

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/36/2022
Identifikačné číslo spisu: 1017201966
Dátum vydania rozhodnutia: 22. marca 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Zuzana Mališová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:1017201966.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Mališovej a členov senátu JUDr. Moniky Valášikovej, PhD. a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky): Slovenská železničná dopravná spoločnosť, a.s., so sídlom Mostová 2, 811 02 Bratislava, IČO: 35 856 742, právne zastúpená: Advokátska kancelária JUDr. Jaroslav Brada, s.r.o., so sídlom Dunajská 58, 811 08 Bratislava, IČO: 31 610 439; proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica; o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 21489810/2015 zo dňa 18. decembra 2015, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S 285/2017-98 zo dňa 27. novembra 2019 v spojení s opravným uznesením Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S/285/2017-135 zo dňa 21. februára 2022, takto

r o z h o d o l :

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

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

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 21489810/2015 zo dňa 18.12.2015, ako aj jemu predchádzajúceho rozhodnutia správcu dane č. 20265370/2015 zo dňa 22.05.2015.

2. Správny súd vychádzajúc z § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 zákona o DPH konštatoval, že základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu je, aby išlo o tovary, ktoré boli žalobkyni naozaj dodané konkrétnym platiteľom DPH. Pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov sa pritom vychádza nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či pri predložených

dokladoch neabsentuje materiálny podklad. Zákonnodarca pre ľahkú zneužiteľnosť požaduje, aby existenciu materiálnych podmienok pre uplatnenie odpočtu preukázal práve dotknutý daňový subjekt. Dôkazné bremeno kladené na daňový subjekt siaha až k požiadavke preukázať uskutočnenie dodania tovaru, resp. k preukázaniu, že kupujúci získal právo disponovať s tovarom ako vlastník.

3. Vychádzajúc z administratívneho spisu mal správny súd za preukázané, že tovar náhradné diely elektronického a mechanického charakteru dodal žalobkyňa dodávateľ, a nie spoločnosti INVESTEX GROUP, s.r.o., 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 ho žalobkyňa dodala spoločnosti INVESTEX GROUP, s.r.o. Spoločnosť INVESTEX GROUP, s.r.o., tovar dodala do iného členského štátu - Českej republiky spoločnostiam AZ Company s.r.o., a BOHEMIA COAL SOLUTION, s.r.o., REXIAS, a.s., ktoré následne deklarovali dodanie toho istého tovaru späť na Slovensko spoločnostiam RPL DATA s.r.o., ECO-ACCOUNTING, s.r.o., RO COMPANY s.r.o. a PB-COM spol. s.r.o. (ktorá je dodávateľom žalobkyne). Uvedené spoločnosti nepriznali podľa údajov získaných z dátového skladu žalovaného v daňových priznaniach za rok 2012 žiadne nadobudnutie z krajín Európskej únie. Spoločnosť ECO-ACCOUNTING, s.r.o., so správcom dane nespolupracovala a spoločnosť PB-COM, spol. s.r.o., nepreberala zásielky. V reťazci spoločností nebola zistená ani jedna spoločnosť, u ktorej by tovar skončil v skutočnej spotrebe, t.j. že by 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 žalobkyňa sa na týchto reťazových obchodných transakciách zúčastňovala.

4. Správny súd konštatoval, že 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 tovary skutočne dodal žalobkyňa a nebolo preukázané, že žalobkyňa tieto tovary prijala a následne použila na účely svojej podnikateľskej činnosti. Rovnako za správny považoval aj záver správcu dane a žalovaného, že žalobkyňa neuniesla svoje dôkazné bremeno, keď nepreukázala, že deklarované obchody boli aj reálne uskutočnené, najmä nebolo preukázané reálne plnenie predmetu zmluvy ani reálna existencia tovaru. Správny súd nepovažoval za preukázané dodanie tovaru ani u dodávateľov a odberateľov žalobkyne. Spoločnosť ELVAC SK, s.r.o. deklarovala, že dotknutý tovar nevyrábala, išlo o napodobeniny jeho výrobkov a dokonca aj o nefunkčnú maketu. Žalobkyňa a ani iné obchodné spoločnosti v rámci reťazca neoznačili iného výrobcu predmetného tovaru. Tovar pritom neskončil v spotrebe u konkrétnych spotrebiteľov, zostal v obehu v rámci obchodného reťazca. Na záveroch správneho súdu nič nemení ani uskutočňovanie platieb za tovar bezhotovostne, keďže platbám zúčastnených spoločností v obchodnom reťazci zodpovedalo započítavanie a postupovanie pohľadávok medzi nimi.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

5. Proti rozsudku krajského súdu podala žalobkyňa (ďalej aj ako „sťažovateľka“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu, že tento podľa jej názoru vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP), a súčasne správny súd nesprávnym procesným postupom znemožnil sťažovateľke, aby uskutočnila jej patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f) SSP). Navrhla preto rozsudok správneho súdu zmeniť a zrušiť rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutia, alternatívne zrušiť napádaný rozsudok a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie.

6. Zásadnú nespravodlivosť konania videla sťažovateľka v tom, že nie je možné na jednej strane tvrdiť neexistenciu tovaru, a súčasne ponechať faktúry na vstupe (teda nechať daňový subjekt odvieť DPH z neexistujúceho tovaru). Buď tovar existoval, a potom musia byť uznané faktúry na výstupe a uznané právo na odpočet dane, alebo tovar neexistoval, preto ho sťažovateľka nemohla predat' ani kúpiť. V takom prípade potom je ale nutné „neuznať“ aj faktúry na vstupe (z tzv. fiktívneho nákupu neexistujúceho tovaru) a vrátiť odvedené dane. Namietala tiež nerovnaké zaobchádzanie s daňovými subjektmi v daňovom konaní (odporujúcejmu ustanoveniu § 3 ods. 9 Daňového poriadku) a poukázala

na to, že daňová kontrola nebola vykonaná u všetkých subjektov takzvaného „reťazca“ tvoriaceho „kolotoč“, ale len u sťažovateľky a u spoločností INVESTEX GROUP, s.r.o., dodávateľa a Xepap s.r.o. Rozdiel dane bol vyrubený len sťažovateľke a spoločnostiam INVESTEX GROUP, s.r.o. a dodávateľovi. Táto skutočnosť podľa nej navodzuje dojem cieleného konania voči konkrétnym spoločnostiam a vzbudzuje tak pochybnosti o spravodlivosti takéhoto postupu a rozhodnutí v daňovom konaní.

7. Vo vzťahu k dôkaznému bremenu sťažovateľka uviedla, že zo svedeckých výpovedí štatutárnych zástupcov zúčastnených spoločností a z predložených písomných dokladov jednoznačne vyplynulo, že tovar v danom mesiaci október 2012 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 podľa sťažovateľky nezákonné závery správcu dane následne prebral aj správny súd v odôvodnení napádaného rozsudku. Sťažovateľka tvrdila, že splnila všetky povinnosti podľa § 71 zákona o DPH a postupovala v súlade s § 49 ods. 1 a § 19 ods. 1 zákona o DPH, keď po dodaní tovaru odpočítala daň, dodanie tovaru deklarovala a preukázala faktúrou, dodacími listami a zákonom predpísanými dokladmi, pričom tovar bol riadne dodaný aj zaplatený.

8. Sťažovateľka tiež namietala, že správca dane neuviedol, ktoré konkrétne zákonom predpísané doklady správcovi dane nepredložila. Pritom podľa nej reálna existencia tovaru bola niekoľkonásobne preukázaná svedeckými výpovedami. Závery správcu dane o nepreukázaní reálnej existencie tovaru sú podľa sťažovateľky v priamom rozpore s dokazovaním a zistenými skutočnosťami. Za účelovú považovala aj požiadavku správcu dane na identifikovanie výrobcu a konečného spotrebiteľa dodávaného tovaru, keď sťažovateľka nakupovala tovar len za účelom ďalšieho predaja. Elektronické moduly sa pritom skladajú z viacerých súčiastok, u ktorých nemusí byť nevyhnutne známy výrobca. Výrobné čísla sa podľa neho neuvádzajú, doklady o zhode a certifikáty boli nalepené na výrobku a záručné listy boli v obaloch. S odstupom času nemožno ich predloženie spravodlivo požadovať. Zdôraznila tiež, že v rámci súvisiacich daňových konaní boli správcovi dane predložené vzorky elektronických modulov, čo potvrdil aj zamestnanec správcu dane. Podľa sťažovateľky správca dane zrejme zámerne túto skutočnosť neuviedol a nevenoval jej pozornosť. Prvostupňové rozhodnutie ako aj rozhodnutie žalovaného sa podľa sťažovateľky opierajú aj o informácie z trestného spisu, pričom zákonnosť týchto dôkazov bude posúdená až trestným súdom. Tiež uviedla, že vzorky tovaru si jeden zo zamestnancov správcu dane odfotil, no tieto fotografie nie sú súčasťou spisu.

9. Čo sa týka existencie vecného plnenia a uskutočnenia zdaniteľného obchodu, podľa sťažovateľky správny súd na jednej strane sám konštatoval, že dôležitou právnou otázkou bolo posúdenie miery zaťaženia sťažovateľky dôkazným bremenom, avšak sám sa s touto otázkou napokon nijako nevysporiadal a obmedzil sa na konštatovanie, že „žalobca nepredložil také dôkazné prostriedky preukazujúce skutočné naplnenie zákonných podmienok uvedených v § 49 zákona o DPH“. Uvedený záver súdu je podľa názoru sťažovateľky arbitrárny, neprehľadný a vo svojej podstate môže predstavovať porušenie princípu zákazu „denegatio iustitiae“.

10. Sťažovateľka ďalej konštatovala, 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. Poukázala na to, že zdaniteľné obchody boli uskutočňované za účelom dosiahnutia zisku a že nárok na odpočítanie DPH si uplatňovala len v takom rozsahu, v akom DPH aj naozaj zaplatila.

11. Namietala tiež závery správcu dane, žalovaného ako aj správneho súdu o uzatvorení obchodnom reťazci. Tieto sú z jej pohľadu irelevantné, keďže ako obchodníčka nevie ovplyvniť obchodné aktivity nielen svojich priamych, ale ani nepriamych obchodných partnerov. Účasť sťažovateľky v reťazci, ktorého výsledkom malo byť zneužitie práva v oblasti DPH je podľa názoru sťažovateľky len tvrdením správcu dane na základe jeho domnienok vyplývajúcich z nevykonania daňových kontrol v celom deklarovanom reťazci.

12. Sťažovateľka uviedla, že v danom období nakupovala tovar od spoločnosti INVESTEX GROUP, s.r.o., ktorá nakupovala tovar od spoločností PB COM s.r.o. a od SAMSONITE s.r.o., v ktorých správca dane žiadnu kontrolu nevykonával. INVESTEX GROUP, s.r.o. a sťažovateľka 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.

13. Žalovaný vo vyjadrení k podanej kasačnej sťažnosti navrhol zamietnuť kasačnú sťažnosť, považoval rozsudok krajského súdu za správny a zákonný. Poukázal na skutočnosť, že v obdobných veciach sťažovateľky už boli vydané rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk 48/2017 zo dňa 14. júna 2018, sp. zn. 3Sžfk 10/2019 zo dňa 25. marca 2020, sp. zn. 4Sžfk 8/2019 zo dňa 14. januára 2020.

III.

Konanie pred kasačným súdom

14. Prejednávaná vec bola dňa 10.07.2020 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 5S pod sp. zn. 5Sžfk/41/2020. S účinnosťou ku dňu 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Zb. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu SR (článok 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky. Následne, bol spis vrátený Krajskému súdu v Bratislave bez rozhodnutia na odstránenie väd v písomnom vyhotovení rozsudku. Predmetná vec bola - po vydaní opravného uznesenia krajského súdu č. k. 2S/285/2017-135 zo dňa 21. februára 2022 - opätovne predložená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod novou spisovou značkou 4Sfk/36/2022.

IV.

Posúdenie kasačného súdu

15. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 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 správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

16. Podľa § 464 ods. 1 SSP ak kasačný súd rozhoduje o 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.

17. Kasačný súd zistil, že v predmetnom konaní ide o vec, ktorá je obdobná iným prípadom sťažovateľky a žalovaného, o ktorých opakovane rozhodoval tak správny súd, ako aj kasačný súd. Išlo o rozhodnutia v ďalších zdaňovacích obdobiach za jednotlivé kalendárne mesiace roka 2012, pričom všetky zdaňovacie obdobia boli predmetom tej istej daňovej kontroly, sú zhrnuté v tom istom protokole a venujú sa obdobným obchodom prebiehajúcim v tom istom obchodnom reťazci medzi tými istými spoločnosťami a ktorých je aj sporný obchod v tejto veci súčasťou. Správny súd vo všetkých konaniach žalobu sťažovateľky zamietol a rovnako kasačný súd zamietol sťažovateľkinu

kasačnú sťažnosť - rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk 48/2017 zo dňa 14. júna 2018 (zdaňovacie obdobie február 2012), sp. zn. 5Sžfk 50/2018 zo dňa 27. februára 2020 (zdaňovacie obdobie marec 2012), sp. zn. 1Sžfk 7/2019 zo dňa 28. apríla 2020 (zdaňovacie obdobie júl 2012), sp. zn. 10Sžfk 8/2019 zo dňa 26. februára 2020 (zdaňovacie obdobie január 2012), sp. zn. 4Sžfk 8/2019 zo dňa 14. januára 2020 (zdaňovacie obdobie december 2012), sp. zn. 3Sžfk 10/2019 zo dňa 25. marca 2020 (zdaňovacie obdobie september 2012), sp. zn. 3Sžfk 13/2019 zo dňa 10. decembra 2019 (zdaňovacie obdobie august 2012), sp. zn. 6Sžfk 37/2019 zo dňa 10. septembra 2020 (zdaňovacie obdobie máj 2012), sp. zn. 6Sžfk 39/2019 zo dňa 10. marca 2021 (zdaňovacie obdobie november 2012) a sp. zn. 10Sžfk 48/2019 zo dňa 26. mája 2021 (zdaňovacie obdobie apríl 2012). Vo všetkých označených kasačných konaniach uplatňovala sťažovateľka obdobné sťažnostné body ako v tejto veci.

18. Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozhodnutí sp. zn. 6Sžfk 48/2017 zo dňa 14. júna 2018 k námietkam sťažovateľky uviedol:

„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 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 Babai Roland Gergely.

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...

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 vyčerpal svoje dôkazné bremeno a na podporu svojej argumentácie poukazoval aj na rozsudky NS SR, ako aj na rozsudky SD EÚ, kasačný súd konštatuje, že v uvádzaných rozsudkoch nešlo o obchod, v ktorom by bola spochybnená samotná existencia jeho predmetu, t. j. existencia tovaru a s tým spojený reálny základ deklarovaného zdaniteľného plnenia.

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 zameril 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 spoločnosti daňových subjektov sťažovateľa, a to Slovenská železničná dopravná spoločnosť, a.s., INVESTEX GROUP, s.r.o., REXIAS, a.s., PB-COM, 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.“

19. V rozhodnutí sp. zn. 1Sžfk 7/2019 zo dňa 28. apríla 2020 Najvyšší súd Slovenskej republiky k vzneseným námietkam sťažovateľky dodal:

„60. Kasačný súd ďalej poznamenáva, že na nepriznanie práva na odpočítanie dane postačoval už odôvodnený záver o neunesení dôkazného bremena o reálnosti deklarovaných obchodov zo strany sťažovateľa, a to dokonca aj bez prípadného záveru o fyzickej neexistencii tovaru. Závěry o konaní zneužívajúcom právo tak neboli základným dôvodom pre nepriznanie tohto práva.

61. Sťažovateľ osobitne zdôrazňoval, že ak mu neboli uznané faktúry na vstupe, nemali mu byť uznané ani na výstupe, pričom odkazoval na rozhodnutie vo veci Halifax a tam sformulované pravidlá o znovu definovaní plnení. Kasačný súd však poukazuje na to, že vo veci Halifax (na rozdiel od súdnej veci sťažovateľa) nebola pochybnosť o reálnosti zdaniteľných plnení (stavebné práce, prenájom), išlo tam však o posúdenie významu umelo vytvorených vzťahov medzi subjektmi. V súdenom prípade, ktorý stál najmä na neunesení dôkazného bremena ohľadom deklarovaných obchodov na vstupe, správca dane konštatoval (s. 58 prvostupňového rozhodnutia) povinnosť subjektov v reťazci zaplatiť daň na výstupe podľa § 69 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z., teda bola vyvedená iba od uvedenia dane na faktúre (v protiklade oproti dodaniu tovaru/služby), preto podľa kasačného súdu nie je namieste pripísať toto tvrdené nepreukázané plnenie inej osobe a nie je tu teda ani žiadne plnenie, ktoré by sa malo nanovo definovať.

62. Vo vzťahu k námietke o diskriminácii sťažovateľa, keď podľa jeho názoru mala byť skontrolovaná a dodaná aj ďalšia spoločnosť, kasačný súd uvádza, že súd nie je oprávnený správcovi dane určovať, kedy a u ktorého platiteľa dane má urobiť daňovú kontrolu. Aj keby v tomto smere došlo k opomenutiu zásahu daňového orgánu u niektorého platiteľa, nevyplýva z toho nezákonnosť postupu správcu dane či žalovaného voči sťažovateľovi. K takémuto záveru by azda mohol viesť zásadný odklon správnych orgánov od všeobecnej praxe, napríklad zásadnejšie prísnejší výklad zákona, ktorý by bol na úkor sťažovateľa; nie je však známe, že by k tomu došlo.“

20. Kasačný súd sa oboznámil s podaniami sťažovateľky, administratívnym a súdnym spisom, ako aj označenými rozhodnutiami Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. S vyššie uvedenými právnymi názormi Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sa v plnom rozsahu stotožňuje a na tieto v súlade s § 464 ods. 1 SSP poukazuje. Neidentifikoval pritom žiadne podstatné argumenty sťažovateľky, s ktorými by sa Najvyšší súd Slovenskej republiky v označených obdobných rozhodnutiach nevysporiadal a ani nezistil iné dôvody (tieto netvrdila ani sťažovateľka), pre ktoré by sa kasačný súd mal od citovaných rozhodnutí a ďalších označených rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v obdobných veciach odchýliť.

21. Námietky sťažovateľky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil Najvyšší správny súd SR ako neopodstatnené, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia, pretože krajský súd sa v rozhodnutí riadne so všetkými vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde. Z uvedeného dôvodu kasačný súd kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP v spojení s § 464 ods. 1 SSP ako nedôvodnú zamietol.

22. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľka v kasačnom konaní úspech nemala a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

23. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP v spojení s § 463 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný opravný prostriedok.