

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/31/2020
Identifikačné číslo spisu: 2019200052
Dátum vydania rozhodnutia: 23. marca 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Zuzana Mališová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:2019200052.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Mališovej a členov senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu: SOGES WELDING - EUROWELD s.r.o., so sídlom Poľovnícka 754/74, 919 51 Špačince, IČO: 45 466 751, právne zastúpený: Prosman a Pavlovič advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom Hlavná 31, 917 01 Trnava, IČO: 36 865 281, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102633017/2018 zo dňa 18.12.2018 a o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/27/2019-105 zo dňa 22. januára 2020, takto

r o z h o d o l :

Rozsudok Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/27/2019-105 zo dňa 22.01.2020
z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d ě a ľ š i e k o n a n i e .

O d ť o v o d n e n i e

I.
Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Trnave (ďalej ako „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 20S/27/2019-105 zo dňa 22.01.2020 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102633017/2018 zo dňa 18.12.2018 (ďalej ako „druhostupňové rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie žalovaného“), ktorým žalovaný ako odvolací orgán potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 101744014/2018 zo dňa 06.09.2018 (ďalej ako „prvostupňové rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie správcu dane“) vyrubujúce mu rozdiel dane v sume 12 553,63 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2012 na základe neuznania odpočítania dane z faktúr č. 20120061/138, č. 20120063/142, č. 20120065/153, č.

20120069/161, č. 20120071/163, č. 20120067/156 a č. 20120073/169 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. Zároveň 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 (ďalej len „Daňový poriadok“) 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.

3. Žalovaný, resp. správca dane, od žalobcu preukázanie dodania tovaru T. Gruberovi jeho tvrdeniami 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.

4. Správny súd konštatoval, že žalovaný, resp. správca dane z vykonaného dokazovania vyvodil, 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 v znení neskorších predpisov (ďalej len „Zákon o DPH“).

5. Pokiaľ žalobca namietal nezákonnosť protokolu z daňovej kontroly, túto podľa obsahu žaloby pripisoval skutočnosti, že správca dane žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej ako „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 Daňového poriadku.

6. 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 dňa 23.05.2014. 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.

7. Správny súd dodal, že pokiaľ žalobca namietal, že sa žalovaný nevysporiadal, resp. nedostatočne vysporiadal, s jeho argumentáciou rozhodnutiami Súdneho dvora Európskej únie, 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 deklarovaným dodávateľom.

8. 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, 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.

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

II.

Kasačná sťažnosť žalobcu a vyjadrenie žalovaného

10. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g/ a písm. h/ SSP, 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 správny súd na ďalšie konanie alternatívne, aby ho zmenil tak, že žalobe vyhovie.

11. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že sa v plnej miere pridrižiava dôvodov uvedených v žalobe, na ktorú vo všeobecnosti odkázal. Správny súd v napadnutom rozsudku uvádza, že v danej veci bolo sporným, či skutočným dodávateľom tovarov a služieb bol deklarovaný 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.

12. Sťažovateľ poukázal na rozsudok Súdneho dvora vo veci C-277/14 PPUH Stehcemp, 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.

13. Podľa sťažovateľa je nutné zákon o DPH vykladať eurokonformne, teda, 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. Závery 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.

14. V súvislosti s otázkou dôkazného bremena sťažovateľ uviedol, že nebolo preukázané, že predmetnými zdaniteľnými plneniami bolo získané daňové zvýhodnenie, ktoré je v rozpore s účelom právnej úpravy DPH. Z napadnutého rozhodnutia žalovaného tiež nevyplýva, že by za účasti a s vedomím žalobcu bola v preverovaných zdaniteľných obchodoch vytvorená právo zneužívajúca situácia, ktorej cieľom bolo získanie daňového zvýhodnenia na strane daňového subjektu. S predmetnou námietkou sa podľa názoru sťažovateľa správny súd vôbec nezaoberal.

15. Dôkazné bremeno je síce primárne na daňovom subjekte, ale v prípade ak správca dane stavia svoju argumentáciu na zneužití práva, tak dôkazné bremeno zaťažuje správcu dane a právo zneužívajúce prvky musia byť uvedené a pomenované už v protokole z daňovej kontroly. V tejto súvislosti sťažovateľ poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/52/2016 zo dňa 28.11.2017. Dôkazné bremeno teda neleží na sťažovateľovi, ako na daňovom subjekte, ale na správcovi dane, a to z dôvodu vymedzenia dôkaznej povinnosti daňového subjektu uvedenej v § 24 Daňového poriadku, ktorej súčasťou však nie je poskytovať dôkazy o tom, že daňový subjekt sa nedopustil zneužitia práva. Na záver sťažovateľ skonštatoval, že v uvedenom prípade žalovaný a správca dane neuniesli svoje dôkazné bremeno, v dôsledku čoho trpí celé konanie vadou.

16. 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, pričom poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžfk/3/2019 zo dňa 21.02.2019

a sp.zn. 5Sžf/68/2012 zo dňa 17.12.2013. Sťažovateľ uzavrel, že nakoľko daňová kontrola presiahla zákonom stanovenú lehotu na jej vykonanie, protokol z daňovej kontroly je nezákonne získaným dôkazným prostriedkom a nemohol byť použitý ako podklad na vydanie rozhodnutia.

17. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že závery správneho súdu považuje za vecne správne a navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť. Žalovaný zároveň poukázal na svoje rozhodnutie a vyjadrenie k žalobe, v ktorom sa v úplnosti vysporiadal s námietkami kasačného sťažovateľa.

III.

Konanie na kasačnom súde

18. Prejednávaná vec bola dňa 01.06.2020 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky, ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie, podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 5S pod sp.zn.: 5Sžfk/31/2020. S účinnosťou ku dňu 01.08.2021 (§ 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 - dňa 01.08.2021, 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. Z obsahu pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane dňa 06.09.2018 vydal podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku rozhodnutie č. 101744014/2018, ktorým žalobcovi určil rozdiel dane v sume 12 553,63 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2012 na základe neuznania uplatneného odpočítania dane z faktúr č. 20120061/138, č. 20120063/142, č. 20120065/153, č. 20120069/161, č. 20120071/163, č. 20120067/156 a č. 20120073/169 vystavených dodávateľom Tiborom Gruberom -MONTI records, Hrnčiarovce nad Parnou za dodávky tovarov a služieb v celkovej sume 75 321,80 eura. Žalovaný ako odvolací orgán napadnutým rozhodnutím č. 102633017/2018 zo dňa 18.12.2018 rozhodnutie správcu dane postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil.

20. Z odôvodnenia rozhodnutia správcu dane, rovnako ako z rozhodnutia žalovaného, vyplýva, že dôvodnom nepriznania práva na odpočítanie dane bolo neunesenie dôkazného bremena žalobcu a neodstránenie pochybností správcu dane o tom, že fakturované služby dodal práve dodávateľ uvedený na faktúrach Tibor Gruber - MONTI records, ktorý dodávky mal podľa vlastného tvrdenia zabezpečovať subdodávateľsky, pričom však ním označení dodávateľa realizáciu týchto obchodov poprel. Na strane druhej žalobca v tejto súvislosti argumentoval tým, že svoje dôkazné bremeno vyčerpал, nemá možnosť preukazovať skutočnosti týkajúce sa tretích osôb - jeho dodávateľov a ich dodávateľov a postup správcu dane považuje za nezákonné prenášanie zodpovednosti za konanie dodávateľa a neprímerané zaťažovanie dôkazným bremenom, ktoré mu neprislúcha.

IV.

Právny názor kasačného súdu

21. 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.

22. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a/ SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná.

23. Predmetom kasačného konania (účastníkov: žalobcu SOGES WELDING - EUROWELD s.r.o. proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky) je skutkový a právny stav týkajúci sa vyrubenia rozdielu na DPH. Nakoľko obdobná vec rovnakých účastníkov konania, s totožnými sťažnostnými bodmi, bola predmetom konania a rozhodovania Najvyššieho súdu SR v právnych veciach sp. zn. 8Sžfk/70/2020 zo dňa 25.11.2020, sp. zn. 8Sžfk/55/2020 zo dňa 25.11.2020, sp. zn. 8Sžfk/45/2020 zo dňa 25.11.2020 a rozhodovania Najvyššieho správneho súdu v právnych veciach sp. zn. 6Sžfk/42/2020 zo dňa 24.11.2021, sp. zn. 2Sžfk/28/2020 zo dňa 23.02.2022, kasačný súd na tieto rozhodnutia poukazuje a v celom rozsahu sa s nimi stotožňuje.

24. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v súvislosti s otázkou zohľadnenia konštantnej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky pri svojom rozhodovaní uvádza, že rozhodovaciu prax Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 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 SSP za rozhodujúce, že odo dňa 01.08.2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (kompetenčná kontinuita). 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 Najvyššieho súdu Slovenskej republiky.

25. Najvyšší správny súd v tejto súvislosti, využívajúc ustanovenie § 464 SSP poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky vydané v obdobnej veci pod sp. zn. 2Sžfk/28/2020 zo dňa 23.02.2022, ktoré konštatuje, že „ 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.

26. Primárnou skutočnosťou, ktorá bola predmetom administratívneho daňového konania, boli kontrolné zistenia správcu dane, na základe ktorých neuznal odpočítanie dane z faktúr č. 20120061/138, č. 20120063/142, č. 20120065/153, č. 20120069/161, č. 20120071/163, č. 20120067/156 a č. 20120073/169 dodávateľa Tibora Grubera - MONTI records, Hrnčiarovce nad Parnou.

27. 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 napr. sp. zn. 2Sžfk/4/2009, 6Sžf/19/2011).

28. 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.

29. 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 teda nemohol predmetné tovary a služby ani dodať sťažovateľovi.

30. 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 DPH. 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.

31. 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.

32. Je však nutné konštatovať, že uvedené závery kasačného súdu sa niekedy dostávajú do rozporu s judikatúrou Súdneho dvora EÚ, 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 EÚ 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 EÚ 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 EÚ 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).

33. 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 ostražitosti 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.

34. 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.

35. 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 odviezol príslušnú daň.

36. Podľa rozhodnutia Súdneho dvora EÚ 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.

37. 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.

38. 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 EÚ 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.

39. Za situácie, kedy správny súd nemal ustálenú existenciu predmetného plnenia je potom jeho záver o neunesení dôkazného bremena sťažovateľom 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 povinnosti daňovníka, avšak, vyjmúc konštatovanie vo vzťahu k hotovostným úhradám faktúr, sa vôbec nezaoberá individuálnymi skutkovými okolnosťami prejednávanej veci, čo ešte viac zvyrazňuje 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.

40. 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 uvedených skutočností odvodzoval základ preskúmaného rozhodnutia, a to v kontexte žalobných námietok a judikatúry tak kasačného súdu, ako aj Súdneho dvora EÚ.

41. Z uvedených dôvodov kasačný súd kasačnou sťažnosťou napadnutý rozsudok správneho súdu postupom podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil a vrátil mu vec na ďalšie konanie. 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.“

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

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

Poučenie :

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.