

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžf/51/2016
Identifikačné číslo spisu: 3014200821
Dátum vydania rozhodnutia: 28.11.2017
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:3014200821.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca, PhD. a členov JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu : K.M.O. Slovakia, s. r. o., so sídlom Považská Bystrica, Robotnícka 4347, IČO : 45 427 976, zast.: JUDr. Anna Kubovičová, advokátka, Považská Bystrica, Tatranská 300/8, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná č. 63, Banská Bystrica, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/240/2014-40 zo dňa 20. januára 2016, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/240/2014-40 zo dňa 20. januára 2016 potvrdzuje.

Žalobcovi právo na náhradu trov konania nepriznáva.

Odôvodnenie

I.
Konanie na finančnom orgáne

1.Daňový úrad Trenčín (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na daň z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie január 2012, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 9312401/5/1138261/2013. Na jeho základe vydal dňa 29.04.2013 rozhodnutie č.

9312401/5/1640591/2013/Mly, ktorým znížil žalobcom uplatnený nadmerný odpočet dane za predmetné zdaňovacie obdobie o sumu 13.075,34 Eur. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 1100306/1/365701/2013/5050-r zo dňa 30.07.2013 rozhodnutie správcu dane zrušil a vrátil mu vec na ďalšie konanie za účelom doplnenia dokazovania. Po vykonaní ďalšieho dokazovania a opätovnom vyhodnotení všetkých dôkazov vydal správca dane dňa 22.04.2014 rozhodnutie č. 9312401/5/1567998/2014/Mly, ktorým podľa § 68 ods. 6 Zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel dane v sume 13.075,34 Eur za zdaňovacie obdobie január 2012, teda znížil uplatnený nadmerný odpočet dane zo sumy 26.436,16 Eur na sumu 13.360,82 Eur. Dôvodom bolo, že uplatnením odpočítania dane vo výške 13.075,34 Eur z dodávateľskej faktúry od dodávateľa Dow Slovak Group, s. r. o., Klincová 37/B, Bratislava, IČO : 362 886 94 za „zapožičanie“ zamestnancov, ktoré nebolo hodnoverne preukázané, žalobca porušil § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

2. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, na základe ktorého žalovaný rozhodnutím č. 1100306/327108/2014/5050 zo dňa 21.07.2014 prvostupňové rozhodnutie zo dňa 22.04.2014 potvrdil. V odôvodnení rozhodnutia poukázal na zistenia správcu dane, že spoločnosť Dow Slovak Group, s. r. o., ktorá mala žalobcovi zapožičať zamestnancov, zanikla dňa 30.03.2012 zlúčením so spoločnosťou FUKSIA, s. r. o., ktorá sa stala jej právnym nástupcom. Spoločníkom a konateľom tejto spoločnosti je francúzsky občan B. H., bytom Q. M. F. S. XXX, S., Francúzsko, ktorý so správcom dane nekomunikuje, spoločnosť sa na adrese svojho sídla nenachádza a vykazuje všetky znaky neexistujúcej spoločnosti. Keďže v minulosti spoločnosť FUKSIA, s. r. o. nepodávala daňové priznanie a neodvádzala daň, bolo jej rozhodnutím správcu dane určené posledné zdaňovacie obdobie október 2011. Všetky úkony v súvislosti so zlúčením spoločností Dow Slovak Group, s. r. o. a FUKSIA, s. r. o. boli vykonané tou istou osobou - Z.. M. E., ktorý za spoločnosť Dow Slovak Group, s. r. o. vystupoval ako konateľ a za spoločnosť FUKSIA, s. r. o. ako splnomocnený zástupca. Z.. M. E. je nekontaktnou osobou, nemá trvalé bydlisko a podľa zistení správcu dane ide o bezdomovca. Spoločnosť Dow Slovak Group, s. r. o. si nespĺnila daňovú povinnosť za zdaňovacie obdobie 1. štvrtrok 2012 vo výške 40.032,52 Eur a neurobila tak ani jej nástupnícka spoločnosť FUKSIA, s. r. o. Podľa žalovaného uvedené okolnosti viedli oprávnené správcu dane k prijatiu záveru, že účelom zlúčenia oboch spoločností bolo vyhnúť sa odvedeniu dane.

3. Žalovaný poukázal tiež na ďalšie zistenia správcu dane, podľa ktorých bývalým konateľom a spoločníkom spoločnosti Dow Slovak Group, s. r. o. bol P.. R. B., ktorý bol v čase od 07.05.2010 do 24.01.2011 aj konateľom žalobcu. Aj keď bol od 13.12.2011 konateľom Dow Slovak Group, s. r. o. Z.. M. E., a to až do zániku spoločnosti zlúčením so spoločnosťou FUKSIA, s. r. o., P.. R. B. bol na základe predloženej generálnej plnej moci zo dňa 13.12.2011 stále splnomocneným zástupcom spoločnosti Dow Slovak Group, s. r. o. až do 21.02.2012.

4. Žalovaný konštatoval, že zistenia správcu dane týkajúce sa prenájmu zamestnancov žalobcovi prostredníctvom spoločnosti Dow Slovak Group, s. r. o. vyvolávajú oprávnené pochybnosti a nasvedčujú tomu, že ide o premyslené a účelové konanie s cieľom vyhnúť sa daňovej povinnosti a získať na strane žalobcu daňovú výhodu.

5. Na záver odôvodnenia rozhodnutia žalovaný uviedol, že nakoľko dokazovanie, ktoré viedol správca dane za účelom čo najúplnejšieho zistenia skutkového stavu, nevedlo k odstráneniu a vyvráteniu pochybností o uskutočnení deklarovaneho zdaniteľného obchodu spoločnosťou Dow Slovak Group, s. r. o., dospel správca dane k správne mu záveru, keď neuznal žalobcovi odpočítanie dane z predmetnej dodávateľskej faktúry pre porušenie § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 zákona o DPH.

II.

Konanie na krajskom súde

6. Proti rozhodnutiu žalovaného zo dňa 21.07.2014 podal žalobca v zákonnej lehote žalobu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“), v ktorej tvrdil, že v priestoroch žalobcu prebieha výroba a pracovná prevádzka, nejde teda o subjekt, ktorý reálne nevykazuje žiadnu obchodnú činnosť. Poukázal na to, že menný zoznam pracovníkov, ktorí u žalobcu v predmetnom zdaňovacom období pracovali, mal správca dane k dispozícii, nešlo o žiadne fiktívne plnenie, z ktorého by bola účelovo uplatňovaná DPH. Žalobca uviedol, že postupom daňových orgánov bol potrestaný za nedisciplinovanosť iného podnikateľského subjektu a že nemôže za to, že spoločnosti Dow Slovak Group, s. r. o. a FUKSIA, s. r. o. si po zlúčení nesplnili svoje daňové povinnosti, čo vyšlo najavo až pri daňovej kontrole. Zdôraznil, že správca dane sa odvoláva na zlúčenie dodávateľskej spoločnosti Dow Slovak Group, s. r. o. so spoločnosťou FUKSIA, s. r. o., avšak mu uniklo, že k tomuto zlúčeniu došlo až 30.03.2012 a preto plnenia v kontrolovaných mesiacoch podliehali vtedajšiemu režimu DPH. Napadnuté rozhodnutie žalovaného navrhoval z uvedených dôvodov zrušiť a vrátiť mu vec na ďalšie konanie.

7. Žalovaný v písomnom vyjadrení k obsahu žaloby navrhol z dôvodov uvedených v odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalobu zamietnuť.

8. Dňa 20.01.2016 krajský súd vyhlásil rozsudok č. k. 13S/240/2014-40, ktorým zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100306/327108/2014/5050 zo dňa 21.07.2014 z dôvodu podľa § 250j ods. 2 písm. d/ zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej tiež „O.s.p.“) a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Zaviazal tiež žalovaného zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania.

9. Krajský súd zaujal názor, že dokazovanie správcu dane bolo zamerané najmä na preverenie skutočností ohľadne personálneho prepojenia žalobcu s osobami, ktoré pôsobili v dodávateľskej spoločnosti a na okolnosti jej zlúčenia s inou spoločnosťou, ktoré sa uskutočnilo po poskytnutí služby vyúčtovanej spornou faktúrou. Z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného však podľa názoru krajského súdu nie je jednoznačne zrejmé, ako tieto skutočnosti súvisia so záverom, že poskytnuté služby neboli dodané spoločnosťou Dow Slovak Group, s. r. o., najmä ak žalobca predložil v rámci daňovej kontroly ma preukázanie oprávnenosti uplatneného práva okrem iného aj dohodu o dočasnom pridelení zamestnancov na výkon práce k inému zamestnávateľovi zo dňa 15.11.2011, ktorú uzavrel so spoločnosťou Dow Slovak Group, s. r. o. na dobu určitú od 01.12.2011 najneskôr do 31.12.2012. Touto dohodou sa daňové orgány v dôvodoch svojich rozhodnutí nezaoberali.

10. Krajský súd ďalej upozornil na to, že k spornej faktúre žalobca predložil aj zoznam prenajatých zamestnancov a ich dochádzku, žiaden z týchto zamestnancov však nebol správcom dane k veci vypočutý. Ďalej krajský súd dôvodil, že zo zistení daňových orgánov nevyplýva, že by dodávateľská spoločnosť Dow Slovak Group, s. r. o. v mesiaci január 2012 nevykonávala ekonomickú činnosť, nemala s prenajatými zamestnancami uzavreté pracovné zmluvy, alebo že by tu boli iné skutočnosti, ktoré by vyvracali skutočnosti deklarované predloženou dohodou a zoznamom jej pracovníkov s prehľadom ich dochádzky. Aj preto dospel krajský súd k záveru, že rozhodnutie žalovaného je postihnuté vadou, ktorá mala za následok jeho zrušenie podľa § 250j ods. 2 písm. d/ O.s.p.

III.

Odvolanie žalovaného

11. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonnej lehote odvolanie a navrhol rozsudok krajského súdu zrušiť a vrátiť mu vec na ďalšie konanie. Zotrval na písomnom vyjadrení k obsahu žaloby i na argumentoch uvedených v odôvodnení napadnutého rozhodnutia a dodal, že daňové orgány oboch stupňov nespochybnili, že dočasne pridelení zamestnanci uvedení v zozname pripojenom k faktúre u žalobcu pracovali. Poukázali však na objektívne skutočnosti preukazujúce zneužitie práva v oblasti DPH, ktoré sa netýka podnikateľskej činnosti žalobcu (strojárrenskej výroby), ale spôsobu a

okolností prenájmu zamestnancov prostredníctvom spoločnosti Dow Slovak Group, s. r. o.

12. Žalovaný poukázal na to, že rozhodnutím Ústredia práce, sociálnych vecí a rodiny zo dňa 02.01.2012 bolo spoločnosti Dow Slovak Group, s. r. o. vydané povolenie na vykonávanie činnosti agentúry dočasného zamestnávania, pričom osobou konajúcou v mene agentúry dočasného zamestnávania mal byť P. R. B.. Žiadosť o vydanie povolenia bola Ústrediu práce, sociálnych vecí a rodiny doručená dňa 12.12.2011. Podľa žalovaného účelovým a nedôveryhodným sa javí skutočnosť, že už dňa 13.12.2011 sa novým konateľom tejto spoločnosti stal Z. M. E., ktorému mal P. R. B. pri prevode obchodného podielu v spoločnosti Dow Slovak Group, s. r. o. odovzdať všetky účtovné doklady spoločnosti. Napriek tomu však P. R. B. uzatváral obchody so žalobcom, vystavil aj sporné faktúry a to na základe generálnej plnej moci, podľa ktorej spoločnosť zastupoval. Nakoľko žalobca a dodávateľ Dow Slovak Group, s. r. o. boli personálne prepojení osobou P. R. B., je podľa žalovaného predpoklad, že žalobca vedel o tom, že daň z predmetnej faktúry, z ktorej si uplatnil odpočítanie dane, nebude odvedená.

13. Žalovaný konštatoval, že zistenia správcu dane tak z daňovej kontroly, ako aj z vyrubovacieho konania, objektívne ukazujú na zneužitie práva v oblasti DPH účelovým konaním, s cieľom vyhnúť sa daňovej povinnosti u spoločnosti Dow Slovak Group, s. r. o. a získať u žalobcu daňovú výhodu.

14. Žalobca sa k odvolaniu žalovaného písomne nevyjadril.

IV.

Právne závery odvolacieho súdu

15. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. s prihliadnutím na ustanovenie § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok. Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 v spojení s § 250ja ods. 1 O.s.p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 2 O.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné, pretože rozsudok krajského súdu je vo výroku vecne správny. Preto ho po preskúmaní dôležitosti odvolacích dôvodov postupom uvedeným v § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

16. Najvyšší súd zdôrazňuje, že podstatou odvolania žalovaného (posudzujúc jeho skutočný obsah) proti rozsudku krajského súdu je otázka, či skutkové okolnosti zistené v priebehu daňovej kontroly poskytovali dostatočný podklad pre záver o nepriznaní práva na odpočítanie dane na vstupe pre zneužitie právnej regulácie v oblasti DPH.

17. V súvislosti s posudzovaním oprávnenosti odpočítania DPH z prijatých plnení na vstupe je jedným z kľúčových problémov otázka rozloženia dôkazného bremena, teda posúdenie, ktoré skutočnosti preukazuje daňový subjekt a kedy dôkazné bremeno zaťažuje správcu dane.

18. 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). Ak preukáže uskutočnenie zdaniteľného obchodu tak, ako ho deklaruje, môžu orgány finančnej správy neuznať daňovému subjektu právo na odpočítanie dane len z dôvodu splnenia podmienok preukazujúcich zneužitie práva alebo účasť na daňovom podvode. Iba toto v zmysle judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) prelamuje zásadu neutrality

dane, podľa ktorej má byť zdaniteľná osoba (platiteľ dane) plne zbavená ťarchy DPH zaplatenej v cene tovarov a služieb, ak tieto použila na uskutočnenie ekonomických činností podliehajúcich spoločnému režimu DPH.

19. Zatiaľ čo v prípade preukazovania vzniku práva na odpočítanie dane (vychádzajúc najmä z § 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 v zmysle početnej judikatúry Najvyššieho súdu (napríklad rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžf 16/2016 zo dňa 17. októbra 2017) 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.

20. Zásada zákazu zneužitia práva je v slovenskom daňovom zákonodarstve nepriamo načrtnutá nielen v § 3 ods. 6 veta druhá Daňového poriadku, ale aj v § 50a zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov, ktorých texty sú nasledovné:

Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku v citovanom znení pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

Podľa § 50a ods. 1 zák. č. 595/2003 Z.z. v citovanom znení platí, že ak daňovník získa podiel na zisku na základe opatrenia alebo viacerých opatrení, ktoré so zreteľom na všetky súvisiace skutočnosti a okolnosti nemožno považovať na účely tohto zákona za skutočné a ich hlavným účelom alebo jedným z hlavných účelov je získanie výhody pre daňovníka, ktorá je v rozpore s predmetom alebo účelom tohto zákona, je tento podiel na zisku predmetom dane. Opatrenie podľa prvej vety môže pozostávať z viacerých opatrení alebo z ich častí.

Podľa § 50a ods. 2 zák. č. 595/2003 Z.z. v citovanom znení na účely tohto zákona sa opatrenie podľa odseku 1 nepovažuje za skutočné v rozsahu, v akom nie je uskutočnené na základe riadnych podnikateľských dôvodov zodpovedajúcich ekonomickej realite.

21. Výklad a aplikácia tejto zásady sa odvíja predovšetkým judikatúry Súdneho dvora nielen v oblasti daňového práva ale aj práva obchodných spoločností (napríklad z rozsudkov vo veci sp.zn. C-255/02 Halifax a spol., sp.zn. C-223/03 University of Huddersfield, sp.zn. C-367/96 Kefalas, sp.zn. C-212/97 Centros).

O zneužitie práva podľa hore uvedenej judikatúry ide vtedy, keď napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených vnútroštátnym právnym poriadkom (a v tejto súvislosti riadnym výkladom daňového práva Únie v zmysle čl. 4 ods. 3 Zmluvy o Európskej únii) bolo získané daňové zvýhodnenie, ktoré je v rozpore s cieľmi právnej úpravy DPH, pričom z okolností prípadu je zrejmé, že získanie tohto daňového zvýhodnenia je spojené (podmienené) s vytvorením umelých podmienok (t.j. odporujúcim pôsobeniu trhového mechanizmu na ekonomické činnosti daňových subjektov) na jeho dosiahnutie a bolo hlavným účelom posudzovaných plnení. Z tohto záveru vyplýva okruh skutočností, ktoré musí preukázať správca dane, aby odôvodnil mimoriadny zásah štátnej moci do práv daňového subjektu, a to nepriznanie práva na odpočítanie DPH.

Ide o tie prvky zdaniteľných obchodov ako právne úkony či iné skutočnosti, ktoré predstavujú zneužitie, ďalej získanie neoprávnenej daňovej výhody na strane daňového subjektu a vznik ujmy na strane štátu, ktorá by bez vytvorenia zneužívajúcej situácie nenastala, a tiež nespochybniteľný záver, že získanie daňového zvýhodnenia bolo hlavným dôvodom uskutočnenia ekonomickej činnosti daňových subjektov.

22. O zneužitie práva nejde v prípade, ak dotknuté ekonomické činnosti môžu mať iné objektívne vysvetlenie, ako iba dosiahnutie daňového zvýhodnenia. Týmto sa vylučuje, resp. potlačuje idea hlavného cieľa hore judikovaná Súdnym dvorom ako jedno z hlavných kritérií pre zistenie zneužitia práva v preskúmvanej veci. Nepochybne je v záujme dotknutého daňového subjektu takéto vysvetlenie skúmaných zdaniteľných obchodov správcovi dane ponúknuť, hoci dôkazná pasivita mu nemôže byť na ujmu.

23. Ak teda správca dane preukáže, že posudzovanými zdaniteľnými obchodmi a z nich vyplývajúcimi plneniami bolo získané daňové zvýhodnenie, ktoré je v rozpore s účelom so spoločným systémom DPH a pre tieto transakcie neexistuje žiadne iné objektívne vysvetlenie, ako dosiahnutie takéhoto zvýhodnenia, potom môže správca dane rozhodnúť o nepripustení práva na odpočítanie dane z týchto zdaniteľných obchodov.

24. Z napadnutých rozhodnutí podľa názoru odvolacieho súdu však zatiaľ nevyplýva, že by sa žalobca podieľal v posudzovaných zdaniteľných obchodoch na vytvorení akejkoľvek inej situácie, ktorej jediným prijateľným vysvetlením bolo získanie daňového zvýhodnenia, ktoré by inak nevzniklo. Argumentácia žalovaného a správcu dane ani nesmeruje k tomu, že by boli pomenované a preukázané určité zneužívajúce právne úkony alebo iné skutočnosti účelovo vytvorené za účelom získania daňového zvýhodnenia, na ktoré sa pri rozhodovaní o daňovej povinnosti neprihľadlo a že daň bola vymieraná, akoby k nim nedošlo. Daňové orgány tiež nespochybňujú, či fakturovanú službu poskytla žalobcovi spoločnosť Dow Slovak Group, s. r. o., ako to nesprávne konštatuje krajský súd. Konanie žalobcu popísané žalovaným smeruje skôr k možnej účasti žalobcu na nedovolenom daňovom úniku (daňovom podvode) zo strany jeho dodávateľa. V uvedenej súvislosti musí Najvyšší súd zdôrazniť, že k podvodnému konaniu dochádza vtedy, keď jeden z účastníkov zdaniteľného obchodu si svoju daňovú povinnosť nespĺní a naopak ďalší účastník si daň odpočíta za účelom získania neoprávneného daňového zvýhodnenia. Po právnej stránke však týmto spôsobom daňové orgány nepriznanie práva na odpočítanie dane žalobcovi neodôvodňujú.

25. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že v prejednávanej veci žalovaný postavil záver o nepriznaní práva na odpočítanie dane na zásade zákazu zneužitia práva Európskej únie na zaistenie výhod, ktoré sú zjavne v rozpore s jeho cieľmi a účelom (najmä v zmysle Smernice Rady ES 2006/112/ES), ktorá zásada vyplýva z judikatúry Súdného dvora. S ohľadom na personálne prepojenie žalobcu a dodávateľskej spoločnosti Dow Slovak Group, s. r. o., predovšetkým v osobe P. R. B., ako aj na okolnosti prenájmu zamestnancov dodávateľa žalobcovi, žalovaný vyslovil pochybnosti o tom, či nejde o premyslené a účelové konanie s cieľom vyhnúť sa daňovej povinnosti (zrejme na strane dodávateľa) a získať daňovú výhodu (u žalobcu). Konštatuje však zároveň, že žalobca nevyvrátil pochybnosti o uskutočnení deklarovaneho zdaniteľného obchodu spoločnosťou Dow Slovak Group, s. r. o. a z dôvodu porušenia § 49 ods. 1, 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 zákona o DPH mu právo na odpočítanie dane nepatrí.

26. V odvolaní proti rozsudku krajského súdu žalovaný nevzniesol voči záverom súdu prvého stupňa žiadne konkrétne právne námietky. Nespochybnil ani, že prenajatí zamestnanci dodávateľa uvedení v predložených zoznamoch u žalobcu v predmetnom zdaňovacom období pracovali. V spôsobe a okolnostiach prenájmu zamestnancov však žalovaný vidí zneužitie práva v oblasti DPH s cieľom získať daňovú výhodu, pričom uvádza, že žalobca mohol vedieť (predpokladať), že daň z faktúry, z ktorej si uplatnil právo na odpočítanie dane, nebude dodávateľom odvedená. Nepriznanie práva na odpočítanie dane však naďalej odôvodňuje porušením § 49 ods. 1, 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 zákona o DPH. Odvolací súd musí konštatovať, že zistené skutočnosti nie sú dostatočným podkladom pre uvedené právne závery.

27. Odvolací súd je predovšetkým toho názoru, že argumentácia žalovaného v odvolaní proti rozsudku krajského súdu je nezrozumiteľná a robí jeho postup i napadnuté rozhodnutie nepreskúmateľným, aj keď z iných dôvodov, ako ich uviedol krajský súd. Možno tiež konštatovať, že časť dôvodov odvolania týkajúca sa reálneho uskutočnenia zdaniteľného obchodu, sa celkom neprekrýva so závermi napadnutého rozhodnutia.

28. Najvyšší súd považuje za potrebné zdôrazniť, že pokiaľ hodlajú daňové orgány postaviť svoju argumentáciu o nepriznaní práva na odpočítanie dane z posudzovaného zdaniteľného obchodu na zneužití práva (s odvolaním sa na judikatúru Súdneho dvora), musia byť zneužívajúce prvky alebo skutočnosti, na ktoré sa pri rozhodovaní o daňovej povinnosti nebude prihliadať, pomenované najneskôr v protokole z daňovej kontroly. Zneužitie práva ako hlavný účel skúmanej transakcie musí byť daňovému subjektu preukázané, keďže dôkazné bremeno v tomto smere zaťažuje výlučne správcu dane. Správca dane nemôže súčasne s argumentáciou o zneužití práva tvrdiť, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno a nevyvrátil pochybnosti správcu dane o uskutočnení zdaniteľných obchodov tak, ako boli deklarované. Správca dane si teda musí najprv včas ujasniť, či sa daňovým subjektom tvrdený zdaniteľný obchod uskutočnil a či plnenie poskytol platiteľ dane uvedený na faktúre.

29. V prejednávanej veci daňové orgány vyjadrili vo vydaných rozhodnutiach pochybnosti, či v posudzovanom prenájme zamestnancov spoločnosti Dow Slovak Group, s. r. o. žalobcovi nejde o účelové premyslené konanie smerujúce k vyhnutiu sa daňovej povinnosti zo strany dodávateľa a získaniu daňovej výhody na strane žalobcu. Takýto spôsob nazerania na dôkaznú situáciu a rozdelenie dôkazného bremena nie je v súlade so zákonom, nakoľko dôkaznú povinnosť daňového subjektu vymedzuje § 24 ods. 1 Daňového poriadku a jej súčasťou nie je poskytovať dôkazy o tom, že sa daňový subjekt nedopustil zneužitia práva či daňového podvodu. Pokiaľ správca dane takého podozrenia nadobudne, musí ho potvrdiť vykonanými dôkazmi.

30. Ak orgán správy dane akceptuje, že zdaniteľný obchod sa uskutočnil tak, ako bol deklarovaný, potom je možné nepriznať právo na odpočítanie dane z tohto obchodu (pri splnení ostatných zákonných podmienok) prakticky len pre zneužitie práva alebo pre účasť na daňovom podvode (nedovolenom daňovom úniku). V takom prípade však už správca dane nemôže tvrdiť, že odpočítanie dane nepatrí daňovému subjektu pre porušenie § 49 a § 51 zákona o DPH, keďže pripúšťa, že zdaniteľný obchod sa uskutočnil a že ho daňový subjekt použil na svoje zdaniteľné plnenia na vstupe.

31. Skutočnosť, že spoločníci resp. konatelia dodávateľskej spoločnosti žalobcu spolu v minulosti podnikali a teda sa musia poznať, nepreukazuje, že žalobca, ktorý si prenajal zamestnancov od spoločnosti Dow Slovak Group, s. r. o., musel vedieť, že tento dodávateľ neodvedie zaplatenú daň z faktúry za predmetnú službu a už vôbec to neznamená, že práve neodvedenie dane zo strany dodávateľa bolo hlavným účelom poskytnutia služby prenájmu zamestnancov žalobcovi. To napokon žalovaný ani netvrdí. Žalovaný v odôvodnení rozhodnutia neuvádza, akým spôsobom žalobca zneužil právnu reguláciu DPH, keď si ako platiteľ dane prenajal zamestnancov od spoločnosti Dow Slovak Group, s. r. o. a túto službu použil na svoje zdaniteľné obchody, čo žalovaný v odvolaní proti rozsudku krajského súdu nespochybnil. Premyslené a účelové konanie, ktorého výsledkom mal byť nedovolený daňový únik na strane dodávateľa, z účasti na ktorom žalovaný podozrieva žalobcu, nebolo v daňovom konaní preukázané a najmä argumentačne podložené do tej miery, aby bolo možné za daných okolností žalobcovi nepriznať právo na odpočítanie dane pre jeho vedomú účasť na tomto daňovom úniku.

32. Keďže námietky žalovaného vznesené v odvolaní nie sú dôvodom na zrušenie alebo zmenu prvostupňového rozsudku, postupoval odvolací súd podľa § 219 ods. 1 a 2 O.s.p. v spojení s § 250ja ods. 3, veta druhá O.s.p. a rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

33. O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta Os.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že úspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal, pretože mu v tomto konaní žiadne trovy nevznikli.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).