

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/14/2020
Identifikačné číslo spisu: 2019200017
Dátum vydania rozhodnutia: 30.06.2021
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:2019200017.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. a JUDr. Ivana Rumanu v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): K R O N SK, s.r.o., so sídlom Dolné Suroviny 996/1, Senica, IČO: 36 256 561, právne zastúpený: Prosman a Pavlovič advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom Hlavná 31, Trnava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102329258/2018 zo dňa 23.11.2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/7/2019-223 zo dňa 3. októbra 2019, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/7/2019-223 zo dňa 3. októbra 2019 z a m i e t a.

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

Odôvodnenie

Krajský súd v Trnave (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č. k. 14S/7/2019-223 zo dňa 3. októbra 2019 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. 102329258/2018 zo dňa 23.11.2018. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 168 S.s.p. tak, že žalovanému náhradu trov konania nepriznal.

2. Napadnutým rozhodnutím č. 102329258/2018 zo dňa 23.11.2018 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 Daňového úradu Trnava, pobočka Senica (ďalej len „správca dane“) č. 100868794/2018 zo dňa 3.5.2018, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl 2013 v sume 37 868,03 eur. Podkladom na prijatie záverov o výške dodatočne určeného rozdielu dane boli výsledky daňovej kontroly vykonanej u žalobcu na DPH za predmetné zdaňovacie obdobie, ktorá bola začatá dňa 31.8.2015 na základe oznámenia o daňovej

kontrole č. 20643613/2015 zo dňa 10.8.2015, ktorej závery správca dane zaznamenal v protokole o výsledku daňovej kontroly č. 103600009/2016 zo dňa 26.7.2016, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k jeho záverom č. 103604355/2016 zo dňa 27.7.2016, doručený žalobcovi dňa 15.8.2016, kedy sa v zmysle § 46 ods. 9 písm. a) Daňového poriadku ukončila daňová kontrola. Dôvodom dodatočného určenia daňovej povinnosti bolo nepriznanie žalobcom uplatneného oslobodenia od dane v sume 18 682 eur z dodania tovaru z tuzemska do iného členského štátu Európskej únie (za tzv. intrakomunitárne dodanie tovaru) podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 31.12.2014 (ďalej len „zákon o DPH“), a to z dodávateľskej faktúry č. 5130078 vystavenej žalobcom pre obchodnú spoločnosť KRON SK-CZ, s.r.o., Brněnská 4062/3A, Hodonín, Česká republika. V súvislosti s intrakomunitárnym dodaním tovaru nebolo v rámci daňovej kontroly a v rámci následného vyrubovacieho konania bez pochybností preukázané dodanie fakturovaného tovaru na územie Českej republiky. Daňové orgány oboch stupňov konštatovali nespĺnenie základnej zákonnej podmienky na priznanie oslobodenia za dodanie tovaru podľa § 43 zákona o DPH, ktorá skutočnosť bola následne dôvodom na určenie daňovej povinnosti podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH v sume 3113,67 eur.

3. Ďalším dôvodom dorubenia daňovej povinnosti bolo neuznanie žalobcom uplatneného odpočítania dane z dodávateľských faktúr vystavených dodávateľom žalobcu, obchodnou spoločnosťou DREVITECH, spol. s r.o., so sídlom Parková 45, 821 05 Bratislava, IČO: 45 708 193, ktorej právnym nástupcom je spoločnosť Sport Life s.r.o., so sídlom Hlavná 326, 929 01 Dunajská Streda, za dodanie tovaru: faktúra č. 2013045, dátum dodania 2.4.2013, základ dane 21 188,91 eur, DPH 4237,99 eur, Rezivo smrek fošne 38 mm v množstve 69,36 m³, Rezivo smrek hranoly mix v množstve 36,36 m³; faktúra č. 2013048, dátum dodania 4.4.2013, základ dane 25 375,43 eur, DPH 5075,09 eur, Rezivo smrek dosky 35 mm v množstve 69,26 m³, Rezivo smrek hranoly mix v množstve 65,32 m³; faktúra č. 2013049, dátum dodania 10.4.2013, základ dane 16 330,69 eur, DPH 3266,14 eur, Rezivo smrek hranoly mix v množstve 36,12 m³, Rezivo smrek fošne 38 mm v množstve 45,36 m³; faktúra č. 2013051, dátum dodania 16.4.2013, základ dane 13 589,32 eur, DPH 2717,86 eur, Rezivo smrek dosky 25 mm v množstve 36,23 m³, Rezivo smrek hranoly mix v množstve 32,66 m³; faktúra č. 2013052, dátum dodania 19.4.2013, základ dane 15 711,53 eur, DPH 3142,30 eur, Rezivo smrek hranoly mix v množstve 36,96 m³, Rezivo smrek fošne 38 mm v množstve 26,35 m³, Rezivo smrek dosky 25 mm v množstve 15,63 m³; faktúra č. 2013062, dátum dodania 30.4.2013, základ dane 18 458,91 eur, DPH 3691,78 eur, Rezivo smrek fošne 38 mm, v množstve 36,32 m³, Rezivo smrek hranoly mix v množstve 20,39 m³, Rezivo smrek dosky 25 mm v množstve 36,2 m³ a za dodanie prác a materiálu: faktúra č. 2013047, dátum dodania 3.4.2013, základ dane 20 243 eur, DPH 4048,60 eur, za zemné práce, oparu a špárovanie fasády v množstve 170 m², podbitie neosamovanými doskami + obklad, výrobu a montáž prístrešku 2ks, výrobu záhradného domčeka + pieskoviska, opravu pilierov vstupnej brány a výrobu dreveného zábradlia; faktúra č. 2013054, dátum dodania 20.4.2013, základ dane 18 504 eur, DPH 3700,80 eur, za pokládku zámkovej dlažby na terase, vnútornú elektroinštaláciu a kompletizáciu, zrovnanie zeminy vo dvore, výrub koreňov, prenájom stavebnej bunky 12 mesiacov, za úpravu terénu vo dvore, odizolovanie kamenného múru a budovy, výrobu betónového podstavca pod saunu a záhradný domček, dorezanie žľabov na streche, vystavenie vstupu do čističky, obloženie prístrešku tatr. Profilom v množstve 2 (bez mernej jednotky), výrobu drevených U profilov a montáž drevených U profilov; faktúra č. 2013056, dátum dodania 22.4.2013, základ dane 8590 eur, DPH 1718 eur, za výrobu nábytkovej zostavy podľa návrhu; faktúra č. 2013057, dátum dodania 24.4.2013, základ dane 10 320 eur, DPH 2064,00 eur, za opravu izolácie strechy k. ú. K.; faktúra č. 2013060, dátum dodania 25.4.2013, základ dane 3820 eur, DPH 764 eur, za výrobu policovej zostavy; faktúra č. 2013061, dátum dodania 30.4.2013, základ dane 1640,00 eur, DPH 328 eur, za opravu nábytku - stoly, stoličky v množstve 1 (bez mernej jednotky). Daňové orgány oboch stupňov po vyhodnotení zisteného skutkového stavu zhodne dospeli k dôvodu nepriznania práva na odpočítanie dane, ktorým bola skutočnosť, že z titulu dodania tovaru a služieb spoločnosťou DREVITECH spol. s r.o., ktorých realnosť sa nepotvrdila, nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH a preto uplatnením práva na odpočítanie dane došlo k porušeniu ustanovenia § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1 zákona o DPH, v zmysle ktorého právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

4. Krajský súd neuznal námietku žalobcu, ktorou poukazoval na vyčerpanie jeho dôkazného bremena na účely dostatočného preukázania zdaniteľných plnení - dodanie smrekového reziva od deklarovaného dodávateľa, tým že predložil daňové doklady - faktúry s dodacími listami a evidenciu príjmu a výdaju na sklad z jeho účtovného programu, keďže vierohodnosť ním predložených listinných dôkazov sa v rámci daňovej kontroly nepotvrdila. Podľa krajského súdu z obsahu administratívneho spisu a preskúmaných rozhodnutí nevyplýva bezpochybná verifikácia deklarovaných zdaniteľných plnení, pričom existuje pochybnosť najmä vo vzťahu k osobe deklarovaného dodávateľa predmetného tovaru. Zároveň sa nepotvrdila preprava deklarovaného tovaru a ani sa nezistil jeho pôvod, keďže prostredníctvom výpisu z bankových účtov dodávateľa žalobcu neboli v roku 2013 zaregistrované platby za nákup predmetného tovaru subdodávateľmi, ktorých označil svedok B.. Taktiež pokiaľ išlo o výpovede bývalej konateľky dodávateľa a svedka Kováčika, na ktoré žalobca poukazoval, tieto si odporovali v podstatných okolnostiach ekonomickej činnosti realizovanej dodávateľom v rozhodnom období. Bývalá konateľka nepotvrdila vystavovanie a podpisovanie sporných daňových dokladov, ani znalosť o prebiehajúcich obchodoch, o ktorých mala vedomosť len z počutia. Nezhodovali sa ani v množstve zamestnancov, v množstve motorových vozidiel vedených v hmotnom investičnom majetku dodávateľa. Nebolo preukázané ani, že svedok Kováčik bol zamestnancom - výkonným riaditeľom dodávateľa, resp. splnomocnený bývalou konateľkou na zastupovanie dodávateľa, pričom takéto plnomocenstvo prípadne zmluva neboli predložené. Preukázanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia stavebnými denníkmi a objednávkami, ktoré mal mať k dispozícii konateľ žalobcu sa neuskutočnilo, keďže tieto nepredložil a nebolo ich možné overiť ani v účtovníctve a dokladoch právneho nástupcu dodávateľa.

5. Krajský súd odmietol aj námietku vo vzťahu k tomu, že skutočnosti ohľadom počtu zamestnancov dodávateľa a živnostníkov dodávajúcich sporné zdaniteľné plnenia, prípadne ohľadne počtu motorových vozidiel vo vlastníctve dodávateľa boli zabezpečované len zisteniami formálneho charakteru z evidencie príslušného správcu dane o evidencii a platbách preddavkov na daniach z príjmov zo závislej činnosti a na dani z motorových vozidiel. Poukázal na to, že tieto v kontexte s výpoveďou bývalej konateľky možno považovať za vierohodné. Poukázal aj na skutočnosť, že trasa pohybu deklarovaného motorového vozidla, zodpovedajúca deklarovaným zdaniteľným plneniam, sa v relevantnom čase prostredníctvom Národnej diaľničnej spoločnosti, a. s. (ďalej aj len „NDS“) nepotvrdila, pričom trasy nasnímané elektronickým mýtnym systémom sa nachádzali mimo trasy zdaniteľných plnení a rovnako aj mimo prevádzok žalobcu. Zároveň v elektronickom mýtnom systéme NDS neexistuje záznam o pohybe ani jedného z vozidiel na trase deklarovanej v kontrolovaných faktúrach alebo zápisniciach, ani prejazd týchto vozidiel kontrolnými bránami na deklarovanej trase v období apríl 2013. Krajský súd poukázal na to, že správca dane vyhovel požiadavke žalobcu, aby vykonal opätovný výsluch svedka Kováčika, pričom výsledkom bola výpoveď, ktorá bola v rozpore s jeho skoršou výpoveďou, kedy uviedol iný spôsob nadobudnutia tovaru od subdodávateľov, pričom tento taktiež nepreukázal dokladmi a rozpor nevysvetlil. Bol objektívne spochybnený reálny základ zdaniteľného plnenia priamo medzi deklarovaným dodávateľom a žalobcom, a nie len na predchádzajúcich odberateľsko-dodávateľských stupňoch zdaniteľných plnení, v dôsledku čoho nie je potrebné preukazovanie vedomosti žalobcu o jeho účasti na podvodnom konaní alebo na zneužití práva, keďže práve ním deklarované prijaté zdaniteľné plnenia nespĺňajú podmienky podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH.

6. Vo vzťahu k namietanému vyhodnoteniu zisteného skutkového stavu a k námietke neprimeraného prenosu dôkazného bremena na žalobcu krajský súd uviedol, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Preto sa požaduje preukázanie ich existencie a ich splnenie. Daňový subjekt musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar alebo služby (práce) reálne dodané v deklarovanom množstve a v čase a spôsobom deklarovaným na daňových dokladoch, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Daňový subjekt má v tejto súvislosti povinnosť účtovať a viesť evidenciu, preto sa na tieto skutočnosti vzťahuje jeho dôkazná povinnosť. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáza a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a

správcom dane preverovaných skutočností. V danom prípade si žalobca musel byť vedomý následkov svojho nie príliš zodpovedného konania vo vzťahu k deklarovanému dodávateľovi. Bez toho, aby mal k dispozícii splnomocnenie pre osobu oprávnenú konať v mene dodávateľskej obchodnej spoločnosti, s touto konal. V tomto prípade bolo potrebné, aby žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov tak, ako sú uvedené na predkladaných daňových dokladoch, bude spochybnené.

7. Z vykonaného dokazovania mal za preukázané, že v prejednávanej veci absentuje reálny základ, najmä vo vzťahu k osobe platcu DPH, ktorý mal žalobcovi preverovaný tovar dodať, čo vedie k správnosti záveru o nesplnení zákonných podmienok na vznik nároku žalobcu a objektívnej pochybnosti o vierohodnosti účtovnej evidencie vedenej žalobcom. Vyhodnotenie získaných dôkazov a zisteného skutkového stavu správcom dane v ich vzájomných súvislostiach pre účely posúdenia existencie zákonných podmienok na odpočet dane za prijaté sporné zdaniteľné plnenia zhodnotil ako logické a správne, nevybočujúce z medzí správnej úvahy.

8. K intrakomunitárnemu dodaniu tovaru vyplývajúcejmu z faktúry č. 5130078, ktoré na účely oslobodenia od dane podľa § 43 zákona o DPH nebolo uznané poukázal na koncentračnú zásadu, v zmysle ktorej nevyhľadáva za žalobcu dôvody nezákonnosti napadnutého rozhodnutia a teda príčiny tohto neuznania skúmať nemohol. Zákonosť napadnutého rozhodnutia mohol skúmať výlučne v medziach a v rozsahu konkrétne uplatnených žalobných bodov.

9. Proti tomuto rozsudku podal žalobca - sťažovateľ z dôvodov uvedených v ust. § 440 ods. 1 písm. g) a h) S.s.p. kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného ako i rozhodnutie správcu dane zrušuje a vec vracia správcovi dane na ďalšie konanie, alternatívne, aby napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. V rámci svojich sťažnostných bodov akcentoval, že správca dane podľa jeho názoru dostatočne a presvedčivo nezdôvodnil, že k deklarovaným obchodom nedošlo a nevysvetlil, ktorá spoločnosť mala porušiť neutralitu DPH. V tejto súvislosti vytýkal správcovi dane, že neuniesol dôkazné bremeno, pretože nepreukázal, že sa sťažovateľ stal súčasťou podvodného konania. Sťažovateľ bol presvedčený, že ak finančné orgány konštatujú porušenie noriem zákona o DPH, nemožno hovoriť o zneužití práva. V tomto kontexte poukazoval na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie C-367/96 a C-212/97, ktoré diferencujú medzi zneužitím práva a podvodným konaním. Podľa jeho názoru sa správny súd s predmetnou námietkou nevysporiadal a naznačil, že sa sťažovateľ dopustil daňového podvodu a na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 1Afs/53/2016, týkajúce sa umelých konštrukcií zneužitia práva. Sťažovateľ tvrdil, že nevedel v konaní prispôbiť právnu argumentáciu, keďže správca dane nedostatočne odôvodnil závery o zneužití práva a správny súd navyše predostrel aj argumentáciu o daňovom podvode. Vzhľadom na prezentované skutočnosti nie je podľa názoru sťažovateľa zrejмый dôvod neuznania práva na odpočet dane. V rámci ostatných kasačných bodov sťažovateľ poukazoval na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/52/2016 a sp. zn. 1Sžf/31/2016, týkajúce sa zneužitia práva a podvodného konania, ako aj na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie vo veciach C-255/02 Halifax, C-440/04 Recolta recycling, C-285/11 Bonik a rozhodnutie v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Dávid.

10. Žalovaný v reakcii k sťažnostným bodom v podstate zotrval na postojoch vyjadrených v prvostupňovom rozhodnutí správcu dane a v napadnutom rozhodnutí a žiadal kasačnú sťažnosť zamietnuť. Nad rámec už prezentovanej argumentácie žalovaný akcentoval, že dôvodom na neuznanie práva na odpočet dane bola objektívna pochybnosť o reálnosti deklarovaných obchodov medzi sťažovateľom a jeho dodávateľom a nie pochybnosti na iných dodávateľsko-odberateľských stupňoch obchodov. V tomto smere preto podľa názoru žalovaného nebolo potrebné preukazovať, či sťažovateľ bol súčasťou podvodného konania alebo konania, ktorým bolo zneužitie práva.

11. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej

sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Následne kasačný súd preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyseľne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačnú sťažnosť je v zmysle § 461 S.s.p. potrebné zamietnuť, nakoľko po jej preskúmaní dospel k záveru, že je nedôvodná. Takto kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súbežne zverejnený tak na úradnej tabuli súdu, ako aj na webovej stránke Najvyššieho súdu.

12. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu č. k. 14S/7/2019-223 zo dňa 3. októbra 2019, ktorým podľa § 190 S.s.p. zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102329258/2018 zo dňa 23.11.2018, ktorým podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava, pobočka Senica č. 100868794/2018 zo dňa 3.5.2018, ktorým ako správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku určil sťažovateľovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2013 v sume 37 868,03 eur.

13. Kasačný súd v nadväznosti na vyššie uvedené zistil, že v konaní pred krajským súdom boli sťažovateľom namietané právne otázky, ktoré už medzi týmito účastníkmi boli posudzované krajským súdom v inom súdnom preskúmaní konaní pod sp. zn. 20S/11/2019, resp. po podaní kasačnej sťažnosti i kasačným súdom pod sp. zn. 3Sžfk/10/2020. V konaní vedenom pod sp. zn. 20S/11/2019 krajský súd rozhodol o žalobe sťažovateľa tak, že ju rozsudkom č. k. 20S/11/2019-226 zo dňa 2.10.2019 zamietol. Proti tomuto rozsudku podal sťažovateľ kasačnú sťažnosť, o ktorej Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol rozsudkom sp. zn. 3Sžfk/10/2020 zo dňa 20.5.2020 tak, že kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú zamietol.

14. Kasačný súd poukazuje na tú skutočnosť, že je povinnosťou všetkých orgánov štátnej moci svojou činnosťou naplňať legitímne očakávanú predstavu jednotlivca o právnom štáte, ktorého neoddeliteľnou súčasťou je aj právna istota, a s princípom právnej istoty v rozhodovacej činnosti súdov korešponduje zásada rozhodovania súdov v obdobných veciach rovnakým spôsobom.

15. Uvedená zásada je pre oblasť správneho súdnictva legislatívne zakotvená prostredníctvom § 464 ods. 1 S.s.p., podľa ktorého: „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.“

16. Na základe citovaného zákonného ustanovenia ku sťažnostným bodom sťažovateľa poukazuje senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na odôvodnenie skôr vydaného rozhodnutia sp.zn.3Sžfk/10/2020 zo dňa 20.5.2020, s ktorým sa konajúci kasačný súd v celom rozsahu stotožňuje a v príslušnom rozsahu uvádza:

„ Preskúmaním veci kasačný súd zistil, že kľúčovou otázkou pre posúdenie veci je preukázanie naplnenia podmienok pre uplatnenie si odpočtu DPH a s tým súvisiace unesenie dôkazného bremena zo strany sťažovateľa, resp. jeho prípadný prenos na správcu dane. S poukazom na obsah spisu s týmto však bezprostredne súvisí aj čiastková otázka viažuca sa k tomu, či sťažovateľ prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti za účelom zabránenia tomu, aby bolo reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov, tak ako sú deklarované prostredníctvom daňových dokladov, spochybnené.

Kasačný súd má za preukázaný skutkový stav zistený daňovými orgánmi. Z odôvodnení rozhodnutí daňových orgánov je zrejmé, že vo vzťahu k odpočtu DPH sťažovateľ nepreukázal reálne dodanie tovaru deklarovaným dodávateľom - obchodnou spoločnosťou DREVITECH, spol. s r. o., v dôsledku čoho nespĺnil podmienky pre uplatnenie si nároku na odpočet DPH ustanovené zákonom o DPH. S poukazom na bod 76 rozsudku krajského súdu, s ktorým sa kasačný súd v plnej miere stotožňuje, treba zdôrazniť, že napriek tomu, že sťažovateľ predložil formálne doklady, tieto ešte samy o sebe nepreukazujú splnenie hmotnoprávných podmienok uvedených v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Z citovaných ustanovení vyplýva, že daňový subjekt je povinný na jednej strane predložiť formálne doklady, avšak zároveň je povinný a v tomto smere aj znáša dôkazné bremeno, preukázať, že zdaniteľné obchody, tak ako sú deklarované predmetnými formálnymi dokladmi sa aj reálne uskutočnili.

Reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov v tomto prejednávacom prípade zahŕňa na jednej strane preukázanie reálneho dodania tovaru, (v stanovenom množstve, čase a stanoveným spôsobom) a na strane druhej preukázanie, že tento tovar bol dodaný deklaroványm dodávateľom.

Z výpovedí svedkov, šetrenia daňových orgánov a ostatných skutočností v administratívnom spise však vyplynulo, že toho času-konateľka dodávateľa poprela vystavenie samotných formálnych dokladov, nepreukázalo sa, že p. B., ktorý jednal so sťažovateľom o obchode by bol oprávnený zastupovať dodávateľa, ďalej sa zistilo, že dodávateľ v rozhodnom čase nedisponoval zamestnancami alebo motorovými vozidlami, ktoré mali byť využité na účely dodania tovaru. Nepreukázal sa ani pôvod tovaru, ktorý dodávateľ mal dodať sťažovateľovi, keďže p. B. uviedol v rozpore so svojim skorším tvrdením iných subdodávateľov, pričom k tomuto nepredložil žiadne dôkazy. Tvrdenia sťažovateľa nebolo možné overiť ani v účtovnej evidencii právneho nástupcu dodávateľa sťažovateľa, keďže tento bol nekontaktný. Vzhľadom na uvedené sťažovateľ nepreukázal reálne uskutočnenie zdaniteľného obchodu a teda bol objektívne spochybnený reálny základ zdaniteľného plnenia priamo medzi deklaroványm dodávateľom a sťažovateľom.

Pokiaľ ide o zodpovedanie otázky dôkazného bremena, kasačný súd sa stotožňuje s konštatovaním krajského súdu v bode 72 rozsudku, z ktorého vyplýva, že toto nesie sťažovateľ, keďže daňové orgány preverujú správnosť výšky priznanej daňovej povinnosti a uplatnených nárokov na odpočet dane, avšak nie je ich povinnosťou zisťovať a preukazovať, ako sa deklarované zdaniteľné obchody v skutočnosti odohrali. Vo všeobecnosti dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia zaťažuje predovšetkým daňový subjekt, avšak v súvislosti s právom EÚ (vrátane judikatúry Súdneho dvora), tak ako boli špecifikované aj v bodoch 79 a 80 rozsudku krajského súdu existujú situácie, kedy je potrebné preukazovanie vedomosti sťažovateľa o jeho účasti na podvodnom konaní alebo na zneužití práva zo strany daňového orgánu. V tejto súvislosti je však možné požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky rozumné opatrenia, ktoré možno od neho požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na takomto konaní.

V prejednávanej veci bol však na podklade šetrenia daňových orgánov spochybnený reálny základ zdaniteľného plnenia priamo medzi deklaroványm dodávateľom a sťažovateľom, a to aj v rámci subdodávateľských stupňov zdaniteľných plnení. V tomto smere sa tak možno v plnej miere stotožniť s bodom 72 rozsudku krajského súdu, že nebolo preukázané splnenie podmienky podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH a teda nie je ďalej potrebné preukazovanie vedomosti sťažovateľa o jeho účasti na podvodnom konaní alebo na zneužití práva.“

17. Kasačný súd poukazuje na to, že v konaní pred krajským súdom boli sťažovateľom namietané právne otázky, ktoré už medzi týmito účastníkmi boli posudzované krajským súdom aj v súdnom preskúmvacom konaní pod sp. zn. 20S/8/2019, resp. po podaní kasačnej sťažnosti i kasačným súdom pod sp. zn. 1Sžfk/21/2020. V konaní vedenom pod sp. zn. 20S/8/2019 krajský súd rozhodol o žalobe sťažovateľa tak, že ju rozsudkom č. k. 20S/8/2019-214 zo dňa 2.10.2019 zamietol. Proti tomuto rozsudku podal sťažovateľ kasačnú sťažnosť, o ktorej Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol rozsudkom sp. zn. 1Sžfk/21/2020 zo dňa 25.3.2021 tak, že kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú zamietol.

18. Ku sťažnostným bodom sťažovateľa preto poukazuje senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky aj na odôvodnenie skôr vydaného rozhodnutia sp.zn.1Sžfk/21/2020 zo dňa 25.3.2021, s ktorým sa konajúci kasačný súd v celom rozsahu stotožňuje a v príslušnom rozsahu uvádza:

„ S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov pripadlo kasačnému súdu posúdiť, či krajský súd vec posúdil správne po právnej stránke, keď zamietnutie žaloby odôvodnil skutočnosťou, že sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno vo vzťahu k deklaroványm obchodom s dodávateľom DREVITECH, spol. s r.o. V tejto súvislosti kasačný súd konštatuje, že o predmete konania v obdobnej veci už rozhodol Najvyšší súd rozsudkom sp. zn. 3Sžfk/10/2020 z 20.05.2020, ktorým kasačnú sťažnosť zamietol, pretože dospel k záveru, že nebolo preukázané splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane a preto nebolo potrebné preukazovanie vedomosti sťažovateľa o jeho účasti na podvodnom konaní alebo na zneužití práva.

Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz

jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje:

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Podľa § 24 ods. 2 Daňového správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Sťažovateľ nesprávne posúdenie veci krajským súdom po právnej stránke (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.) odôvodňoval tým, že podľa jeho názoru, správny súd nerozlišoval podvodné konanie od zneužitia práva, ktoré predstavujú samostatné dôvody pre nepriznanie nároku na odpočítanie dane. Preskúmané rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie správcu dane je podľa názoru sťažovateľa nezrozumiteľné, pretože správca dane nepriznanie práva na odpočítanie dane odôvodňoval tým, že sa sťažovateľ mal dopustiť podvodného konania a zneužitia práva.

V kontexte predoslanej argumentácie ohľadne podvodného konania a zneužitia práva sťažovateľ poukazoval na odklon od rozhodovacej praxe, najmä poukazom na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a judikatúru Súdného dvora Európskej únie (sp. zn. 1Sžf/52/2016, sp. zn. 1Sžf/31/2016, C-255/02 Halifax, C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Dávid a ďalšie). V tomto ohľade podľa názoru sťažovateľa finančné orgány neuniesli dôkazné bremeno, keď nepreukázali bez akýkoľvek pochybností, že sťažovateľ vedel, že sa zúčastňuje na podvodnom konaní, alebo zneužití práva.

V súvislosti so sťažnosťami bodmi kasačný súd konštatuje, že sťažovateľ ponúkol totožné námietky aj v konaniach vedených pod sp. zn. 1Sžfk/21/2020, sp. zn. 1Sžfk/24/2020 a sp. zn. 1Sžfk/45/2020.

Vo vzťahu k nesprávnemu posúdeniu sa rozhodovacia prax Najvyššieho súdu ustálila na tom, že sťažovateľ sa môže s úspechom domáhať nesprávneho posúdenia veci krajským súdom (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.) vtedy, keď správny súd na správne a zákonným spôsobom zistený skutkový stav (§ 440 ods. 1 písm. f/ S.s.p.) bez väd zaťažujúcich jeho rozhodovanie (písmena a/ až f/) nesprávne aplikuje objektívne právo v merite veci bez možnosti opory v doterajšej ustálenej rozhodovacej praxi kasačného súdu (napríklad rozsudky Najvyššieho súdu sp. zn. 1Sžfk/12/2016, sp. zn. 1Sžfk/10/2018, sp. zn. 1Sžfk/9/2020).

V tomto smere Najvyšší súd v rozsudku sp. zn. 1Sžfk/12/2016 z 20.02.2018 konštatoval, že: „V súvislosti s uvedeným musí kasačný súd zdôrazniť, že hore uvedená nesprávnosť aplikácie objektívneho

práva správnym súdom je zapríčinená chybným výberom normy hmotného práva alebo procesného práva, ktorá vo svojej hypotéze nemá také predpoklady, aké vyplývajú zo zisteného skutkového stavu. Nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom v zmysle ustálenej judikatúry potom konkrétne spočíva v tom, že správny súd použil nesprávnu právnu normu, alebo síce aplikoval správnu právnu normu, ale ju nesprávne interpretoval, a napokon právnu normu síce správne vyložil, ale na zistený skutkový stav ju nesprávne aplikoval. Práve tento právny rámec aj vymedzuje potrebné medze skutkového zistenia.“

V kontexte uvedených skutočností kasačný súd považoval uplatnené sťažnostné body za nedôvodné, pretože sú len vo všeobecnej rovine a nesmerujú voči žiadnym konkrétnym skutkovým a právnym záverom krajského súdu, ktorých posúdením by sa mal kasačný súd zaoberať, a ktoré by vyvrátili konštatované pochybnosti o uskutočnení deklarovaných transakcií.

Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje aj na rozsudok sp. zn. 1Sžfk/9/2020 z 23.02.2021, v ktorom Najvyšší súd uviedol, že: „Aby tvrdenie sťažovateľa o nesprávnom právnom posúdení veci malo oporu v zákone, bol sťažovateľ zaťažený povinnosťou v zmysle § 440 ods. 2 S.s.p. uviesť aj konkrétnu právnu normu a vykonať jej rozbor na prospech svojho tvrdenia...“

Vo vzťahu k namietanému nepriznaniu práva na odpočet dane z dôvodu podvodného konania a zneužitia práva, kasačný súd zdôrazňuje, že sťažovateľ sa mylne domnieva, že krajský súd prerokúvanú vec posúdil tak, že sťažovateľovi právo na odpočet dane nebolo priznané z dôvodu jeho účasti na podvodnom konaní alebo zneužití práva. Opakovane forsírovanú námietku sťažovateľa odmietol už žalovaný s preskúvanom rozhodnutím, keď skonštatoval, že: „...správca dane sa v napadnutom rozhodnutí na žiadnom mieste nevyslovil, že by bol nárok daňovému subjektu (sťažovateľovi) neuznaná z dôvodu jeho možnej vedomosti alebo účasti na daňovom podvode...Nie je ani pravdivé tvrdenie daňového subjektu, že neuzať právo na odpočítanie dane je možné výlučne len v prípade, ak daňový subjekt vedel, alebo mohol vedieť, že prijatím plnenia sa bude podieľať na plnení, ktoré je spojené sa daňovým únikom, pretože nepriznať právo na odpočítanie je možné aj v prípade, keď daňový subjekt poruší podmienky stanovené v § 49 ods. 1 a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.“ Totožný záver v tomto ohľade prijal aj krajský súd (bod 107. napadnutého rozsudku), keď konštatoval, že: „Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom, s prihliadnutím na kontrolné zistenia a na ich vzájomné súvislosti, absentuje reálny základ, a to predovšetkým vo vzťahu k osobe platcu DPH, ktorý mal žalobcovi preverovaný tovar dodať, čo vedie k správnosti záveru o nesplnení zákonných podmienok na vznik nároku žalobcu na odpočet dane za kontrolované zdaňovacie obdobie...“

Vzhľadom na predoslané skutočnosti kasačný súd zdôrazňuje, že dôvodom pre neuznanie práva sťažovateľa bola skutočnosť, že v rámci daňového konania nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočet dane (§ 49 ods. 1 a 2 písm. a/, § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH) a preto nebolo potrebné preukazovať vedomosť o jeho účasti na podvodnom konaní, resp. zneužití práva. Najvyšší súd sa preto v kontexte uvedených skutočností stotožnil so záverom ustáleným krajským súdom, že bolo predovšetkým v záujme sťažovateľa, aby v daňovom konaní predložil také dôkazné prostriedky, ktoré by preukázali deklarované zdaniteľné plnenia od dodávateľov a odstránil tak pochybnosti finančných orgánov v tomto smere.

Totíž, sťažovateľ (daňový subjekt) je povinný predložiť nielen formálne daňové doklady, ale zároveň v tomto smere znášať aj dôkazné bremeno a v prípade legitímnych pochybností finančných orgánov musí vedieť preukázať, že sa zdaniteľné obchody uskutočnili tak, ako sú deklarované predloženými formálnymi dokladmi.

V súvislosti s ostatným sťažnostným dôvodom sťažovateľ poukazoval na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie, avšak neuviedol, akým spôsobom mohli uvedené rozhodnutia ovplyvniť právny názor kasačného súdu. Kasačný súd konštatuje, že sťažovateľom uvádzané rozhodnutia nie sú aplikovateľné, keďže v prejednávanej veci sťažovateľ nepreukázal splnenie materiálnych (vecných) podmienok na odpočítanie dane.

Rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 1Sžf/31/2016, na ktorý sťažovateľ poukazoval sa týkal obchodov, spočívajúcich vo vývoze toho istého tovaru z územia Slovenskej republiky a jeho spätnom dovoze cez sieť obchodných spoločností, ktoré nemali ekonomické opodstatnenie a ich výsledkom bolo získanie daňového zvýhodnenia. V rozsudku vedenom pod sp. zn. 1Sžf/52/2016 Najvyšší súd konštatoval, že ak sa zdaniteľný obchod uskutočnil, právo na odpočet nemožno priznať len z dôvodu zneužitia práva alebo pre účasť na daňovom podvode, ale nie s z dôvodu porušenia § 49 a § 51 zákona o DPH.

Na základe vyššie uvedených zistení a úvah kasačný súd nepovažuje sťažnostné body kasačnej sťažnosti za opodstatnené a preto rozhodol podľa § 461 S.s.p. o zamietnutí kasačnej sťažnosti.“

19. Kasačný súd pridržiavajúc sa vyššie uvedených záverov vyplývajúcich z jeho skoršej rozhodovacej činnosti majúc za to, že ide o obdobnú vec tých istých účastníkov konania, ktorá už bola predmetom konania o kasačnej sťažnosti dospel (po zistení, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol žiadne také relevantné skutočnosti, ktorými by spochybnil vecnú správnosť rozsudku krajského súdu) k záveru, že kasačnú sťažnosť je potrebné ako nedôvodnú podľa § 461 S.s.p. zamietnuť.

20. O trovách konania rozhodol podľa § 467 ods. 1 S.s.p. v spojení s § 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.

21. 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 nie je prípustný.