

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/5/2020
Identifikačné číslo spisu: 1019200569
Dátum vydania rozhodnutia: 08.12.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:1019200569.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: MARKET CENTRUM, s.r.o., so sídlom Gessayova 10, 851 03 Bratislava, IČO: 46 448 438, právne zastúpeného JUDr. Ing. Lubomírom Havlíkom, advokátom so sídlom kancelárie Svätoplukova 28, 821 08 Bratislava, proti žalovanému: Finančnému riaditeľstvu SR, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100350232/2019 z 1. decembra 2019 a o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/80/2019-116 zo 7. augusta 2019, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

Žalobcovi p r i z n á v a právo na náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

O d ô v o d n e n i e

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 2S/80/2019-116 zo 7. augusta 2019 podľa ust. § 191 ods. 1 písm. e) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 100350232/2019 z 1. decembra 2019 spolu s rozhodnutím správcu dane - Daňového úradu Bratislava č. 102021779/2018 z 11. októbra 2018, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 38.821,10 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2014, a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Súčasne vyslovil, že žalobca má voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania.

2. V odôvodnení rozsudku správny súd skonštatoval, že žalovaný a tiež správca dane vo svojich rozhodnutiach dospeli k záveru, že v konaní (daňovou kontrolou) bolo preukázané, že obchody deklarované žalobcom ako titul na zdaniteľné plnenia, z ktorých mu vznikol nárok na odpočítanie DPH, neprebehli deklarovaným spôsobom a žalobca neuniesol dôkazné bremeno, keď sa mu právne relevantným spôsobom nepodarilo preukázať prijatie zdaniteľných obchodov práve od dodávateľov

SALIM SK, s.r.o. a MG WOOD- CORP s.r.o. vystavujúcich faktúry, ktorých pravdivosť bola správcom dane spochybnená. V danej súvislosti správny súd poukázal na početnú judikatúru Súdneho dvora EÚ zaoberajúcu sa výkladom záväzných dokumentov EÚ v oblasti spoločného systému DPH, napr. rozsudok vo veci C-80/11 z 21. júna 2012 - Mahagében a Dávid, rozsudok vo veci C-285/11 zo 6. decembra 2012 - Bonik, rozsudok vo veci C-18/13 z 13. februára 2014 - Maks Pen, a podobne. Výplýva z nej, že právo zdaniteľných osôb odpočítať DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo už zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie. Ako Súdny dvor opakovane zdôraznil, právo na odpočítanie dane uvedené v článku 167 a nasl. smernice 2006/112 je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Predovšetkým sa toto právo uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe, v kontexte čoho správny súd odkázal na rozsudok Bonik bod 26 a citovanú judikatúru. Na odpočítanie je potrebné, aby dotknutá osoba bola jednak zdaniteľnou osobou v zmysle tejto smernice a jednak, aby zdaniteľná osoba využívala uvedené tovary a služby zakladajúce toto právo na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení, a že na vstupe musia byť tieto tovary a služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou, v kontexte čoho správny súd odkázal na rozsudok Bonik bod 29 a citovanú judikatúru. Ak sú tieto podmienky splnené, právo na odpočítanie dane nemôže byť v zásade zamietnuté. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že zdaniteľná osoba si nemôže odpočítať DPH, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom v prípade, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, no v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom (napr. preto, že títo nedisponovali potrebnými zamestnancami, hmotnými prostriedkami a aktívami, že náklady na poskytnutie plnenia neboli zaznamenané v ich účtovníctve a totožnosť osôb, ktoré podpísali niektoré dokumenty ako dodávatelia, sa ukázala ako nejasná), avšak až za súčasného splnenia dvoch podmienok, a to, 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.

3. V preskúvanom nebolo sporné, že predmet dodávky existoval a že bol žalobcovi dodaný. Dôkazy a zistenia správcu dane preukazujú, že samotná existencia tovaru a jeho dodávky v danom prípade nebola spochybnená, teda nešlo o tzv. „karuselový“ podvod. Za dodaný tovar žalobca zaplatil cenu aj s DPH, a to na základe faktúr vystavených obchodnými spoločnosťami SALIM SK, s.r.o. a MG WOOD-CORP s.r.o.. Daňové orgány tvrdili, že nebolo preukázané, že takto fakturovaný tovar bol žalobcovi dodaný tými dodávateľmi, ktorí sú uvedení na predmetných faktúrach, že týmto dodávateľom nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH, a preto žalobcovi následne právo na odpočet DPH. Správny súd zdôraznil, že samotné tvrdenie daňových orgánov, že v prejednávanej veci nebolo plnenie poskytnuté žalobkyni skutočne vykonané dodávateľom uvedeným na faktúrach alebo jeho subdodávateľmi, ešte nepostačuje na vylúčenie práva na odpočet, na ktoré má žalobca nárok. V danom kontexte správny súd odkázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ, vo veci C18/13, bod 31, 32. Vychádzajúc zo známych právnych záverov Súdneho dvora EÚ neobstojí argumentácia žalovaného, ktorý jedným dychom tvrdí, že existenciu dodania nespochybňuje, ale má vážne pochybnosti o tom, že tovar dodali deklarovaní dodávatelia. Správneho súdu sú z jeho činnosti známe mnohé prípady, kedy správca dane v prípade podobných pochybností vykonal dôkladné preverovanie pohybu tovaru alebo služby a bez pochybností identifikoval ich pôvod, alebo ako boli dodávané - napr. opakovane, alebo sa vrátili samotnému pôvodnému dodávateľovi. V súdnej veci takéto zistenia správcu dane absentujú, pričom ako správny súd uviedol na odopretie práva na odpočet len pochybnosti o deklarováných dodávateľoch nepostačuje. Za právne irelevantné bez ďalších dôkazov žalobcovej aktívnej účasti na danom procese považoval správny súd aj skutočnosť, že dodávateľské a subdodávateľské spoločnosti zanikli zlúčením s inými subjektmi, boli vymazané z obchodného registra SR, resp. ich konateľmi sa stali zahraničné osoby. Ide o konanie, ktoré sa uskutočnilo mimo vplyvu žalobcu (resp. daňové orgány týmto smerom nevedli dokazovanie) a z hľadiska posúdenia nároku na odpočet dane z faktúr reálne uhradených za dodaný tovar je táto skutočnosť bez súvisu.

4. Správny súd ďalej uviedol, že v predmetnej preskúvanej veci mali daňové orgány pri vyrubovanom konaní na výber z dvoch alternatív právneho posúdenia, ktoré záviseli od skutočného stavu veci

zisteného pri daňovej kontrole. Pokiaľ by sa v konaní preukázalo, že zdaniteľné obchody neprebehli vôbec, že plnenia deklarované v dôkazoch produkovaných žalobcom sa u neho nenachádzali, resp. preukazne nezanechali žiadnu stopu svojej existencie, čiže mu neboli nikdy dodané, potom by bolo namieste konštatovať, že žalobca bol súčasťou skupiny vzájomne prepojených platiteľov dane, pričom títo 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. Pokiaľ by sa v konaní preukázalo, že zdaniteľné obchody síce prebehli, avšak žalobca bol pritom 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. V danom kontexte správny súd odkázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-80/11 z 21. júna 2012 - Mahagében a Dávid, čl. 50. Daňové orgány na základe vykonaného dokazovania dospeli k presvedčeniu, že tovar nebol dodaný spoločnosťami SALIM SK, s.r.o. a MG WOOD-CORP s.r.o. a tvrdili, že týmito len prechádzal fakturačne (na tieto subjekty boli fiktívne vystavované faktúry). Zároveň však daňové orgány potvrdili, že tovar sa u žalobcu nachádzal a teda že mu dodaný bol. Za takejto situácie mali daňové orgány možnosť doplniť dokazovanie o zistenia týkajúce sa skutočného pohybu tovaru uvedeného na faktúrach, pričom za podklad mali slúžiť všetky dostupné informácie o tovare, jeho preprave, jeho ďalšom osude u odberateľoch žalobcu.

5. V pokračovaní odôvodnenia správny súd poukázal na zásady dokazovania v daňovom konaní, princíp obozretnosti daňového subjektu (due diligence) a uzavrel, že žalovaný si vytvoril nesprávny záver o tom, že realita dodania zdaniteľného plnenia bola spochybnená zo zistenia, že O. T. (konateľ, resp. bývalý konateľ spoločnosti Mäso Ponitrie s.r.o., MG WOOD-CORP s.r.o. a SALIM SK, s.r.o.), ktorý potvrdil, že uvedené spoločnosti vystavili pre žalobcu faktúry, že tovar bol dodaný žalobcovi, avšak zo zistení správcu dane vyplynulo, že dodávateľmi spoločnosti Mäso Ponitrie s.r.o., MG WOOD-CORP s.r.o. a SALIM SK, s.r.o. mali byť spoločnosti JJ - ATOR s.r.o., MD3, spol. s.r.o. a PEPO 1 BV s.r.o., u ktorých nebolo potvrdené vykonávanie reálnej ekonomickej činnosti a ich štatutári uskutočňovania akýchkoľvek obchodných aktivít popreli. Skutočnosť týkajúca sa plnenia zákonných (predovšetkým daňových povinností) dodávateľom žalobcu, ktorý, ako vyplynulo z administratívneho spisu, svoje tvrdenia nepodložil dôkazmi o realite mim uskutočnených obchodov a za stavu, kedy však u žalobcu realita dodania tovaru nebola spochybnená, nemôže byť sama o sebe dôkazom aktívnej účasti žalobcu na protiprávnom konaní so zámerom získať v rámci súvisiacich dodávok medzi účastníkmi reťazca firiem nenáležitú daňovú výhodu. Žalobca ako autonómny daňový subjekt nezodpovedá za prípadné porušenie daňových predpisov jeho dodávateľom prípadne subdodávateľom, ibaže by sa na tomto porušení aktívne alebo vedome podieľal. Za špekulatívnu, avšak nepreukázanú, považoval správny súd tiež premisu žalovaného, že nízka cena dodávaných tovarov mala u žalobcu vzbudiť podozrenie, že sa môže jednať o tovar prefakturovaný po nadobudnutí z členských krajín EÚ. Žalobca za tovar riadne zaplatil cenu vrátane DPH. Uvedené konštatovanie daňových orgánov by bolo dôvodné len v prípade, keby bola preukázaná aktívna alebo vedomá účasť žalobcu ako účastníka reťazca firiem, v ktorom plnenie v niektorej časti reťazca bolo poznačené protiprávnosťou konania niektorého z jeho účastníkov. Daňové orgány v konaní nedisponovali dôkazmi, na základe ktorých by boli oprávnené tvrdiť, že by žalobca bol aktívnym účastníkom (spolupáchatelom) daňového podvodu, alebo, že by páchatelom 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 (súdu) prináležalo odmietnuť žalobcovi priznanie práva na odpočet DPH. Za daných okolností nemožno opomíňať ani na právnu zásadu In dubio pro reo, ktorá sa zväčša uplatňuje v trestnom konaní, avšak nie je vylúčené jej rešpektovanie aj pre daný prípad, kedy existujú pochybnosti o otázke skutkového posúdenia vzťahu (subjektívnej stránky) žalobcu k zákonnosti (resp. nezákonnosti) konania jednotlivých účastníkov predmetného reťazca. Uvedené pochybnosti, pokiaľ je to možné, môžu byť odstránené v daňovom konaní. Zistenia správcu dane, ktoré

pramena z vykonaného dokazovania, nevyklúčujú možnosť, že dodávateľa žalobcu a jeho subdodávateľa mohli konať v rozpore so zákonom, čo i z administratívneho spisu vyplýva, avšak v žiadnom prípade to nie je objektívnym dôkazom protizákonnosti konania žalobcu. Zo skutkového stavu doposiaľ zisteného daňovými orgánmi je vylúčené tvrdiť, že by žalobca bol aktívnym účastníkom (spolupáchateľom) daňového podvodu (iného protiprávneho konania), alebo, že by páchatelom pomáhal. Pokiaľ ide o možnosť, že žalobca „mal vedieť“ o konaní porušujúcom právne daňové predpisy jeho dodávateľmi alebo subdodávateľmi, bolo povinnosťou daňových orgánov preukázať pochybenie žalobcu tým, že žalobca nekonal hoci mal a mohol prijať také opatrenia, ktoré by vylúčili podvodné konanie, resp. jeho účasť na takom konaní. Ak by k takémuto objektívnemu zisteniu daňové orgány dospeli, a to na základe právne relevantných dôkazov preukazujúcich tento vzťah žalobcu k zámeru získať v rámci súvisiacich dodávok medzi účastníkmi reťazca firiem nenáležitú daňovú výhodu, potom by daňovým orgánom (súdu) prináležalo odmietnuť priznanie práva na odpočet DPH.

6. Správny súd na základe zistených skutočností, citovaných právnych predpisov a judikatúry Súdneho dvora EÚ a Najvyššieho súdu SR dospel k záveru, 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. Správny súd považoval za potrebné v ďalšom konaní odstrániť zistené nedostatky v zistenom skutkovom stave a doplniť dokazovanie o zistenie, a to v nevyhnutnej miere a bez pochybností, vzťahu žalobcu k reťazcu, v rámci ktorého sa uskutočnili predmetné zdanieľné obchody. Správca dane bude povinný riadne zisťovať, a to znova bez pochybností, či žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet DPH je súčasťou daňového podvodu. Za kľúčové považoval správny súd doplnenie dokazovania ohľadom znalosti žalobcu o svojich dodávateľoch SALIM SK, s.r.o. a MG WOOD-CORP s.r.o.. Okrem vyhodnotenia výpovede O. T. a ostatných svedkov, pokiaľ by dospel daňový orgán znova k presvedčeniu, že deklarovaní dodávateľa tovar nedodali, je potrebné prešetriť skutočný pôvod tovaru, resp. jeho pohyb vhodným spôsobom. Príkladom je možné zamerať sa na vlastnosti tovaru v kontexte preukaznosti jeho existencie - napr. prostredníctvom preverenia splnenia povinností veterinárnych a hygienických predpisov žalobcom, prostredníctvom korešpondencie ohľadom tovaru medzi žalobcom a jeho dodávateľmi prípadne dodávateľmi.

7. O náhrade trov konania správny súd rozhodol podľa § 167 S.s.p. a úspešnému žalobcovi priznal právo na náhradu trov konania v plnom rozsahu voči neúspešnému žalovanému.

8. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalovaný (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., v ktorej namietal, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci. Navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil správne súdu na ďalšie konanie.

9. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že vznik daňovej povinnosti u dodávateľa v zmysle ustanovenia § 19 ods. 1 zákona o DPH (v prípade dodania tovaru) je v zmysle ustanovenia § 49 ods. 1 základným predpokladom vzniku nároku na odpočítanie dane u príjemcu tovaru. Sťažovateľ záver správneho súdu, že ak dodávateľskými spoločnosťami nevznikla daňová povinnosť z titulu dodania tovaru žalobcovi, potom ani žalobcovi ako kupujúcemu nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane z faktúr vystavených dodávateľskými spoločnosťami, avšak v kontexte judikatúry Súdneho dvora EÚ citovanej v napadnutom 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, považoval za vecne a právne nesprávny. Dôvodom je skutočnosť, že podstatou rozsudkov Súdneho dvora EÚ týkajúcich sa podvodného konania je, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočítanie dane, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. To znamená, 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 ďalšiu možnosť vnútroštátnemu orgánu neuznať právo na odpočítanie dane. V predmetnom prípade však

vôbec neboli splnené prvotné podmienky stanovené zákonom o DPH pre uplatnenie práva na odpočítanie dane, a preto nebolo potrebné vec posudzovať z hľadiska práva Európskej únie a rozsudkov Súdneho dvora EU, na ktoré správny súd v predmetnom rozsudku poukázal, a daňové orgány tak aj postupovali.

10. V pokračovaní kasačnej sťažnosti sťažovateľ poukázal na pochybnosti zistené na strane dodávateľa žalobcu, a to v zásade tak, ako tieto boli ustálené v daňovom a správnom súdnom konaní a vo vzťahu k spochybneniu identity skutočného dodávateľa daňového subjektu správcom dane, odkázal na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, a to sp. zn. 5Sžf/94/2014 z 29. februára 2016, v ktorom bol vyjadrený názor, že právo na odpočet dane z pridanej hodnoty vzniká vtedy, ak je preukázané, že predmetné plnenia boli uskutočnené osobou uvedenou na faktúrach, pričom dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, resp. sp. zn. 2Sžf/52/2010 z 21. septembra 2011, podľa ktorého z dikcie § 49 ods. 2 zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si žalobca môže odpočítať DPH, pričom základná podmienka je, aby išlo o tovary, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom DPH, prípadne sp. zn. 8Sžf/36/2010 z 28. apríla 2011, podľa ktorého uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane; v prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH.

11. Sťažovateľ uzavrel, že personálne prepojené dodávateľské spoločnosti MG WOOD-CORP s.r.o. a MäsoPonitrie s.r.o. nepreukázali vznik daňovej povinnosti, nepredložili v procese preverovania žiadne doklady preukazujúce deklarované transakcie, nakoľko zanikli a sú nekontaktné, a teda nebolo jednoznačne preukázané, kto dodal tovar platiteľovi, keďže neexistuje žiadna osoba, ktorá by dodanie na strane dodávateľa preukázala, a nie iba ústne potvrdila, a bližšie ozrejmila okolnosti dodania.

12. K tvrdeniam správneho súdu o nedostatočnom preverovaní prepravy sťažovateľ uviedol, že správca dane preveroval aj túto skutočnosť, avšak žiaden z deklarovateľov neuviedol názov konkrétnej prepravnej spoločnosti, ktorá prepravu vykonala. Sťažovateľ tiež nesúhlasil s vyjadrením správneho súdu, že považuje za právne irelevantnú skutočnosť, že dodávateľské a subdodávateľské spoločnosti zanikli zlúčením s inými subjektmi, boli vymazané z obchodného registra SR, resp. ich konateľmi sa stali zahraničné osoby, keď správca dane uvedenú skutočnosť uviedol ako zistenú informáciu, ktorá dotvorila celkový obraz o preverovaných skutočnostiach. Z tejto informácie správca dane vo vzťahu k daňovému subjektu nevyvodzoval žiadne dôsledky. Vzhľadom na uvedené sa sťažovateľ nestotožnil s tvrdením správneho súdu, že zistenie skutkového stavu bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci a zotrval na tom, že postup správcu dane, ako aj postup sťažovateľa, boli v súlade so zákonom a práva žalobcu neboli porušené.

13. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že je toho názoru, že splnil všetky hmotnoprávne podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty stanovené ustanoveniami § 49 a § 51 zákona o DPH, 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. Rozsudky Najvyššieho súdu SR, na ktoré sťažovateľ poukázal sú podľa žalobcu sťažovateľom nesprávne interpretované, pretože tieto sa vzťahovali na situácie, keď bolo spochybnené reálne dodanie tovaru ako materiálny podklad transakcie. V predmetnom prípade však dodanie tovaru správcom dane spochybnené nebolo a existencia všetkého fakturovaného tovaru je preukázaná. Žalobca okrem toho, že preukázal existenciu tovaru, predložil správcovi dane aj všetky zákonom požadované doklady o jeho nadobudnutí. Správca dane však požadoval od žalobcu preukázanie spôsobu nadobudnutia tovaru jeho dodávateľmi, čo ďaleko prekračuje zákonnú dôkaznú povinnosť žalobcu. Žalobca dôkazné bremeno v zmysle rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/94/2014 z 29. februára 2016, pokiaľ ide o jeho dodávateľov, uniesol, no vo vzťahu k dodávateľom svojich dodávateľov už toto bremeno nenesie a je povinnosťou dodávateľov žalobcu preukazovať, odkiaľ tovar nadobudli, ak si chcú uplatniť právo na odpočítanie dane, pričom z vyjadrenia sťažovateľa je evidentné, že dôvodom vyrubenia rozdielu dane žalobcovi bolo práve to, že jeho dodávateľské spoločnosti nepreukázali vznik daňovej povinnosti, teda nadobudnutie tovaru. Ak niektorú z povinností vyplývajúcich zo zákona o DPH nesplnil dodávateľ

žalobcu, mala byť daň vyrubená práve tomuto subjektu, ktorému žalobca fakturovanú daň z pridanej hodnoty zaplatil. Pre prenesenie daňovej povinnosti z dodávateľa 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. Žalobca uzavrel, že považuje napadnutý rozsudok za správny a zákonný a navrhol, aby kasačný súd podanú kasačnú sťažnosť zamietol.

14. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“ alebo „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S.s.p.), po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ustanovením § 449 ods. 1 S. s. p., bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený 8. decembra 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

15. 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.

16. 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.

17. Primárnou skutočnosťou, ktorá bola predmetom administratívneho daňového konania, boli kontrolné zistenia správcu dane, v ktorých označil prijaté zdaniteľné plnenia - tovary, ktoré boli fakturované faktúrami č. 815400053 zo 16. júna 2014 od dodávateľa SALIM SK, s.r.o. a tiež č. 14014023 z 3. júna 2014 a č. 13013023 z 18. júna 2014 od dodávateľa MG WOOD-CORP s.r.o, za nepreukázané.

18. Preskúmaním administratívneho spisu žalovaného, ako aj spisu správneho súdu, je nepochybné, že žalobca predmetom plnenia disponoval, pričom správca dane zistil na strane dodávateľov žalobcu a ich dodávateľov skutočnosti, ktoré vzbudzujú oprávnené pochybnosti o pôvode a pohybe tovaru pred tým, než sa dostal do dispozície žalobcu. Správny súd aplikoval na skutkový stav judikatúru Spádneho dvora, na základe čoho ustálil, že záver správcu dane o nepriznaní nároku na odpočet DPH nie je správny. Predmetom kasačného konania je aplikácia a výklad na vec použiteľnej judikatúry Súdneho dvora v kontexte sťažovateľom vyjadreného právneho názoru.

19. 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 EU 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 EU v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, resp. v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03. Judikatúra Súdneho dvora EU tiež ustálila, že založením systému zodpovednosti bez zavinenia sa prekračuje rozsah nevyhnutný na ochranu práv verejných financií (C-384/04, C-271/06). Možno zhrnúť, že Súdny dvor EU dlhodobo judikuje, že samotná skutočnosť, že plnenie nebolo skutočne vykonané dodávateľom uvedeným na faktúrach alebo jeho subdodávateľom, nepostačuje na vylúčenie práva na odpočet; pričom právo na odpočet DPH, ktorá je uvedená na

faktúrach vystavených dodávateľom v prípade, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom, možno zamietnuť jedine pod dvojitou podmienkou, že táto skutočnosť predstavuje podvodné konanie a ak sa preukáže, že vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené daňovými úradmi zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou podvodu, pričom prislúcha vnútroštátnemu súdu túto skutočnosť overiť (C-18/13).

20. Správca dane založil svoj záver o nepreukázaní reálneho dodania tovarov a služieb na nepriamych dôkazoch - nedostatkoch na strane dodávateľov žalobcu, pričom nekonštatoval vedomosť žalobcu 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.

21. 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 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.

22. Preto, ak správny súd dospel k právnemu 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. Skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybňoval predmetné rozhodnutie správneho súdu, neboli zistené v konaní o kasačnej sťažnosti. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 S.s.p. ako nedôvodnú zamietol.

23. O náhrade trov kasačného konania kasačný súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 S.s.p. v spojení s § 467 ods. 1 S.s.p.. Žalovaný (sťažovateľ) nebol v kasačnom konaní úspešný, preto mu kasačný súd právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal, zatiaľ čo právo na plnú náhradu trov kasačného konania priznal plne úspešnému žalobcovi. O výške náhrady trov rozhodne správny súd samostatným uznesením.

24. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v pomere hlasov 2:1 (§ 139 ods. 4 k § 463 S.s.p.).

Poučenie:

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