakturačne, bez materiálnej podstaty. V rámci dokazovania sa nepreukázala skutočnosť, že dodávateľ aj fakturovaný zdaniteľný obchod skutočne dodal žalobcovi a zároveň nebolo preukázané, že žalobca deklarovaný zdaniteľný obchod 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 medzi sebou fiktívne obchodujúce spoločnosti.

4. Z napadnutého rozhodnutia žalovaného, ako aj z predloženého administratívneho 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 nevykonal 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 totiž musí mať skutočný stav prednosť pred stavom formálnym.

5. Skutočnosti o uzatvorenom obchodnom reťazci tovaru sú 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, ktoré navyše nevykazuje ani známky ekonomického zmyslu, keďže prvým zisteným dodávateľom tovaru (integrované moduly) je 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.

6. Správca dane bol nesporne oprávnený v prípade pochybností preverovať celý obchodný reťazec a zistil, že sa jedná o fakturačné obchodné transakcie s tovarom v reťazci dodávateľov a odberateľov, ktorého súčasťou bol aj žalobca. Nie je sporné, že by žalobca nepredložil daňové doklady v zmysle zákona o DPH ako faktúry, dodacie listy, objednávky, CMR doklady o preprave. Správca dane však šetrením zistil také objektívne skutočnosti, na základe ktorých mal dôvodnú pochybnosť o reálnom uskutočnení deklarovaných plnení a tieto pochybnosti žalobca neodstránil.

## II.

### Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

7. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/41/2016-64 zo dňa 31.05.2017 podal žalobca v postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) dňa 28.07.2017 kasačnú sťažnosť, v ktorej napadol rozhodnutie krajského súdu v celej výrokovej časti a kasačnú sťažnosť odôvodnil v zmysle ust. § 440 ods. 1 písm. f) a písm. g) SSP.

8. 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 preto 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 o DPH (ďalej aj ako „zákon o DPH“).

9. 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.

10. 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.

11. Čo sa týka existencie vecného plnenia a uskutočnenia zdaniteľného obchodu, správny súd na jednej strane sám konštatoval (v bode 55), že dôležitou právnou otázkou bolo posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom, avšak sám sa s touto otázkou napokon nijak 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 názoru sťažovateľa, arbitrárne a neprehľadné a vo svojej podstate môže predstavovať porušenie princípu zákazu „denegatio iustitiae“.

12. Sťažovateľ ohľadom práva na odpočítanie dane uviedol, že správny súd ďalej zhodne so správcom dane poukazoval 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.

13. INVESTEX GROUP, s.r.o. nakupoval tovar od spoločností PB-COM, spol. s r.o. a od SAMSONITE s.r.o., v ktorých správca dane žiadnu kontrolu nevykonával. INVESTEX GROUP, s.r.o. a Slovenská železničná dopravná spoločnosť, a.s. na záver predali predmetný tovar spoločnosti AZ Company s.r.o. a BOHEMIA COAL SOLUTION, s.r.o. do Českej republiky, pričom medzinárodné dožiadanie v uvedených spoločnostiach tiež žiadne pochybenie nepreukázali. Sťažovateľ predložil správcovi dane všetky zákonom podpísané doklady preukazujúce oprávnenosť vrátenia nadmerného odpočtu.

14. Na základe uvedených skutočností sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu č. k. 6S/41/2016-44 zo dňa 31.05.2017 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.

15. V prípade, ak odvolací súd tomuto návrhu nevyhovie, navrhol, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu č. k. 6S/41/2016-44 zo dňa 31.05.2017 zrušil a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie.

16. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti, doručenom krajskému súdu dňa 21.08.2017, uviedol, že trvá na svojom rozhodnutí č. 21497824/2015 zo dňa 18.12.2015, jeho odôvodnení, trvá na vyjadrení k žalobe a plne sa stotožnil s právnym posúdením veci uvedeným v kasačnou sťažnosťou napadnutom rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/41/2016-64 zo dňa 31.05.2017.

17. Žalovaný navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil a sťažovateľa zaviazal znášaním trov konania zo svojho.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

18. 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.

19. 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](http://www.nsud.sk) podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s ust. § 452 ods. 1 SSP.

20. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/41/2016-64 zo dňa 31.05.2017, ktorým tento podľa ust. § 190 SSP zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 21497824/2015 zo dňa 18.12.2015, ktorým Finančné riaditeľstvo SR podľa ust. § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu v Banskej Bystrici (ďalej len „správca dane“), ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. vyrubil sťažovateľovi za zdaňovacie obdobie február 2012 rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) v sume 189.659,03 eura.

21. Z obsahu pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane vykonal u sťažovateľa na základe Oznámenia o daňovej kontrole zo dňa 15.07.2013 daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie január až december 2012, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 9601402/5/4600477/2014/Beď zo dňa 13.10.2014, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole doručený sťažovateľovi dňa 31.10.2014. Sťažovateľ v stanovenej lehote dňa 21.11.2014 doručil správcovi dane vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole.

22. Správca dane kontrolou predložených dokladov zistil, že sťažovateľ si v kontrolovanom zdaňovacom období február uplatnil právo na odpočítanie DPH v celkovej výške 121.614,43 eura z dodávateľských faktúr od dodávateľa INVESTEX GROUP, s.r.o., a to za nákup tovaru: náhradné diely elektronického charakteru. Sťažovateľ ten istý tovar uvedený vo faktúrach od spoločnosti INVESTEX GROUP, s.r.o. dodal späť tejto spoločnosti ako odberateľovi a vystavil v tejto súvislosti faktúry. V tom istom zdaňovacom období február 2012 uplatnil sťažovateľ právo na odpočítanie DPH v celkovej výške 68.044,60 eura z dodávateľských faktúr od dodávateľa spol. REXIAS, a.s. - organizačná zložka, a to za nákup tovaru: náhradné diely elektronického charakteru. Sťažovateľ ten istý tovar (čo do druhu) dodal späť tejto spoločnosti ako odberateľovi a vystavil v tejto súvislosti faktúry.

23. Zo skladovej evidencie spoločnosti sťažovateľa, nákup, predaj a zostatok tovaru v kusoch jednotlivých druhov tovaru správcom dane vyplynulo, že spoločnosti INVESTEX GROUP, s.r.o. a REXIAS, a.s. - organizačná zložka a sťažovateľ si medzi sebou fakturovali niekoľkokrát ten istý druh tovaru v rámci mesiaca február 2012. Správca dane mal za to, že z uvedeného jednoznačne bolo preukázané, že spoločnosti REXIAS, a.s. - organizačná zložka a INVESTEX GROUP, s.r.o., vrátane ďalších spoločností PB-COM, spol. s r.o., SAMSONITE s.r.o. a Xepap, spol. s r.o., so zapojením do reťazového obchodu aj so sťažovateľom, si 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 tieto obchodné transakcie prebiehali len fakturačne, bez materiálnej podstaty, za účelom zvyšovania obratu, a tým aj bonity jednotlivých spoločností v reťazci.

#### IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

24. 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.

25. 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 správnenému určeniu a vyrubeniu dane.

26. 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.

27. 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.

28. 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.

29. 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.

30. 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.

31. Podľa § 65 ods. 2 a 3 daňového poriadku, ak vzhľadom na mimoriadnu zložitnosť prípadu alebo iné

závažné okolnosti alebo osobitnú povahu prípadu nemožno rozhodnúť ani v lehote do 60 dní, môže túto lehotu pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť druhostupňový orgán. Ak rozhoduje druhostupňový orgán, môže túto lehotu pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť ministerstvo, a ak rozhoduje ministerstvo, minister. Ak orgán príslušný na rozhodnutie v daňovom konaní nemôže vo veci rozhodnúť v lehote do 60 dní, je povinný o tom písomne s uvedením dôvodov upovedomiť daňový subjekt.

32. Podľa § 65 ods. 6 daňového poriadku, lehota na rozhodnutie je zachovaná, ak v posledný deň lehoty daňový subjekt prevezme rozhodnutie u správcu dane alebo ak správca dane odovzdá rozhodnutie na poštovú prepravu prostredníctvom pošty alebo poskytovateľa poštových služieb alebo ak odošle rozhodnutie elektronickými prostriedkami.

33. 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.

34. 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.

35. 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).

36. Správne sudy 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).

37. 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.

38. 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.

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

40. Najvyšší súd SR po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Bratislave, po preskúmaní napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku.

41. Tieto závery spolu so správnu 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.

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

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

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

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

46. Kasačný súd konštatuje, že v prípade žalobcu správca dane správne vyhodnotil obchodné prípady tak, že deň plnenia nenastal, pretože v rámci dokazovania sa nepreukázala skutočnosť, že dodávateľ, ktorý je uvedený v predmetných faktúrach, aj fakturované zdaniteľné obchody skutočne dodal sťažovateľovi a zároveň nebolo preukázané, že sťažovateľ deklarované zdaniteľné obchody reálne prijal a následne použil na účely svojej podnikateľskej činnosti.

47. Podľa názoru kasačného súdu sa správne orgány vecou dôkladne zaoberali, pričom najmä správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie a nie je možné ani tvrdiť, že by vedenie daňového konania a spôsob vykonávania dokazovania boli v rozpore so zásadou spravodlivého procesu. Správne rozhodnutia obsahujú dostatok relevantných dôvodov, a preto ich nemožno považovať za nepreskúmateľné. Postupom správnych orgánov taktiež nebola odňatá sťažovateľovi ako účastníkovi daňového konania možnosť konať pred týmito orgánmi, pričom správca dane hodnotil dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

48. 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.

49. Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. V zmysle písm. a) citovaného ustanovenia platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku, z tovaru a služieb, ktoré sú, alebo majú byť platiteľovi dodané v nadväznosti na ustanovenie § 51 citovaného zákona.

50. V uvedených prípadoch správca dane správne vyhodnotil obchodné prípady v tom smere, že takýto deň nenastal, pretože v rámci dokazovania sa nepreukázala skutočnosť, že dodávateľ, ktorý je uvedený v predmetných faktúrach, aj fakturované zdaniteľné obchody skutočne dodal sťažovateľovi a zároveň nebolo preukázané, že sťažovateľ deklarované zdaniteľné obchody reálne prijal a následne použil na účely svojej podnikateľskej činnosti.

51. Kľúčovou právnou otázkou v tomto konaní bolo posúdenie miery zaťaženia sťažovateľa dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 29 ods. 8 zákona o správe daní, keď z vykonaného dokazovania v rámci celého obchodného reťazca tuzemských ako aj zahraničných spoločností vyplynula nepreukázateľnosť pôvodu obchodovaného tovaru a jeho samotná existencia.

52. Z obsahu administratívneho spisu mal kasačný súd nesporne za preukázané, že správca dane vykonal vo veci dokazovanie a šetrenie uskutočnenia deklarovaných zdaniteľných plnení v celom reťazci daňových subjektov, ktorý bol v podstate uzatvorený.

53. Žalovaný po preskúmaní spisového materiálu, skutočností zistených v daňovej kontrole a námietok odvolania dospel k záveru, že správca dane vykonal dokazovanie a šetrenie v súlade so zásadami daňového konania v súlade s § 3 daňového poriadku a vo veci vykonal dostatočné dokazovanie na zistenie sporných skutočností.

54. Jeho záver, že sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno z plnenia v súlade so zákonom o DPH, pretože nepreukázal, že deklarované zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a preto nebolo možné uznať odpočítanie dane, je podľa názoru kasačného súdu správny.

55. Kasačný súd konštatuje, že samotné preukázanie dodávok tovaru len listinnými dokladmi nemožno považovať za dôkaz, na základe ktorého si môže daňový subjekt uplatniť odpočítanie dane v zmysle

zákona o DPH. Reálne plnenie predmetu zmluvy totiž nebolo preukázané. Právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť len v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ, čo v danom prípade nebolo preukázané.

56. Sťažovateľ tým, že predložil ku kontrole faktúry CMR, evidencie DPH, ako aj iné doklady ešte nepreukázal, že mu vzniklo právo na odpočítanie dane, pričom správca dane nevychádzal len z dokladov predložených daňovým subjektom, ale vykonal dokazovanie formou dožiadaní a medzinárodných žiadostí smerujúcich k prevereniu a získaniu dôkazov o existencii fakturovaného tovaru, pretože samotná existencia faktúry vyhotovenej platiteľom dane, na ktorej je uvedená DPH, nezakladá právo na odpočítanie dane uvedenej na faktúre.

57. Vnútroštátne orgány aplikácie práva, teda aj súdy, majú v rámci svojich právomocí vždy usilovať o eurokonformný výklad vnútroštátneho práva, aby sa zabezpečila úplná účinnosť smernice a dosiahnutie jej cieľa (rozsudok Súdneho dvora EÚ Adeneler, C-212/04, 04.07.2006, Zb. s. I.-6057, bod 111) bez ohľadu na to, či ustanovenia použité pri výklade majú alebo nemajú priamy účinok. Vnútroštátne ustanovenia je potrebné vykladať eurokonformným spôsobom v súlade so smernicou v zásade až po uplynutí transpozičnej lehoty smernice (Adeneler, C-212/04, 04.07.2006, Zb. s. I.-6057, bod 115 a 116), teda pri predmetnej smernici od 01.01.2008.

58. Pre úplnosť treba uviesť, že vo svetle judikatúry Súdneho dvora EÚ treba každý jeden prípad posudzovať individuálne, s prihliadnutím na všetky jeho okolnosti, čo správne orgány v danom prípade aj urobili a dospeli k záveru, že sťažovateľ skutočne nepreukázal samotnú existenciu a dodanie tovaru a kasačný súd sa s týmto názorom stotožnil.

59. V tomto prípade treba upriamiť pozornosť aj na rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora EÚ napr. rozsudok Súdneho dvora EÚ z 21.06.2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, kde súdny dvor uviedol, že je potrebné pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/2012 (pozri najmä rozsudky Halifax zo 07.12.2010, R, C-285/09, bod 36, ako aj z 27.10.2011 Tanoarch, C-504/10, bod 50). V tejto súvislosti Súdny dvor EÚ rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať 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).

60. 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.

61. Naopak, nie je v rozpore s právom únie požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (pozri v tomto zmysle rozsudky z 27.09.2007, Teleos a i., C-409/04, Zb. s. I.-7797, body 65-68; Netto Supermarkt, bod 24, ako aj z 21.12.2011 Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, bod 25).

62. Navyše v súlade s čl. 273 prvým odsekom smernice 2006/2012 členské štáty môžu uložiť aj iné povinnosti ako tie uvedené v tejto smernici, ak ich považujú za potrebné na zabezpečenie riadneho výberu DPH a na predchádzanie daňovým podvodom.

63. Súdny dvor EÚ konštatoval, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje

na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť.

64. Súdny dvor EÚ taktiež pripúšťa, že nie je v rozpore s právom únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozhodne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.

65. Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (pozri rozsudok SD EÚ v spojených veciach Mahagében Kft a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11).

66. K námietkam sťažovateľa uvedeným v kasačnej sťažnosti, ktorý namietal nedostatočnosť a nezákonnosť dokazovania, ako aj nesprávnosť vyhodnotenia výsledkov dokazovania, pričom mal za to, že správca dane nad rámec zákona prenášal na neho neprimerané dôkazné bremeno, a uviedol, že vyčerpал svoje dôkazné bremeno a na podporu svojej argumentácie poukazyval 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.

67. K námietkam sťažovateľa uvedeným v kasačnej sťažnosti, ktorý namietal, že správca dane neuviedol, ktoré konkrétne zákonom predpísané doklady daňový subjekt správcovi dane nepredložil, resp. že správca dane odmietol všetky daňovým subjektom predložené doklady, kasačný súd uvádza, že s touto nie je možné sa stotožniť. Dôkazné bremeno je primárne na daňovom subjekte a dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný.

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

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

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

71. Na základe zistených skutočností správca dane dospel k záveru, že dodanie, nákup, resp. predaj

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

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

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

74. V danom prípade pre nárok na odpočítanie DPH bolo nevyhnutné preukázať, že nejde len o formálnu deklaráciu predložených dokladov, ale že tovar (integrované moduly), ktorý je deklarovaný na faktúre, bol skutočne platiteľom aj dodaný. Podľa názoru senátu kasačného súdu správca dane ako aj žalovaný vo veci postupovali v súlade so zákonom a pri skúmaní podmienok pre sťažovateľom uplatnené odpočítanie DPH správne zistili skutkový stav veci a vec aj správne právne posúdili, keď sťažovateľovi vyrubili rozdiel DPH za príslušné zdaňovacie obdobie. Správne orgány pritom postupovali v súlade s § 29 ods. 1, 2, 4 a § 2 ods. 3, 6 zákona o správe daní.

75. Kasačný súd zastáva názor, že Krajský súd v Bratislave vo veci rozhodol správne, keď žalobu zamietol s odôvodnením, že neboli zistené žiadne také porušenia zásad daňového konania, ktoré by spôsobili nezákonnosť preskúmaného rozhodnutia.

76. 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.

77. 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.

78. 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.