

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/36/2020
Identifikačné číslo spisu: 2019200051
Dátum vydania rozhodnutia: 27. apríla 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Berthotyová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:2019200051.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a sudcov prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD. (sudca spravodajca) a JUDr. Mariána Trenčana v právnej veci žalobcu: SOGES WELDING-EUROWELD s. r. o., IČO: 45 466 751, so sídlom: Poľovnícka 754/74, Špačince, právne zastúpený: Prosman a Pavlovič advokátska kancelária, s. r. o., IČO: 36 865 281, so sídlom: Hlavná 31, Trnava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102615264/2018, zo dňa 17. decembra 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave, č. k.: 20S/26/2019-116, zo dňa 19. februára 2020, ECLI:SK:KSTT:2020:2019200051.3, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave, č. k.: 20S/26/2019-116, zo dňa 19. februára 2020, ECLI:SK:KSTT:2020:2019200051.3, z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred správnym súdom prvého stupňa

1. Krajský súd v Trnave (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom, č. k.: 20S/26/2019-116, zo dňa 19. februára 2020, ECLI: SK:KSTT:2020:2019200051.3, zamietol ako nedôvodnú podľa § 190 zák. č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku v účinnom znení (ďalej len „SSP“) správnu žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102615264/2018, zo dňa 17. decembra 2018. Žalovaný predmetným rozhodnutím v rámci odvolacieho konania postupom podľa § 74 ods. 4 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení (ďalej len „daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava (ďalej len „správca dane“) č. 101744793/2018, zo dňa 06. septembra 2018, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie júl 2012 v sume 17.477,29 eura. Druhým výrokom rozsudku žalovanému podľa § 168 SSP nepriznal právo na náhradu trov konania.

2. Krajský súd v napadnutom rozsudku skonštatoval, že v predmetnej veci ide o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, ktorým v rámci odvolacieho konania potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101744793/2019, zo dňa 06. septembra 2018, o vyrubení rozdielu DPH za zdaňovacie obdobie júl 2012, v sume 17.477,29 eura, z dôvodu neuznania odpočítania dane zo siedmych faktúr špecifikovaných v rozhodnutí, vystavených za dodanie tovaru a služieb deklarovaným dodávateľom Z. - MONTI records, Hrnčiarovce nad Parnou. Poznamenal, že opakovane rozhodoval vo veci rovnakých účastníkov konania, vedených pod sp. zn. 20S/27/2019, sp. zn. 20S/28/2019, sp. zn. 20S/32/2019 a sp. zn. 20S/33/2019, ktorými za obdobných skutkových okolností vo vzťahu k iným zdaňovacím obdobiam DPH (apríl 2012, máj 2012, jún 2012 a október 2012) žaloby žalobcu podľa § 190 SSP zamietol a žalovanému nepriznal právo na náhradu trov konania. Išlo o daňové konania, v ktorých boli v rámci jednej daňovej kontroly vykonávané u žalobcu za zdaňovacie obdobie január až december 2012 a následného daňového konania preverované totožné dodávateľské vzťahy medzi žalobcom a jeho dodávateľom Z. - MONTI records, Hrnčiarovce nad Parnou, ako aj preverovaný pôvod deklarovaného tovaru a služieb a reálny základ ich dodania deklarovanými dodávateľmi Z. - MONTI records.

3. V súlade s § 140 SSP, stotožniac sa s právnym názorom vysloveným vo veciach tých istých účastníkov konania, v skorších rozhodnutiach Krajského súdu v Trnave, sp. zn. 20S/27/2019, zo dňa 22. januára 2020, sp. zn. 20S/28/2019, zo dňa 20. novembra 2019, sp. zn. 20S/32/2019, zo dňa 20. januára 2020 a sp. zn. 20S/33/2019, zo dňa 27. novembra 2019, poukazujúc na ich odôvodnenie a s prihliadnutím na zhodnosť žalobných dôvodov, so žalobnými bodmi v týchto konaniach, žalobu ako nedôvodnú v zmysle § 190 SSP zamietol.

II.

Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného

4. Žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) podal proti rozsudku krajského súdu kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, a teda že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a podľa § 440 ods. 1 písm. h) SSP sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

5. Nesprávne právne posúdenie (nesprávne vyhodnotenie dôkazov, nesprávne vyhodnotený skutkový stav) odôvodnil tým, že v predmetnej veci bolo sporným, či skutočným dodávateľom tovarov a služieb bol Z.. Nebola však spochybnená reálna existencia tovaru a služieb. Kritérium existencie dodávateľa tovaru alebo služby sa nenachádza medzi podmienkami na odpočítanie práva, stanovenými v § 49 až § 51 zákona o DPH. Poukázal na rozsudok Súdneho dvora vo veci C-277/14, PPUH Stehcamp, v ktorom rozhodol tak, že ustanovenia šiestej smernice (smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2002/38/ES zo 7. mája 2002) sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá zdaniteľnej osobe zamietá právo na odpočet DPH splatnej alebo zaplatenej za tovar, ktorý jej bol dodaný z dôvodu, že faktúru vystavil subjekt, ktorý je z hľadiska kritérií upravených právnou úpravou považovať za neexistujúci subjekt. 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 osoba vedela alebo mala vedieť, že dodanie bolo súčasťou podvodu na DPH, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu. Sťažovateľ tak bol názoru, že pokiaľ správca dane spochybňuje dodanie tovaru a služieb dodávateľom označeným vo faktúre, a nebolo spochybnené, že ich dodal dodávateľ, ktorého totožnosť nie je možné určiť, žalobcovi nemožno zamietnuť právo na odpočet DPH.

6. Sťažovateľ v súvislosti so znášaním dôkazného bremena poukázal na závery rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 1Sžf/52/2016, zo dňa 28. novembra 2017, v zmysle ktorého pokiaľ daňové orgány hodlajú postaviť argumentáciu o nepriznaní práva na odpočítanie dane na zneužití práva, musia byť zneužívajúce prvky alebo skutočnosti pomenované najneskôr v protokole z daňovej kontroly. Dôkazné bremeno v danom prípade neleží na sťažovateľovi ako daňovom subjekte, ale na správcovi dane, a to z dôvodu vymedzenia dôkaznej povinnosti daňového subjektu v § 24 daňového poriadku, ktorej súčasťou však nie je poskytovať dôkaz o tom, že sa daňový subjekt nedopustil zneužitia práva. „Správca dane nemôže súčasne s argumentáciou o zneužití práva tvrdiť, že daňový

subjekt neunesol dôkazné bremeno a nevyvrátil pochybnosti správcu dane o uskutočnení zdanieľných obchodov tak, ako boli deklarované (NS SR 1Sžf 52/2016). Nutné je preto skonštatovať, že žalovaný a správca dane neunesol dôkazné bremeno, v dôsledku čoho celé konanie trpí vadou.

7. Napokon sťažovateľ vytkol nezákonnosť protokolu z daňovej kontroly a namietal neúmerne predlžovanie daňovej kontroly pre porušenie § 46 ods. 10 daňového poriadku, nedodržanie lehoty na výkon daňovej kontroly a nezákonnosť dĺžky prerušenia daňovej kontroly. Už v správnej žalobe namietal aj neúmerne predlžovanie daňovej kontroly na základe jej prerušenia, keď daňová kontrola bola začatá dňa 13. decembra 2013 a bola ukončená dňa 29. septembra 2017, pričom bola prerušená odo dňa 23. októbra 2014 do dňa 04. septembra 2017. Sťažovateľ označil postup správcu dane za neefektívny a nadbytočný a jeho dôsledkom malo byť neúmerne predlžovanie daňovej kontroly, ktorá neodôvodnene zaťažovala sťažovateľa ako daňový subjekt. Takéto porušenie preto nie je možné pokladať za súladné so zákonom. Sťažovateľ mal za to, že správca dane prerušil daňovú kontrolu v tesnej blízkosti pred lehotou na jej zákonné ukončenie, pričom nič nenasvedčovalo tomu, že tak správca dane nemohol urobiť aj skôr. Z takéhoto postupu možno vyvodzovať úmysel neúčelne predlžovať daňovú kontrolu bez akejkoľvek relevancie.

8. Závaznou mala byť pritom pre správu dane, žalovaného ako aj krajský súd zásada proporcionality, v súlade s ktorou je potrebné dôsledne posúdiť a zdôvodniť, či sú dané dôvody, pre ktoré je nutné daňovú kontrolu prerušiť, a to nielen pre samotné rozhodnutie vo veci, ale aj pre samotný priebeh, efektivitu a účelnosť daňovej kontroly. V tejto súvislosti sťažovateľ poukázal na rozsudok NSSR sp. zn. 5Sžfk/3/2019 zo dňa 21.02.2019 a rozsudok sp. zn. 5Sžf/68/2012 zo dňa 17.12.2013. Sťažovateľ taktiež poukázal na smernicu o spoločnom systéme DPH a Nariadenie Rady č. 904/2010 a uviedol, že § 61 ods. 4 daňového poriadku je potrebné vykladať eurokonformne tak, že pominutie dôvodov, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila je ohraničené maximálnou dĺžkou lehôt stanovených v smernici pre poskytnutie požadovaných informácií. Mal za to, že daňová kontrola presiahla zákonom stanovenú lehotu na jej vykonanie, protokol z daňovej kontroly je nezákonne získaným dôkazným prostriedkom a nemôže byť použitý ako podklad na vydanie rozhodnutia.

9. Sťažovateľ navrhol napadnutý rozsudok v zmysle § 462 ods. 2 SSP zmeniť tak, že zruší rozhodnutie žalovaného č. 102615264/2018, zo dňa 17. decembra 2018, a súčasne zruší rozhodnutie správcu dane č. 101744793/2018, zo dňa 06. septembra 2018, a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie. Alternatívne navrhol, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. Uplatnil si náhradu trov kasačného konania a konania pred krajským súdom v rozsahu 100%.

10. Žalovaný považoval napadnutý rozsudok za vecne správny a navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú v zmysle § 461 SSP zamietnuť. Pre úplnosť uviedol, že sa v rozhodnutí žalovaného argumentácia o zneužití práva nenachádza a poukázal na vyjadrenia predložené v konaní pred správnym súdom, v ktorých sa so sťažnosťnými námietkami vysporiadal.

III.

Právne posúdenie kasačným súdom

11. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej len „kasačný súd“ alebo „najvyšší správny súd“) preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Právomoc a príslušnosť súdu pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení a § 11 písm. h) SSP.

12. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 1 SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť žalovaného smeruje proti rozsudku, voči ktorému je sťažnosť prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas, postupom bez nariadenia pojednávania podľa § 455 SSP a po jej preskúmaní dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

13. Podľa § 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 423/2020 Z. z., najvyšší správny súd začne činnosť 1. augusta 2021.

14. Podľa § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z., o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 423/2020 Z. z., výkon súdnictva prechádza od 1. augusta 2021 z najvyššieho súdu na najvyšší správny súd vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 2021 daná právomoc najvyššieho správneho súdu.

15. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov kasačnému súdu pripadlo preskúmať rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, t. j. aj napadnuté rozhodnutie žalovaného a konanie jemu predchádzajúce. Kasačný súd skúmal, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného.

16. Sťažovateľ sa v správnom konaní domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 102615264/2018, zo dňa 17. decembra 2018, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu DPH podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku. Správca dane vykonal daňovú kontrolu za obdobie január až december 2012, na základe ktorej rozhodnutím č. 101744793/2018, zo dňa 06. septembra 2018 vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane v sume 17.477,29 eura na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2012, na základe neuznania odpočítania dane z faktúr č. 20120092/208, č. 20120096/221, č. 20120099/226, č. 20120102/236, č. 20120094/215, č. 20120098/225, č. 20120103/237, od dodávateľa Z. - MONTI records, Hrnčiarovce nad Parnou.

17. Podľa § 464 ods. 1 SSP ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

18. Kasačný súd po preskúmaní spisového materiálu zistil, že v obdobnej veci, ako tej ktorá je predmetom tohto konania, už rozhodoval, preto v ďalšom, v zmysle § 464 ods. 1 SSP, poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 6Sžfk/42/2020, zo dňa 24. novembra 2021, s ktorým sa v celom rozsahu stotožňuje a ktorého časť textu odôvodnenia v príslušnom rozsahu uvádza:

„17. Primárne nemusí daňový subjekt svoje tvrdenie uvádzané v rôznych daňových listinách, podaniach a hláseniach preukazovať, pokiaľ nenastane opak, tzn., ak správca dane počas daňovej kontroly, resp. v daňovom konaní nepredloží daňovému subjektu svoje zistenia jasne preukazujúce pochybnosti o jeho tvrdeniach (viď. rozsudok Najvyššieho súdu SR, č. k. 5Sžf/97/2009 zo 6. júla 2010), ako tomu bolo aj v prejednávanej veci.

18. V prejednávanej veci boli správcom dane zistené objektívne pochybnosti na strane dodávateľského subjektu. Obrana sťažovateľa spočívala v tvrdení o objektívnej existencii tovaru a služieb, ktoré boli predmetom sporných faktúr. Podľa kontrolných zistení správcu dane dodávateľ sťažovateľa nepreukázal, že predmetnými tovarmi a službami disponoval, resp. mohol disponovať, a tým pádom nemohol predmetné tovary a služby ani dodať sťažovateľke. Sťažovateľ ako daňovník, ktorého príjmy podliehajú dani, mal povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať a v zákonom stanovenej lehote priznať. Na overenie správnosti a najmä súladnosti základu dane so zákonom, procesný predpis na úseku správy daní stanovuje správcovi dane možnosť, ale i povinnosť v rámci správy daní, a to i s využitím inštitútu daňovej kontroly overiť, resp. preveriť podklady potrebné na správne a úplné zistenie dane (§ 1a písm. c), § 15 ods. 1 daňového poriadku). Povinnosti daňovníka správne si vypočítať, priznať a zaplatiť daň zodpovedá i zákonom mu uložené dôkazné bremeno zaťažujúce ho vo vzťahu k jeho tvrdeniam, záznamom a evidenciám, ktoré je v súvislosti s daňovými povinnosťami povinný viesť. V rámci jeho dôkaznej povinnosti mu zákon ukladá preukazovať okrem iného aj ich vierohodnosť.

19. Z rozhodovacej praxe kasačného súdu vyplýva, že základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH zo zdaniteľného obchodu je vznik daňovej povinnosti. Daňová povinnosť vo všeobecnosti znamená, že štátu vzniká právo žiadať daň od osôb, ktorým to zákon vymedzuje. Nepostačuje len samotné uvedenie DPH na faktúre, podstatné je, aby došlo k vzniku daňovej povinnosti v intenciách ustanovenia § 19 zákona o DPH, t. j. z titulu skutočného dodania tovaru. Táto podmienka vyplýva z § 49 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty. Samotný vznik daňovej povinnosti a uvedenie DPH na faktúre vo väzbe na nárok na odpočítanie DPH u kupujúceho však nestačí, pretože na strane platiteľa ako príjemcu zdaniteľného plnenia musí byť preukázané, že prijaté plnenia obstaral na účely

uskutočňovania svojich vlastných zdaniteľných plnení (na účely svojho podnikania). V priebehu daňového konania musí byť preukázaný jednak obsah, ale aj skutočný význam plnení deklarovaných daňových 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. Tzn. 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.

20. 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.

21. 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).

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

23. 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.

24. 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 váгну 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 odvodil príslušnú daň.

25. Podľa rozhodnutia Súdneho dvora EU vo veci C-285/11 je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitím systému dane z pridanej hodnoty cieľom uznaným a podporovaným smernicou o spoločnom systéme DPH 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.

26. 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.

27. 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 podieľa.

28. Za situácie, kedy krajský 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 na mieste zdôrazniť, že krajský súd v napadnutom rozsudku vo všeobecnosti odkazuje na zásady dokazovania v daňovom konaní a povinností daňovníka, avšak, vyjmúc konštatovanie vo vzťahu k hotovostným úhradám faktúr, sa vôbec nezaobrá individuálnymi skutkovými okolnosťami prejednávanej veci, čo ešte viac zvýrazňuje nedostatočné ustálenie skutkového stavu vo vzťahu k existencii predmetu plnenia. Krajský 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 krajského súdu sú nepreskúmateľné.

29. Kasačný súd 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 krajský súd vyhodnotiť správnu úvahu žalovaného, ktorý od vedených skutočností odvodzoval základ preskúmaného rozhodnutia, a to v kontexte žalobných námietok a judikatúry tak kasačného súdu, ako aj Súdneho dvora EÚ.“

19. Kasačný súd v naznačenej súvislosti poukazuje na svoje početné rozhodnutia, z ktorých vyplýva, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, keď nepostačuje iba predloženie faktúry, pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane uvedenej na faktúre. Daňový subjekt musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. Tzn. v daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane, resp. žalovaný, tieto dôkazy len vykonáva (viď. aj sp. zn. 2Sžf/4/2009, resp. sp. zn. 6Sžf/19/2011).

20. Predmetné právne posúdenie bolo prezentované v rozsudkoch Najvyššieho súdu SR pod sp. zn. 8Sžfk/45/2020 zo dňa 25. novembra 2020, sp. zn. 8Sžfk/55/2020 zo dňa 25. novembra 2020 a sp. zn. 8Sžfk/70/2020 zo dňa 25. novembra 2020, vydaných medzi totožnými účastníkmi, ako je tomu v danom konaní. Z uvedených dôvodov kasačný súd s ohľadom na doterajšiu judikatúru vo všetkých doteraz rozhodovaných veciach s totožnými účastníkmi konania a obdobným predmetom sporu kasačnou sťažnosťou napadnutý rozsudok správneho súdu postupom podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil a vrátil mu vec na ďalšie konanie.

IV.

Náhrada trov kasačného konania

21. Právo na náhradu trov kasačného konania bude predmetom rozhodovania krajského súdu v zmysle § 467 ods. 3 SSP.

22. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky jednomyselne (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

P o u č e n i e :

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