

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/15/2021
Identifikačné číslo spisu: 1019200566
Dátum vydania rozhodnutia: 23. marca 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:1019200566.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Zuzany Mališovej a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu: MARKET CENTRUM, s.r.o., Gessayova 10, 851 03 Bratislava, IČO: 46 448 438, právne zastúpeného advokátom JUDr. Ing. Ľubomírom Havlíkom, Svätoplukova 28, 821 08 Bratislava, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100349962/2019 zo dňa 01.02.2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave, č.k. 5S/88/2019-190 zo dňa 22.09.2020, takto

r o z h o d o l :

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

Žalobcovi sa p r i z n á v a voči žalovanému náhrada trov kasačného konania v plnom rozsahu.

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“ alebo „krajský súd“) rozsudkom č.k. 5S/88/2019-190 zo dňa 22.09.2020 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) zrušil rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100349962/2019 zo dňa 01.02.2019 (ďalej aj ako „rozhodnutie žalovaného“) spolu s rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 102021794/2018 zo dňa 11.10.2018 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“) a vec vrátil orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie. Žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania.

2. Predmetom preskúmania správnym súdom bolo rozhodnutie žalovaného, ktorým bolov zmysle § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj „Daňový poriadok“) potvrdené prvostupňové rozhodnutie správcu dane o neuznaní

práva na odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) žalobcovi a vyrubenie rozdielu dane v sume 12 625,70 eura na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2014.

3. Správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku s poukazom na ustanovenie § 180 SSP, vo veciach toho istého žalobcu a totožného predmetu konania, ktoré už boli predmetom konania pred správnym súdom, v odôvodnení každého ďalšieho rozsudku správny súd poukáže už len na totožný rozsudok, prípadne stručne zopakuje jeho dôvody; poukázal na skorší rozsudok krajského súdu č.k. 2S/78/2019-116 zo dňa 07.08.2019, body 43 až 58 rozsudku. Vychádzajúc z uvedeného uviedol, že s poukazom na napadnuté rozhodnutie žalovaného je možné rámcovo vymedziť nepreukázanie nadobudnutia dodávaného tovaru dodávateľmi žalobcu - spoločnosťami MäsoPonitrie s. r. o. a MG WOOD-CORP s. r. o., čo bolo dôvodom pre nepriznanie práva na odpočítanie dane. Správca dane sa pri výkone daňovej kontroly zameril na dodávateľské faktúry od dodávateľov MäsoPonitrie s. r. o., SALIM SK, s. r. o. a MG WOOD- CORP s.r.o. Uvedené spoločnosti boli navzájom personálne prepojené osobou F..

4. Správny súd dospel k záveru, že žalovaný nesprávne aplikoval a interpretoval § 49 zákona o DPH, v dôsledku čoho nedostatočne zistil skutkový stav veci. Nesprávnym výkladom tohto ustanovenia žalovaný podľa správneho súdu nezákonne zúžil okruh dokazovaných skutočností a nepovažoval za významné vykonať ďalšie dokazovanie, čo malo za následok vadu podľa § 191 ods. 1 písm. e/ SSP.

5. Správny súd uznal, že na základe dôkazov vykonaných v daňovom konaní sa možno domnievať, že dodávatelia, či subdodávatelia žalobcu konali v rozpore so zákonom, to však podľa jeho názoru nie je objektívnym dôkazom o nezákonnosti konania žalobcu. Správny súd poukázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ, z ktorej vyplýva, že platiteľ dane, ktorý vedel alebo mal vedieť, že sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, sa musí považovať za účastníka na tomto podvode, bez ohľadu na to, či mal z obchodu prospech alebo nie. Túto otázku je podľa správneho súdu oprávnený ustáliť aj daňový orgán, pričom nemusí počkať na postup a rozhodnutia orgánov činných v trestnom konaní.

6. Pokiaľ by sa v konaní preukázalo, že zdaniteľné obchody neprebehli vôbec, že plnenia deklarované v dôkazoch produkovaných žalobcom sa uňho nenachádzali, resp. preukázateľne nezanechali žiadnu stopu svojej materiálnej existencie, čiže mu neboli nikdy dodané, potom by bolo namieste konštatovať, že žalobca bol súčasťou skupiny vzájomne prepojených platiteľov dane, ktorí vykonali viac súvisiacich plnení, ktoré ako celok vytvorili umelú situáciu, ktorej jediným cieľom bolo vytvoriť podmienky potrebné na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe. Vtedy by na takéto plnenia daňové orgány neprihliadali a žalobcovi by bolo možné odprieť vrátenie príslušnej DPH na vstupe.

7. Zaujal názor, že pokiaľ daňové orgány v konaní tvrdili, že zdaniteľné obchody síce prebehli, avšak nie spôsobom deklarovávaným vo faktúrach, ale zároveň nepreukázali, že žalobca bol priamo zainteresovaný na vytvorení reťazca fiktívnych obchodov, bolo z ich strany potrebné objektívne preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že posudzované plnenia zakladajúce jeho nárok na odpočet DPH boli súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. Správny súd konštatoval, že v takom prípade dôkazné bremeno prešlo na správcu dane, ktorý bol povinný preveriť vzťah žalobcu k podvodnému konaniu vzniknutosiemu v reťazci firiem, ktorého bol súčasťou a jeho vedomosť o tom, že u iného daňového subjektu došlo k porušeniu zákona o DPH. V tejto súvislosti krajský súd citoval z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C-80/11 zo dňa 21.06.2012 Mahagében a Dávid, body 50-52.

8. Správny súd tiež poukázal na to, že nakoľko obchodný vzťah žalobcu s F. G. (bývalým konateľom dodávateľov) trval niekoľko rokov, pričom v ostatných daňovou kontrolou posudzovaných prípadoch bolo dodanie tovaru aj podľa správcu dane v súlade so zákonom, nemožno považovať postup žalobcu pri dojednávaní obchodov s dodávateľmi za nevšedný, neobozretný, či dokonca nedobromyseľný a v dôkazoch o protiprávnosti konania jeho obchodných partnerov nemožno vidieť jeho vedomosť o existencii porušenia daňových predpisov, alebo jeho priamu, cieleňú a úmyselnú participáciu na

daňovom podvode. Uzavrel, že dôkazné bremeno o tom, že na strane žalobcu došlo k podvodnému konaniu, je na správcovi dane, prípadne orgánoch činných v trestnom konaní.

9. Správny súd tiež poukázal na ďalšie závery vyplývajúce z judikatúry Súdneho dvora EÚ (C-354/03 Optigen Ltd., C-353/03 Fulcrum Electronics Ltd., C-484/03 Bond House Systems Ltd., C-439/04 Kittel), z ktorých plynie, že uplatnenie nároku na odpočet dane na vstupe u osôb povinných k dani, ktorých plnenia boli v rámci reťazca poskytnuté s úmyslom dopustiť sa podvodu, alebo pokiaľ ich plnenia nasledovali v dodávateľskom reťazci, kedy tieto osoby o podvodnom konaní nevedeli alebo nemohli vedieť, nemôže byť týmto osobám odopretý.

10. Do ďalšieho konania zaviazal správny súd daňové orgány doplniť dokazovanie a zisťovať, či žalobca vedel alebo mal vedieť, že posudzované plnenia zakladajúce jeho nárok na odpočet DPH sú súčasťou daňového podvodu. Za kľúčové považoval správny súd doplnenie dokazovania ohľadom znalosti žalobcu o svojom dodávateľovi MG WOOD-CORP s.r.o. Okrem vyhodnotia výpovede F. G. a ostatných svedkov, pokiaľ by dospel daňový orgán znova k presvedčeniu, že deklarovaný dodávateľ tovar nedodal, je potrebné prešetriť skutočný pôvod tovaru, resp. jeho pohyb vhodným spôsobom.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

11. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP pre nesprávne právne posúdenie veci.

12. Sťažovateľ so záverom správneho súdu, že ak dodávateľským spoločnostiam - v danom prípade spoločnosti MG WOOD-CORP s.r.o. nevznikla daňová povinnosť z titulu dodania tovaru žalobcovi, potom ani žalobcovi ako kupujúcemu nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane z faktúr vystavených spoločnosťou MG WOOD-CORP s.r.o., avšak v kontexte judikatúry Súdneho dvora EÚ citovanej v predmetnom rozsudku iba za predpokladu, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca, nesúhlasí.

13. Sťažovateľ bol toho názoru, že primárne zákonné podmienky na odpočítanie dane musia byť splnené, t.j. platiteľ dane má právo na odpočítanie dane, avšak jeho znalosť o podvodnom konaní dáva ďalšiu možnosť vnútroštátnemu orgánu neuznať právo na odpočítanie dane. V danom prípade však vôbec neboli splnené prvotné podmienky ustanovené zákonom o DPH pre uplatnenie práva na odpočítanie dane, a preto nebolo potrebné vec posudzovať z hľadiska práva Európskej únie a rozsudkov Súdneho dvora EÚ, na ktoré správny súd v predmetnom rozsudku poukázal. V ďalšom texte kasačnej sťažnosti sťažovateľ poukázal na rozhodovacia činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a zrekapituloval zistené skutkové okolnosti popísané v rozhodnutí správcu dane a žalovaného.

14. Sťažovateľ ďalej konštatoval, že personálne prepojené dodávateľské spoločnosti MG WOOD-CORP s. r. o. a Mäso Ponitrie s. r. o. nepreukázali vznik daňovej povinnosti, nepredložili v procese preverovania žiadne doklady, preukazujúce deklarované transakcie, nakoľko zanikli a sú nekontaktné. Pokiaľ neboli predložené doklady a evidencie zo strany dodávateľov, nebol podľa sťažovateľa u nich preukázaný vznik daňovej povinnosti z dôvodu reálneho plnenia. Uskutočnenie plnení bolo potvrdené len ústne, čo je len formálne preukázanie deklarovaných obchodov. To správca dane nemohol akceptovať ako dostatočné preukázanie reálneho dodania v zmysle preverovaných faktúr.

15. Sťažovateľ poukázal aj na preverovanie okolností súvisiacich s prepravou tovaru, ktorých výsledkom bolo, že žiadny z deklarovaných dodávateľov neuviedol názov konkrétnej prepravnej spoločnosti, ktorá prepravu mala vykonať a podľa informácií Kriminálneho úradu finančnej správy žiadna zo zainteresovaných spoločností nemala v roku 2014 zaregistrované žiadne motorové vozidlo.

16. Sťažovateľ sa nestotožnil ani s tvrdením správneho súdu, že zistenie skutkového stavu bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci a trvá na tom, že postup správcu dane, ako aj postup sťažovateľa boli v súlade so zákonom a práva žalobcu neboli porušené. Na základe uvedeného navrhol kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil, vec mu vrátil na ďalšie konanie a žalobcovi nepriznal náhradu trov konania.

17. Žalobca v písomnom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že nesúhlasí s tvrdením žalobcu, že neboli splnené prvotné podmienky ustanovené zákonom o DPH pre uplatnenie práva na odpočítanie dane, a preto nebolo potrebné vec posudzovať z hľadiska práva Európskej únie a rozsudkov Súdneho dvora EÚ. Žalobca je názoru, že splnil všetky hmotnoprávne podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty vyplývajúce z § 49 a § 51 zákona o DPH, keďže mu bol dodaný tovar, čím mu vznikla daňová povinnosť, daň voči nemu bola uplatnená iným platiteľom a má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71 zákona o DPH. Ak niektorú z povinností vyplývajúcich zo zákona o DPH nespĺnil dodávateľ žalobcu, mala byť daň vyrubená práve tomuto subjektu, ktorému žalobca fakturovanú daň z pridanej hodnoty zaplatil. Pre prenesenie daňovej povinnosti zo spoločnosti MG WOOD-CORP s. r. o. na žalobcu neexistuje žiadny zákonný podklad a takýto postup daňových orgánov vedie k dvojitému zdaneniu, čo je v rozpore s princípom dane z pridanej hodnoty. Napadnutý rozsudok považuje žalobca za správny a zákonný a navrhuje kasačnému súdu, aby podanú kasačnú sťažnosť zamietol.

III.

Konanie na kasačnom súde

18. Prejednávaná vec bola dňa 24.02.2021 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 10S - sp. zn.: 10Sžfk/15/2021. S účinnosťou ku dňu 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. 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 Slovenskej republiky (čl. 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, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

19. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/ SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná, a preto ju podľa § 461 SSP zamietol.

20. Predmetom kasačného prieskumu bol rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 5S/88/2019-190 zo dňa 22.09.2020, ktorým zrušil rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100349962/2019 zo dňa 01.02.2019 spolu s rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 102021794/2018 zo dňa 11.10.2018.

21. Z obsahu administratívneho spisu mal kasačný súd za preukázané, že správca dane - Daňový úrad Bratislava vykonal u žalobcu daňovú kontrolu za účelom preverenia splnenia podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane podľa § 49 zákona o DPH. Správca dane na základe vykonaného dokazovania a zhodnotenia dôkazov dospel k záveru, že k dodaniu tovaru, ktorý bol deklarovaný ako tovar dodaný spoločnosťou MG WOOD - CORP s.r.o. nedošlo tak, ako to vyplýva z predložených

faktúr. V danom prípade nebolo sporné, že predmet dodávky existoval, že bol žalobcovi dodaný, žalobca zaň zaplatil a nebol spochybnený ani spôsob prepravy tovaru k žalobcovi. Správca dane spochybnil len to, že dodávateľom tovaru uvedenom na faktúrach je jednoznačne a nespochybniteľne spoločnosť MG WOOD-CORP s.r.o. Daňový subjekt MG WOOD-CORP s.r.o. nepreukázal právo nakladať s tovarom ako vlastník, v dôsledku čoho nebol preukázaný následný prevod tohto práva na žalobcu.

Správca dane na základe uvedeného konštatoval, že nebolo preukázané naplnenie zákonných podmienok pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle § 49 ods. 1 v spojení s § 51 zákona o DPH a rozhodnutím č. 102021794/2018 zo dňa 11.10.2018 vyrubil rozdiel dane v sume 12 625,70 eura na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2014. Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100349962/2019 zo dňa 01.02.2019 potvrdil prvostupňové rozhodnutie č. 102021794/2018 zo dňa 11.10.2018 ako vecne a právne správne. Správca dane mal podľa žalovaného správne dospieť k záveru, že v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nebolo preukázané, že dodávateľom tovaru, z nadobudnutia ktorého si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane, je spoločnosť MG WOOD-CORP s.r.o. Žalovaný aj správca dane vo svojich rozhodnutiach ďalej uviedli, že daňovou kontrolou bolo preukázané, že obchody deklarované žalobcom ako titul na zdaniteľné plnenia, z ktorých mu vznikol nárok na odpočítanie DPH, neprebehli deklarovaným spôsobom, žalobca neunesol dôkazné bremeno, keď sa mu právne relevantným spôsobom nepodarilo preukázať prijatie zdaniteľných obchodov od dodávateľa vystavujúceho faktúry, ktorých pravdivosť správca dane spochybnil. Na druhej strane správca dane ani žalovaný nespochybnili existenciu tovaru, jeho dodanie žalobcovi, platbu zaň ani jeho prepravu a spôsob prepravy.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

22. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s rozsahom a dôvodom kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Bratislave, po preskúmaní napadnutého rozsudku, rozhodnutia žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a po oboznámení sa s obsahom pripojeného administratívneho spisu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku.

23. Podľa § 2 ods. 1 písm. b/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v čase vydania rozhodnutia správneho orgánu (ďalej ako „zákon o DPH“), predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

24. Podľa § 3 ods. 1 Zákona o DPH, zdaniteľnou osobou je každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť podľa ods. 2 bez ohľadu na účel alebo výsledok tejto činnosti.

25. Podľa § 3 ods. 2 Zákona o DPH, ekonomickou činnosťou (ďalej len „podnikanie“) sa rozumie každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem a ktorá zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb vrátane ťažobnej, stavebnej a poľnohospodárskej činnosti, činnosť vykonávanú ako slobodné povolanie podľa osobitných predpisov,¹⁾ duševnú tvorivú činnosť a športovú činnosť. Za podnikanie sa považuje aj využívanie hmotného majetku a nehmotného majetku na účel dosahovania príjmu z tohto majetku; ak je majetok v bezpodielovom spoluvlastníctve manželov, považuje sa jeho využívanie na účel dosahovania príjmu za podnikanie v rovnakom pomere u každého z manželov, ak sa manželia nedohodnú inak.

26. Podľa § 19 ods. 2 Zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

27. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá

je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

28. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

29. Podľa § 24 ods. 1 písm. a/ až c/ Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

30. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

31. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

32. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

33. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

34. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd rozsudkom sp. zn. 1Sžfk/7/2020 zo dňa 25.03.2021 rozhodol o kasačnej sťažnosti žalovaného voči rozsudku správneho súdu č.k. 2S/78/2019-116 zo dňa 07.08.2019 tak, že kasačnú sťažnosť žalovaného zamietol. Vzhľadom na to, že dôvody napadnutého rozsudku doslovné korešpondujú s dôvodmi rozsudku správneho súdu č. k. 2S/78/2019-116 zo 07.08.2019 (§ 140 SSP) kasačný súd postupom 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;) odkazuje na odôvodnenie svojho skôr vydaného rozsudku sp. zn. 1Sžfk/7/2020 zo dňa 25.03.2021, ktorého preberá relevantnú časť:

„ 26. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov pripadlo kasačnému súdu posúdiť, či krajský súd správne vyhodnotil otázku dôkazného bremena žalobcu na preukázanie skutočností, ktoré tvrdil a deklaroval v súvislosti s dodávkami tovarov podliehajúcich dani a či správne oprel svoje rozhodnutie o judikatúru Súdneho dvora EÚ vo vzťahu k prípadnej účasti žalobcu na podvodnom konaní, ktorú správca dane podľa jeho názoru nepreukázal.

27. Kasačný súd považuje za potrebné predoslať, že sťažovateľ sa nemýli, keď poukazuje na judikatúru Najvyššieho súdu (napr. rozsudky vo veciach sp. zn. 8Sžf/36/2010 zo dňa 28.4.2011, sp. zn. 2Sžf/52/2010 zo dňa 21.9.2011), v zmysle ktorej ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry a preukazovanie jej zaplatenia pokladničnými dokladmi nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o

DPH; a že úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom nechýba materiálny podklad. Najvyšší súd skutočne v mnohých rozhodnutiach v posledných rokoch konštantne rozhodoval v tom zmysle, že predloženie faktúr a účtovných dokladov samo osebe nemusí byť dostatočným dôkazom o uskutočnení deklarovaného plnenia označeným dodávateľom a že platiteľ dane požadujúci vrátenie/odpočítanie dane musí byť schopný preukázať reálnosť príslušného obchodu, ak o tom v daňovom konaní vzniknú dôvodné pochybnosti (napr. rozhodnutia sp. zn. 8Sžf/26/2014, 5Sžf/11/2014, 2Sžf/52/2010, 8Sžf/36/2010, tiež m.m. rozhodnutie sp. zn. 1Sžfk/49/2017).

28. V prejednávanom prípade vykonal správca dane rozsiahle dokazovanie na preverenie posudzovaných obchodov, pričom nevychádzal len z dokladov predložených žalobcom. Závery, ku ktorým došiel, vyhodnotil krajský súd v súlade so zákonom a relevantnou judikatúrou ako nesprávne. Argumentáciu krajského súdu posúdil kasačný súd v medziach sťažnostných bodov kasačnej sťažnosti, ktorou sťažovateľ namietal nesprávne právne posúdenie veci.

29. Sťažovateľ v daňovom konaní i správny súd v konaní o správnej žalobe vychádzali pri svojom rozhodovaní zo skutočnosti, že žalobca tovar uvedený na sporných faktúrach skutočne nadobudol, o čom v daňovom konaní predložil daňové a účtovné doklady (objednávky, faktúry, doklady o ich bezhotovostnej úhrade, doklady o preprave a prevzatí tovaru), podľa ktorých mu tovar dodali spoločnosti MäsoPonitrie s.r.o. a MG WOOD-CORP s.r.o. Uskutočnenie deklarovaných obchodov ústne potvrdil i bývalý konateľ dodávateľských spoločností F., s ktorým žalobca obchodoval dlhšiu dobu a väčšiu časť obchodov v kontrolovanom období (aspoň u dodávateľa MäsoPonitrie s.r.o.) z hľadiska odpočítania dane považoval za dostatočne doložené i správca dane. Predložené doklady sťažovateľ v jednotlivostiach nespochybňuje, za sporné nepovažuje ani to, že žalobca predmetný tovar ďalej použil na zdaniteľné plnenia. Možno teda konštatovať, že formálne podmienky pre uplatnenie odpočítania dane z nadobudnutých tovarov žalobca splnil (§ 49 ods. 1, 2 písm. a/, § 51 ods. 1, ods. 2 písm. a/ zákona o DPH).

30. Sťažovateľ však tvrdí, že materiálne podmienky pre daňový odpočet splnené neboli a že pochybná a nepreukázaná zostala skutočnosť, že predmetný tovar dodali žalobcovi práve dodávateľia uvedení na faktúrach. Je toho názoru, že nakoľko nebolo preukázané, že dodávateľským spoločnostiam vznikla v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť, nevzniklo žalobcovi právo na odpočítanie dane. Opiera sa o zistenia týkajúce sa jednak dodávateľských spoločností, ktoré v čase daňovej kontroly so správcou dane efektívne nespolupracovali a nepredložili doklady preukazujúce vznik daňovej povinnosti z dodávok tovarov v prospech žalobcu, no najmä o zistenia o spoločnostiach, ktoré mali predmetný tovar dodať žalobcovým dodávateľom - JJ-ATOR s.r.o., MD3 s.r.o. a PEPO 1 BB s.r.o. Tie podľa správcu dane v relevantnom čase vôbec nevykonávali podnikateľskú činnosť a nemohli tovar dodať žalobcovým dodávateľom.

31. Z uvedeného urobil sťažovateľ záver, že nakoľko nadobudnutie tovaru je nepreukázané u spoločností MäsoPonitrie s.r.o. a MG WOOD-CORP s.r.o. (dodávateľov žalobcu), zostali pochybné aj dodávky od dodávateľov k žalobcovi, ktorý podľa sťažovateľa žiadne ďalšie doklady vyvracajúce pochybnosti o nadobudnutí tovaru nepredložil. Žalobca teda podľa sťažovateľa neunesol dôkazné bremeno plynúce mu z ustanovenia § 24 ods. 1 Daňového poriadku na preukázanie svojich tvrdení o prijatí tovaru od deklarovaných dodávateľov, hoci sťažovateľ považuje za nesporné, že predmetný tovar prijal a dodal ho svojim odberateľom.

32. Sťažovateľ teda v kasačnej sťažnosti nekonštatuje, že by v súvislosti s dodávateľským reťazcom došlo k podvodu na dani (nedovolenému daňovému úniku) a že by bol žalobca do tohto podvodného konania zapojený a preto je toho názoru, že na vec nedopadá judikatúra Súdneho dvora EÚ, na ktorú sa odvoláva správny súd.

33. Kasačný súd pripomína, že v daňovom konaní nesie daňový subjekt dôkazné bremeno ku skutočnostiam, ktoré sám tvrdí a deklaruje. Preukazuje okolnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie

dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach a ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; zodpovedá za vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť (§ 24 ods. 1 písm. a/, c/ Daňového poriadku). Dokazovanie v daňovom konaní vedie správca dane, ktorý je oprávnený ako dôkaz použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 24 ods. 2, 4 Daňového poriadku). Ak daňový subjekt preukáže uskutočnenie zdaniteľného obchodu tak, ako ho deklaruje, môžu mu orgány finančnej správy neuznať právo na odpočítanie dane len z dôvodu splnenia podmienok preukazujúcich zneužitie práva alebo účasť na daňovom podvode. Iba toto v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ prelomuje zásadu neutrality dane, podľa ktorej má byť zdaniteľná osoba (platiteľ dane) plne zbavená ťarchy DPH zaplatenej v cene tovarov a služieb, ak tieto použila na uskutočnenie ekonomických činností podliehajúcich spoločnému režimu DPH.

34. Zatiaľ čo v prípade preukazovania vzniku práva na odpočítanie dane zaťažuje dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku zásadne daňový subjekt, ktorý si uvedené právo uplatnil, v prípade preukazovania zneužitia práva alebo účasti na daňovom podvode (najmä § 3 ods. 6 Daňového poriadku) je dôkazné bremeno len na správcovi dane. K podvodnému konaniu pritom dochádza vtedy, keď jeden z účastníkov transakcie neodvedie štátu daň a ďalší účastník si ju odpočíta za účelom získania neoprávneného daňového zvýhodnenia.

35. Ustanovenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku dáva správcovi dane v rámci daňovej kontroly k dispozícii významný nástroj na vyjasňovanie pochybností o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených. Umožňuje správcovi dane po preverení údajov uvedených v daňovom priznaní a predložených dokladoch sformulovať, ktoré skutočnosti alebo doklady a z akých dôvodov považuje za pochybné z hľadiska pravdivosti alebo úplnosti, tieto pochybnosti oznámiť daňovému subjektu a vyzvať ho, aby nejasnosti vysvetlil, chýbajúce údaje doplnil, či preukázal ich pravdivosť. Ak správca dane takéto pochybné okolnosti zistí a oznámi ich daňovému subjektu, prechádza na daňový subjekt opätovne dôkazné bremeno za účelom vysvetlenia nejasností a preukázanie sporných skutočností (§ 24 ods. 1 písm. b/ Daňového poriadku). Musí však ísť o pochybnosti objektívne podložené, teda také, ktoré z konkrétnych dôvodov robia tvrdenia alebo doklady daňového subjektu nevierohodnými či nepravdepodobnými.

36. Kasačný súd predovšetkým poukazuje na to, že v danom prípade chýba stanovisko sťažovateľa, aké konkrétne skutočnosti či ktoré žalobcom predložené doklady o deklarovaných dodávkach tovaru od spoločností MäsoPonitrie s.r.o. a MG WOOD-CORP s.r.o. zostali podľa správcu dane pochybné čo do správnosti, pravdivosti alebo úplnosti, prípadne ktoré údaje v nich uvedené považuje za nepravdivé. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti ani neuvádza, že by žalobcu v rámci daňovej kontroly márne vyzýval na odstránenie konkrétnych pochybností, hoci vykonal nesporne rozsiahle dokazovanie na preverenie posudzovaných obchodov.

37. Skutočnosti, o ktoré sťažovateľ opiera pochybnosti správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených dokladov, sa netýkajú dodávok medzi žalobcom a spoločnosťami MäsoPonitrie s.r.o. a MG WOOD-CORP s.r.o., ale predchádzajúceho stupňa dodávateľského reťazca, teda obchodov medzi dodávateľmi žalobcu a spoločnosťami JJ-ATOR s.r.o., MD3 s.r.o. a PEPO 1 BB s.r.o. Tu treba uznať, že pochybnosti správcu dane v naznačenom smere ako aj ich príčiny boli jasne pomenované a doložené skutkovými zisteniami. Zistenia o subdodávateľoch však nepredstavujú dostatočne zrozumiteľný podklad pre pochybnosti o dodaní tovaru od dodávateľov k žalobcovi. Sťažovateľ totiž neuviedol žiadne konkrétne skutočnosti na strane spoločností MäsoPonitrie s.r.o. a MG WOOD-CORP s.r.o., ktoré by realizáciu dodávok tak, ako sú zaznamenané v žalobcom predložených dokladoch, robili nemožnými, nepravdepodobnými či nepreukázanými. Záver správcu dane i sťažovateľa, že pokiaľ tovar nenadobudli dodávateľia od subdodávateľov, nemohol ho nadobudnúť ani žalobca od dodávateľov, je nesprávny a platí len pod podmienkou, ktorú s odkazom na judikatúru Súdneho dvora EÚ definoval správny súd.

38. Tvrdenia o nepreukázaní vzniku daňovej povinnosti na strane dodávateľov v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH odôvodňuje sťažovateľ aj tým, že pre ich nedostatočnú spoluprácu a nepredloženie dokladov nemohol správca dane uskutočnenie dodávok žalobcovi kontrolou preveriť. Tu treba taktiež poznamenať, že nedostatok súčinnosti v čase daňovej kontroly zo strany žalobcových dodávateľov, ktorí inak v čase sporných dodávok s potravinárskym tovarom reálne obchodovali, nie je takou skutočnosťou, ktorá by sama o sebe robila realizáciu dodávok žalobcovi a ním predložené doklady pochybnými z hľadiska ich správnosti či pravdivosti. Nebolo povinnosťou žalobcu v rámci daňovej kontroly preukazovať pôvod a okolnosti obehu tovaru nadobudnutého od svojich dodávateľov na im predchádzajúcich stupňoch dodávateľského reťazca, ani niesť následky nesúčinnosti dodávateľov alebo ich subdodávateľov so správcom dane.

39. Z uvedených dôvodov kasačný súd nemohol akceptovať postoj sťažovateľa, že na základe podozrení správcu dane o podvodnom konaní na predchádzajúcich stupňoch dodávateľského reťazca a s ohľadom na nemožnosť preverenia dokladov u dodávateľov v čase kontroly malo prejsť na žalobcu dôkazné bremeno na preukázanie vzniku daňovej povinnosti u jeho dodávateľov (§ 19 ods. 1 zákona o DPH), ktorého neunesenie by mohlo mať za daných okolností za následok nesplnenie podmienok pre priznanie práva na odpočítanie dane.

40. Možno predpokladať, že hlavnou motiváciou správcu dane k preverovaniu obchodov žalobcu s dodávateľmi bola skutočnosť, že niektorý z dodávateľov alebo subdodávateľov v rámci dodávateľského reťazca nepriznal alebo neodviedol daň a nasledujúci obchodný článok si túto daň uplatnil, pričom existovali podozrenia z účasti žalobcu na takomto nedovolenom daňovom úniku. Sťažovateľ však žiadny nedovolený daňový únik v konaní netvrdil a ani nepreukazoval účasť žalobcu na takomto konaní. Aj v kasačnej sťažnosti uvádza, že účasť na daňovom podvode nepovažoval za právny dôvod vyrubenia rozdielu dane žalobcovi. Svoje závery oprel predovšetkým o vnútroštátnu legislatívu a judikatúru Najvyššieho súdu, ktorú však nesprávne interpretoval, keď v podstate zastal názor, že žalobcovi sa majú pripísať právne následky nemožnosti preverenia uskutočnenia posudzovaných transakcií u žalobcových dodávateľov či podozrení o fiktívnosti obchodov medzi dodávateľmi a ich subdodávateľmi.

41. Pokiaľ aj na strane žalobcových dodávateľov alebo subdodávateľov došlo k nedovolenému daňovému úniku (daňovému podvodu), nemá to bez ďalšieho za následok, že žalobcovi nepatrí právo na odpočítanie dane z predmetných dodávok, ktorých prijatie od deklarovaných dodávateľov doložil hodnovernými dokladmi a použil dodávky na ďalšie zdaniiteľné plnenia. Oprávnenie odpočítať daň z tovarov určených alebo použitých na dodávky tovarov a služieb, predpísaným spôsobom uplatnenú dodávateľom, by bolo s ohľadom na zásadu neutrality DPH možné žalobcovi odoprieť v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ len v prípade, ak by sa žalobca vedome zúčastnil na takomto nedovolenom konaní alebo by ho svojou nedbalosťou pri uskutočnení obchodov umožnil. Ako však správne konštatoval i správny súd, dôkazné bremeno, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že prijaté zdaniiteľné plnenia zakladajúce nárok na odpočet dane sú súčasťou daňového podvodu zo strany subjektov zúčastnených v dodávateľskom reťazci, je na strane orgánov daňovej správy. V tomto zmysle správny súd dôvodne citoval z relevantných rozhodnutí Súdneho dvora EÚ (C-80/11 z 21.6.2012 Mahageben a Dávid, bod 50-53, C-18/13 zo dňa 13.2.2014 Maks Pen EOOD, body 31, 32).

42. Krajský súd tiež správne podotkol, že žalobca v období predchádzajúcom zdaňovaciemu obdobiu február 2014 dlhšiu dobu obchodoval so spoločnosťami, ktoré zastupoval F. G., pričom väčšina z obchodov v kontrolovaných obdobiach (minimálne u spoločnosti MäsoPonitrie s.r.o.) nebola správcom dane spochybnená. Nemožno preto bez ďalších zistení preukazujúcich opak vytykať žalobcovi neobozretnosť, či iné zanedbanie obvyklej opatrnosti pri uzavretí sporných obchodov s dodávateľmi.

43. Pokiaľ teda nie je sporné, že tovar uvedený na faktúrach bol žalobcovi dodaný, dodávky sú doložené obvyklými dokladmi, boli potvrdené bývalým konateľom dodávateľa, ktorý so žalobcom v relevantnom čase reálne obchodoval a žalobca mu vystavené faktúry bezhotovostne uhradil, nie sú zistenia správcu dane ohľadom pohybu tovaru medzi dodávateľmi a ich subdodávateľmi dostatočným

podkladom zakladajúcim objektívne pochybnosti o uskutočnení posudzovaných dodávok tak, ako boli deklarované. Za daných okolností by bolo možné žalobcovi odoprieť právo na odpočítanie dane z takýchto dodávok len za predpokladu preukázania, že došlo v dodávateľskom reťazci u niektorých z jeho účastníkov k nedovolenému daňovému úniku, ktorý bol dôsledkom podvodného alebo iného zneužívajúceho konania, pričom posudzované zdaniteľné obchody boli s týmto konaním spojené a žalobca o tom vedel alebo mohol a mal vedieť, bez ohľadu na to, či mal z takéhoto konania prospech.

44. Z uvedených dôvodov dospel kasačný súd k presvedčeniu, že právne závery krajského súdu o nepreukázaní účasti žalobcu na daňovom podvode zo strany subjektov zúčastnených v dodávateľskom reťazci, ktoré by mohlo zabrániť priznaniu práva na odpočítanie dane, nevybočujú z argumentačnej línie preskúmaného rozhodnutia sťažovateľa a je ich treba považovať za správne. V okolnostiach daného prípadu totiž nezaťažovalo dôkazné bremeno žalobcu, aby preukázal nadobudnutie tovaru od dodávateľov, ktoré správca dane ničím relevantným nespochybnil. Pokiaľ mal správca dane v úmysle odoprieť žalobcovi právo na odpočítanie dane, musel by preukázať jeho účasť na podvodnom alebo zneužívajúcom konaní, čo však daňové orgány v konaní ani netvrdili.

45. Z uvedených dôvodov nepovažoval kasačný súd kasačnú sťažnosť žalovaného za dôvodnú a preto ju postupom podľa § 461 S. s. p. zamietol....“

35. Pre úplnosť kasačný súd uvádza, že totožný záver k osobe žalobcu a jeho dodávateľom vyplýva aj z rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžfk/5/2020 z 08.12.2020 (zdaňovacie obdobie jún 2014), sp. zn. 8Sžfk/22/2021 zo dňa 28.04.2021 (zdaňovacie obdobie apríl 2014), sp. zn. 6Sžfk/66/2019 zo dňa 14.04.2021 (zdaňovacie obdobie apríl 2015) a Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/5/2020 zo dňa 16.02.2022 (zdaňovacie obdobie máj 2015).

36. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky preto kasačnú sťažnosť žalovaného podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

37. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP a vzhľadom na úspech žalobcu v kasačnom konaní mu priznal úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov v tomto konaní. O výške náhrady trov rozhodne osobitným uznesením súdny úradník na krajskom súde v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

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

P o u č e n i e :

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

