

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/28/2020
Identifikačné číslo spisu: 2019200054
Dátum vydania rozhodnutia: 23. februára 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: JUDr. Katarína Benczová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:2019200054.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členov senátu Prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha PhD., a JUDr. Zuzany Šabovej PhD. , v právnej veci žalobcu: SOGES WELDING - EUROWELD s.r.o., so sídlom Poľovnícka 754/74, 919 51 Špačince, IČO: 45 466 751, právne zastúpeného spol. Prosman a Pavlovič advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom Hlavná 31, 917 01 Trnava, IČO: 36 865 281, proti žalovanému: Finančnému riaditeľstvu SR, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102633517/2018 z 18. decembra 2018 a o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/28/2019-99 z 20. novembra 2019, takto

rozhodol:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/28/2019-99 z 20. novembra 2019 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

Odôvodnenie

Odôvodnenie

I. Administratívne konanie a rozhodnutie správneho súdu

1. Krajský súd v Trnave (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 20S/28/2019-99 z 20. novembra 2019 podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102633517/2018 z 18. decembra 2018, ktorým žalovaný ako príslušný odvolací orgán potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 101744467/2018 zo 6. septembra 2018, ktorým mu bol vyrubený rozdiel dane v sume 6 634,90 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2012 na základe neuznania odpočítania dane z faktúr č. 20120076/177, 20120086/183, 20120089/197 a 20120074/175 dodávateľa Tibora Grubera - MONTI records, Hrnčiarovce nad Parnou.

2. V odôvodnení rozsudku správny súd uviedol, že v danej veci bolo sporným, či skutočným dodávateľom tovarov a služieb bol deklarovaný dodávateľ Tibor Gruber, pričom pokiaľ žalobca tvrdil, napriek zjavne dôvodným pochybnostiam správcu dane majúcim pôvod v zisteniach týkajúcich sa dodávateľského subjektu a jeho deklarovaných subdodávateľov, že dodávateľom tovarov a služieb bol práve na faktúrach označený dodávateľský subjekt, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu, ktoré pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením. Ide síce primárne o zistenia, identifikované a konštatované jasne a zrozumiteľne v odôvodneniach rozhodnutí správnych orgánov oboch stupňov, týkajúce sa tvrdeného dodávateľského subjektu a jeho subdodávateľov, tieto však bez akýchkoľvek rozumných pochybností odôvodňujú závery prijaté ako správcom dane, tak aj žalovaným, a súčasne odôvodňujú požiadavku správneho orgánu na predloženie ďalších dôkazov na preukázanie realizácie obchodov deklarovaným spôsobom.

3. Uviedol, že zo strany daňových orgánov nejde o nezákonné zaťažovanie daňového subjektu dôkazným bremenom, ktoré mu neprislúcha, ale o zotrvanie na legitímnej požiadavke preukázania skutočností majúcich vplyv na správne určenie dane v zmysle § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov daňovým subjektom, ktorý si odpočítanie dane uplatnil a ktorý pri primeranej obozretnosti a odbornej starostlivosti predpokladanej pri výkone podnikateľskej činnosti mal priestor na zabezpečenie hodnoverných dôkazov súvisiacich s realizáciou deklarovaných zmluvných plnení. Aj v tejto súvislosti možno pripomenúť úhrady faktúr, ktoré mali byť vykonané v hotovosti a ktorých spôsob hodnotenia, v rozpore s tvrdením žalobcu, žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia zrozumiteľne vysvetlil, keď ich z dôvodu neštandardnosti v bežnej obchodnej praxi a rozpor tejto formy úhrady s obsahom faktúr predpokladajúcim úhrady prevodným príkazom na tam označený účet žalobcu, označil za spôsobujúce ďalšie pochybnosti o dodaní sporných zdaniteľných obchodov. Neuvedenie ďalšieho dôvodu väčšej dôkaznej sily výpisu z účtu nemôže mať za následok nepreskúmateľnosť úvah správneho orgánu v tomto smere, tento dôvod je všeobecne známy a je ním skutočnosť, že výpis z účtu je dokladom vystaveným bankovou inštitúciou ako treťou osobou nezainteresovanou na obchodnom prípade.

4. Žalovaný, resp. správca dane, od žalobcu preukázanie dodania tovaru T. Gruberovi jeho tvrdenými dodávateľmi ani nepožadoval, vlastným postupom zistil, že tieto dodávky neboli realizované, pričom otázka schopnosti tvrdeného dodávateľského subjektu dodať požadovaný tovar a služby je z hľadiska naplnenia zákonných podmienok odpočítania dane nanajvýš relevantnou. V súlade s námietkou žalobcu pritom nemožno ignorovať priamu príčinnú súvislosť medzi zakúpeným tovarom a službami a ich následným dodaním, avšak ani v prípade dodávateľa žalobcu, nadobudnutie tovaru a služieb ktorým nebolo preukázané (jeho tvrdenia v tomto smere boli bez pochybností nepravdivými) a ktorý preto, logicky, nemohol tento tovar a služby dodať žalobcovi.

5. Podľa zistenia správneho súdu správca dane aplikujúci zásadu voľného hodnotenia dôkazov a s prihliadnutím na svoju povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, vykonal vo veci náležité dokazovanie a záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zřejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom, predovšetkým vo svetle kontrolných zistení a v ich vzájomných súvislostiach, absentuje reálny základ, ktorá skutočnosť má za následok nepriznanie práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (DPH).

6. Pokiaľ žalobca namietal nezákonnosť protokolu z daňovej kontroly, túto podľa obsahu žaloby pripisoval skutočnosti, že správca dane žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií (MVI), ktorá bola dôvodom prerušenia daňovej kontroly, podal až po uplynutí 10 mesiacov od začatia kontroly, nie dobe trvania kontroly, ktorá samotná, s prihliadnutím na ustanovenie § 61 ods. 5 daňového poriadku, aj podľa zistenia správneho súdu neprekročila maximálnu dobu trvania kontroly 1 rok upravenú v ustanovení § 46 ods. 10.

7. Správny súd uviedol, že je možné pripustiť, že s touto výhradou žalobcu ako odvolateľa sa žalovaný v obsahu svojho rozhodnutia podrobnejšie nevysporiadal, vzhľadom na skutočnosť, že žalobca aj v odvolaní proti rozhodnutiu prvostupňového správneho orgánu argumentoval rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/35/2010, v odôvodnení ktorého súd nezákonnosť protokolu konštatoval v súvislosti s nerešpektovaním maximálnej doby trvania daňovej kontroly, je však prirodzené, že sa aj žalovaný vo svojom rozhodnutí primárne zaoberal dodržaním lehoty na vykonanie kontroly a okolnosťami, ktoré ovplyvnili dobu prerušenia kontroly, nie vysvetľovaním dôvodov, pre ktoré žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií bola podaná 10 mesiacov po začatí kontroly. Podľa obsahu administratívneho spisu správca dane v období po začatí daňovej kontroly nebol nečinný, zabezpečoval doklady a dôkazy žalobcu, od ktorého napr. súpis došlých faktúr obdržal 23. mája 2014. Pre podanie žiadosti o MVI pritom procesný predpis nestanovuje žiadnu lehotu a skutočnosť, že správca dane takúto žiadosť vypracuje s určitým časovým odstupom po začatí kontroly, bez ďalšieho nezakladá dôvod pre záver o nezákonnosti protokolu a pre zrušenie rozhodnutia, keď v ďalšom konaní správneho orgánu v tomto smere nie je možné ani teoreticky vykonať žiadnu nápravu a podľa správneho súdu to nemôže byť ani dôvodom pre priznanie odpočtu, na ktorý žalobcovi pre nesplnenie zákonných podmienok nevznikol nárok.

8. V neposlednom rade, pokiaľ žalobca namietal, že sa žalovaný nevysporiadal, resp. nedostatočne vysporiadal, s jeho argumentáciou rozhodnutiami Súdneho dvora ES, v ktorých prezentovaný právny názor možnosť zamietnutia práva na odpočet v rozhodovaných prípadoch spája s vedomosťou (alebo možnosťou vedomosti) daňového subjektu o jeho účasti na podvodnom konaní, podľa zistenia správneho súdu žalovaný zrozumiteľne vysvetlil, prečo k žalobcom citovaným rozhodnutiam neprihliadal, keď ich označil ako nesúvisiace s prejednávanou vecou, konštatoval, okrem iného, že bolo povinnosťou žalobcu preukázať, že skutkový stav jeho sporných zdaniteľných obchodov má prvky niektorého z citovaných rozsudkov, a nie len uvádzať právne závery uvedené v týchto rozhodnutiach, a následne formuloval dôvody nepriznania práva na odpočítanie dane v tomto prípade - nepreukázanie reálneho dodania tovaru a služieb deklaroványm dodávateľom.

9. Podľa zistenia správneho súdu odôvodnenie napadnutého rozhodnutia spĺňa všetky atribúty zákonnosti, žalovaný sa v ňom v dostatočnom rozsahu vysporiadal so všetkými relevantnými odvolacími námietkami žalobcu, rozhodnutie je založené na náležite zistenom skutkovom stave veci (žalobca v súvislosti so svojou žalobnou námietkou týkajúcou sa zistenia skutkového stavu veci neidentifikoval, ktoré okolnosti prípadu podľa jeho názoru neboli dostatočne objasnené, aký jeho návrh na dokazovanie prípadne nebol akceptovaný alebo aký dôkaz, ktorého vykonanie by prichádzalo do úvahy aj bez návrhu, nebol správnymi orgánmi vykonaný), ktorý zodpovedá aj obsahu administratívneho spisu, pričom v daňovom konaní nedošlo k zásadnému porušeniu ustanovení daňového poriadku, ktoré by mohlo mať za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia.

10. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalovanému nepriznal právo na náhradu trov konania, pretože mu žiadne trovy nevznikli.

II.

Kasačná sťažnosť a argumentácia účastníkov

11. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) a písm. h) S.s.p., v ktorej namietal, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a že sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil správnenému súdu na ďalšie konanie alternatívne, aby ho zmenil tak, že žalobe vyhovie.

12. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že sa v plnej miere pridrižiava dôvodov uvedených v žalobe, na ktorú vo všeobecnosti odkázal. Sťažovateľ uviedol, že správny súd v napadnutom rozsudku uvádza, že v danej veci bolo sporným, či skutočným dodávateľom tovarov a služieb bol deklarováný dodávateľ Tibor Gruber. Uvedené vyplýva aj z rozhodnutí žalovaného a správca dane a z im

predchádzajúceho konania. Dôležitou skutočnosťou však naďalej zostáva to, že nie je spochybnené, že tovar a služby skutočne a reálne existovali. Z administratívneho spisu a z vykonaného preverovania vyplýva, že na základe uskutočnených zdaniteľných plnení medzi žalobcom a jeho dodávateľom boli vystavené faktúry, tieto boli zaúčtované tak na strane žalobcu, ako aj na strane dodávateľa, daň z predmetných faktúr bola dodávateľom uhradená a dodávateľ, ako aj žalobca, predmetné plnenia potvrdili. To znamená, že žalobca si uplatnil nárok na odpočítanie dane, ktorá bola voči nemu uplatnená jeho dodávateľom, a to na základe faktúr vystavených týmto dodávateľom, ktorý ju priznal a odviedol.

13. Sťažovateľ poukázal na rozsudok Súdneho dvora vo veci C-277/14 PPUH Stehcamp, kde Súdny dvor riešil spor vo veci samej a prejudiciálne otázky týkajúce sa prípadu, kedy zdaniteľná osoba uskutočnila viacero nákupov tovarov, ktoré ďalej použila v rámci svojej hospodárskej činnosti a vykonala odpočet DPH zaplatenej na základe týchto nákupov tovaru. Daňový orgán tejto zdaniteľnej osobe zamietol odpočet DPH z dôvodu, že faktúry týkajúce sa uvedených nákupov paliva vystavil neexistujúci subjekt. V predmetnom rozsudku sú riešené otázky, či plnenie, pri ktorom totožnosť dodávateľa tovaru nedokážu určiť ani zdaniteľná osoba a ani daňový orgán, je dodaním tovaru, a či je v takomto prípade možné zakázať zdaniteľnej osobe vykonať odpočet dane z dôvodu, že faktúru vystavila osoba, ktorá nebola skutočným dodávateľom tovaru, nemožno určiť totožnosť skutočného dodávateľa tovaru a uložiť mu povinnosť zaplatiť daň alebo určiť osobu, ktorá je povinná zaplatiť daň. Súdny dvor v predmetnom rozsudku rozhodol tak, že ustanovenia šiestej smernice sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá zdaniteľnej osobe zamietla právo na odpočet dane z pridanej hodnoty splatnej alebo zaplatenej za tovar, ktorý jej bol dodaný, a to z dôvodu, že faktúru vystavil subjekt, ktorý je potrebné z hľadiska kritérií upravených touto právnou úpravou považovať za neexistujúci subjekt, a že je nemožné určiť totožnosť skutočného dodávateľa tovaru okrem prípadu, že sa vzhľadom na objektívne skutočnosti a bez toho, aby sa od tejto zdaniteľnej osoby vyžadovali overovania, ktoré jej neprináležia, preukáže, že táto zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené dodanie bolo súčasťou podvodu na DPH čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

14. Zákon o DPH je nutné eurokonformne vykladať tak, že kritérium existencie dodávateľa nie je uvedené medzi podmienkami práva na odpočet dane a zdaniteľnej osobe nemožno zamietnuť právo na odpočítanie z dôvodu, že totožnosť dodávateľa tovaru nedokážu určiť ani zdaniteľná osoba a ani daňový orgán a v tomto konaní by mal byť tento právny názor aplikovaný aj na túto skutkovú situáciu. V opačnom prípade dôjde k porušeniu povinností štátom voči Európskej únii, nerešpektovaniu práva únie a výkladu, ktorý bude v priamom rozpore s prejudiciálnym rozhodnutím Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-277/14 z 22. októbra 2015. V danom prípade ak aj správca dane spochybňuje, že tovar a služby nedodal dodávateľ uvedený na faktúre, pričom nebolo spochybnené, že ich dodal dodávateľ ktorého totožnosť nie je možné určiť, nie je možné zamietnuť žalobcovi právo na odpočet dane z pridanej hodnoty. Závety v súvislosti s nepriznaním práva na odpočítanie dane sa opierajú v podstate len o konanie dodávateľa žalobcu. Žalovaný, ako ani správca dane, neskúmal a ani nijako nepreukázal vedomosť žalobcu o neplnení si povinností jeho dodávateľa, preto na tieto skutočnosti ani nemôže prihliadať a nemôžu byť rozhodujúce pre zistenie oprávnenosti odpočítania dane.

15. Vo vzťahu k námietkam nezákonnosti protokolu z daňovej kontroly pre nedodržanie lehoty na výkon daňovej kontroly, resp. nezákonnosti dĺžky prerušenia daňovej kontroly, sťažovateľ v zásade zopakoval žalobné dôvody, na ktorých zotrval.

16. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že závery správneho súdu považuje za vecne správne a navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

IV.

Právne posúdenie kasačného súdu

17. 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 (ďalej len „Najvyšší správny súd“) kasačnú agendu správneho kolégia NS SR 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 prejednávaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 23 S a v kasačnom konaní je naďalej vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

18. Najvyšší správny súd ako súd kasačný v súvislosti s otázkou zohľadnenia konštantnej judikatúry NS SR pri svojom rozhodovaní konštatuje, že rozhodovaciu prax NS SR možno na účely zabezpečenia kontinuity rozhodovacej činnosti a zabezpečenia právnej istoty považovať za rozhodovaciu činnosť kasačného súdu. V tejto súvislosti považuje aj vo vzťahu k aplikácii § 464 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) za rozhodujúce, že odo dňa 1. augusta 2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia NS SR na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (kompetenčná kontinuita, bod 6). V súlade s princípom právnej istoty a 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], je kasačný súd viazaný doterajšou rozhodovacou činnosťou správneho kolégia NS SR.

19. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“ alebo „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S.s.p.), po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ustanovením § 449 ods. 1 S. s. p., bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený 23. februára 2022 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

20. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku správneho súdu preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a konanie im predchádzajúce najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

21. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

22. Primárnou skutočnosťou, ktorá bola predmetom administratívneho daňového konania, boli kontrolné zistenia správcu dane, na základe ktorých neuznal odpočítanie dane z faktúr č. 20120076/177, 20120086/183, 20120089/197 a 20120074/175 dodávateľa Tibora Grubera - MONTI records, Hrnčiarovce nad Parnou.

23. V uvedenom kontexte poukazuje kasačný súd na svoje početné rozhodnutia, z ktorých vyplýva, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, keď nepostačuje, pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z faktúry, iba predloženie faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. V daňovom konaní je teda povinnosť daňového subjektu preukázať

všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane, resp. žalovaný tieto dôkazy len vykonáva (viď sp. zn. 2 Sžfk4/2009, 6Sžf/19/2011).

24. Daňový subjekt primárne nemusí svoje tvrdenie uvádzané v rôznych daňových listinách, podaniach a hláseniach preukazovať, pokiaľ nenastane opak, teda ak správca dane počas daňovej kontroly, resp. v daňovom konaní nepredloží daňovému subjektu svoje zistenia jasne preukazujúce pochybnosti o jeho tvrdeniach (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/97/2009), ako tomu bolo aj v prejednávanej veci.

25. V prejednávanej veci boli správcom dane zistené objektívne pochybnosti na strane dodávateľského subjektu. Obrana sťažovateľa spočívala v tvrdení o objektívnej existencii tovaru a služieb, ktoré boli predmetom sporných faktúr. Podľa kontrolných zistení správcu dane dodávateľ sťažovateľa nepreukázal, že predmetnými tovarmi a službami disponoval, resp. mohol disponovať, a tým pádom nemohol predmetné tovary a služby ani dodať sťažovateľovi.

26. Z rozhodovacej praxe kasačného súdu vyplýva, že základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH zo zdaniteľného obchodu je vznik daňovej povinnosti. Daňová povinnosť vo všeobecnosti znamená, že štátu vzniká právo žiadať daň od osôb, ktorým to zákon vymedzuje. Nepostačuje len samotné uvedenie DPH na faktúre, podstatné je, aby došlo k vzniku daňovej povinnosti v intenciách ustanovenia § 19 zákona o DPH, t. j. z titulu skutočného dodania tovaru. Táto podmienka vyplýva z § 49 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty. Samotný vznik daňovej povinnosti a uvedenie DPH na faktúre vo väzbe na nárok na odpočítanie DPH u kupujúceho však nestačí, pretože na strane platiteľa ako príjemcu zdaniteľného plnenia musí byť preukázané, že prijaté plnenia obstaral na účely uskutočňovania svojich vlastných zdaniteľných plnení (na účely svojho podnikania). V priebehu daňového konania musí byť preukázaný jednak obsah, ale aj skutočný význam plnení deklarovaných daňovým subjektom prostredníctvom relevantného daňového dokladu. Pri nepriznaní práva na odpočet DPH sa môže vziať do úvahy umelý charakter týchto plnení, ako aj právne, ekonomické alebo personálne prepojenie medzi podnikateľmi pri znížení daňového zaťaženia. Samotná existencia faktúry však určite nie je postačujúcim, relevantným dôkazom toho, že k dodaniu tovaru skutočne došlo. Zaúčtovanie daňových dokladov v súlade so zásadami účtovníctva ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých zdaniteľných dodávok (tovarov a služieb). Zákonné podmienky, po splnení ktorých vzniká platiteľovi právo na odpočítanie dane, nespočívajú len vo formálnej deklarácii, v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu, t. j. musia nesporne preukazovať skutočnosť vo všetkých jej znakoch - v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte.

27. Uvedené závery často vyžadujú okrem iného stotožnenie dodávateľa ako podmienku pre odpočet DPH, pričom v prípade odôvodnených pochybností na strane dodávateľa, bez ohľadu na dobromyseľnosť daňového subjektu, vylučujú nárok daňového subjektu na odpočet DPH.

28. Je však nutné konštatovať, že uvedené závery kasačného súdu sa niekedy dostávajú do rozporu s judikatúrou Súdneho dvora EU, ktorá pripúšťa vznik nároku na odpočet u dobromyseľného daňového subjektu aj v prípade, ak existujú pochybnosti na strane dodávateľa, resp. aj v prípade, ak dodávateľ nie je stotožnený. Tu je na mieste poukázať na rozhodnutia Súdneho dvora EU v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, resp. v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03. Judikatúra Súdneho dvora EU tiež ustálila, že založením systému zodpovednosti bez zavinenia sa prekračuje rozsah nevyhnutný na ochranu práv verejných financií (C-384/04, C-271/06). Možno zhrnúť, že Súdny dvor EU dlhodobo judikuje, že samotná skutočnosť, že plnenie nebolo skutočne vykonané dodávateľom uvedeným na faktúrach alebo jeho subdodávateľom, nepostačuje na vylúčenie práva na odpočet; pričom právo na odpočet DPH, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom v prípade, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom, možno zamietnuť jedine pod dvojitou podmienkou, že táto skutočnosť predstavuje podvodné konanie a ak sa preukáže, že vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené daňovými úradmi zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou podvodu, pričom prislúcha vnútroštátnemu súdu túto skutočnosť overiť (C-18/13).

29. V rámci svojej rozhodovacej praxe kasačný súd opakovane pripustil poskytnutie ochrany dobromyseľnému nadobúdateľovi zdaniteľného plnenia v prípade, ak plnenie bolo poskytnuté za štandardných okolností, ako k nemu dochádzalo v rámci predchádzajúcej obchodnej praxe, hoc na strane dodávateľa evidentne došlo k podvodnému konaniu (napr. rozhodnutia sp. zn. 8Sžfk/7/2018, sp. zn. 8Sžfk/16/2018, sp. zn. 8Sžfk/42/2018 a pod.). Primeranosť ostrážitosti daňového subjektu (due diligence) zodpovedá aj rutinizácii obchodných procesov, a preto ak zdaniteľné plnenie má prebehnúť za štandardných podmienok, k dodaniu tovaru dôjde (rozumej existencia tovaru nie je spochybnená), kúpna cena je zaplatená štandardným spôsobom a v rámci komunikácie nedôjde k neodôvodneným rozdielom oproti bežnému/zaužívanému obchodnému styku, daňový subjekt nemá dôvod spochybňovať oprávnenie svojho dodávateľa nakladať s predmetom zdaniteľného plnenia.

30 Správca dane založil svoj záver o nepreukázaní reálneho dodania tovarov a služieb na nepriamych dôkazoch - nedostatkoch na strane dodávateľa sťažovateľa, pričom nekonštatoval vedomosť sťažovateľa o jeho účasti na podvodnom konaní, resp. nedostatočnú obozretnosť. Z dikcie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti daňového konania vyplýva, že daňové orgány nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov, to znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov. Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň.

31. Rozhodujúcim faktorom pre správne posúdenie nároku na odpočet DPH v kontexte odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia žalovaného a žalobných námietok sťažovateľa je správne určenie a stotožnenie predmetu plnenia, keď vychádzajúc z obsahu preskúmaného rozhodnutia žalovaného možno konštatovať, že správca dane nepovažoval za preukázanú ani len existenciu plnenia, keď predloženú dokumentáciu považoval za vágnu a neurčitú, zatiaľ čo sťažovateľ v žalobe konštatoval, že existencia plnenia bola v konaní nesporná, spornými boli len okolnosti na strane dodávateľa. Existencia materiálneho plnenia, kedy daňový subjekt disponuje materiálnou existenciou daňového plnenia, nevykazuje známky daňového podvodu. S uvedeným korešponduje aj tvrdenie sťažovateľa, že dodávateľ nielenže sporné faktúry zaevidoval vo svojom účtovníctve, ale aj z nich odviedol príslušnú daň.

32. Podľa rozhodnutia Súdneho dvora EU vo veci C-285/11 je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitím systému dane z pridanej hodnoty cieľom uznaným a podporovaným smernicou Rady 2006/112/ES a prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Právo na odpočítanie dane tak možno zdaniteľnej osobe zamietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela, alebo mala vedieť, že sa takýmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb.

33. Je však nutné konštatovať, že správny súd sa vo svojom rozhodnutí s uvedeným rozporom vôbec nevysporiadal, z odôvodnenia vôbec nevyplýva, či existenciu tovaru ustálil, resp. ako sa vysporiadal so žalovaným namietanou nemožnosťou jeho stotožnenia, keď z obsahu administratívneho spisu žalovaného vyplýva rozsiahla dokumentácia, ktorá má nielen dokumentovať rozsah fakturovaných služieb, ale aj ich materiálny podklad.

34. Kasačný súd považuje za nevyhnutné, aby za účelom možnosti správneho právneho posúdenia veci mal správny súd zodpovedanú túto zásadnú otázku, a teda, či existencia materiálneho plnenia je v konaní sporná. V prípade, že sa preukáže existencia tovaru, v zmysle citovanej judikatúry Súdneho dvora EU potom správca dane môže zamietnuť priznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dôvodu podvodného konania len za predpokladu, že preukáže, že sa daňový subjekt vedome

podieľal na podvodnom konaní, resp. že z dôvodu zanedbania jeho povinností - primeranej ostražitosti (due diligence) mohol, resp. mal vedieť, že sa na podvodnom konaní podieľal.

35. Za situácie, kedy správny súd nemal ustálenú existenciu predmetného plnenia je potom jeho záver o neunesení dôkazného bremena sťažovateľkou predčasný, keď právnomu posúdeniu musí vždy predchádzať ustálenie skutkového stavu. Na tomto mieste je nutné zdôrazniť, že správny súd v napadnutom rozsudku vo všeobecnosti odkazuje na zásady dokazovania v daňovom konaní a povinností daňovníka, avšak, vyjmúc konštatovanie vo vzťahu k hotovostným úhradám faktúr, sa vôbec nezaobrá individuálnymi skutkovými okolnosťami prejednávanej veci, čo ešte viac zvýrazňuje nedostatočné ustálenie skutkového stavu vo vzťahu k existencii predmetu plnenia. Správny súd nemôže vyvrátiť konkrétne dôkazy sťažovateľa odkazom na všeobecné zásady dokazovania a bremeno dôkazu, bez toho aby uvedený dôkaz aj skutočne posudzoval a hodnotil jeho dôkaznú silu. V uvedenom kontexte možno konštatovať, že závery správneho súdu sú nepreskúmateľné.

36. Kasačný súd zdôrazňuje, že zo strany krajského súdu považuje za nevyhnutné vysporiadať sa s argumentáciou tak sťažovateľa, ako aj žalovaného, ktorí predložené dôkazy - čo do existencie plnenia, interpretujú diametrálne odlišne a prikloniť sa na stranu interpretácie, ktorá zodpovedá skutočnému stavu veci. Až potom bude môcť správny súd vyhodnotiť správnu úvahu žalovaného, ktorý od vedených skutočností odvodzoval základ preskúmaného rozhodnutia, a to v kontexte žalobných námietok a judikatúry tak kasačného súdu, ako aj Súdneho dvora EÚ.

V.
Záver.

37. Z uvedených dôvodov kasačný súd kasačnou sťažnosťou napadnutý rozsudok správneho súdu postupom podľa § 462 ods. 1 S.s.p. zrušil a vrátil mu vec na ďalšie konanie.

38. Úlohou správneho súdu v ďalšom konaní teda bude ustáliť si existenciu sporného plnenia a následne vec právne posúdiť s dôrazom na judikatúru kasačného súdu, ako aj Súdneho dvora EÚ, aj s poukazom na rozsudok súdneho dvora sp. zn. C-186/20 zo dňa 30.09.2021 týkajúceho sa dĺžky prerušenia daňovej kontroly pri MVI, ako aj svoje rozhodnutie náležite odôvodniť v rozsahu všetkých relevantných námietok.

39. Kasačný súd v nadväznosti na svoju argumentáciu súčasne odkazuje na rozsudky tunajšieho súdu v obdobnej veci tých istých účastníkov konania, týkajúce sa iných zdaňovacích období vedených pod sp.zn. 6Sžfk/42/2020 zo dňa 24.11.2021, sp. zn. 8Sžfk/45/2020 zo dňa 25.11.2020, sp. zn. 8Sžfk/55/2020 zo dňa 25.11.2020 a sp. zn. 8Sžfk/70/2020 zo dňa 25.11.2020.

40. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne v zmysle § 467 ods. 3 S.s.p. krajský súd v rozhodnutí, ktorým sa konanie skončí (§ 175 ods. 1 S.s.p.).

41. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 k § 463 S.s.p.).

Poučenie :

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.

