

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/8/2019
Identifikačné číslo spisu: 1017200578
Dátum vydania rozhodnutia: 14.01.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:1017200578.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Petry Príbelskej, PhD. v právnej veci žalobcu: Slovenská železničná dopravná spoločnosť, a.s., Mostová 2, Bratislava, právne zastúpený: JUDr. Jaroslav Brada, advokát, Dunajská 58, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 21488747/2015 zo dňa 17. decembra 2015, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/78/2017-80 zo dňa 18. októbra 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/78/2017-80 zo dňa 18. októbra 2018 z a m i e t a .

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

Odôvodnenie

1.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave podľa § 190 zák. č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia č. 21488747/20105 zo dňa 17.12.2015, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica (ďalej len „správca dane“) č. 20265477/2015 zo dňa 22.05.2015. Týmto rozhodnutím správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel v sume 116.672,34 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2012. O trovách konania rozhodol súd podľa § 168 SSP tak, že žalovanému ich náhradu nepriznal.

2. Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že podľa rozhodnutia správcu dane žalobca vierohodným spôsobom nepreukázal splnenie zákonných podmienok na odpočítanie DPH. Správca dane skonštatoval, že preukázal zneužívajúce konanie žalobcu a neprihliadal k simulovaným úkonom, keď tieto sa reálne neuskutočnili, nenaplnili a zastierajú úkony, ktoré sa uskutočnili. Pretože nevyhnutným

predpokladom pre nárok na odpočítanie DPH je preukázanie, že formálna deklarácia predložených dokladov má aj povahu faktu, teda, že tovar deklarovaný na faktúrach bol skutočne dodaný platiteľom uvedeným na faktúre, krajský súd vyhodnotil postup správcu dane pri nepriznaní nároku na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) za súladný s platnými právnymi normami.

3. Krajský súd konštatoval, že v obdobných veciach tých istých účastníkov konania vzťahujúcich sa na iné mesiace kontrolovaného zdaňovacieho obdobia január 2012 až december 2012 už bolo na Krajskom súde v Bratislave právoplatne rozhodnuté o zamietnutí žalôb ako nedôvodných. Konkrétne poukázal na rozsudok č.k. 6S/41/2016-64 zo dňa 31.05.2017, týkajúci sa zdaňovacieho obdobia február 2012, proti ktorému podal žalobca kasačnú sťažnosť. Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 6Sžfk/48/2017 zo dňa 14.06.2018 kasačnú sťažnosť žalobcu ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol. Krajský súd preto využil v prejednávanej veci možnosť skráteného odôvodnenia rozsudku podľa § 140 SSP a poukázal na záver kasačného súdu prijatý v rozsudku sp. zn. 6Sžfk/48/2017, že 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. Správca dane ako aj žalovaný vo veci postupovali v súlade so zákonom, správne zistili skutkový stav veci a vec správne právne posúdili.

2.

4. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca („kasačný sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP a navrhol kasačnému súdu, aby v zmysle ust. 462 ods. 2 SSP zmenil napadnutý rozsudok tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie, prípadne zruší rozsudok krajského súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie.

5. K otázke dôkazného bremena daňového subjektu žalobca uviedol, že krajský súd v odôvodnení rozsudku prebral nezákonné závery správcu dane o nedodaní tovaru v mesiaci december 2012, ktoré sú v priamom rozpore s vykonaným dokazovaním. Žalobca mal za to, že splnil všetky povinnosti podľa § 71 a postupoval v súlade s § 49 ods. 1 a § 19 ods. 1 zákona o DPH, predložil správcovi dane všetky doklady a dôkazy, ktoré v zmysle platných právnych predpisov predložiť mal a mohol, pričom správca dane neuviedol, ktoré zákonom predpísané doklady žalobca nepredložil. V rámci súvisiacich daňových konaní boli správcovi dane predložené vzorky elektronických modulov, čo potvrdil aj samotný pracovník správcu dane. Podľa názoru žalobcu krajský súd dostatočne nepreskúmal hmotnoprávnu stránku veci, pričom časť dôkazov správcu dane sám zatajil.

6. Žalobca v súvislosti s existenciou vecného plnenia a uskutočnenia zdaniteľného obchodu uviedol, že krajský súd na jednej strane sám konštatoval, 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, že „žalobca nepredložil také dôkazné prostriedky preukazujúce skutočné naplnenie zákonných podmienok uvedených v § 49 zákona o DPH“. Uvedené konštatovanie súdu je podľa názoru žalobcu arbitrárne a neprehľadné a vo svojej podstate môže predstavovať porušenie princípu zákazu „denegatio iustitiae“.

7. Žalobca ďalej konštatoval, že v celom procese daňového a aj súdneho konania nebolo preukázané získanie daňovej výhody, pričom na tomto tvrdení sú postavené rozhodnutia daňových orgánov aj správneho súdu. Zdaniteľné obchody boli uskutočňované za účelom dosiahnutia zisku. Spoločnosti predávali taký istý tovar (t. j. tovar rovnakého druhu), nie ten istý tovar. Pokiaľ spoločnosti z vytváraného zisku odvedli štátu DPH a ostatné súvisiace dane, potom neporušili žiadny zákon.

8. Akékoľvek argumentácie o uzatvorení obchodnom reťazci sú z pohľadu žalobcu irelevantné, nakoľko tento nevie ovplyvniť obchodné aktivity nielen svojich priamych, ale ani nepriamych obchodným partnerov. Účasť žalobcu v podvodnom reťazci je len tvrdením správcu dane na základe jeho domnienok vyplývajúcich z nevykonania daňových kontrol v celom správcov dane deklarovanom reťazci. Žalobca uviedol, že v danom období nakupoval tovar od spoločnosti INVESTEX GROUP, s.r.o., ktorý nakupoval tovar od spoločností PB COM s.r.o. a od SAMSONITE s.r.o., v ktorých

správca dane žiadnu kontrolu nevykonala. INVESTEX GROUP, s.r.o. a Slovenská železničná dopravná spoločnosť, a.s. na záver predali predmetný tovar spoločnosti AZ COMPANY, s.r.o. a BOHÉMIA COAL SOLUTION, s.r.o. do Českej republiky, pričom medzinárodné dožiadanie v uvedených spoločnostiach tiež žiadne pochybenie nepreukázali. Preukazovanie (reálnej) spotreby obchodného tovaru (akými integrované moduly ako náhradné diely jednoznačne sú) od obchodných spoločností je zo strany správcu dane diskriminačné a je v rozpore s § 3 ods. 7 zákona č. 563/2009, a to z dôvodu nezachovania princípu rovnosti prístupu ku kontrolovaným daňovým subjektom. V závere kasačnej sťažnosti žalobca poukázal na rozhodnutie Európskeho súdneho dvora vo veci C-285/11, rozhodnutie v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 a rozhodnutie vo veci C-324/11.

3.

9. Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalobcu žalovaný uviedol, že sa stotožňuje s právnym posúdením veci v rozsudku a navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu zamietol.

4.

10. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 zák. č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

11. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, 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.

12. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne sudy v správnom súdnictve preskúmajú 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.

13. Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou sťažnosťou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

14. Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

15. Podľa § 461 SSP, kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

16. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že správca dane vykonala u žalobcu na základe Oznámenia o daňovej kontrole zo dňa 15.07.2013 daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie január až december 2012. Správca dane kontrolou predložených dokladov zistila, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období december 2012 uplatnil právo na odpočítanie DPH v celkovej výške 116.672,34 € z dodávateľskej faktúry od dodávateľa SAMSONITE s.r.o. za nákup tovaru elektronického charakteru. V zdaňovacom období december 2012 dodal žalobca náhradné diely elektronického charakteru spoločnosti INVESTEX GROUP, s.r.o. a deklaroval dodanie tovaru (náhradných dielov) oslobodené od dane podľa § 43 zákona o DPH do iného členského štátu pre odberateľa AZ Company s.r.o., Česká republika. Zamestnanci správcu dane pri posudzovaní uplatnených nárokov na odpočítanie DPH vychádzali nielen z daňových dokladov a iných dokladov predložených žalobcom, ale aj zo zistení získaných počas daňovej kontroly.

Správca dane mal preukázané, že spoločnosti REXIAS, a. s. - organizačná zložka, INVESTEX GROUP, s.r.o., Xepap, spol. s r.o., PB-COM, spol. s.r.o., SAMSONITE, s.r.o. so zapojením do reťazového obchodu aj so žalobcom, si prefakturovávali ten istý tovar (rovnaké druhy, typy, názvy tovaru, rovnaké množstvá v merných jednotkách kusy) 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. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol č. 9601402/5/4600477/2014/Bed zo dňa 13.10.2014, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole doručený žalobcovi dňa 31.10.2014. Žalobca doručil správcovi dane vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole v stanovenej lehote. Rozhodnutím č. 20265477/2015 zo dňa 22.05.2015 vyrubil správca dane žalobcovi podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku rozdiel dane v sume 116.672,34 € na DPH, z dôvodu porušenia ust. § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Na základe odvolania žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 21488747/2015 zo dňa 17.12.2015 rozhodnutie správcu dane potvrdil. V odôvodnení rozhodnutia žalovaný konštatoval, že obchody nemali reálne ekonomické opodstatnenie a sledovali cieľ získania daňovej výhody odpočítaním dane pri nákupe a uplatnením oslobodenia od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu.

17. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalobcu je rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/78/2017-80 zo dňa 18.10.2018, ktorým súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky žalobcu sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

18. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdenie, 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 s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia.

5.

19. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Bratislave, potom ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 SSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku krajského súdu.

20. Kasačný súd zdôrazňuje, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

21. Neoddeliteľnou súčasťou fungovania mechanizmu dane z pridanej hodnoty je právo daňového subjektu na odpočítanie DPH. Uvedené právo predstavuje jednu zo zásad fungovania systému DPH, ktorá vyplýva zo Smernice 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorá bola transponovaná aj do nášho zákona o DPH. Túto zásadu, resp. právo nemožno chápať ako absolútne právo platiteľa na odpočet DPH.

22. Zákon o DPH vychádza z predpokladu, že zdaniteľný obchod reálne prebehol. Povinnosť preukázania reálneho uskutočnenia dodávky tovaru alebo služieb vyplýva z daňového poriadku ako procesného predpisu upravujúceho daňové konanie. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom „leží“ dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“

23. Podľa čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobilom, ktorý ustanoví zákon. Princíp legality zakotvený v čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky znamená, že viazanosť štátu právom sa musí uplatňovať jednak v oblasti viazanosti štátu ústavou, ústavnými zákonmi a zákonmi ako aj v oblastiach ich vykonávania orgánmi štátnej správy, ktoré musia zásadne postupovať len na základe zákonov a v ich medziach. Kasačný súd v tejto súvislosti zdôrazňuje, že povinnosťou orgánov štátnej moci je svojou činnosťou naplňať legitímne očakávanú predstavu jednotlivca o právnom štáte, ktorého neoddeliteľnou súčasťou je i právna istota, s princípom právnej istoty v rozhodovacej činnosti súdov korešponduje zásada rozhodovania súdov v obdobných veciach rovnakým spôsobom.

24. Podľa § 464 ods. 1 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

25. Na základe citovaného ustanovenia poukazuje Najvyšší súd Slovenskej republiky na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/48/2017 zo dňa 14. júna 2018 v obsahovo obdobnej veci, týkajúcej sa totožných účastníkov konania, ale iného zdaňovacieho obdobia (február 2012), z odôvodnenia ktorého kasačný súd uvádza:

„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 uvedených 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- OM 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 nespolupracoval 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 L..

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 plenia 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 deklarováných 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- 12/04, 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-80/11a C- 42/11, 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- 04/10, 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 prijímu 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.“

26. Kasačný súd na základe totožných dôvodov uvedených vyššie dospel aj v tomto prípade k záveru, že Krajský súd v Bratislave vec správne právne posúdil, preto kasačnú sťažnosť vyhodnotil ako nedôvodnú a zamietol ju podľa §461 v spojení s § 464 ods.1 SSP.

27. O náhrade trov kasačného konania najvyšší súd rozhodol podľa § 170 písm. a) SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalobca v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania zo zákona prislúcha len ojedinele, preto účastníkom právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

28. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 147 ods. 2 v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.