

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/19/2019
Identifikačné číslo spisu: 3018200223
Dátum vydania rozhodnutia: 10.09.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:3018200223.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členiek senátu JUDr. Jany Zemkovej, PhD. a JUDr. Petry Príbelskej, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Allfoods, s.r.o., so sídlom Mateja Bela 2444/55, Trenčín, IČO: 46 888 055, právne zastúpený: JUDr. Ján Legerský, advokát so sídlom Nám. sv. Anny 15/25, Trenčín, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100905360/2018 zo dňa 9. mája 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/77/2018-65 zo dňa 4. decembra 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/77/2018-65 zo dňa 4. decembra 2018 z a m i e t a .

Účastníkom sa náhrada trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 11S/77/2018-65 zo dňa 4. decembra 2018 postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100905360/2018 zo dňa 09.05.2018. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 168 S.s.p. tak, že žalovanému ich náhradu nepriznal.

2. Rozhodnutím č. 100905360/2018 zo dňa 9.5.2018 žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie orgánu verejnej správy prvého stupňa - Daňového úradu Trenčín č. 100335364/2018 zo dňa 09.02.2018, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určený rozdiel v sume 18 614,25 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) podľa zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) za zdaňovacie obdobie marec 2017 znížením nadmerného odpočtu zo sumy 20 169,58 € na sumu 1 555,33 €.

3. Správca dane v odôvodnení svojho rozhodnutia konštatoval, že žalobca porušil ustanovenie § 49 ods. 1 zákona o DPH odpočítaním dane z faktúry od dodávateľskej spoločnosti MIBL, s.r.o. č. 1020170006 zo dňa 10.03.2017, nakoľko žalobca s uvedenou dodávateľskou spoločnosťou uzatvoril dňa 31.03.2014 Zmluvu o budúcej zmluve o prevode vlastníctva nebytového priestoru, ktorý bol v zmluve presne identifikovaný, dohodli si kúpnu cenu, ktorú mal žalobca zaplatiť v troch splátkach. Daňová povinnosť vznikla podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH dňom prijatia platby. Žalobca poskytol dodávateľskej spoločnosti MIBL, s.r.o. celú protihodnotu za dodanie nehnuteľnosti v zmysle Zmluvy o budúcej zmluve, pričom táto protihodnota bola účelovo označená ako rezervačný poplatok a dodávateľ nevystavil daňové doklady - faktúry správne za účelom neodvedenia dane z prijatej platby. Správca dane z takéhoto konania nadobudol pochybnosti, že dodávateľ MIBL, s.r.o. sa týmto konaním vyhýbal odvedeniu dane a žalobca o tomto vedel, nakoľko preddavky sám platil a obsah Zmluvy o budúcej zmluve potvrdil svojim podpisom, tzn. že musel vedieť, že jeho dodávateľ neodvádza daň z prijatej platby, ktorú mu žalobca zaplatil.

4. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol, že nehnuteľnosť tvoriaca predmet obchodu bola v zmluve o budúcej zmluve presne a nezameniteľne špecifikovaná, bola určená parcela, konkrétne nebytové priestory, cena, spôsob úhrady a preto dňom prijatia platieb od žalobcu dodávateľskou spoločnosťou MIBL, s.r.o. jej vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH. Použitie preddavkov nebolo zmluvne obmedzené, bývalý konateľ dodávateľskej spoločnosti uviedol, že faktúry slúžili na zaplatenie výstavby objektu, nevedel, čo myslel pod pojmom na faktúrach „rezervačný poplatok“. Je zrejmé, že dodávateľ žalobcu nesprávne fakturoval žalobcovi namiesto v zmluve uvedených preddavkov „rezervačné poplatky“ (okrem prvého rezervačného poplatku v sume 6 000,- €) bez vedenia dane. Faktúra č. 1020170006 zo dňa 10.03.2017 za predaj nebytového priestoru mala byť už len vyúčtovacou faktúrou a daň v nej priznaná a odvedená mala byť len z prvého rezervačného poplatku v sume 6 000,- € (daň 1 000,- eur). Na faktúre sa nenachádza informácia o zaplatení faktúry (kúpnej ceny na nej uvedenej) v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach. Takéto konanie dodávateľa správca dane vyhodnotil ako účelové, s cieľom skryť skutočnosť, že daň z prijatých platieb od žalobcu nebola odvádzaná. Žalobca mal požadovať od dodávateľa verné a pravdivé zobrazenie skutočností na faktúre, z ktorej si žalobca uplatnil odpočítanie dane. Žalovaný poukázal na to, že správca dane nespochybnil reálnu existenciu zdaniteľného obchodu, žalobca by mal nárok na odpočítanie dane zo zaplatených preddavkov už v čase vzniku daňovej povinnosti jeho dodávateľa, ak by nedošlo k podvodnému konaniu. K námietkam žalobcu v odvolaní žalovaný uviedol, že dodávateľ žalobcu nesprávnym vystavením faktúr bez dane zo zaplatených preddavkov navodil taký právny stav, že daň nebola do štátneho rozpočtu odvedená a aj keď vo vyúčtovacej faktúre daň priznal, do štátneho rozpočtu ju neodviedol, namiesto toho došlo k zmene konateľa spoločnosti a jej zániku zlúčením viacerých spoločností, pričom konateľmi posledných spoločností sú zahraničné osoby, spoločnosť je nekontaktná, daň nevyžiteľná. Žalobca nezákonný stav akceptoval, pričom i podľa žalovaného mal a mohol vedieť, že sa zúčastňuje na konaní poznačenom podvodom, keď pri posudzovanom zdaniteľnom obchode došlo k daňovému úniku v dôsledku podvodného konania dodávateľa - MIBL, s.r.o. a posudzované zdaniteľné obchodný žalobcu boli s týmto konaním spojené.

5. Správny súd v odôvodnení svojho rozsudku poukázal na účel daňového konania, ktorým je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Uviedol, že uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Daňový subjekt, ktorý si uplatňuje právo na odpočet DPH musí preukázať, že došlo k reálnemu uskutočneniu zdaniteľného obchodu tak, ako ho deklaruje príslušná faktúra. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s jeho dôkaznou povinnosťou.

6. Krajský súd sa stotožnil s argumentáciou žalovaného, ktorý vo svojom rozhodnutí uviedol, že boj proti podvodom, daňovým únikom a zneužívaním práva je cieľom uznaným a podporovaným Smernicou Rady 2006/112 ES. Z judikatúry ESD vyplýva, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať noriem práva Únie. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie na odpočítanie dane, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti

preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (napr. rozsudok Bonik, C-285/11). Tak je tomu v prípade, ak daňový podvod spáchala samotná zdaniteľná osoba, ako aj v prípade, ak zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH. Zdaniteľná osoba sa musí na účely Smernice 2006/112 považovať za účastníka na takomto podvode a to bez ohľadu na to, či má alebo nemá z takéhoto plnenia prospech. Právo na odpočítanie dane možno zdaniteľnej osobe zamietnuť iba v prípade, že na základe objektívnych skutočností sa preukáže, že vedela alebo mala vedieť o zneužívajúcom či podvodnom konaní, pričom povinnosť predložiť objektívne dôkazy na preukázanie tejto skutočnosti leží na správcovi dane.

7. Podľa názoru krajského súdu v predmetnej veci je zrejmé, že správca dane a žalovaný nepriznali žalobcovi právo na odpočet DPH z dôvodu podvodného konania dodávateľskej spoločnosti žalobcu, keď dospeli k záveru, že žalobca o takomto konaní mal a mohol vedieť, keďže s dodávateľskou spoločnosťou uzatvoril Zmluvu o budúcej zmluve o prevode nebytového priestoru, v ktorej sa s dodávateľom dohodli na zaplatení kúpnej ceny s DPH v splátkach. Pokiaľ teda dodávateľ vystavil žalobcovi faktúry s iným plnením - rezervačný poplatok či rezervačná záloha a to i bez uvedenia DPH, musel žalobca vedieť o tom, že faktúry nezodpovedajú dohodnutému zmluvnému plneniu a jeho dodávateľ z nich neodvádza DPH. Správny súd sa s týmto záverom správnych orgánov stotožnil s tým, že uvedený záver vyplýva aj z predloženej e-mailovej komunikácie žalobcu a jeho dodávateľa, keď žalobca žiadal úpravu faktúr, poukazoval na to, že zaplatil i DPH, čo na faktúrach nebolo uvedené. Uvedená komunikácia svedčí o vedomosti žalobcu, že jeho dodávateľ nekonal v súlade so zákonom.

8. V nadväznosti na vyššie uvedené krajský súd mal za to, že v prejednávanej veci nie je rozhodujúce, kedy vznikla daňová povinnosť dodávateľskej spoločnosti žalobcu, keďže žalobca si uplatňuje odpočet DPH z faktúry, ktorá je v skutočnosti vyúčtovacou faktúrou, na ktorej však nie je uvedené, že platba už bola uhradená v jednotlivých splátkach kúpnej ceny vrátane DPH. Zmluvou o započítaní pohľadávok zo dňa 10.03.2017 uzatvorenou medzi žalobcom a dodávateľskou spoločnosťou v ten istý deň ako bola vystavená faktúra, z ktorej si žalobca uplatnil odpočítanie DPH, účastníci zmluvného vzťahu len naprávali nesprávnosť fakturácie dodávateľskej spoločnosti, ktorá však DPH do štátneho rozpočtu neodviedla. Správne orgány zistený skutkový stav vyhodnotili vo vzájomných súvislostiach a dospeli k logickému záveru, že dodávateľská spoločnosť žalobcu konala podvodne, pričom žalobca o takomto konaní mal vedieť keďže bol účastníkom zmluvného vzťahu, vedel, že jeho povinnosťou nebolo platiť rezervačné poplatky či zálohy, ale kúpnu cenu v splátkach tak, ako bolo dohodnuté v Zmluve o budúcej zmluve.

9. Krajský súd ako nedôvodnú vyhodnotil námietku žalobcu, ktorou namietal, že správne orgány nedostatočne zistili skutočnosti o existencii podvodného konania dodávateľskej spoločnosti MIBL, s.r.o. a nepodložili záver, že žalobca musel vedieť o podvodnom konaní jeho dodávateľa. Podľa názoru správneho súdu správne orgány preukázali, že dodávateľ žalobcu daň do štátneho rozpočtu neodviedol a došlo k daňovému úniku, v súčasnosti je daň nevymožiteľná, tiež preukázali, že dodávateľská spoločnosť nepostupovala zákonným spôsobom a podľa uzatvorenej Zmluvy o budúcej zmluve pri fakturácii splátok kúpnej ceny žalobcovi, o čom žalobca mal vedomosť a preto pokiaľ bez nápravy zotrval v takomto zmluvnom vzťahu a uplatnil si právo na odpočet DPH, nekonal s odbornou starostlivosťou pri výkone svojej podnikateľskej činnosti a vystavil sa riziku, že mu nebude priznaný uplatnený odpočet DPH. Krajský súd uviedol, že správne orgány svoj záver o vedomosti žalobcu týkajúcej sa podvodného konania dodávateľskej spoločnosti nezaložili na existencii príbuzenského vzťahu, ale na okolnostiach zdaniteľného obchodu vyplývajúcich zo Zmluvy o budúcej zmluve, v nesprávnosti fakturácie dodávateľskej spoločnosti, ktorá vytvárala podmienky k podvodnému konaniu. Následná zmena konateľa dodávateľskej spoločnosti, jej zánik zlúčením tak, že v súčasnosti je daň už nevymožiteľná, preukazujú, že konanie dodávateľskej spoločnosti bolo účelové a i keď je pravdou, že v čase realizácie zdaniteľného obchodu žalobca nemohol mať o týchto následných krokoch svojho dodávateľa vedomosť, nesprával sa s odbornou starostlivosťou a povinnou mierou opatrnosti vo svojom podnikaní. V prejednávanej veci je nesporné, že žalobca kúpnu cenu zaplatil i s DPH a preto by mal právo na uplatnený odpočet DPH ak by zo strany jeho dodávateľa nedošlo k podvodnému konaniu, ktorého následkom je daňový únik, pričom žalobca o takomto konaní mal mať vedomosť nakoľko vedel,

že jeho dodávateľ nesprávne fakturuje splátky kúpnej ceny tak, že neuvádza na faktúrach DPH, i keď v skutočnosti žalobca túto daň v splátkach zaplatil. S prihliadnutím na uvedené objektívne okolnosti správny súd dospel k záveru, že žalobca mal vedieť o zámere svojho dodávateľa nesplniť si svoje daňové povinnosti.

10. Proti tomuto rozsudku podal žalobca - sťažovateľ z dôvodu uvedeného v ust. § 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p. kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil a rozhodnutie žalovaného ako i rozhodnutie správcu dane zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Poukázal na to, že pokiaľ ide o otázku preukázania podvodného konania dodávateľskej spoločnosti MIBL, s.r.o., pre jej posúdenie je dôležité, kedy tejto dodávateľskej spoločnosti vznikla daňová povinnosť na DPH z príslušného obchodného vzťahu so sťažovateľom. Vo veci je nesporné, že všetky platby vyúčtované ako preddavkové platby jednotlivými faktúrami dodávateľskej spoločnosti MIBL, s.r.o., sťažovateľovi boli označované ako rezervačný poplatok alebo rezervačná záloha a že až poslednou faktúrou zo dňa 10.03.2017 tento dodávateľ fakturoval sťažovateľovi celú sumu kúpnej zmluvy za predaj príslušného nebytového priestoru v sume 121 787,10 €, z čoho DPH predstavovala sumu 20 297,85 € a že sťažovateľ si až na základe tejto faktúry uplatnil z predmetného zdaniteľného obchodu nárok na odpočítanie celej sumy DPH z celkovej kúpnej ceny, ktorú za dodanie nebytového priestoru zaplatil. Podľa sťažovateľa je za tohto stavu dôležité posúdenie samotných právnych úkonov, ku ktorým medzi dodávateľskou spoločnosťou MIBL, s.r.o. a sťažovateľom došlo a na základe ktorých boli platby zo strany sťažovateľa v prospech tohto dodávateľa uskutočnené a to podľa obsahu týchto právnych úkonov a okolností, za ktorých k ich vzniku došlo. Poukázal na ust. § 8 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH a uviedol, že z obsahu rezervačnej zmluvy a následne uzavretej zmluvy o budúcej zmluve medzi spoločnosťou MIBL, s.r.o. a sťažovateľom je zrejmé, že podstatou dohodnutého obchodu bolo dodanie stavby sťažovateľovi, pričom takáto stavba v čase vzniku rezervačnej zmluvy ani zmluvy o budúcej zmluve ešte neexistovala a teda spoločnosť MIBL, s.r.o. sa takýmito zmluvami zaviazala tento predmet obchodu zhotoviť a následne po jeho vzniku previesť do vlastníctva sťažovateľa. Pri správnom posúdení tejto veci by daňová povinnosť na strane dodávateľskej spoločnosti vznikla až dňom odovzdania stavby v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH, ku ktorému došlo až v súvislosti s uzavretím kúpnej zmluvy, ktorou spoločnosť MIBL, s.r.o. previedla vlastnícke právo k nebytovému priestoru po jeho dokončení na sťažovateľa a na základe čoho došlo k vystaveniu faktúry zo dňa 10.03.2017 na zaplatenie celej kúpnej ceny vrátane DPH, od ktorej si sťažovateľ uplatnil odpočítanie dane. Posúdenie tejto rozhodujúcej otázky nemožno založiť len na skúmaní nedostatkov obsahových náležitostí faktúr vystavených dodávateľskou spoločnosťou, do vyhotovenia ktorých sťažovateľ nemal možnosť vstupovať. Krajský súd sa však týmito sťažovateľom namietanými skutočnosťami nezaoberal. Sťažovateľ zdôraznil, že jednotlivé faktúry, ktoré mu boli dodávateľskou spoločnosťou doručované, hradil v dobrej viere ako platby súvisiace s realizáciou obchodu, cieľom ktorého bolo zhotovenie stavby o nadobudnutie ktorej mal záujem. Pokiaľ ide o emailovú komunikáciu medzi sťažovateľom a dodávateľskou spoločnosťou, na ktorú poukázal aj krajský súd, kde sťažovateľ sa ako platiteľ domáhal vystavenia faktúr, tak práve obsah tejto komunikácie svedčí v prospech poctivého zámeru sťažovateľa, ktorý sa domáhal príslušnej opravy faktúr a zároveň je nepochybné, že ak by išlo o faktúry na zaplatenie preddavku na kúpnu cenu, tak sťažovateľ by bol svoj zákonný nárok na odpočítanie dane uplatnil už z takýchto jednotlivých faktúr v príslušných zdaňovacích obdobiach. Prečo aj krajský súd obsah tejto emailovej komunikácie vyhodnotil v neprospech sťažovateľa mu nie je z odôvodnenia rozsudku zrejmé. Pokiaľ ide o preukázanie toho, či sťažovateľ mal a mohol vedieť o podvodnom konaní dodávateľskej spoločnosti, žalobca poukázal na rozsudok Krajského súdu v Trenčíne sp.zn. 13S/40/2016 a judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky napr. rozsudok sp.zn. 4Sžf/73/2015, z ktorých vyvodzoval, že v tejto veci nebol žiadnymi objektívnymi skutočnosťami preukázaný úmysel sťažovateľa zúčastniť sa na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľskej spoločnosti a ani vedomosť o takomto konaní. Skutočností, ku ktorým došlo na strane dodávateľskej spoločnosti a ktoré viedli ku zmene konateľa a k jej zániku nastali až po realizácii predmetného obchodu a so značným časovým odstupom po úhrade faktúr. Uvedené skutočnosti nemožno hodnotiť ako také, na ktorých by sa sťažovateľ zúčastnil, resp. by mali zakladať jeho vedomosť o podvodnom konaní jeho dodávateľskej spoločnosti.

11. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zopakoval svoju argumentáciu obsiahnutú v napadnutom rozhodnutí, resp. vo vyjadrení k žalobe a žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

12. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), 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.

13. Podľa § 6 ods. 1 S.s.p., správne súde v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

14. Podľa § 438 ods. 1 S.s.p., kasačnou sťažnosťou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

15. Podľa § 454 S.s.p., na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

16. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu sťažovateľa o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia č. 100905360/2018 zo dňa 09.05.2018, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 100335364/2018 zo dňa 09.02.2018, ktorým bol sťažovateľovi podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určený rozdiel v sume 18 614, 25 eur na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2017 znížením nadmerného odpočtu zo sumy 20 169,58 € na sumu 1 555,33 €.

17. Kasačný súd vychádzajúc z dôvodov kasačnej sťažnosti považoval za potrebné posúdiť správnosť záverov krajského súdu, ktorý stotožňujúc sa so závermi daňových orgánov konštatoval, že sťažovateľ majúci vedomosť o podvodnom konaní svojho dodávateľa - spoločnosti MIBL, s.r.o., si neoprávnené uplatnil odpočítanie dane z faktúry č. 1020170006 zo dňa 10.03.2017, čím porušil ustanovenie § 49 ods. 1 zákona o DPH. V tejto súvislosti bolo potrebné zaujať právny názor k otázke rozloženia dôkazného bremena medzi správcu dane a sťažovateľa s ohľadom na skutočností týkajúce sa dodávateľa, resp. posúdiť či zo strany sťažovateľa išlo o vedomé zapojenie sa do obchodnej transakcie postihnutej podvodným konaním, čoho dôsledkom malo byť neuznanie odpočtu DPH.

18. Základným princípom výberu dane z pridanej hodnoty ako všeobecnej nepriamej dane je, že podnikateľ musí byť plne zbavený ťarchy DPH zaplatenej v cene prijatých tovarov a služieb určených na uskutočnenie zdaniteľných obchodov podliehajúcich DPH. DPH je súčasťou ceny, čo zároveň na každom výrobnom a dodávateľskom stupni odráža jej nevyhnutnú proporcionalitu k nadobúdacej cene, preto je ňou zdaňovaný každý predaj tovaru a služieb v každej fáze výroby a distribúcie. Platiteľ si môže od dane, ktorú má odvieť štátu z vykonaného obratu, odpočítať daň, ktorú mu pri nákupe tovarov a služieb vyúčtoval iný platiteľ ako súčasť ceny. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar alebo služby boli reálne dodané (§ 8, § 9 zákona o DPH) a to práve osobou uvedenou na faktúre, tzn. zdaniteľné plnenie mu bolo dodané a DPH bola voči nemu uplatnená práve platiteľom DPH uvedeným na faktúre.

19. V súvislosti s posudzovaním oprávnenosti uplatnenia práva na odpočet DPH zo zdaniteľných obchodov na vstupe je podstatná otázka rozloženia dôkazného bremena, teda posúdenie, ktoré skutočnosti významné pre správne posúdenie práva uplatneného sťažovateľom ako daňovým subjektom preukazuje daňový subjekt a kedy naopak dôkazné bremeno zaťažuje správcu dane.

20. Túto otázku si musí správca dane vyriešiť už pri prvých skutkových zisteniach, ktoré naznačujú, akú právnu daňovú normu pre posúdenie oprávnenosti uplatnenia práva na odpočet DPH z preverovaných zdaniteľných obchodov správca dane chce ďalej uplatniť.

21. V uvedenej súvislosti musí ďalej kasačný súd zdôrazniť, že daňový subjekt v procese správy daní (t.j. aj počas daňovej kontroly) zásadne preukazuje skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje (§ 24 ods. 1 v spojení s § 45 ods. 2 písm. e/ Daňového poriadku) okrem iného, že vykonal ekonomickú činnosť (§ 3 ods. 2 zákona o DPH) najmä vo forme kvázi prevodu vlastníckeho práva k tovaru alebo dodania služby za protihodnotu (§ 2 ods. 1 písm. a/ a b/ zákona o DPH), v rozsahu, kvalite a spôsobom vyplývajúcim z predložených účtovných dokladov (§ 10 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve) a od dodávateľa zákonným spôsobom uvedeného na faktúre (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH). Dôkazná povinnosť správcu dane spočíva až v overení pravdivosti tvrdení daňového subjektu. Ak preukáže uskutočnenie zdaniteľného obchodu tak, ako ho deklaruje, môžu orgány finančnej správy neuznať daňovému subjektu právo na odpočet dane len z dôvodu splnenia podmienok preukazujúcich zneužitie práva alebo účasť na daňovom podvode.

22. Zatiaľ čo v prípade preukazovania vzniku práva na odpočítanie dane (vychádzajúc najmä z vyššie uvedených ustanovení § 3 ods. 2 zákona o DPH) zaťažuje dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku zásadne daňový subjekt, ktorý si uvedené právo uplatnil, v prípade preukazovania zneužitia práva alebo účasti na daňovom podvode (najmä § 3 ods. 6 Daňového poriadku) je dôkazné bremeno len na správcovi dane. Preto je daňový subjekt už v dostatočnom časovom predstihu oprávnený vedieť, na akom skutkovom základe má znášať dôkazné bremeno. Samozrejme že daňový subjekt je aj v týchto prípadoch oprávnený navrhnúť správcovi dane ďalšie dôkazné prostriedky na preukázanie, že sa nezúčastnil zneužívajúceho alebo podvodného konania spojeného s daňovým únikom, prípadne že o tom nevedel; predkladanie takýchto dôkazných prostriedkov je však jeho oprávnením, nie povinnosťou, t.j. môže odmietnuť sa k týmto veciam vyjadriť.

23. Je nutné poukázať napr. na rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach sp.zn. C-80/11 z 21.6.2012 - Mahagében a Dávid (s podporou v rozsudkoch sp.zn. C-285/11 z 06.12.2012 vo veci účastníka Bonik alebo sp.zn. C-18/13 z 13.2.2014 vo veci účastníka Maks Pen), z ktorého vyplýva, že nemožno zdaniteľnej osobe zamietnuť právo odpočítať daň z dôvodu, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tieto služby alebo jeden z jej poskytovateľov, sa dopustila nezákonnosti a bez toho, aby tento orgán objektívne preukázal, že samotná dotknutá zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného subjektu dodávateľského reťazca.

24. V uvedenej súvislosti nie je možné kasačným súdom prehliadnuť to, že Súdny dvor stanovil, že nie je v rozpore s právom EÚ požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (napr. C-409/04 Teleos, C-499/10 Vlaamse Oliemaatschappij, C-439/04, C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling). Súdny dvor prostredníctvom svojej judikatúry (Axel Kittel, Recolta Recycling SPRL sp.zn. C-439/04

a C-440/04 zo dňa 06.07.2006) naznačil, že subjekty, ktoré prijímajú všetky ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia neboli súčasťou podvodu, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení.

25. Je dôležité pripomenúť, že v daňovom konaní sťažovateľovi nebolo preukázané, že sa úmyselne zapojil do posudzovanej obchodnej transakcie poznačenej únikom na dani. Daňové orgány sa však sústredili na preukázanie, že sťažovateľ musel, resp. mal vedieť, že sa jednotlivými plneniami do takéhoto obchodu zapája. Posúdenie tejto otázky súvisí najmä s vyhodnotením opatrení, ktoré daňový subjekt prijal, resp. mal prijať v rámci obvyklej obozretnosti, aby zabránil svojej i nevedomej účasti na daňovom podvode.

26. V posudzovanej veci si sťažovateľ uplatnil odpočítanie dane z faktúry č. 1020170006 zo dňa 10.03.2017 vystavenej dodávateľom - spoločnosťou MIBL, s.r.o., ktorou správcovi dane deklaroval

dodanie nebytového priestoru a ktorému predchádzalo aj uzavretie Zmluvy o budúcej zmluve o prevode vlastníctva nebytového priestoru so spoločnosťou MIBL, s.r.o. dňa 31.03.2014. V uvedenej zmluve bol predmet prevodu dostatočne špecifikovaný, pričom zmluvné strany sa výslovne dohodli na spôsobe úhrady kúpnej ceny za predmet prevodu a to tak, že sťažovateľ ju uhradí v troch splátkach. V tejto súvislosti však boli sťažovateľovi zo strany dodávateľskej spoločnosti vystavované faktúry s označením „rezervačný poplatok“, ktorá skutočnosť aj s ohľadom na vyjadrenie bývalého konateľa dodávateľskej spoločnosti (nemajúc vedomosť o charaktere takto označených faktúr, resp. uvádzajúc, že išlo o faktúry na úhradu výstavby objektu) bola náležite posúdená a vyhodnotená tak, že ide o fakturáciu viažucu sa k nadobudnutiu nebytového priestoru od spoločnosti MIBL, s.r.o.. Z obsahu spisu, resp. jednotlivých faktúr vyplynulo, že spoločnosť MIBL, s.r.o. sťažovateľovi vystavovala jednotlivé faktúry neoznačiac ich ako faktúry na úhradu kúpnej ceny - preddavkové platby, ale ako „rezervačný poplatok“ bez uvedenia dane (s výnimkou prvej fakturovanej platby označenej ako rezervačný poplatok v sume 6 000,- €). Sťažovateľ poskytujúc platby takto nesprávne/bez uvedenia dane fakturované dodávateľovi uhradil spoločnosti MIBL, s.r.o. protihodnotu za dodanie nebytového priestoru v zmysle Zmluvy o budúcej zmluve zo dňa 31.03.2014 a to napriek tomu, že uzavretím tejto zmluvy vyjadril súhlas so spôsobom úhrady kúpnej ceny, a teda mal vedomosť o tom, že ide o úhradu kúpnej ceny v splátkach, t.j. zahŕňajúcej DPH, ktorá zo strany dodávateľa nebola odvedená. V nadväznosti na to, tak ako dostatočne zdôvodnené kasačný vyhodnotil závery daňových orgánov, v zmysle ktorých daňová povinnosť vznikla spoločnosti MIBL, s.r.o. už prijatím takto - v rozpore s § 72 ods. 1 písm. f/ zákona o DPH - fakturovaných platieb podľa ust. § 19 ods. 4 zákona o DPH, (v zmysle ktorého ak je platba prijatá pred dodaním tovaru alebo služby, vzniká daňová povinnosť z prijatej platby dňom prijatia platby) a preto faktúra č. 1020170006 zo dňa 10.03.2017 (ktorou si sťažovateľ uplatnil odpočítanie dane) bola iba tzv. vyúčtovacou faktúrou, ktorá neodrážala skorší vznik daňovej povinnosti spoločnosti MIBL, s.r.o..

27. V predmetnej veci nebolo spochybnené dodanie tovaru sťažovateľovi dodávateľom - spoločnosťou MIBL, s.r.o., ani to, že došlo k úniku na dani na strane dodávateľa. Z hľadiska posúdenia otázky oprávnenosti sťažovateľom uplatneného odpočítania dane bolo zásadným, či sa správcovi dane (ktorého v tomto smere zaťažuje dôkazné bremeno) podarilo preukázať, že sťažovateľ mal vedomosť o podvodnom konaní spojeným s daňovým únikom jeho dodávateľa, resp. či v tejto súvislosti bol dostatočne obozretný a prijal potrebné opatrenia, ktoré bolo možné dôvodne od neho požadovať na zabezpečenie, aby jeho plnenia neboli súčasťou podvodu.

28. Kasačný súd uvádza, že sťažovateľ už uzavretím Zmluvy o budúcej zmluve zo dňa 31.03.2014 nepochybne mal vedomosť, že kúpna cena má byť uhradená v splátkach, resp. má byť fakturovaná s DPH. Uvedenú daň mal sťažovateľ v jednotlivých splátkach i uhradiť, avšak bez toho, aby bola uvedená na faktúrach. Pokiaľ teda sťažovateľ za tohto stavu pristúpil k úhrade jednotlivých faktúr bez uvedenia dane, musel si byť vedomý i možných negatívnych následkov z toho plynúcich v daňovom konaní spočívajúcich v nepriznaní odpočítania dane. Za týchto okolností nemôže obstať argumentácia sťažovateľa, že jednotlivé faktúry, ktoré mu boli dodávateľskou spoločnosťou doručované, hradil v dobrej viere ako platby súvisiace s realizáciou obchodu. Sťažovateľ namieta, že z jeho emailovej komunikácie s dodávateľom vyplýva, že sa domáhal príslušnej opravy faktúr a preto mu nie je zrejmé, na základe čoho krajský súd túto okolnosť vyhodnotil v neprospech sťažovateľa. Kasačný súd k tejto námietke uvádza, že emailová komunikácia sťažovateľa s jeho dodávateľom (ktorou sa mal domáhať zjednaní nápravy týkajúcej sa uvedenia DPH na faktúrach) bola tak krajským súdom ako i daňovými orgánmi hodnotená s poukazom na aspekt jeho vedomosti o podvodnom konaní dodávateľa, pričom otázka primeranej obozretnosti sťažovateľa bola posudzovaná v súvislosti s tým, že sťažovateľ majúc vedomosť o tom, že faktúry vystavené dodávateľom nezodpovedajú dojednanej zmluvnej úprave (i napriek jeho emailovej komunikácii so dodávateľom) v tomto obchodnom vzťahu zotrval a jednotlivé úhrady s tým spojené dodávateľovi poskytol.

29. Kasačný súd s poukazom na vyššie uvedené zistil, že kasačná sťažnosť sťažovateľa neobsahuje žiadne právne relevantné námietky, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Námietky sťažovateľa boli v zásade totožné s námietkami, ktoré namietať už v správnom

konaní i v žalobe a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal. Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky sťažovateľa vznesené v kasačnej sťažnosti za nedôvodné a preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 S.s.p. zamietol.

30. O trovách konania rozhodol podľa § 467 ods. 1 S.s.p. v spojení s ustanoveniami § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 S.s.p. a contrario tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov konania z dôvodu neúspechu v konaní a žalovanému nárok na náhradu trov konania zo zákona nevyplýva.

31. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 147 ods. 2 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.).

Poučenie:

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