

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/5/2020
Identifikačné číslo spisu: 1019200152
Dátum vydania rozhodnutia: 16. februára 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Zuzana Mališová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:1019200152.1

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: MARKET CENTRUM, s.r.o., Gessayova 10, Bratislava, IČO: 46 448 438, právne zastúpeného advokátom: JUDr. Ing. Lubomírom Havlíkom, Svätoplukova 28, Bratislava, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100193503/2019 zo dňa 16.01.2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave, č.k. 2S/14/2019-98 zo dňa 7. augusta 2019, takto

r o z h o d o l :

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a.

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

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“ alebo „krajský súd“) napadnutým rozsudkom zrušil rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100193503/2019 zo dňa 16.01.2019 spolu s rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 101911483/2018 zo dňa 26.09.2018 a vec vrátil orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie. Žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania.

2. Predmetom preskúmania správnym súdom bolo rozhodnutie žalovaného, ktorým bolo v zmysle § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj „Daňový poriadok“ alebo „DP“) potvrdené prvostupňové rozhodnutie správcu dane o neuznaní práva na odpočet DPH žalobcovi a vyrubenie rozdielu dane v sume 114 890,08 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2015. Žalovaný aj správca dane vo svojich

rozhodnutiach dospeli k záveru, že daňovou kontrolou bolo preukázané, že obchody deklarované žalobcom ako titul na zdaniteľné plnenia, z ktorých mu vznikol nárok na odpočítanie DPH, neprebehli deklarovaným spôsobom, žalobca neunesol dôkazné bremeno, keď sa mu právne relevantným spôsobom nepodarilo preukázať prijatie zdaniteľných obchodov od dodávateľa vystavujúceho faktúry, ktorých pravdivosť správca dane spochybnil. Na druhej strane správca dane ani žalovaný nespochybnili existenciu tovaru, jeho dodanie žalobcovi, platbu zaň ani jeho prepravu a spôsob prepravy.

3. Správny súd mal v preskúmvanej veci za nesporné, že predmet dodávky (mäso a mliečne výrobky) existoval, že bol žalobcovi dodaný, žalobca zaň zaplatil a nebol spochybnený ani spôsob prepravy tovaru k žalobcovi. Daňové orgány však tvrdili, že nebolo preukázané, že takto fakturovaný tovar bol žalobcovi dodaný tým dodávateľom, ktorý je uvedený na predmetných faktúrach, t.j. spoločnosťou METAL MARKET s.r.o., že tomuto dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. a žalobcovi následne právo na odpočet DPH.

4. Uviedol, že v predmetnej preskúmvanej veci mali daňové orgány pri vyrubovacom konaní na výber z dvoch alternatív právneho posúdenia, ktoré záviseli od skutočného stavu veci zisteného pri daňovej kontrole.

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

6. Pokiaľ by sa v konaní preukázalo, že zdaniteľné obchody síce prebehli, no žalobca bol súčasťou reťazca firiem, v ktorom sa vyskytol daňový podvod, resp. jedna z osôb poskytujúcich zdaniteľné plnenia (alebo viaceré osoby) z reťazca, ktorá vystavila faktúru, sa dopustila nezákonnosti, v takom prípade mohli daňové orgány zamietnuť žalobcovi právo odpočítať hodnotu splatnej alebo zaplatenej DPH, avšak len za predpokladu, že tieto orgány objektívne preukázali, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. (rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-80/11, čl. 50)

7. Daňové orgány oboch stupňov sa podľa názoru správneho súdu dostatočne nevysporiadali s dôveryhodnosťou výpovede konateľa spoločnosti METAL MARKET s.r.o. Milana Grajzela. Podľa daňových orgánov ide o kľúčovú výpoveď, na ktorej postavili nepriznanie nároku žalobcu na odpočet DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2015. Neuniklo pozornosti súdu, že Milan Grajzel si s odstupom troch rokov (v roku 2012 podpísal za spoločnosť METAL MARKET s.r.o. rôzne dokumenty, a v roku 2015 vypovedal ako svedok pred správcom dane) vedel detailne spomenúť, že ho kontaktovala P. B.H., vodila ho po rôznych úradoch - notár, banky, pošta, daňový úrad, mobilní operátori - kde podpisoval dokumenty napríklad o zriadení bankového účtu spoločnosti METAL MARKET s.r.o., internetbankingu, no prístupové heslo k nim nemá, zadával pritom svoje podpisové vzory, podpisoval zmluvu o zriadení dvoch SIM kariet, no tiež ich nemá, na pošte vo Zvolene zriaďovali „pre firmu“ P.O.Box., podpisoval rôzne faktúry a pamätal

si na nich uvedené dokonca české firmy. Milan Grajzel priznal, že vlastnoručne podpísal faktúry, z ktorých si žalobca v zdaňovacom období apríl 2015 uplatnil právo na odpočet DPH. Na druhej strane mu daňové orgány uverili, že za spoločnosť METAL MARKET s.r.o. nikdy nekonal (hoci priznal, že podpisoval za túto spoločnosť faktúry, bol u notára, v bankách, na pošte, daňovom úrade, u mobilných operátorov), že nevie, čo bolo predmetom činnosti METAL MARKET s.r.o. a či sa začala obchodná spolupráca so žalobcom a prípadne ako komunikoval so žalobcom. V tomto kontexte sa daňové orgány nevysporiadali s tým, že v e-mailovej komunikácii medzi žalobcom a spoločnosťou METAL

MARKET s.r.o. je ako kontaktná osoba označená práve Milan Grajzel', ktorý predmetné faktúry aj podpísal.

8. Správny súd zaujal názor, že pokiaľ daňové orgány v konaní tvrdili, že zdaniteľné obchody síce prebehli, avšak nie spôsobom deklarovaným vo faktúrach, ale zároveň nepreukázali, že žalobca bol priamo zainteresovaný na vytvorení reťazca fiktívnych obchodov, bolo z ich strany potrebné objektívne preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že posudzované plnenia zakladajúce jeho nárok na odpočet DPH boli súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. Správny súd konštatoval, že v takom prípade dôkazné bremeno prešlo na správcu dane, ktorý bol povinný preveriť vzťah žalobcu k podvodnému konaniu v reťazci firiem, ktorého bol súčasťou a jeho vedomosť o tom, že u iného daňového subjektu došlo k porušeniu zákona o DPH. V tejto súvislosti krajský súd citoval z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C-80/11 zo dňa 21.6.2012 Mahagében a Dávid, body 50-52. Správny súd tiež poukázal na ďalšie závery vyplývajúce z judikatúry Súdneho dvora EÚ (C-354/03 Optigen Ltd., C-353/03 Fulcrum Electronics Ltd., C-484/03 Bond House Systems Ltd., C-439/04 Kittel), z ktorých plynie, že uplatnenie nároku na odpočet dane na vstupe u osôb povinných k dani, ktorých plnenia boli v rámci reťazca poskytnuté s úmyslom dopustiť sa podvodu, alebo pokiaľ ich plnenia nasledovali v dodávateľskom reťazci, kedy tieto osoby o podvodnom konaní nevedeli alebo nemohli vedieť, nemôže byť týmto osobám odopretý.

9. Daňové orgány v tomto štádiu nedisponovali dôkazmi, na základe ktorých by boli oprávnené tvrdiť, že by žalobca bol aktívnym účastníkom daňového podvodu, alebo, že by páchatel'om podvodu pomáhal, pričom na základe žiadnych právne relevantných dôkazov nebol preukázaný vzťah žalobcu k zámeru získať v rámci súvisiacich dodávok medzi účastníkmi reťazca firiem nenáležitú daňovú výhodu, na základe čoho by daňovým orgánom aj správne súdu prináležalo odmietnuť žalobcovi priznanie práva na odpočet DPH.

10. Na základe uvedeného krajský súd v odôvodnení uviedol, že daňové orgány oboch stupňov nedostatočne zistili skutkový stav na riadne posúdenie veci a ich rozhodnutia sú z tohto dôvodu predčasné a trpia vadou nezákonnosti, čo viedlo k ich zrušeniu podľa § 191 ods. 1 písm. e/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku, ďalej len „SSP“ v spojení s § 191 ods. 3 písm. a/ SSP a k vráteniu veci orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie. Do ďalšieho konania zaviazal správny súd daňové orgány doplniť dokazovanie ohľadom znalosti žalobcu o svojom dodávateľovi spoločnosti METAL MARKET s.r.o. prostredníctvom spoločností Twardzik s.r.o. a PT servis s.r.o., preveriť, či žalobca nahlásil výrobky na Regionálnej veterinárnej a potravinovej správe, vyhodnotiť dôveryhodnosť výpovede Milana Grajzela v kontexte výpovedí ostatných svedkov s cieľom zistiť, či žalobca vedel alebo mal vedieť, že posudzované plnenia zakladajúce jeho nárok na odpočet DPH sú súčasťou daňového podvodu.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

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

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

13. Sťažovateľ je toho názoru, že primárne zákonné podmienky na odpočítanie dane musia byť splnené, t.j. platiteľ dane má právo na odpočítanie dane, avšak jeho znalosť o podvodnom konaní dáva

d'alšiu možnosť vnútroštátnemu orgánu neuznať právo na odpočítanie dane. V danom prípade však vôbec neboli splnené prvotné podmienky ustanovené zákonom č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty, ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“ pre uplatnenie práva na odpočítanie dane, a preto nebolo potrebné vec posudzovať z hľadiska práva Európskej únie a rozsudkov Súdneho dvora EÚ, na ktoré správny súd v predmetnom rozsudku poukázal.

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

15. Žalobca v písomnom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že zistenia a závery krajského súdu, s ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti polemizuje sú všetky výhradne skutkovej povahy a netýkajú sa právneho posúdenia veci. Jediné tvrdenie sťažovateľa týkajúce sa právneho posúdenia veci znie: „V danom prípade však vôbec neboli splnené prvotné podmienky ustanovené zákonom č. 222/2004 Z. z. pre uplatnenie práva na odpočítanie dane, a preto nebolo potrebné vec posudzovať z hľadiska práva Európskej únie a rozsudkov Súdneho dvora EÚ, na ktoré správny súd v predmetnom rozsudku poukázal.“ Touto jedinou vetou sa argumentácia sťažovateľa k ním uvádzanému dôvodu kasačnej sťažnosti končí.

Nie je teda vôbec zrejmé, v čom sťažovateľ vidí nesplnenie zákonných podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane a ani to, prečo by sa v tomto prípade nemalo aplikovať právo EÚ, ktoré má prednosť pred slovenským právom. Žalobca je toho názoru, že splnil všetky hmotnoprávne podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty vyplývajúce z § 19, § 49, § 51 a § 71 zákona č. 222/2004 Z.z., keďže mu bol dodaný tovar,

čím mu vznikla daňová povinnosť, daň voči nemu bola uplatnená iným platiteľom a má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71. Ak niektorú z povinností vyplývajúcich zo zákona č. 222/2004 Z. z. nesplnil dodávateľ žalobcu - spoločnosť METAL MARKET s.r.o., mala byť daň vyrubená práve tomuto subjektu, ktorému žalobca fakturovanú daň z pridanej hodnoty zaplatil. Pre prenesenie daňovej povinnosti zo spoločnosti METAL MARKET s. r. o. na žalobcu neexistuje žiadny zákonný podklad a takýto postup daňových orgánov vedie k dvojitému zdaneniu,

čo je v rozpore s princípom dane z pridanej hodnoty. Napadnutý rozsudok považuje žalobca za správny a zákonný a navrhuje kasačnému súdu, aby podanú kasačnú sťažnosť zamietol.

III.

Konanie na kasačnom súde, obsah administratívneho spisu

16. Prejednávaná vec bola dňa 20.01.2020 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 - sp. zn.: 5Sžfk/5/2020. S účinnosťou ku dňu 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

17. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP),

pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a)/ SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná, a preto ju podľa § 461 SSP zamietol.

18. Predmetom kasačného prieskumu bol rozsudok Krajského súdu v Bratislave, č.k. 2S/14/2019-98 zo dňa 7. augusta 2019, ktorým zrušil rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100193503/2019 zo dňa 16.01.2019 spolu s rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 101911483/2018 zo dňa 26.09.2018 a vec vrátil orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie.

19. Pre účely rozhodovania vo veci sa kasačný súd oboznámil aj s administratívnym spisom, z ktorého považoval za preukázaný nasledovný skutkový stav:

Správca dane - Daňový úrad Bratislava vykonal u žalobcu daňovú kontrolu za účelom preverenia splnenia podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane podľa § 49 zákona č. 222/2004 Z.z.

Žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane na základe štrnástich dodávateľských faktúr od tuzemského dodávateľa METAL MARKET, s.r.o.: z faktúry č. 15010032 zo dňa 07.05.2015, základ dane: 16 049,11 €, DPH 20%: 3 209,82 €, spolu: 19 258,93 €, predmet fakturácie: Bravčové karé MR - 6 033,500 kg, z faktúry č. 15010033 zo dňa 07.05.2015, základ dane: 56 489,60 €, DPH 20%: 11 297,92 €, spolu: 67 787,52 €, predmet fakturácie: Kuracie prsia solené MR značka PERDIX - 20 320,00 kg, z faktúry č. 15010035 zo dňa 07.05.2015, základ dane: 58 509,36 €, DPH 20%: 11 701,87 €, spolu: 70 211,23 €, predmet fakturácie: Kuracie prsia mrazené značka COPAVEL - 21 996,00 kg, z faktúry č. 15010036 zo dňa 18.05.2015, základ dane: 39 291,33 €, DPH 20%: 7 858,27 €, spolu: 47 149,59 €, predmet fakturácie: Syr PANDÚR 45% - 21 588,641 kg; z faktúry č. 15010037 zo dňa 18.05.2015, základ dane: 52 476,48 €, DPH 20%: 10 459,30 €, spolu: 62 971,78 €, predmet fakturácie: Kuracie prsia mrazené značka SEARA - 19 152,00 kg, z faktúry č. 15010039 zo dňa 21.05.2014, základ dane: 58 981,44 €, DPH 20%: 11 796,29 €, spolu: 70 777,73 €, predmet fakturácie: Kuracie prsia SOL. - 22 008,00 kg, z faktúry č. 15010040 zo dňa 21.05.2015, základ dane: 43 681,34 €, DPH 20%: 8 736,27 €, spolu: 52 417,61 €, predmet fakturácie: Parenicový oštiepok - 14 400,00 kg, Rodinná tehla - 4 694,300 kg, Roláda malá - 1 195,900 kg, z faktúry č. 15010041 zo dňa 25.05.2015, základ dane: 58 509,36 €, DPH 20%: 11 701,87 €, spolu: 70 211,23 €, predmet fakturácie: Kuracie prsia SOL. značka COPAVEL - 21 996,000 kg, z faktúry č. 15010042 zo dňa 28.5.2015, základ dane: 39 913,64 €, DPH 20%: 7 982,73 €, spolu: 47 896,37 €, predmet fakturácie: PANDUR syr 45% - 13 190,15 kg, PANDUR syr 30% - 7 014,70 kg, Roláda živočíšna - 597,89 kg, Eidam syr 45% - 771,45 kg, z faktúry č. 15010043 zo dňa 28.5.2015, základ dane: 39 301,40 €, DPH 20%: 7 860,28 €, spolu: 47 161,68 €, predmet fakturácie: PANDUR syr 45% - 21 594,18 kg, z faktúry č. 15010044 zo dňa 28.05.2015, základ dane: 21 546,50 €, DPH 20%: 4 309,30 €, spolu: 25 855,80 €, predmet fakturácie: Bravčová karé MR - 8 039,74 kg, z faktúry č. 15010046 zo dňa 28.5.2015, základ dane: 1 955,47 €, DPH 20%: 391,09 €, spolu: 2 346,56 €, predmet fakturácie: Bravčová krkovička MR - Írska - 865,25 kg, z faktúry č. 15010047 zo dňa 28.5.2015, základ dane: 29 235,99 €, DPH 20%: 5 847,20 €, spolu: 35 083,19 €, predmet fakturácie: Karé bez retiazky SP - 8 018,61 kg, Krkovička Írska - 900,00 kg, Bravčová panenka SP - 1 300,00 kg, z faktúry č. 15010048 zo dňa 28.5.2015, základ dane: 58 509,36 €, DPH 20%: 11 701,87 €, spolu: 70 211,23 €, predmet fakturácie: Kuracie prsia MR značka COPAVEL - 21 966,00 kg.

Správca dane na základe vykonaného dokazovania a zhodnotenia dôkazov dospel k záveru, že k dodaniu tovaru, ktorý bol deklarován ako tovar dodaný spoločnosťou METAL MARKET s.r.o. nedošlo tak, ako to vyplýva z predložených faktúr. V danom prípade nebolo sporné, že predmet dodávky (mäso a mliečne výrobky) existoval, že bol žalobcovi dodaný, žalobca zaň zaplatil a nebol spochybnený ani spôsob prepravy tovaru k žalobcovi. Správca dane spochybnil len to, že dodávateľom tovaru uvedenom na faktúrach je jednoznačne a nespochybniteľne spoločnosť METAL MARKET s.r.o. Daňový subjekt METAL MARKET s.r.o. nepreukázal právo nakladať s tovarom ako vlastník, v dôsledku čoho nebol preukázaný následný prevod tohto práva na žalobcu.

V danom prípade nebolo preukázané, že spoločnosti METAL MARKET s.r.o. vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z., ktorá je u dodávateľa (v prípade dodania tovaru) v zmysle § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. základným predpokladom vzniku nároku na odpočítanie dane u príjemcu tovaru.

Správca dane na základe uvedeného konštatoval, že nebolo preukázané naplnenie zákonných podmienok pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle § 49 ods. 1 v spojení s § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. a rozhodnutím č. 101911483/2018 zo dňa 26.9.2018 vyrubil žalobcovi rozdiel na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2015 v sume 114 890,08 €.

Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100193503/2019 zo dňa 16.01.2019 potvrdil prvostupňové rozhodnutie č. 101911483/2018 zo dňa 26.09.2018 ako vecne a právne správne. Správca dane mal podľa žalovaného správne dospieť k záveru, že v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nebolo preukázané, že dodávateľom tovaru, z nadobudnutia ktorého si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane, je spoločnosť METAL MARKET s.r.o.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

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

21. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. 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. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad.

22. Kasačný súd poukazuje na to, že jeho úlohou ani úlohou správneho súdu nie je zisťovať alebo ustaľovať skutkový stav či nanovo vyhodnocovať dôkazy vykonané v daňovom konaní. Jeho úlohou je najmä posúdiť, či správca dane, resp. žalovaný postupovali pri zisťovaní skutkového stavu zákonným spôsobom, nasledovali pritom pravidlá logického uvažovania a či riadne popísali svoje hodnotiace úvahy. Podľa ustálenej súdnej judikatúry (viď. napr. Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. II.ÚS 127/07-21 alebo rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžo/5/2009, sp. zn. 8Sžo/547/2009) nie je úlohou súdu pri výkone správneho súdnictva nahrádzať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či oprávnené a príslušné správne orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy.

23. Vo vzťahu k dôvodu kasačnej sťažnosti, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP), kasačný súd v súlade s § 440 ods. 2 SSP poukazuje na skutočnosť, že sťažovateľ - v prípadoch, keď kasačnú sťažnosť odôvodňuje ustanoveniami § 440 ods. 1 písm. g) až i) SSP, je povinný v kasačnej sťažnosti uviesť aj právne posúdenie veci, ktoré považuje za nesprávne, a uviesť, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia.

24. Právnym posúdením veci je analytická činnosť súdu, pri ktorej zo skutkových zistení vyvodzuje čiastkové právne závery a spätnou aplikáciou vybranej právnej normy preveruje úplnosť a riadnosť fakticky zisteného skutkového stavu. Toto je základným poslaním správneho súdu pri prieskume zákonnosti rozhodnutí orgánov verejnej správy, pričom nielen situácia

„res iudicata“ tvorí rozhodovaciú prekážku, ale aj ustálená rozhodovacia prax kasačného súdu ako relevantný precedens v súlade s čl. 1 ods. 1 veta prvá Ústavy Slovenskej republiky vytvára zákonodarcom akceptovanú rozhodovaciú prekážku. Doterajšia ustálená judikatúra Najvyššieho súdu Slovenskej republiky chápe takto sformulovaný sťažnostný dôvod zakotvený v § 440 ods. 1 písm. g) SSP vo vzťahu k meritu prejednávanej veci, t.j. na prvom mieste ako nesprávnu aplikáciu právnej normy na riadne zistený faktický skutkový stav vyplývajúci z merita veci, na druhom mieste ako nesprávny výber ustanovenia a v neposlednom rade ako nesprávny výber právneho predpisu. Nesprávnym právnym posúdením veci je omyl súdu pri aplikácii práva na zistený skutkový stav. O nesprávnu aplikáciu právnych predpisov ide vtedy, ak súd nepoužil správny právny predpis alebo ak síce aplikoval správny právny predpis, nesprávne ho ale interpretoval, alebo ak zo správnych skutkových záverov vyvodil nesprávne právne závery.

25. S ohľadom na sťažovateľom namietané nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom v kontexte sťažovateľom vyjadreného právneho názoru pripadlo kasačnému súdu posúdiť, či krajský súd správne vyhodnotil otázku dôkazného bremena žalobcu na preukázanie skutočností, ktoré tvrdil a deklaroval v súvislosti s dodávkami tovarov podliehajúcich dani z pridanej hodnoty a či správne oprel svoje rozhodnutie o judikatúru Súdneho dvora EÚ vo vzťahu k prípadnej účasti žalobcu na podvodnom konaní, ktorú správca dane podľa jeho názoru nepreukázal.

26. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky sa stotožnil s argumentom správneho súdu, že správne orgány sa nedostatočne zaoberali preverovaním obrany žalobcu (dôveryhodnosťou výpovede konateľa obchodnej spoločnosti METAL MARKET s. r. o. Milana Grajzela), elektronickou komunikáciou žalobcu s touto obchodnou spoločnosťou, ktorú vo svojej svedeckej výpovedi potvrdila aj svedkyňa E. K. (výpoveď svedkyne v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 101313984/2018 - Daňový úrad Bratislava zo dňa 10.07.2018), vyhodnocovaním celej elektronickej komunikácie žalobcu, skutočnosťami preukazujúcimi zo strany žalobcu reálnosť dodania tovaru.

27. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku správneho súdu (bod 48) je nesporné, že dôvodom na vyrubenie rozdielu DPH - zdaňovacie obdobie máj 2015 a žalobcovi nepriznanie práva na odpočet dane z pridanej hodnoty, z preskúmaných dodávateľských faktúr dodávateľa METAL MARKET s. r. o., bola skutočnosť, že podľa správnych orgánov, nebolo preukázané dodanie tovaru deklarovaného v posudzovaných faktúrach, subjektom uvedeným na faktúrach ako dodávateľom - obchodnou spoločnosťou METAL MARKET s. r. o.

28. Kasačný súd sa v plnom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku správneho súdu, tento považuje za vecne správny a vyčerpávajúco odôvodnený. Vzhľadom na to, že predmetom kasačného konania je výlučne právne posúdenie, ktoré bolo predmetom konania pred správnym súdom, kasačný súd dôvody už uvedené v napadnutom rozsudku správneho súdu neopakuje, a len na zdôraznenie jeho správnosti stručne uvádza, že judikatúra Súdneho dvora EÚ skutočne pripúšťa vznik nároku na odpočet DPH 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).

29. Nie je preto správny výklad sťažovateľa, podľa ktorého primárne zákonné podmienky podľa vnútroštátneho práva na odpočítanie dane musia byť vždy splnené, t. j. že platiteľ dane má právo na odpočítanie dane, avšak jeho znalosť o podvodnom konaní dáva ďalšiu možnosť vnútroštátnemu orgánu neuznať právo na odpočítanie dane. Vyššie citované 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, resp. vo veci C-18/13, vychádzajú z totožného skutkového stavu ako v predmetnej veci, tzn. chránia dobromyseľného nadobúdateľa tovaru v situácii, kedy existencia tovaru nie je sporná a zistené pochybnosti sú výlučne na strane jeho dodávateľa.

30. Zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov. 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. Pokiaľ mal správca dane v úmysle odoprieť žalobcovi právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musel preukázať jeho účasť na podvodnom alebo zneužívajúcom konaní. Preto ak správny súd dospel k právnomu záveru o potrebe zrušenia preskúmaného rozhodnutia sťažovateľa v spojení s rozhodnutím správcu dane a vrátenia veci na ďalšie konanie, tento jeho názor považoval z vyššie uvedených dôvodov aj kasačný súd za správny.

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

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

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

P o u č e n i e :

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