

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/41/2020
Identifikačné číslo spisu: 1016200306
Dátum vydania rozhodnutia: 30. marca 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:1016200306.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a z členiek senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa) a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. v právnej veci žalobkyne: Slovenská železničná dopravná spoločnosť, a.s., so sídlom Mostová 2, 811 02 Bratislava, IČO: 35 856 742, zastúpenej advokátskou kanceláriou 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. 21505588/2015 zo dňa 21. decembra 2015, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2 S 193/2017-90 zo dňa 6. novembra 2019, takto

r o z h o d o l :

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.
- II. Účastníkom nárok 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

O d ô v o d n e n i e

I.

Priebeh administratívneho konania

1. Žalobkyňa kúpila od spoločnosti REXIAS, a.s. - organizačná zložka, so sídlom Lonec 479, 962 63 Pliešovce (ďalej len „dodávateľ“) náhradné diely elektronického charakteru (spínače, elektrorozvodové krabice, elektroinštalčný materiál a integrované obvody do železničných vagónov) na základe faktúr:

- a. č. 20120028 s dátumom dodania 12. júna 2012, na sumu 116.817,96 €, z toho daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 19.469,66 €,
- b. č. 20120029 s dátumom dodania 15. júna 2012, na sumu 114.851,16 €, z toho DPH v sume 19.141,86 €,

c. č. 20120030 s dátumom dodania 22. júna 2012, na sumu 122.857,56 €, z toho DPH v sume 20.476,26 €.

2. V súvislosti s predmetným obchodom si žalobkyňa uplatnila odpočet DPH za zdaňovacie obdobie jún 2012 v celkovej sume 59.087,78 €. Daňový úrad Banská Bystrica (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobkyne kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie január 2012 až december 2012 a o jej výsledku vyhotovil protokol č. 9601402/5/4600477/2014/Bed zo dňa 13. októbra 2014 (ďalej len „protokol“).

3. Správca dane rozhodnutím č. 20264203/2015 zo dňa 22. mája 2015 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) neuznal žalobkyňu uplatnené odpočty z vyššie uvedených obchodov a vyrubil jej podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) rozdiel dane v sume 59.087,78 € na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2012.

4. Správca dane zistil, že žalobkyňa na ten istý tovar náhradných dielov elektronického charakteru, ktorý nadobudla od dodávateľa, vyhotovila faktúry pre svojho odberateľa spoločnosť INVESTEX GROUP, s.r.o. Správca dane preveroval celý obchodný reťazec nákupu a predaja náhradných dielov elektronického charakteru, ktorý tvorili spoločnosti: INVESTEX GROUP, s.r.o., REXIAS, a.s. - organizačná zložka, PB-COM, spol. s r.o., SAMSONITE, s.r.o. (SAMSONITE, s.r.o. mal aj dodávateľa DRINK MARKET, s.r.o.), RO COMPANY, s.r.o., Xepap, s.r.o., ECO-ACCOUNTING, s.r.o., žalobkyňa, RPL DATA, s.r.o., ECO-ACCOUNTING, s.r.o., RO COMPANY, s.r.o., PB-COM, spol. s r.o., AZ Company, s.r.o. (ČR), BOHEMIA COAL SOLUTION, s.r.o. (ČR). Zistil pritom, že dotknuté spoločnosti si medzi sebou niekoľkokrát tovar prefaktúrovali, dodávali žalobkyňu a tento sa následne vrátil k prvému článku v reťazci. Tovar bol skladovaný v skladoch spoločnosti INVESTEX GROUP, s.r.o., v Bidovciach a Moldave nad Bodvou a bol predávaný za účelom tvorby tržieb a nakupovaný za účelom ďalšieho predaja; za sklad zodpovedal V. Z. H., ktorý bol zároveň predsedom predstavenstva žalobkyne aj konateľom spoločnosti INVESTEX GROUP, s.r.o. a ako jediný mal prístup do skladu a kľúče od neho. Správca dane ho vypočul v Ústave na výkon väzby a Ústave na výkon trestu odňatia slobody v Banskej Bystrici, kedy uviedol, že obchod sa uskutočňoval v sklade bez potreby použitia manipulačnej techniky. V. Z. H. poveril D.M. H. zastupovaním žalobkyne v čase, keď bol v Ústave na výkon väzby a Ústave na výkon trestu odňatia slobody.

5. Preverovaním správca dane zistil, že tovar mal žalobkyňu dodať dodávateľ (tovar jej dodávala v inom zdaňovacom období aj spoločnosť PB-COM, spol. s r.o.), a spoločnosti INVESTEX GROUP, s.r.o., SAMSONITE, s.r.o., RO COMPANY, s.r.o., a Xepap, s.r.o., ktoré si ho niekoľkokrát medzi sebou prefakturovali následne:

- a. žalobkyňa deklarovala dodanie tovaru spoločnosti INVESTEX GROUP, s.r.o., prípadne do Českej republiky spoločnosti AZ Company, s.r.o.,
- b. spoločnosť INVESTEX GROUP, s.r.o. deklarovala dodanie tovaru do Českej republiky spoločnosti AZ Company, s.r.o., a BOHEMIA COAL SOLUTION, s.r.o.,
- c. české spoločnosti AZ Company, s.r.o., a BOHEMIA COAL SOLUTION, s.r.o., následne deklarovali dodanie toho istého tovaru 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.

6. Za výrobcu tovaru mala žalobkyňa označiť spoločnosť ELVAC SK, s.r.o. Táto vo svojom vyjadrení uviedla, že nie je a nikdy nebola výrobcom dotknutého tovaru, preto sa nevedela vyjadriť k jeho používaniu, baleniu a zaobchádzaniu s ním. Niektoré súčasti dodávaného tovaru (výrobok RTU-F-ZBG) sa podobali výrobkom spoločnosti ELVAC SK, s.r.o., ale išlo o nefunkčné makety. Typové štítky nie sú podľa predmetnej spoločnosti pravé, nepochádzajú od tejto spoločnosti a ani ostatné označenia dodávaných tovarov neboli dotknutej spoločnosti známe. A to i napriek tomu, že niektoré výrobky boli bez jej súhlasu označené logom spoločnosti a nepravým výrobným štítkom.

7. Správca dane po vykonanom dokazovaní dospel k záveru, že spoločnosti PB-COM, spol. s r.o., INVESTEX GROUP, s.r.o., dodávateľ, Xepap, s.r.o., AZ Company, s.r.o., so zapojením do reťazového obchodu aj so žalobkyňou si prefakturovávali ten istý tovar len medzi sebou, pričom tento tovar neskončil v skutočnej spotrebe ako náhradný diel elektronického charakteru konečným odberateľom. Obchodné transakcie prebiehali len fakturačne bez materiálnej podstaty, za účelom zvyšovania obratu a tým aj bonity jednotlivých spoločností v reťazci. Spoločnosti INVESTEX GROUP, s.r.o., a žalobkyňa mali byť personálne prepojené v osobe V.. Z. H., ktorý bol predsedom predstavenstva žalobkyne a zároveň konateľom spoločnosti INVESTEX GROUP, s.r.o. D. H., ktorého poveril V.. Z. H. konaním za žalobkyňu, bol konateľom spoločnosti INVESTEX GROUP, s.r.o., a zároveň spoločnosti Xepap, spol. s r.o. V.. R. K., ktorý bol vedúcim organizačnej zložky a splnomocneným zástupcom spoločnosti REXIAS, a.s., je zapísaný ako zodpovedný zástupca spoločnosti INVESTEX GROUP, s.r.o. Personálne prepojené boli aj české spoločnosti AZ Company, s.r.o., a BOHEMIA COAL SOLUTION, s.r.o., a to v osobe konateľa Attilu Lengyela.

8. Správca dane skonštatoval, že v priebehu daňovej kontroly sa vierohodne nepotvrdilo reálne dodanie tovaru a vykonanie prepravy tovaru. Žalobkyňa podľa správcu dane nepreukázala materiálnu existenciu realizovaného obchodu, tento pritom spochybnil tak existenciu samotného tovaru (zo strany žalobkyne nebola preukázaná jeho existencia), jeho dodanie deklarovaným dodávateľom ako aj nadobudnutie práva nakladať s dodávaným tovarom zo strany kupujúceho. Správca dane tiež vyhodnotil preverovaný zdaniteľný obchod ako postup smerujúci k získaniu daňovej výhody a k zneužitiu práva. Vychádzal pritom najmä zo skutočností, že (i) nákup a predaj tovaru bol realizovaný len medzi tými istými ekonomicky a personálne prepojenými spoločnosťami, (ii) tovar neskončil v skutočnej spotrebe konečných odberateľov, (iii) spoločnosti si medzi sebou fakturovali ten istý druh tovaru, tzn. rovnaké druhy - typy - názvy tovaru a rovnaké množstvá, (iv) obchodné transakcie prebiehali len fakturačne, bez materiálnej podstaty za účelom zvyšovania obratu a tým aj bonity jednotlivých spoločností v reťazci, (v) nebola preukázaná existencia tovaru a (vi) žalobkyňa a ani jej obchodní partneri nevedeli preukázať špecifikáciu tovaru a jeho výrobcu.

9. Žalovaný rozhodnutím č. 21505588/2015 zo dňa 21. decembra 2015 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Podľa právneho názoru žalovaného sa v daňovej kontrole vierohodne nepotvrdilo reálne dodanie tovaru a vykonanie prepravy tovaru. Podľa právneho názoru žalovaného žalobkyňa nepreukázala reálnu existenciu tovarov, pričom tvrdenia žalobkyne o obchodovanom tovare vyvracajú aj vyjadrenia tvrdených výrobcov predmetného tovaru - spoločnosti ELVAC a ELCOM. V celom obchodnom reťazci (vrátane žalobkyne) sa nepodarilo zistiť pôvod deklarovaného tovaru (jeho výrobcu), deklarovaný tovar neskončil v žiadnej spoločnosti v konečnej spotrebe, bol len prefaktúrovaný medzi spoločnosťami (rovnaký druh a množstvo) a vracal sa vždy k pôvodnému dodávateľovi v reťazci. Správcovi dane neboli predložené doklady o pôvode tovaru, certifikáty, doklady o zhode, zoznam výrobných čísiel tovaru, dátum výroby, záručné listy a podobné podklady, ktoré by vo svojej evidencii mal mať uchované každý obchodník, ktorý je povinný v súvislosti s takýmto obchodom poskytnúť svojmu obchodnému partnerovi zákonom stanovenú záruku na dodaný tovar. Tieto skutočnosti podľa názoru žalovaného spochybňujú žalobkyňou deklarované dôkazy preukazujúce existenciu a dodanie tovaru - svedecké výpovede konateľov obchodných spoločností zapojených do obchodného reťazca. Navyše žalobkyňa neuviedla, ktoré svedecké výpovede a ktorých svedkov podľa nej mali preukazovať reálnu existenciu tovaru.

10. Vypočutí svedkovia - konatelia spoločností obchodujúcich s predmetným fakturovaným tovarom (SAMSONITE, s.r.o.; RPL DATA, s.r.o.; PB COM s.r.o.; RO COPMANY s.r.o.) síce formálne potvrdili dodanie tovaru, ale ako z ich výpovedí vyplýva, konkrétne sa k tovaru, k jeho preprave, manipulácii s ním nevedeli vyjadriť (lebo si nepamätali alebo odovzdali dokumenty novým konateľom po prevode spoločností), vyjadrili sa len všeobecne, prípadne za nich pri obchodovaní konali iné osoby; v podaných daňových priznaniach uvedené obchody spoločnosti neuviedli alebo daňové priznania nepodali vôbec, prípadne až počas vykonaných šetrení. Rovnako sa žalobkyňi nepodarilo preukázať, že kupujúci mohli nakladať s tovarom ako vlastníci, pretože prístup a kľúče od skladu, kde mal byť tovar skladovaný spoločne pre všetky spoločnosti obchodujúce s tovarom mal iba V.. Z. H..

11. Žalovaný tiež zdôraznil, že pre vznik práva na odpočítanie DPH nestačí len existencia faktúr, ale je nevyhnutné kumulatívne splniť aj hmotnoprávne podmienky; nesplnenie čo len jednej z nich znamená, že odpočet DPH nie je možný. Reálne dodanie tovaru je jednou zo základných hmotnoprávnych podmienok pre odpočet DPH. Správca dane spochybnil pravdivosť údajov uvedených na predložených dokladoch a žalobkyňa pochybnosť o reálnom uskutočnení deklarovaných plnení vierohodným spôsobom neodstránila. Nepredložila žiadne dôkazy preukazujúce existenciu deklarovaného tovaru. Žalobkyňa zvolila formu svojho podnikania cez množstvo personálne prepojených spoločností a úmyselne vytvorila stav, pri ktorom zneprehľadnila toky tovarov, služieb, financií, faktúr a dokladov. Žalobkyňa, jej dodávatelia a odberatelia predkladali listinné dôkazy, ktorými dôvodili, že k dodaniu tovaru došlo, ale prevereními správcu dane bol preukázaný opak. Predložené faktúry nie sú podľa názoru žalovaného faktúrami podľa § 71 ods. 2 písm. f) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), keďže z číselných a abecedných kódov nie je možné určiť, o aký tovar ide. Správca dane bol oprávnený prešetriť celý obchodný reťazec, pretože základné pravidlá DPH musia byť dodržané v celom reťazci spoločností zúčastňujúcich sa na obchodovaní s preverovaným tovarom. Čo sa týka platieb za dodávaný tovar, žalovaný nespochybuje, že úhrady sa uskutočnili bezhotovostným platobným stykom, ale často dochádzalo medzi obchodnými partnermi k započítavaniu a postupovaniu vzájomných pohľadávok.

12. Za správny považoval žalovaný aj záver správcu dane o preukázaní zneužitia práva v zistenom obchodnom reťazci. Tento vyvodzuje najmä z umelého charakteru transakcií, personálneho prepojenia platiteľov DPH, nepreukázania ekonomickej činnosti s dodávaným tovarom, nepreukázania prepravy tovaru, neznalosti technických vlastností a parametrov dodávaného tovaru, nekontaktnosti prvých a posledných platiteľov dane v reťazci, nepriznávania nadobudnutia tovaru z územia členského štátu EÚ - z Českej republiky, z kolotoča tovaru opakovane prefakturovávaného medzi personálne prepojenými spoločnosťami, úhrad prostredníctvom postupovania a započítavania pohľadávok a pod. Žalobkyňa pritom v predmetnom obchodnom reťazci aktívne pôsobila, a preto mala a mohla vedieť, že participuje na obchodoch smerujúcich k zneužitiu práva.

II.

Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

13. Proti rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa správnu žalobu. Zdôraznila, že počas daňovej kontroly riadne spolupracovala so správcou dane, predložila všetky doklady, ktoré zo zákona mala predložiť. V rámci obchodného vzťahu uvádza, že tovar nakupovala od spoločností INVESTEX GROUP, s.r.o., Xepap, spol. s r.o., dodávateľa, spoločnosti PB-COM, spol. s r.o., resp. SAMSONITE s.r.o., pričom to, od koho títo dodávatelia nadobudli tovar žalobkyňi nebolo a ani nemuselo byť známe. Samotná skutočnosť, že v obchodnom reťazci je zúčastnených viacero spoločností pritom podľa názoru žalobkyne nie je nezákonná a nemôže byť používaná ako argument v jej neprospech. Personálne prepojenie má žalobkyňa len so spoločnosťami INVESTEX GROUP, s.r.o. a Xepap spol. s r.o.

14. Žalobkyňa v podanej žalobe zastáva názor, že ustála svoje dôkazné bremeno k preukázaniu podmienok pre uplatnenie odpočtu podľa zákona o DPH. Kúpila totiž od dodávateľov tovar, ten bol dodaný a vyfakturovaný, pričom faktúry obsahujú druh tovaru a jeho množstvo a boli uhrádzané bezhotovostne. Dodanie tovaru preukazujú dodacie listy, ktoré boli predložené správcovi dane. Z hľadiska preukázania existencie tovaru žalobkyňa poukazuje na skutočnosť, že počas daňovej kontroly predložila vzorky tovarov, ktoré však kontrolóri nezaznamenali ani nezdokumentovali. Z hľadiska realizovaného obchodu je tiež podstatné, že žalobkyňa nakupovala obchodovateľný tovar, ktorý ďalej predávala. Nemusela pritom poznať výrobcu predmetného tovaru, keďže elektronické moduly sú zložené z množstva súčiastok od rôznych výrobcov väčšinou z Ázie. Tovar pritom nepredávala končeným spotrebiteľom, ale ďalším obchodným spoločnostiam. Výrobné čísla, dátumy výroby a podobne sa pri predaji väčšieho množstva malých súčiastok na dodacích listoch ani faktúrach neuvádzajú, keďže reklamácia je aj tak riešená spôsobom kus za kus. Doklady o zhode a certifikáty sa nachádzali nalepené priamo na tovare a záručné listy sa nachádzali v obaloch pri týchto výrobkoch. S

odstupom čase nemožno od žalobkyne spravodlivo požadovať predloženie takýchto dokladov. Žalobkyňa podľa jej tvrdení nemala nikdy uviesť, že výrobcom tovaru je spoločnosť ELVAC Ostrava, táto firma vyrába obdobný tovar.

15. Žalobkyňa spochybnila aj tvrdenie žalovaného, že kupujúci nemohli nakladať s tovarom ako vlastníci, keďže kľúče od skladu a prístup mal iba V.. H.. Podľa žalobkyne kľúče nemal ani V.. H.Á., ani jej dodávateľ, ani jej odberateľ. Boli dostupné na vrátnici areálu, v ktorom bol tovar uskladnený, o čom boli všetky subjekty uzročené.

16. S ohľadom na vyššie uvedené skutočnosti navrhovala žalobkyňa zrušiť žalované rozhodnutie ako aj prvostupňové rozhodnutie a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie.

17. Žalovaný vo svojom vyjadrení k žalobe a žalobkyňa v nasledujúcej replike v podstatnom zotrvali na svojich argumentoch, ktoré sú uvedené v rozhodnutí žalovaného a v samotnej žalobe.

18. Krajský súd v Bratislave (ďalej „správny súd“) rozsudkom č. k. 2 S 193/2017-90 zo dňa 6. novembra 2019 (ďalej len „napádaný rozsudok“ alebo aj „rozsudok správneho súdu“) žalobu žalobkyne zamietol.

19. 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. Zákonodarcu pre ľahkú zneužívateľnosť 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 vlastníkom.

20. Vychádzajúc z administratívneho spisu považoval správny súd za preukázané, že tovar (náhradné diely elektronického a mechanického charakteru) dodal žalobkyni 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 správcovi 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.

21. 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 žalobkyni 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 neunesla 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.

22. Predložené faktúry podľa právneho názoru správneho súdu tiež nespĺňali všetky náležitosti podľa § 71 zákona o DPH. Na predložených faktúrach boli uvedené označenia tovaru, ktoré presne nešpecifikovali popis tovaru. Išlo len o skratky a číselné označenia bez bližšieho vysvetlenia.

III.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

23. Proti napádanému rozsudku správneho súdu podala žalobkyňa - sťažovateľka kasačnú sťažnosť z dôvodu, že tento podľa jeho 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). Navrhuje preto rozsudok správneho súdu zmeniť a zrušiť rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutia, alternatívne zrušiť napádaný rozsudok a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

24. 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 predať ani kúpiť. V takom prípade potom je ale nutné „neuznať“ aj faktúry na vstupe (z tzv. fiktívneho nákupu neexistujúceho tovaru) a vrátiť odvedené dane. Brojila tiež proti nerovnakému zaobchádzaniu s daňovými subjektmi v daňovom konaní (odporujúcemu 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.

25. Čo sa týka dôkazného bremena, sťažovateľka uviedla, že zo svedeckých výpovedí štatutárnych zástupcov zúčastnených spoločností a z predložených písomných dokladov jednoznačne vyplynulo, že tovar v danom mesiaci jún 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.

26. Sťažovateľka namietala, že správca dane neuviedol, ktoré konkrétne zákonom predpísané doklady správcovi dane nepredložila. Pritom podľa nej reálna existencia tovaru bola niekoľkonásobne preukázaná svedeckými výpoveďami. 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.

27. 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“.

28. Sťažovateľka ďalej konštatuje, 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.

29. Namietla tiež závery správcu dane, žalovaného ako aj správneho súdu o uzatvorenom 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.

30. 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.

31. Ku kasačnej sťažnosti sťažovateľky sa vyjadril aj žalovaný, ktorý akcentoval správnosť a zákonnosť napádaného rozsudku, navrhoval preto kasačnú sťažnosť zamietnuť. Poukázal na skutočnosť, že v obdobných veciach sťažovateľky už boli vydané rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 48/2017 zo dňa 14. júna 2018, sp. zn. 3 Sžfk 10/2019 zo dňa 25. marca 2020, sp. zn. 4 Sžfk 8/2019 zo dňa 14. januára 2020.

32. V priebehu kasačného konania, dňa 1. januára 2021, nadobudla účinnosť novela Ústavy Slovenskej republiky, ústavný zákon č. 422/2020 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 1. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prerokúvaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3S v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku a je v kasačnom konaní vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

IV.

Posúdenie kasačného súdu

33. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov; ďalej len „SSP“), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľky bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľkou (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

34. Pri riešení sťažovateľkou nastolených otázok v rámci svojich právnych úvah vychádzal kasačný súd aj z rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, vrátane jeho veľkého senátu. Hoci odo dňa 1. augusta 2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (bod 32), vychádzajúc z účelu zabezpečenia kontinuity rozhodovacej činnosti, z právnej istoty a ochrany legitímnych očakávaní založených aj na ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít (§ 5 ods. 1 SSP v spojení s čl. 2 ods. 1 až 3 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov) sa kasačný súd naďalej považuje za viazaný doterajšou rozhodovacou činnosťou správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (vrátane rozhodnutí veľkého senátu). Vyššie uvedené platí aj na účely aplikácie § 464 ods. 1 a 2 SSP.

35. 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.

36. 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. 6 Sžfk 48/2017 zo dňa 14. júna 2018 (zdaňovacie obdobie február 2012), sp. zn. 5 Sžfk 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. 10 Sžfk 8/2019 zo dňa 26. februára 2020 (zdaňovacie obdobie január 2012), sp. zn. 4 Sžfk 8/2019 zo dňa 14. januára 2020 (zdaňovacie obdobie december 2012), sp. zn. 3 Sžfk 10/2019 zo dňa 25. marca 2020 (zdaňovacie obdobie september 2012), sp. zn. 3 Sžfk 13/2019 zo dňa 10. decembra 2019 (zdaňovacie obdobie august 2012), sp. zn. 6 Sžfk 37/2019 zo dňa 10. septembra 2020 (zdaňovacie obdobie máj 2012), sp. zn. 6 Sžfk 39/2019 zo dňa 10. marca 2021 (zdaňovacie obdobie november 2012) a sp. zn. 10 Sžfk 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.

37. Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozhodnutí sp. zn. 6 Sžfk 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 deklarován 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 M. K..

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 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 zamerával 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.“

38. V rozhodnutí sp. zn. 1 Sžfk 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. Závery 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 súdnom 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 vyodená 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.“

39. 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 (bod 36) odchýliť.

V.

Záver

40. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľky. Rozsudok správneho súdu považuje za v postačujúcej miere odôvodnený, vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci a nezistil ani nesprávny procesný postup správneho súdu, ktorý by nadobudol intenzitu zásahu do práva sťažovateľky na spravodlivý proces. Preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 v spojení s § 464 ods. 1 SSP ako nedôvodnú zamietol.

41. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že ju žiadnemu z účastníkov nepriznal, keďže sťažovateľka nemala úspech v kasačnom konaní, a u procesne úspešného žalovaného nezistil výnimočné dôvody, pre ktoré by mohol spravodlivo požadovať náhradu trov konania (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 SSP).

42. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.

