

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/37/2019
Identifikačné číslo spisu: 6016201041
Dátum vydania rozhodnutia: 31. marca 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:6016201041.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a z členov senátu JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. (sudca spravodajca) a JUDr. Mariána Fečíka, v právnej veci žalobcu: GEOSTAV DETVA s.r.o., so sídlom Malinovského 78/54, 962 02 Vígľaš, IČO: 36 647 250, zastúpený Advokátska kancelária Krnáč s. r. o., so sídlom Námestie slobody 2, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 47 232 293, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o správnej žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103861702/2016 zo dňa 08.09.2016 a rozhodnutia žalovaného č. 103861249/2016 zo dňa 08.09.2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/151/2016-129 zo dňa 31. októbra 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/151/2016-129 zo dňa 31. októbra 2017 zrušuje a vec vracia krajskému súdu na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Rozhodnutiami Daňového úradu Banská Bystrica, pobočka Zvolen, č. 103315468/2016 a č. 103315364/2016 zo dňa 09.06.2016 (ďalej aj „rozhodnutia OVS I. stupňa“) došlo voči žalobcovi ako daňovému subjektu

· k vyrubeniu rozdielu dane v sume 3 712,64 Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie november 2010 (rozhodnutie č. 103315468/2016) a
· k určeniu rozdielu v sume nadmerného odpočtu na DPH v sume 1 265,40 Eur za zdaňovacie obdobie december 2010 znížením nadmerného odpočtu zo sumy 23 087,74 Eur na sumu 21 822,34 Eur (rozhodnutie č. 103315364/2016).

2. Rozhodnutia OVS I. stupňa boli na základe podaných odvolaní zo strany žalobcu preskúmané žalovaným, ktorý rozhodnutím č. 103861249/2016 zo dňa 08.09.2016 potvrdil rozhodnutie OVS. I stupňa č. 103315468/2016 a rozhodnutím č. 103861702/2016 zo dňa 08.09.2016 potvrdil rozhodnutie OVS I. stupňa č. 103315364/2016 (ďalej aj „rozhodnutia žalovaného“).

3. Orgány verejnej správy (ďalej aj „OVS“) uviedli, že u žalobcu bola v období od 14.11.2013 do 17.06.2014 vykonávaná daňová kontrola, prostredníctvom ktorej bolo preverované jeho právo na odpočítanie DPH za zdaňovacie obdobie november a december 2010, ktoré sa týkalo dodávateľských faktúr od daňového subjektu L I B E N Z, s.r.o., IČO: 36 181 421 (ďalej aj „dodávateľ žalobcu“) za nákup motorovej nafty.

4. OVS upriamili pozornosť na skutočnosť, že u dodávateľa žalobcu nebolo preukázané vykonávanie ekonomickej činnosti. Štatutárny orgán dodávateľa žalobcu podľa záverov OVS nemal žiadnu vedomosť o svojom podnikaní, pričom preverované transakcie niesli prvky zneužívajúceho konania za účelom získania daňovej výhody. Samotná deklarácia zdaniteľných plnení (tuzemských dodaní tovarov a služieb) v daňovom priznaní dodávateľom žalobcu bez toho, aby došlo k predloženiu dokladov a dôkazov, ktoré by tieto plnenia preukazovali, znamená podľa OVS skutočnosť, že nedošlo k reálnemu dodaniu tovaru pre žalobcu. V tejto súvislosti OVS poukázali na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) (sp. zn. 5Sžf/97/2009), ktorá založila svoje rozhodnutie na základnej zásade obchodného práva - poctivý obchodný styk, a súčasne konštatovala, že základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je vedomosť obchodnej spoločnosti o subjektoch, na ktoré sa viažu jeho podnikateľské aktivity. Ak takáto vedomosť absentuje, tak podľa OVS ide o výkon práva na podnikanie nepoživajúceho právnu ochranu. Vo všeobecnosti daňové subjekty majú podľa OVS povinnosť viesť vlastnú evidenciu, uskutočňovať svoju činnosť a preverovať si svojich obchodných partnerov tak, aby v akomkoľvek prípade a v každej situácii mali dostatočné podklady na to, aby vedeli riadne preukázať vznik, príp. existenciu práv a povinností podľa daňových zákonov.

5. V rámci daňovej kontroly boli podľa OVS zistené skutočnosti nasvedčujúce zneužitiu práva v oblasti DPH, pretože plnenia, ktoré boli deklarované na faktúrach týkajúcich sa dodávateľa žalobcu, mali čisto umelý charakter s cieľom získať odpočítanie dane zo strany žalobcu so súčasným utajením totožnosti skutočného dodávateľa tovaru a s možným cieľom umožniť mu vyhnúť sa odvedeniu DPH z dodania tovaru v tuzemsku. OVS konštatovali, že právo na odpočítanie dane je možné uplatniť len v prípade, ak neexistuje zneužívajúce konanie. Na základe vykonaného dokazovania OVS prijali záver, že žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane z dôvodu zistenia, že nedošlo k dodaniu tovaru - motorovej nafty-deklarovaným dodávateľom žalobcu.

6. V súvislosti s otázkou práva na odpočet DPH OVS súčasne uviedli, že faktúra na účely DPH plní funkciu dokladu, pričom len jej samotná existencia neznamená, že prijímateľ má právo na odpočítanie dane. Jednou z podmienok na odpočítanie dane u prijímateľa tovaru je podľa OVS jej uplatnenie, čo v konečnom dôsledku znamená, že táto daň má byť prijímateľom aj zaplatená. Právo na odpočet dane možno uplatniť len vo vzťahu ku skutočne splatným daniam, t. j. daniam zodpovedajúcim plneniu podliehajúcemu DPH. Odpočet preto nemôže byť uplatnený len z dôvodu, že daň bola uvedená na faktúre. Platiteľ je pri uplatnení si práva na odpočítanie DPH podľa OVS zaťažovaný dôkazným bremenom preukázateľnosti, že pri tovare vznikla daňová povinnosť, a to nielen po formálnej stránke (vystavenými dokladmi) ale aj obsahovej. Znamená to, že platiteľ v pozícii odberateľa preukazuje, že zdaniteľné plnenie sa uskutočnilo tak, ako bolo deklarované na daňových dokladoch. Svoje závery OVS podporili aj poukazom na rozhodovaciu činnosť najvyššieho súdu (sp. zn. 3 Sžf/24/2012).

7. Za relevantnú skutočnosť OVS považovali aj to, či vlastníkom tovaru bol dodávateľ deklarovaný na faktúrach, pretože dispozičné právo k tovaru je základným predpokladom pre vznik daňovej povinnosti a následného práva na odpočítanie dane. Zo strany zdaniteľnej osoby je podľa OVS potrebné preukázať nielen uskutočnenie dodávok, ale aj to, že tovar bol skutočne dodaný osobou deklarovaného dodávateľa. Súčasne je podľa OVS potrebné tiež preukázať, že osoba ktorá vyhotovila faktúru, mala dispozičné právo k tovaru, ktorý bol predmetom dodávky a že kontrolovaný subjekt svojim konaním neumožnil vedome alebo z nedbanlivosti utajiť osobu skutočného dodávateľa tovaru a umožniť mu vyhnúť sa plateniu dane.

II.

Konanie pred krajským súdom

a) Správna žaloba

8. Rozhodnutia žalovaného žalobca napadol správnymi žalobami (ďalej aj „žaloby“) podanými na Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej aj „krajský súd“), ktoré boli pôvodne samostatne vedené v konaniach pod sp. zn. 24S/151/2016 a pod sp. zn. 24S/152/2016. Uznesením krajského súdu pod č. k. 24S/151/2016-121 zo dňa 30.10.2017 došlo k spojeniu uvedených vecí na spoločné konanie, ktoré sa pred krajským súdom začali na základe samostatných žalôb a ktoré spolu skutkovo súviseli a týkali sa tých istých účastníkov konania. Ďalšie konanie bolo preto následne vedené pod spoločnou sp. zn. 24S/151/2016.

9. Žalobca v dôvodoch žalôb uviedol, že odpočítanie DPH nemôže byť podmienené preukázaním skutočností, ktoré môžu preukázať len ďalšie osoby zúčastnené na transakcii. Žalobca podľa svojich tvrdení vyčerpал vlastné dôkazné bremeno tým, že disponuje existenciou materiálneho plnenia a má k tovaru zodpovedajúcu faktúru vo forme jednotlivých položiek, a to opisom druhu a ceny dodaných tovarov od určitého dodávateľa. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa žalobcu a jeho subdodávateľov, znášajú dôkazné bremeno OVS.

10. Vykonávanie ekonomickej činnosti zo strany dodávateľa žalobcu bolo podľa žalobcu jednoznačne a nespochybniteľne preukázané na základe svedeckej výpovede svedka F. zo dňa 15.10.2014, na ktorú ale nebolo zo strany OVS prihladené, a to aj napriek tomu, že je pre celý proces dokazovania kľúčová. Tvrdenia OVS o tom, že dodávateľ žalobcu nevykonával v kontrolovanom období ekonomicke činnosti, sú podľa žalobcu vyvrátené samotnými zisteniami OVS, ktoré konštatovali podanie daňových priznaní zo strany dodávateľa žalobcu. Skutočnosť, že na faktúrach dodávateľa žalobcu bolo uvedené odlišné číslo účtu, ako je jeho skutočné, si nemohol žalobca podľa svojich vyjadrení preveriť a teda nemohol zistiť, komu toto číslo účtu patrí. Takéto zistenie považuje žalobca za právne bezvýznamné, pretože podľa svojich vyjadrení nezodpovedá za údaje uvedené vo faktúrach svojich dodávateľov. Žalobca podľa svojich vyjadrení nemohol vedieť, že protihodnota za tovar bola obdržaná iným daňovým subjektom. Za nelogickú považoval žalobca argumentáciu OVS týkajúcu sa faktu, že žalobca mal v roku 2012 s iným daňovým subjektom (prijímateľom protihodnoty) obchodovať a poukazovať mu platby, pretože v období rokov 2010 - 2011 nemal žalobca vedomosť o bankovom účte tohto daňového subjektu, ktorému mal následne až v roku 2012 poukazovať platby za dodané tovary. Číslo bankového účtu je podľa žalobcu predmetom bankového tajomstva a preto nie je možné, aby si žalobca informácie tohto druhu preveroval.

11. Žalobca v súvislosti s problematikou absencie práva dodávateľa disponovať s tovarom odkázal vo svojich tvrdeniach na rozhodovacia činnosť Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj „SD EÚ“) (C-320/88, C-494/12), ktorá podľa neho uvádza, že pojem dodania tovaru neodkazuje na prevod vlastníctva spôsobmi upravenými uplatniteľným vnútroštátnym právom, ale zahŕňa každý prevod hmotného majetku jednou stranou, ktorá oprávňuje druhú stranu fakticky s ním nakladať, ako keby bola jeho vlastníkom. Žalobca citoval záver SD EÚ vo veci C-277/14, podľa ktorého absencia právomoci spoločnosti Finnet právne disponovať s tovarom nemôže vylúčiť dodanie tohto tovaru, keďže tovar bol skutočne odovzdaný spoločnosti PPUH Stehcempt, ktorá ho použila na potreby svojich zdaniteľných plnení. Otázka, či dodávateľ sporného tovaru zaplatil splatnú DPH vo vzťahu k

týmto plneniam do štátnej pokladnice, nemá podľa žalobcu vplyv na právo zdaniteľnej osoby odpočítať DPH zaplatenú na vstupe.

12. K zistenému skutkovému stavu veci žalobca opätovne poukázal na rozhodovaciu činnosť SD EÚ (napr. C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Dávid zo dňa 21.06.2012, príp. C-78/12 zo dňa 18.07.2013), z ktorých podľa neho vyplýva, že dôkaznú povinnosť preukázania takých objektívnych skutočností, na základe ktorých žalobca vedel alebo musel vedieť, že jemu dodávané plnenie je dotknuté nezákonnosťou, majú daňové orgány. Z uvedených rozhodnutí tiež podľa žalobcu vyplýva, že daňová správa nemôže od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si právo na odpočítanie DPH všeobecne požadovať, aby sa ubezpečila, že osoba vystavujúca faktúru je zdaniteľnou osobou disponujúcou s predmetným tovarom, že je schopná ho aj dodať, že si splnila svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH a tým sa uistiť, že sa táto osoba nedopustila nezákonností alebo daňového podvodu. Faktúry podľa žalobcu musia obsahovať iba údaje požadované predmetnou smernicou o DPH a štát nemôže viazať uplatnenie práva na odpočet DPH na dodržanie podmienok týkajúcich sa obsahu faktúr, ktoré nie sú výslovne určené v tejto smernici. OVS podľa žalobcu mali snažiť preniesť dôkazné bremeno výhradne na neho, pričom na preukázanie opaku by mali znášať dôkazné bremeno OVS.

13. Ohľadne otázky pôvodu motorovej nafty žalobca poukázal na skutočnosť, že tieto otázky sa zásadne týkajú iného daňového subjektu, ktorý za ne aj zodpovedá. Nie je podľa žalobcu prípustné, aby sám sledoval a kontroloval obstarávací procesy tovarov u iných subjektov pred dodaním tovaru. Materiálna existencia tovaru, s ktorým žalobca fakticky nakladal, bola podľa žalobcu v administratívnom konaní preukázaná. Za nepravdivé považuje žalobca tiež tvrdenie OVS, že nebolo preukázané vykonávanie ekonomickej činnosti u dodávateľa žalobcu ako aj tvrdenie, že dodávateľ žalobcu nebol zaregistrovaný na Colnom úrade Košice na spotrebnej dani a že nemal povolenie na obchodovanie s pohonnými hmotami. K tvrdeniam OVS ohľadne nepreukázania reálnej existencie splnomocnenia pre R. F. na konanie v mene dodávateľa žalobcu žalobca uviedol, že vierohodnosť a autentickosť predloženej plnej moci potvrdil sám svedok F., ktorému bolo plnomocenstvo predložené k nahliadnutiu. Existenciu plnej moci pri tom podľa žalobcu nevyvrátil ani ďalší svedok Z. R.. Ďalšie tvrdenia OVS týkajúce sa dodávateľa žalobcu, ktorý podľa ich zistení nedisponoval personálnymi, materiálno-technickými a finančnými prostriedkami, označil za nesúvisiace so svojou osobou. Prípadné podvodné konanie dodávateľa žalobcu mu nie je možné podľa názoru žalobcu pričítať. Konanie OVS podľa žalobcu evokuje pochybnosti, že daňová správa sa snaží svoju nečinnosť voči ostatným daňovým subjektom nahrádzať aktivitou voči nemu ako daňovému subjektu, ktorý by mohol z dôvodu svojich dobrých ekonomických výsledkov nahrádzať výpadok zdrojov, o ktoré štát prišiel z dôvodu pochybenia daňovej správy. Ďalej žalobca k tvrdeniam OVS týkajúcich sa transakcií, ktoré majú prvky zneužívajúceho konania za účelom získania daňovej výhody uviedol, že tento záver OVS nijako nezdôvodnili.

14. Ohľadne záverov OVS, ktoré konštatovali porušenie ustanovení § 49 ods. 1 Zákona o DPH žalobca namietal, že dodanie tovaru bolo preukázané dodacími listami a výpoveďami svedkov. V tejto súvislosti žalobca doplnil, že po dodaní tovaru (motorovej nafty) bol tento použitý v rámci vykonávania ekonomických činností žalobcu na dosiahnutie zdaniteľných príjmov - použitie do stavebných mechanizmov a nákladných áut. Žalobca vyslovil záver, že on sám nezodpovedá za to, či jeho obchodný partner svoju daňovú povinnosť splní, pretože túto zodpovednosť má samotný platiteľ, v tomto prípade dodávateľ žalobcu.

15. Žalobca k vykonávaniu dokazovania namietal, že OVS nevytvorili podmienky pre realizáciu jeho práva byť prítomný na úkonoch a klásť svedkom otázky, keď OVS vykonali ústne pojednávanie s konateľom dodávateľa žalobcu, s ktorým nakoniec spísali zápisnicu zo dňa 18.11.2013. Uvedenú skutočnosť žalobca vnímal ako rozpor so základnými zásadami daňového konania a odkázal aj na rozhodovaciu činnosť najvyššieho súdu (sp. zn. 3 Sžf/35/2009, príp. 5Sžf/5/2009).

16. Podľa žalobcu došlo k takej vade, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť rozhodnutí žalovaného. Žalobca súčasne spochybnil aj samotný spôsob doručovania rozhodnutí zo strany OVS I. stupňa.

17. Na podklade uvedených skutočností preto žalobca vo svojom žalobnom návrhu navrhol, aby krajský súd zrušil rozhodnutia OVS a vrátil žalovanému vec na ďalšie konanie. Súčasne žalobca navrhol, aby súd priznal nárok na náhradu trov konania v plnom rozsahu.

b) Rozsudok krajského súdu

18. Krajský súd svojim rozsudkom pod č. k. 24S/151/2016-129 zo dňa 31.10.2017 (ďalej aj „rozsudok krajského súdu“, príp. „napadnutý rozsudok“) zrušil rozhodnutia žalovaného a rozhodnutia OVS I. stupňa a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Súčasne krajský súd uložil povinnosť žalovanému nahradiť žalobcovi trovy konania. V odôvodnení krajský súd uviedol, že aby mohlo byť rozhodnutie žalovaného považované za riadne odôvodnené, je nevyhnutné, aby z jeho odôvodnenia vyplývalo, ako sa OVS vysporiadali s návrhmi a námietkami žalobcu a aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a aplikovaných právnych predpisov. Rozhodnutia OVS považoval krajský súd za neprehľadné a nezrozumiteľné. Táto skutočnosť je podľa krajského súdu zrejماً aj z obsahu odvolaní žalobcu proti rozhodnutiam OVS I. stupňa, v ktorých poukazoval na nezrozumiteľnosť dôvodov, na podklade ktorých OVS nepriznali právo na odpočet DPH za kontrolované zdaňovacie obdobia november a december 2010. Krajský súd v napadnutom rozsudku konštatoval, že z odôvodnenia rozhodnutí OVS nie je vôbec zrejماً, aké konkrétne dôkazy predložil žalobca na preukázanie splnenia podmienok na odpočítanie DPH stanovených Zákonom o DPH, keďže OVS vo svojich rozhodnutiach predložené dôkazy označuje ako faktúry a dodacie listy bez ich bližšej špecifikácie.

19. Krajský súd poukázal na § 24 ods. 1 Daňového poriadku, z ktorého podľa neho vyplýva, že dôkazné bremeno je na strane daňového subjektu, ktorý je povinný preukazovať všetky skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na rozhodovaciu činnosť najvyššieho súdu (sp. zn. 3Sžf/1/2011), z ktorej vyplýva, že ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou s prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. Na prípadné preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane.

20. V napadnutom rozsudku krajský súd prijal záver, že ak ide o skutočnosti, ktoré sa týkajú iného daňového subjektu ako žalobcu a za ktoré zodpovedá iný daňový subjekt, v zásade nie je možné spravodlivo žiadať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali obstarávacie procesy tovarov u iných subjektov pred dodaním tovaru. Skutočnosť, či žalobca ako daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia podieľal na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, je podľa krajského súdu dôkazným bremenom správca dane, pričom okruh kritérií, z ktorých sa zisťuje úmysel a vedomosť daňového subjektu stanovuje a dokazuje správca dane. Tieto kritériá ale musia byť stanovené v rozumnej miere predpokladanej v obvyklom obchodnom styku daňových subjektov. V tejto súvislosti krajský súd s odkazom na rozhodovaciu činnosť SD EÚ (C-255/02 Halifax) dodal, že nárok na odpočítanie DPH môže byť odmietnutý, ak sa konkrétne obchody, z ktorých si daňový subjekt uplatňuje odpočet dane, vytvorili bez reálneho hospodárskeho odôvodnenia za účelom získania daňovej výhody. Opätovne krajský súd poukázal na povinnosť dôkazného bremena zo strany OVS.

21. Krajský súd vo vzťahu k nepreskúmateľnosti rozhodnutí uviedol, že „Za situácie, že celé rozhodnutia správca dane sú založené na skutočnostiach, z ktorých správca dane vyvodil, že transakcie nasvedčujú podvodnému konaniu, resp. zneužívajúcemu konaniu s cieľom získať daňovú výhodu, a následne je len v jednom odseku uvedené konštatovanie, že žalobca nepreukázal, že boli splnené podmienky podľa § 49 a § 51 Zákona o DPH na odpočet dane z deklarovaných faktúr, sú rozhodnutia správca dane vnútorné rozporné, čo spôsobuje ich nezrozumiteľnosť, a potom je nutné aj následné rozhodnutia žalovaného, ktoré sú založené na skutočnosti, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok na priznanie odpočtu dane v zmysle Zákona o DPH považovať za vnútorné rozporné, zmätočné a nezrozumiteľné, čo má za následok ich nepreskúmateľnosť.“

22. Konštatovania OVS, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok na odpočet DPH bez toho, aby OVS vyhodnotili žalobcom predložené dôkazy vo forme faktúr a dodacích listov, považoval krajský súd za nespĺňajúce požiadavku riadneho odôvodnenia rozhodnutia podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Žalovaný podľa krajského súdu založil svoje rozhodnutia na skutočnostiach, ktoré samým žalovaným ani neboli spochybnené (ako napr. materiálna existencia dodania tovaru). Rozhodnutia OVS preto považoval krajský súd za vnútorne rozporné, zmätočné a nezrozumiteľné, čo má za následok ich nepreskúmateľnosť. Nepreskúmateľnosť rozhodnutí OVS podľa krajského súdu spravidla bráni posúdeniu dôvodnosti ďalších meritórnych námietok (nesprávne práve posúdenie vecí, nedostatočné skutkové zistenia), ktorými sa práve z toho dôvodu krajský súd nezaoberal.

23. Námietky žalobcu smerujúce voči procesným pochybeniam OVS krajský súd vyhodnotil ako nedôvodné, pretože výsluch svedka Z. R., ako aj doručovanie rozhodnutí OVS I. stupňa vyhodnotil ako súladné s ustanoveniami Daňového poriadku. Krajský súd tiež konštatoval, že po predložení pripomienok k predmetným daňovým protokolom zo strany žalobcu došlo k ich prerokovaniu spolu s OVS. OVS podľa krajského súdu následne vykonali žalobcom navrhnuté dokazovanie, boli vypočutí navrhovaní svedkovia a žalobca bol o vykonávaných úkonoch a následných zisteniach riadne oboznámený, o čom bola podľa krajského súdu spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní. Rovnako za nedôvodnú považoval námietku žalobcu ohľadne dĺžky samotného vyrubovacieho konania.

24. Po zrušení rozhodnutí žalovaného krajský súd v napadnutom rozsudku prijal záver, že OVS budú povinné opätovne preskúmať splnenie podmienok na odpočet DPH, vyhodnotiť žalobcom predložené dôkazy a v prípade, že žalobca ako daňový subjekt unesie dôkazné bremeno vyplývajúce z § 24 Daňového poriadku, sa následne dôkazné bremeno preniesie na OVS, ktoré budú musieť preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že prijatím plnenia od dodávateľa žalobcu sa podieľal na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, alebo že takéto plnenie je súčasťou daňového podvodu, a takéto závery budú musieť OVS aj odôvodniť. Pri rozhodovaní o náhrade trov konania krajský súd aplikoval zásadu úspechu.

III.

Kasačná sťažnosť žalovaného, vyjadrenie žalobcu

25. Žalovaný (ďalej aj „sťažovateľ“) voči rozsudku krajského súdu podal dňa 29.12.2017 kasačnú sťažnosť (ďalej aj „sťažnosť“). Žalovaný sa nestotožnil so záverom krajského súdu týkajúcim sa nezrozumiteľnosti a nepreskúmateľnosti ním vydaných rozhodnutí. V rámci odôvodnenia rozhodnutí žalovaný poukázal na skutočnosť, že zistenia z daňovej kontroly u žalobcu vzbudzujú pochybnosti o dodržaní náležitej starostlivosti a konania v dobrej viere, ktoré sú aj podľa rozhodovacej činnosti najvyššieho súdu a SD EÚ nevyhnutnými a neopomenuteľnými predpokladmi pre riadne uplatnenie práva na odpočítanie dane na vstupe alebo práva na oslobodenie dodávky v rámci Spoločenstva, príp. práva na zníženie základu dane. Podľa sťažovateľa predchádzanie daňovým podvodom, únikom a zneužitiu sú ciele uznané smernicou Rady 2006/112/ES o DPH a preto vnútroštátnym orgánom prináleží zamietnuť právo na odpočítanie dane v prípadoch ak sa preukáže, že daňový subjekt vedel alebo mal vedieť, že je účastný na dodávkach poznačených daňovým únikom. Dispozičné právo k tovaru je základným predpokladom pre vznik daňovej povinnosti a následného práva na odpočítanie dane, a preto podľa sťažovateľa je potrebné skúmať základnú otázku, či vlastníkom tovaru bol dodávateľ deklarovaný na faktúrach alebo niekto iný. Ak zdaniteľná osoba na účely podnikania kúpila tovar alebo služby, tak na preukázanie uskutočnenia dodávok nepostačuje len predloženie dôkazov o tom, že dodávky boli uskutočnené, ale je nevyhnutné podľa sťažovateľa súčasne preukázať, že tovar bol skutočne dodaný osobou deklarovaného dodávateľa a že osoba, ktorá vyhotovila faktúru, mala dispozičné právo k predmetu dodávky. V tejto súvislosti tiež sťažovateľ dodal, že kontrolovaný daňový subjekt nesmel vedome alebo z nebanlivosti umožniť utajenie osoby skutočného dodávateľa tovaru a vyhnutie sa plateniu dane.

26. Sťažovateľ s odkazom na vykonanú daňovú kontrolu v sťažnosti uviedol, že nakoľko nebolo preukázané, že motorová nafta bola žalobcovi dodaná zo strany dodávateľa žalobcu ako osoby, ktorá

bola uvedená na faktúre, neboli splnené podmienky na odpočítanie dane. Tým žalobcovi podľa sťažovateľa nevznikol nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr.

27. S uvedenými závermi krajského súdu sa podľa sťažovateľa nie je možné stotožniť aj preto, lebo z rozhodnutí OVS vyplýva, že žalobca porozumel dôvodom nepriznania odpočítania dane, keď počas daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní sa žalobca bránil voči zisteniam OVS I. stupňa. Rovnako sťažovateľ namietol závery krajského súdu ohľadne nedostatočne uvedenej špecifikácie predložených dôkazov v rozhodnutí OVS I. stupňa, ktoré mal predložiť žalobca, pretože v rozhodnutí OVS I. stupňa boli za sporné označené len faktúry od dodávateľa žalobcu a len za dodanie motorovej nafty, pričom boli špecifikované podľa čísla faktúry, dátumu, ceny, základu dane a dane. Sám žalobca podľa sťažovateľa sa vždy zmieňoval len o dodaní nafty na základe faktúr od dodávateľa žalobcu, pričom počas kontroly a vyrubovacieho konania žalobca netvrdil a ani nenamietal, že by za november a december predložil aj dodacie listy.

28. K úvahe súdu o tom, že žalovaný prijal záver o nesplnení podmienok na odpočet DPH bez toho, aby vyhodnotil predložené dôkazy zo strany žalobcu, sťažovateľ uviedol, že na takto vyslovený záver mal dostatok dôkazov, ktoré podľa neho boli získané a hodnotené v súlade s § 24 Daňového poriadku ako aj v súlade so základnými zásadami daňového konania. V záverečnej časti sťažnosti sťažovateľ namietal záver krajského súdu o tom, že rozhodnutia žalovaného boli odôvodnené skutočnosťami, na ktorých neboli rozhodnutia OVS I. stupňa založené. V tejto súvislosti sťažovateľ poukázal na skutočnosť, že pri neuznaní sporného odpočítania dane OVS argumentovali nesplnením podmienok konkrétnych ustanovení Zákona o DPH, o čom svedčí obsah odôvodnenia v rozhodnutí žalovaného za mesiac november 2010 (rovnako aj za december 2010), pričom OVS podľa sťažovateľa rovnako poukázali na zistenia vzbudzujúce pochybnosti o dodržaní náležitej starostlivosti a obozretnosti zo strany žalobcu vo vzťahu k preverovaným transakciám a k deklarovanej dodávateľovi žalobcu.

29. V sťažnostnom návrhu sťažovateľ s poukazom na uvedené skutočnosti navrhol, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zrušil a vrátil mu vec na ďalšie konanie a priznal sťažovateľovi nárok na náhradu trov celého konania.

Vyjadrenie žalobcu

30. Podaním doručeným na krajský súd dňa 22.02.2018 sa ku sťažnosti vyjadril žalobca. Sťažovateľ podľa žalobcu nereflektuje na dôvody zrušenia jeho rozhodnutia, kedy stále účelovo opakuje svoje skutkové tvrdenia, prípadne odôvodnenie OVS I. stupňa. Tieto skutkové tvrdenia sťažovateľa sú podľa žalobcu nenáležité prispôbované skutkovým potrebám žalovaného a sú jeho vlastným hodnotiacim úsudkom, ktorý má odôvodňovať deklarovajúcu zákonnosť spochybňovaných rozhodnutí vydaných OVS. Žalobca ďalej uviedol, že sa stotožňuje s dôvodmi napadnutého rozsudku, pričom ho považuje za zákonný, právne relevantný a v súlade s dobrými mravmi. Sťažovateľ podľa žalobcu len opakuje svoje jednostranné závery, ktorými odôvodňoval svoje rozhodnutia. Žalobca vyslovil súhlas so záverom súdu, že rozhodnutia OVS sú nezrozumiteľné, čo je zrejme aj z obsahu odvolaní proti rozhodnutiam OVS. Argumentácia sťažovateľa podľa žalobcu neobstojí, pretože krajský súd sa zaoberal len nepreskúmateľnosťou rozhodnutí OVS a nie meritórnymi závermi.

31. Žalobca poukázal na skutočnosť, že nesúhlas sťažovateľa so závermi krajského súdu, nezodpovedá vymedzeniu dôvodov kasačnej sťažnosti tak, ako to upravuje § 440 ods. 2 Správneho súdneho poriadku, čím sťažnosť nespĺňa náležitosti špecifikácii sťažnostných bodov, na ktoré kladie Správny súdny poriadok zvýšené nároky.

32. Tvrdenia sťažovateľa, že žalobca porozumel z akého dôvodu OVS nepriznali odpočet dane, sa podľa žalobcu nezakladajú na pravde, pretože žalobca podľa svojich tvrdení doposiaľ takýmto dôvodom nerozumie, keďže v rámci daňového konania predložil a preukázal všetky potrebné dokumenty, ktoré boli následne podporne doplnené výpoveďami svedkov.

33. Žalobca konštatoval, že krajský súd správne vyhodnotil právne otázky týkajúce sa prenášania dôkazného bremena od daňového subjektu na správcu dane. Je potrebné podľa žalobcu zdôrazniť, že v posudzovanom prípade zneužitie práva zo strany žalobcu nebolo preukázané a práveže sám žalobca preukázal reálne dodanie motorovej nafty, ktorú použil v rámci vykonávania ekonomických činností žalobcu na dosiahnutie zdaniteľných príjmov.

34. Záverom žalobca navrhol, aby súd sťažnosť sťažovateľa zamietol a súčasne priznal náhradu trov kasačného konania v plnom rozsahu.

IV.

Právne závery kasačného súdu

35. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“), na ktorý prešiel odo dňa 1. augusta 2021 výkon súdnictva aj vo veciach kasačných sťažností, v ktorých bol dovtedy príslušný Najvyšší súd Slovenskej republiky (§ 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, v spojení s § 11 písm. h) SSP), preskúmal kasačnú sťažnosť, ktorá bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), za splnenia podmienok povinného zastúpenia podľa § 449 SSP a zároveň obsahovala zákonom stanovené náležitosti (§ 445 SSP), pričom ňou bolo napadnuté rozhodnutie, proti ktorému je jej podanie prípustné (§ 439 ods. 1, ods. 2, ods. 3 SSP).

36. Po neverejnej porade senátu bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) kasačný súd dospel k záveru, že sťažnosť je dôvodná.

37. Podstatou kasačnej sťažnosti žalovaného ako sťažovateľa boli dôvody spočívajúce v nesprávnom právnom posúdení veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP). Svoje sťažnostné body založil na skutočnostiach, že

- rozhodnutia OVS nie sú nepreskúmateľné a zmätočné, pretože sťažovateľ vo svojich rozhodnutiach preukázal, že žalobcovi nevznikol nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr zo strany dodávateľa žalobcu,
- svojím postupom preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť predložených dôkazov zo strany žalobcu,
- rozhodnutia žalovaného označili za sporné faktúry len faktúry od dodávateľa žalobcu a len za dodanie motorovej nafty, pričom rozhodnutia OVS tieto faktúry náležite špecifikujú,
- v daňovom konaní spočíva dôkazná povinnosť na strane daňového subjektu, kedy daňový orgán tvrdené skutočnosti len vykonáva (verifikuje), pričom žalobca je povinný sám dokázať, že zdaniteľné obchody boli aj reálne uskutočnené, čo v posudzovanom prípade nebolo zo strany žalobcu preukázané,
- v daňovom konaní bolo preukázané, že žalobca svojim ignorovaním nedodržiaval bežného štandardu podnikateľskej opatrnosti a náležitej starostlivosti nebyť účastný na dodávkach poznačených daňovým únikom.

38. Kasačný súd pred uvedením samotných dôvodov, na ktorých spočíva výroková časť rozsudku, preskúmal konania, ktoré boli vedené na tunajšom súde, príp. ktoré boli vedené pred Najvyšším súdom Slovenskej republiky, z ktorého prešiel výkon správneho súdnictva na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky.

39. Zo súdnych registrov bolo zistené, že kasačné konanie za účasti rovnakých účastníkov konania, o rovnakom predmete kasačnej sťažnosti toho istého sťažovateľa, kedy správnu žalobou toho istého žalobcu boli napadnuté rozhodnutia toho istého žalovaného, ktorý vykonával u žalobcu daňovú kontrolu, kedy rovnako došlo k spochybneniu reálneho dodania zdaniteľného plnenia toho istého dodávateľa žalobcu (spoločnosti L I B E N Z, s.r.o.), bolo predmetom rozhodovania Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v konaní pod sp. zn. 10Sžfk/26/2018 zo dňa 19.06.2019.

40. V uvedenej veci kasačný súd rozsudkom rozhodol tak, že zrušil rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici, ktorý obdobne zrušil rozhodnutia OVS pre nepreskúmateľnosť, nezrozumiteľnosť a pre nedostatok dôvodov.

41. V uvedenom konaní kasačný súd konštatoval, že „Krajský súd zrušil napadnuté rozhodnutia žalovaného ako aj rozhodnutia prvoinštančného správneho orgánu z dôvodu, že rozhodnutia správnych orgánov sú vnútorne rozporné, zmätočné a nezrozumiteľné, čo má za následok ich nepreskúmateľnosť. S uvedeným názorom kasačný súd nesúhlasí. Z prvoinštančných rozhodnutí ako aj rozhodnutí sťažovateľa vyplýva, že tieto obsahujú jednotlivé zistené skutočnosti, ich vyhodnotenie, úvahy správnych orgánov, pričom poukázali aj na platnú prislúchajúcu judikatúru a príslušné procesnoprávne a hmotnoprávne predpisy. Rozhodnutia identifikujú doklady, ktoré boli žalobkyňou predložené a ktoré dokazovaním neboli potvrdené. V rozhodnutiach je jasne uvedené, ktoré podstatné skutočnosti viedli správne orgány k záveru, že neboli v prípade žalobkyne splnené podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane z predmetných faktúr za nákup motorovej nafty znejúcich na dodávateľa L I B E N Z, s.r.o.

42. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť pôvod nakúpeného tovaru - motorovej nafty deklarovaných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav vecí tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy, vypočul svedkov. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach. Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t.j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

43. Dôvodom neuznania odpočítania dane v danom prípade nebolo síce spochybnenie použitia motorovej nafty v rámci podnikateľskej činnosti žalobkyne, ale skutočnosť, že nebolo preukázané, že predmetný tovar (motorová nafta) bol skutočne dodaný deklarovaným dodávateľom. Správca dane v priebehu daňovej kontroly preveroval uskutočnenie zdaniteľných plnení nie len z formálnej stránky, ale preveroval tiež, či bol predmetný tovar reálne dodaný dodávateľom určeným na faktúre. Na splnenie zákonných podmienok pre uznanie daňového výdavku a následne určenie správnej výšky základu dane nepostačuje deklarovanie uskutočnenej služby zo strany daňového subjektu predložením daňového dokladu, pretože formálne doklady nepreukazujú reálne dodanie tovaru. Kasačný súd podotýka, že správca dane daňovou kontrolou preveroval splnenie zákonných podmienok na odpočítanie DPH v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, pričom sa z vykonaného dokazovania nepodarilo odstrániť pochybnosti o pôvode nakupovaného tovaru od dodávateľa L I B E N Z, s.r.o., pretože v preverovanom zdaňovacom období nebolo preukázané vykonávanie ekonomickej činnosti daňovým subjektom L I B E N Z, s.r.o.

44. Kasačný súd poukazuje aj na nález Ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 241/07-44, podľa ktorého zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

45. Preskúmaním veci tak kasačný súd dospel k záveru, že krajský súd neposudzoval zákonnosť rozhodnutí a postupov správcu dane a sťažovateľa v zmysle zásad uvedených vyššie, ale svoje

rozhodnutie odôvodnil tým, že rozhodnutia správnych orgánov sú vnútorne rozporné, zmätočné a nezrozumiteľné.

46. Krajský súd zistenia vyplývajúce z daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nevzal do úvahy a týmto sa vo svojom rozhodnutí nezaoberal. Na základe uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná, pretože krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Vzhľadom na okolnosť, že krajský súd nerozhodol uvedeným spôsobom, kasačný súd preto nemohol postupovať inak, ako pristúpiť k zrušeniu napadnutého rozsudku krajského súdu v zmysle § 462 ods. 1 S.s.p. a vráteniu veci na ďalšie konanie. Úlohou krajského súdu bude v ďalšom konaní vo veci opätovne rozhodnúť s poukazom na to, že právnym názorom kasačného súdu je krajský súd viazaný (§ 469 S.s.p.). Krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania podľa § 467 ods. 3 S.s.p.“

47. Kasačný súd len na doplnenie uvádza, že za rovnakej účasti žalobcu a sťažovateľa a za rovnakého skutkového stavu boli prejednávané kasačné sťažnosti súčasného sťažovateľa pred Najvyšším súdom Slovenskej republiky aj v konaniach pod sp. zn. 4Sžfk/27/2018 a 5Sžfk/10/2018, v ktorých tieto senáty najvyššieho súdu postupom podľa § 464 ods. 1 Správneho súdneho poriadku poukázali práve na citované rozhodnutie pod sp. zn. 10Sžfk/26/2018 zo dňa 19.06.2019.

48. Kasačný súd vzhľadom na uvedené skutočnosti pri splnení zákonných podmienok podľa § 464 ods. 1 Správneho súdneho poriadku, obdobne poukazuje na vyššie citované závery rozsudku pod sp. zn. 10Sžfk/26/2018 zo dňa 19.06.2019, s ktorými sa v plnom rozsahu stotožňuje a v konkrétnostiach na ne odkazuje.

49. Súd na základe zvoleného postupu preto považoval kasačnú sťažnosť za dôvodnú a preto rozhodol tak, ako je uvedené vo výrokovej časti tohto rozsudku.

50. O nároku na náhradu trov kasačného konania ako aj o nároku trov konania pred krajským súdom rozhodne v súlade s § 467 ods. 3 Správneho súdneho poriadku krajský súd.

51. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyseľne (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

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

