

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 6Sžfk/39/2019  
Identifikačné číslo spisu: 1017200825  
Dátum vydania rozhodnutia: 10.03.2021  
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valášiková  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:1017200825.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valášikovej PhD. a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Eriky Čanádyovej v právnej veci žalobcu: Slovenská železničná dopravná spoločnosť, a. s., Mostová 2, 811 02 Bratislava, IČO: 35 856 742, právne zastúpený: Advokátska kancelária JUDr. Jaroslav Brada, s. r. o. Dunajská 58, 811 08 Bratislava, IČO: 31 610 439, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 21489963/2015 zo dňa 18.12.2015, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/100/2017-146 zo dňa 06.11.2018, takto

### rozhodol:

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

Účastníkom nárok 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. 5S/100/2017-146 zo dňa 06.11.2018 podľa § 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. 21489963/2015 zo dňa 18.12.2015 (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“), ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica (ďalej aj „správca dane“) č. 20265404/2015 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 10 513,20 EUR za zdaňovacie obdobie november 2012.

2. Krajský súd v napadnutom rozsudku s poukazom na ustanovenia § 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, § 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. Správny súd v procese posudzovania zákonnosti napadnutých rozhodnutí konštatoval, že správca dane na základe preverenia celého obchodného reťazca, pôvodu tovaru a jeho konečného použitia ustálil, že v priebehu kontroly sa vierohodne a bezvýhradne nepotvrdilo reálne dodanie tovaru a vykonanie prepravy. Dospel k záveru, že obchody nemali reálne ekonomické opodstatnenie, sledovali cieľ získania daňovej výhody a žalobca nepreukázal vierohodným spôsobom, že splnil zákonné podmienky na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, a preto správca dane správne postupoval pri nepriznaní nároku na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH.

4. Správca dane, podľa názoru krajského súdu, správne vyhodnotil obchodné prípady v tom smere, že obchodné spoločnosti si 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 tieto obchodné transakcie prebiehali len fakturačne, bez materiálnej podstaty. V rámci dokazovania sa nepreukázala skutočnosť, že dodávateľ aj fakturovaný zdaniteľný tovar skutočne dodal žalobcovi a zároveň nebolo preukázané, 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 bola nepreukázaná, pričom išlo o medzi sebou fiktívne obchodujúce spoločnosti.

5. Skutočností o uzatvorení 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.

6. V danom prípade však išlo o fiktívne obchodovanie s tovarom, ktoré navyše nevykazovalo 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.

7. Ďalej krajský súd uviedol, že 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. Správny súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/32/2012 zo dňa 27.11.2012, z ktorého vyplývalo, 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“.

8. 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 deklarovateľným 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.

9. Krajský súd ďalej uviedol, že 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.

10. Krajský súd konštatoval, že 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. 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.

12. Správny súd ďalej uviedol, že 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 napĺňa 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.

13. 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 správca 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.

14. 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).

15. Krajský súd ďalej uviedol, že v danom prípade existoval rozpor medzi deklarováým a reálnym skutkovým stavom - nepreukázanie samotnej materiálnej existencie obchodov, ktorý mal za následok vznik legitímnych a logických pochybností zo strany správcu dane k deklarováým 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.

16. 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 zákonnosť 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 Súdneho dvora 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.

17. 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 Súdneho dvora EÚ v spojených veciach Mahagében kft a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11).

18. 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.

19. K žalobcom namietanej nesprávnej 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.

20. 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 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.

21. 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 zneužívajúc om právo 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.

22. 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, vyjadrenia ku kasačnej sťažnosti

23. Proti rozsudku podal žalobca (ďalej aj ako „sťažovateľ“) v zákonnej lehote 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.

24. 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).

25. 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 o DPH.

26. 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. Prítom reálna existencia tovaru bola niekoľkonásobne preukázaná svedeckými výpoveďami. Správca dane odmietol všetky daňovým subjektom predložené dôkazy.

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

28. Rozhodnutia správnych orgánov sa opierajú o informácie získané z trestného spisu, pričom zákonosť dôkazov v trestnom spise bude posúdená až trestným súdom.

29. 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“.

30. 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.

31. 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.

32. Na základe uvedených skutočností 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, resp., aby napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie.

33. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 23.05.2019 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

34. Najvyšší súd SR (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 SR v lehote najmenej piatich dní pred jeho vyhlásením (§ 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

35. Po oboznámení sa s obsahom napadnutého rozsudku správneho súdu, administratívneho spisu, rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu č. 20265404/2015 zo dňa 22.05.2015, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel DPH v sume 10 513,20 EUR za zdaňovacie obdobie november 2012, preskúmaného rozhodnutia žalovaného č. 21489963/2015 zo dňa

18.12.2015, 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/BeD 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.

36. 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.

37. 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), sp. zn. 3Sžfk/13/2019 zo dňa 10.12.2019 (zdaňovacie obdobie august 2012), sp. zn. 6Sžfk/37/2019 zo dňa 10.09.2020 (zdaňovacie obdobie máj 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.

38. 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.

39. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v pomere hlasov 3:0.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.