

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/7/2020
Identifikačné číslo spisu: 1019200560
Dátum vydania rozhodnutia: 25.03.2021
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Trenčan
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:1019200560.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca, PhD. a JUDr. Igora Belka, v právnej veci žalobcu : MARKET CENTRUM s. r. o., Gessayova 10, 851 03 Bratislava, IČO : 464 484 38, zastúpeného: JUDr. Ing. Ľubomír Havlík, advokát, Svätoplukova 28, Bratislava, proti žalovanému (v konaní sťažovateľ) : Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/78/2019-116 zo dňa 7. augusta 2019, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100339668/2019 zo dňa 30.1.2019, jednohlasne takto

rozhodol:

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

Žalobcovi priznáva voči žalovanému úplnú náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

I. Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Na základe výsledkov daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“ alebo „daň“) vykonanej u žalobcu za zdaňovacie obdobia február 2014 až december 2014 a doplneného dokazovania vo vyrubovacom konaní vydal Daňový úrad Bratislava (ďalej len „správca dane“) dňa 11.10.2018 rozhodnutie č. 102021793/2018 (ďalej aj „rozhodnutie správcu dane“), ktorým podľa § 68 ods. 5 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“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 24.870,22 eur za zdaňovacie obdobie február 2014. Na základe odvolania žalobcu žalovaný rozhodnutím č.

100339668/2019 zo dňa 30.1.2019 (ďalej aj „preskúmané rozhodnutie“) postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku rozhodnutie správcu dane potvrdil.

2. Podstatou uvedených rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane za predmetné zdaňovacie obdobie bolo neuznanie žalobcom uplatneného práva na odpočítanie dane z faktúr vystavených spoločnosťami MäsoPonitrie s. r. o. a MG WOOD-CORP s. r. o. (ďalej aj „dodávateľa“) za dodávku potravinárskych výrobkov. Dôkazy vykonané správcou dane počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania podľa žalovaného odôvodňujú záver, že žalobca odpočítal daň z faktúr od dodávateľov neoprávnené, pretože nepreukázal, že fakturovaný tovar tieto spoločnosti resp. ich subdodávateľa skutočne žalobcovi dodali. Podľa žalovaného žalobca síce preukázal, že fakturovaný tovar existoval, čo správca dane nespochybnil, avšak okrem formálnych dôkazov nepredložil žalobca žiadne ďalšie dôkazy preukazujúce uskutočnenie dodávok deklarovanými dodávateľmi. Tým podľa žalovaného nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) a žalobcovi podľa § 49 ods. 1 a § 51 ods. 1 zákona o DPH nevzniklo právo na odpočítanie dane.

II. Konanie na správnom súde

3. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote správnu žalobu na Krajský súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“ alebo „krajský súd“) a navrhol rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov zrušiť a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie.

4. V správnej žalobe žalobca namietal nedostatočné zistenie skutkového stavu veci i nesprávne právne posúdenie, pričom zdôraznil, že nakoľko mu bol tovar dodaný, vznikla mu daňová povinnosť a súčasne s ňou i právo odpočítať daň z tovaru slúžiaceho na ďalšie dodávky. Poukázal na to, že má faktúru vyhotovenú podľa § 71 zákona o DPH od platiteľa, ktorý voči nemu daň uplatnil. Uviedol, že viedol záznamy o všetkých skutočnostiach v súlade s § 70 zákona o DPH a v rámci daňovej kontroly poskytol správcovi dane maximálnu súčinnosť a predložil mu všetky požadované doklady. Mal za to, že žiadne z ustanovení zákona o DPH ani iného právneho predpisu mu neukladá povinnosť (a ani ho neoprávňuje) preverovať spôsob nadobudnutia tovaru a plnenie zákonných povinností u jeho dodávateľov.

5. Žalobca poukázal na skutkové zistenia z daňového konania, podľa ktorých bolo preukázané, že kúpne zmluvy so spoločnosťami MäsoPonitrie s. r. o. a MG WOOD-CORP s. r. o. boli platne uzavreté, žalobca si u týchto spoločností tovar objednal a tento mu bol v objednaných množstvách aj dodaný. Bolo preukázané aj to, že dodávateľské spoločnosti vystavili za tovar faktúry, čo potvrdil bývalý konateľ týchto spoločností N. X. a nespochybnuje to ani žalovaný, tieto spoločnosti faktúry zaúčtovali a zahrnuli do podaného daňového priznania, pričom žalobca všetky dodávateľské faktúry riadne uhradil. Tvrdil, že pri uzatvorení kúpnych zmlúv nemohol vedieť ani nijako ovplyvniť, že dodávateľa nebudú plniť svoje zákonné povinnosti. Mal za to, že pokiaľ tieto spoločnosti nepredložili správcovi dane požadované doklady, nemôže to byť na jeho ťarchu.

6. Žalovaný navrhol správnu žalobu ako nedôvodnú zamietnuť.

7. Správny súd po prejednaní veci na nariadenom pojednávaní vyhlásil dňa 7.8.2019 rozsudok, ktorým rozhodnutie žalovaného spolu s rozhodnutím správcu dane zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie; žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania.

8. Správny súd dospel k záveru, že žalovaný nesprávne aplikoval a interpretoval § 49 zákona o DPH, v dôsledku čoho nedostatočne zistil skutkový stav veci. Nesprávnym výkladom tohto ustanovenia žalovaný podľa správneho súdu nezákonne zúžil okruh dokazovaných skutočností a nepovažoval za významné vykonať ďalšie dokazovanie, čo malo za následok vadu podľa § 191 ods. 1 písm. e/ S. s. p.

9. Správny súd uznal, že na základe dôkazov vykonaných v daňovom konaní sa možno domnievať, že dodávateľa či subdodávateľa žalobcu konali v rozpore so zákonom, to však podľa jeho názoru nie je objektívnym dôkazom o nezákonnosti konania žalobcu. Správny súd poukázal na judikatúru Súdneho

dvora EÚ, z ktorej vyplýva, že platiteľ dane, ktorý vedel alebo mal vedieť, že sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, sa musí považovať za účastníka na tomto podvode, bez ohľadu na to, či mal z obchodu prospech alebo nie. Túto otázku je podľa správneho súdu oprávnený ustáliť aj daňový orgán, pričom nemusí počkať na postup a rozhodnutia orgánov činných v trestnom konaní.

10. Zaujal názor, že pokiaľ daňové orgány v konaní tvrdili, že zdaniteľné obchody síce prebehli, avšak nie spôsobom deklarovaným vo faktúrach, ale zároveň nepreukázali, že žalobca bol priamo zainteresovaný na vytvorení reťazca fiktívnych obchodov, bolo z ich strany potrebné objektívne preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že posudzované plnenia zakladajúce jeho nárok na odpočet DPH boli súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. Správny súd konštatoval, že v takom prípade dôkazné bremeno prešlo na správcu dane, ktorý bol povinný preveriť vzťah žalobcu k podvodnému konaniu vzniknúcemu v reťazci firiem, ktorého bol súčasťou a jeho vedomosť o tom, že u iného daňového subjektu došlo k porušeniu zákona o DPH. V tejto súvislosti krajský súd citoval z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C-80/11 zo dňa 21.6.2012 Mahagében a Dávid, body 50-52.

11. Správny súd tiež poukázal na to, že nakoľko obchodný vzťah žalobcu s N. X. (bývalým konateľom dodávateľov) trval niekoľko rokov, pričom v ostatných daňovou kontrolou posudzovaných prípadoch bolo dodanie tovaru aj podľa správcu dane v súlade so zákonom, nemožno považovať postup žalobcu pri dojednávaní obchodov s dodávateľmi za nevšedný, neobzretný, či dokonca nedobromyseľný a v dôkazoch o protiprávnosti konania jeho obchodných partnerov nemožno vidieť jeho vedomosť o existencii porušenia daňových predpisov, alebo jeho priamu, cieľnú a úmyselnú participáciu na daňovom podvode. Uzavrel, že dôkazné bremeno o tom, že na strane žalobcu došlo k podvodnému konaniu, je na správcovi dane, prípadne orgánoch činných v trestnom konaní.

12. Správny súd tiež poukázal na ďalšie závery vyplývajúce z judikatúry Súdneho dvora EÚ (C-354/03 Optigen Ltd., C-353/03 Fulcrum Electronics Ltd., C-484/03 Bond House Systems Ltd., C-439/04 Kittel), z ktorých plynie, že uplatnenie nároku na odpočet dane na vstupe u osôb povinných k dani, ktorých plnenia boli v rámci reťazca poskytnuté s úmyslom dopustiť sa podvodu, alebo pokiaľ ich plnenia nasledovali v dodávateľskom reťazci, kedy tieto osoby o podvodnom konaní nevedeli alebo nemohli vedieť, nemôže byť týmto osobám odopretý.

13. Do ďalšieho konania zaviazal správny súd daňové orgány doplniť dokazovanie a zistiť, či žalobca vedel alebo mal vedieť, že posudzované plnenia zakladajúce jeho nárok na odpočet DPH sú súčasťou daňového podvodu.

III. Kasačná sťažnosť žalovaného, vyjadrenie žalobcu

14. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) pre nesprávne právne posúdenie veci.

15. Sťažovateľ tvrdil, že zistenia správcu dane v priebehu predmetnej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nepreukázali, že zdaniteľné obchody fakturované spornými faktúrami boli uskutočnené tak, ako to deklarujú tieto faktúry, konkrétne že dodávky boli uskutočnené dodávateľmi na nich uvedenými a preto nebolo u žalobcu preukázané naplnenie zákonných podmienok pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane v zmysle § 49 a § 51 zákona o DPH. Podľa sťažovateľa teda nebolo preukázané, že dodávateľským spoločnostiam vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, čo je v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH základným predpokladom vzniku nároku na odpočítanie dane u príjemcu tovaru a preto žalobcovi právo na odpočítanie dane nevzniklo.

16. Za vecne a právne nesprávny považoval sťažovateľ záver krajského súdu, že v kontexte judikatúry Súdneho dvora EÚ citovanej v rozsudku možno akceptovať, že ak dodávateľom nevznikla daňová

povinnosť z titulu dodania tovaru žalobcovi, potom ani žalobcovi ako kupujúcemu nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane z faktúr vystavených dodávateľmi, avšak iba za predpokladu, že žalobca vedel, alebo mal vedieť, že tieto plnenia zakladajúce právo na odpočítanie dane sú súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. Podstatou rozsudkov Súdneho dvora EÚ týkajúcich sa podvodného konania podľa sťažovateľa je, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočítanie dane, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. To znamená, že primárne zákonné podmienky na odpočítanie dane musia byť splnené, teda platiteľ dane má právo na odpočítanie dane, avšak jeho znalosť o podvodnom konaní dáva ďalšiu možnosť vnútroštátnemu orgánu neuznať právo na odpočítanie dane.

17. V prejednávanej príhode však podľa sťažovateľa vôbec neboli splnené prvotné podmienky stanovené zákonom o DPH pre uplatnenie práva na odpočítanie dane a preto nebolo potrebné vec posudzovať z hľadiska rozsudkov Súdneho dvora EÚ, na ktoré v rozsudku poukázal správny súd. V daňovom konaní bolo podľa sťažovateľa sporným, či skutočnými dodávateľmi fakturovaného tovaru boli deklarovaní dodávateľa. Pokiaľ žalobca toto tvrdil, bol v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku povinný toto tvrdenie preukázať, čo sa podľa sťažovateľa nestalo. Mal za to, že správca dane pritom nepožadoval od žalobcu také informácie alebo dôkazy, ktorými by žalobca nemohol disponovať, prípadne ktoré by sa týkali okolností, o ktorých by žalobca objektívne nemohol vedieť. Požadoval len preukázanie reálneho dodania tovarov od deklarovaných dodávateľov, čo je preukázaním základnej podmienky pre odpočítanie dane. Žalobca podľa názoru sťažovateľa nepredložil konkrétne dôkazy, ktorými by jednoznačne a nespochybniteľne preukázal splnenie stanovených podmienok pre odpočítanie dane.

18. Sťažovateľ zdôraznil, že daňové orgány zo skutkových zistení nevyvodili záver o účasti žalobcu na daňovom podvode a preto dôkazné bremeno zostalo na žalobcovi, neprešlo na správcu dane. V tejto súvislosti poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veciach sp. zn. 8Sžf/36/2010 z 28.4.2011 a 2Sžf/52/2010 zo dňa 21.9.2011.

19. Sťažovateľ ďalej argumentoval, že ak daňový subjekt uvedený na faktúre ako dodávateľ svojim konaním znemožňuje správcovi dane vykonať úkon za účelom správneho posúdenia a určenia dane pre účely výkonu daňovej kontroly, je nedôveryhodný. V takom prípade nemožno prijať ako dôkaz len samotnú faktúru vyhotovenú takýmto subjektom, pretože pravosť a pravdivosť údajov v nej uvedených nemožno overiť v účtovníctve a evidenciách nekontaktného subjektu. Zdokumentované zistenia o nekontaktnosti subjektov v dodávateľskom reťazci vyvracajú podľa názoru sťažovateľa hodnovernosť a preukaznosť faktúr, zakladajú odôvodnenú pochybnosť o pravdivosti.

20. Podľa sťažovateľa je možné logicky predpokladať, že ak u spoločností JJ-ATOR s. r. o., MD3 s. r. o. a PEPO 1 BB s. r. o., ktoré mali predmetný tovar dodať dodávateľom žalobcu, nebolo potvrdené vykonávanie reálnej ekonomickej činnosti a ich štatutárni zástupcovia uskutočňovanie akýchkoľvek obchodných aktivít popreli, potom tovar nemohol byť žalobcovi dodaný tak, ako to bolo uvedené na faktúrach dodávateľov.

21. Sťažovateľ ďalej konštatoval, že personálne prepojené dodávateľské spoločnosti MG WOOD-CORP s. r. o. a Mäso Ponitrie s. r. o. nepreukázali vznik daňovej povinnosti, nepredložili v procese preverovania žiadne doklady, preukazujúce deklarované transakcie, nakoľko zanikli a sú nekontaktné. Pokiaľ neboli predložené doklady a evidencie zo strany dodávateľov, nebol podľa sťažovateľa u nich preukázaný vznik daňovej povinnosti z dôvodu reálneho plnenia. Uskutočnenie plnení bolo potvrdené len ústne, čo je len formálne preukázanie deklarovaných obchodov. To správca dane nemohol akceptovať ako dostatočné preukázanie reálneho dodania v zmysle preverovaných faktúr.

22. Sťažovateľ poukázal aj na preverovanie okolností súvisiacich s prepravou tovaru, ktorých výsledkom bolo, že žiadny z deklarovaných dodávateľov neuviedol názov konkrétnej prepravnej

spoločnosti, ktorá prepravu mala vykonať a podľa informácií Kriminálneho úradu finančnej správy žiadna zo zainteresovaných spoločností nemala v roku 2014 zaregistrované žiadne motorové vozidlo.

23. Z uvedených dôvodov sa sťažovateľ nestotožnil so záverom správneho súdu, že preskúmané rozhodnutie nebolo náležite odôvodnené a že zistenie skutkového stavu nebolo dostačujúce na riadne posúdenie veci.

24. Žalobca navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť.

IV. Závery kasačného súdu

25. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“ alebo „kasačný súd“) ako súd kasačný preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 S.s.p.), 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 rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 S.s.p.), vo veci v zmysle § 455 S.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná, a preto ju podľa § 461 S.s.p. zamietol.

26. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov pripadlo kasačnému súdu posúdiť, či krajský súd správne vyhodnotil otázku dôkazného bremena žalobcu na preukázanie skutočností, ktoré tvrdil a deklaroval v súvislosti s dodávkami tovarov podliehajúcich dani a či správne oprel svoje rozhodnutie o judikatúru Súdneho dvora EÚ vo vzťahu k prípadnej účasti žalobcu na podvodnom konaní, ktorú správca dane podľa jeho názoru nepreukázal.

27. Kasačný súd považuje za potrebné predoslať, že sťažovateľ sa nemýli, keď poukazuje na judikatúru Najvyššieho súdu (napr. rozsudky vo veciach sp. zn. 8Sžf/36/2010 zo dňa 28.4.2011, sp. zn. 2Sžf/52/2010 zo dňa 21.9.2011), v zmysle ktorej ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry a preukazovanie jej zaplatenia pokladničnými dokladmi nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH; a že úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom nechýba materiálny podklad. Najvyšší súd skutočne v mnohých rozhodnutiach v posledných rokoch konštantne rozhodoval v tom zmysle, že predloženie faktúr a účtovných dokladov samo osebe nemusí byť dostatočným dôkazom o uskutočnení deklarovaného plnenia označeným dodávateľom a že platiteľ dane požadujúci vrátenie/odpočítanie dane musí byť schopný preukázať reálnosť príslušného obchodu, ak o tom v daňovom konaní vzniknú dôvodné pochybnosti (napr. rozhodnutia sp. zn. 8Sžf/26/2014, 5Sžf/11/2014, 2Sžf/52/2010, 8Sžf/36/2010, tiež m.m. rozhodnutie sp. zn. 1Sžfk/49/2017).

28. V prejednávanom prípade vykonal správca dane rozsiahle dokazovanie na preverenie posudzovaných obchodov, pričom nevychádzal len z dokladov predložených žalobcom. Závery, ku ktorým dospel, vyhodnotil krajský súd v súlade so zákonom a relevantnou judikatúrou ako nesprávne. Argumentáciu krajského súdu posúdil kasačný súd v medziach sťažnostných bodov kasačnej sťažnosti, ktorou sťažovateľ namietal nesprávne právne posúdenie veci.

29. Sťažovateľ v daňovom konaní i správny súd v konaní o správnej žalobe vychádzali pri svojom rozhodovaní zo skutočnosti, že žalobca tovar uvedený na sporných faktúrach skutočne nadobudol, o čom v daňovom konaní predložil daňové a účtovné doklady (objednávky, faktúry, doklady o ich bezhotovostnej úhrade, doklady o preprave a prevzatí tovaru), podľa ktorých mu tovar dodali spoločnosti MäsoPonitrie s. r. o. a MG WOOD-CORP s. r. o. Uskutočnenie deklarovaných obchodov ústne potvrdil i bývalý konateľ dodávateľských spoločností N. X., s ktorým žalobca obchodoval dlhšiu dobu a väčšiu časť obchodov v kontrolovanom období (aspoň u dodávateľa MäsoPonitrie s.r.o.) z hľadiska odpočítania dane považoval za dostatočne doložené i správca dane. Predložené doklady sťažovateľ v jednotlivostiach nespochybňuje, za sporné nepovažuje ani to, že žalobca predmetný tovar

ďalej použil na zdaniteľné plnenia. Možno teda konštatovať, že formálne podmienky pre uplatnenie odpočítania dane z nadobudnutých tovarov žalobca splnil (§ 49 ods. 1, 2 písm. a/, § 51 ods. 1, ods. 2 písm. a/ zákona o DPH).

30. Sťažovateľ však tvrdí, že materiálne podmienky pre daňový odpočet splnené neboli a že pochybná a nepreukázaná zostala skutočnosť, že predmetný tovar dodali žalobcovi práve dodávateľia uvedení na faktúrach. Je toho názoru, že nakoľko nebolo preukázané, že dodávateľským spoločnostiam vznikla v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť, nevzniklo žalobcovi právo na odpočítanie dane. Opiera sa o zistenia týkajúce sa jednak dodávateľských spoločností, ktoré v čase daňovej kontroly so správcom dane efektívne nespolupracovali a nepredložili doklady preukazujúce vznik daňovej povinnosti z dodávok tovarov v prospech žalobcu, no najmä o zistenia o spoločnostiach, ktoré mali predmetný tovar dodať žalobcovým dodávateľom - JJ-ATOR s. r. o., MD3 s. r. o. a PEPO 1 BB s. r. o. Tie podľa správcu dane v relevantnom čase vôbec nevykonávali podnikateľskú činnosť a nemohli tovar dodať žalobcovým dodávateľom.

31. Z uvedeného urobil sťažovateľ záver, že nakoľko nadobudnutie tovaru je nepreukázané u spoločností MäsoPonitrie s.r.o. a MG WOOD-CORP s. r. o. (dodávateľov žalobcu), zostali pochybné aj dodávky od dodávateľov k žalobcovi, ktorý podľa sťažovateľa žiadne ďalšie doklady vyvracajúce pochybnosti o nadobudnutí tovaru nepredložil. Žalobca teda podľa sťažovateľa neunesol dôkazné bremeno plynúce mu z ustanovenia § 24 ods. 1 Daňového poriadku na preukázanie svojich tvrdení o prijatí tovaru od deklarovaných dodávateľov, hoci sťažovateľ považuje za nesporné, že predmetný tovar prijal a dodal ho svojim odberateľom.

32. Sťažovateľ teda v kasačnej sťažnosti nekonštatuje, že by v súvislosti s dodávateľským reťazcom došlo k podvodu na dani (nedovolenému daňovému úniku) a že by bol žalobca do tohto podvodného konania zapojený a preto je toho názoru, že na vec nedopadá judikatúra Súdneho dvora EÚ, na ktorú sa odvoláva správny súd.

33. Kasačný súd pripomína, že v daňovom konaní nesie daňový subjekt dôkazné bremeno ku skutočnostiam, ktoré sám tvrdí a deklaruje. Preukazuje okolnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach a ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; zodpovedá za vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť (§ 24 ods. 1 písm. a/, c/ Daňového poriadku). Dokazovanie v daňovom konaní vedie správca dane, ktorý je oprávnený ako dôkaz použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 24 ods. 2, 4 Daňového poriadku). Ak daňový subjekt preukáže uskutočnenie zdaniteľného obchodu tak, ako ho deklaruje, môžu mu orgány finančnej správy neuznať právo na odpočítanie dane len z dôvodu splnenia podmienok preukazujúcich zneužitie práva alebo účasť na daňovom podvode. Iba toto v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ 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.

34. Zatiaľ čo v prípade preukazovania vzniku práva na odpočítanie dane 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. K podvodnému konaniu pritom dochádza vtedy, keď jeden z účastníkov transakcie neodvedie štátu daň a ďalší účastník si ju odpočíta za účelom získania neoprávneného daňového zvýhodnenia.

35. Ustanovenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku dáva správcovi dane v rámci daňovej kontroly k dispozícii významný nástroj na vyjasňovanie pochybností o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených. Umožňuje správcovi dane po preverení údajov uvedených v daňovom priznaní a

predložených dokladoch sformulovať, ktoré skutočnosti alebo doklady a z akých dôvodov považuje za pochybné z hľadiska pravdivosti alebo úplnosti, tieto pochybnosti oznámiť daňovému subjektu a vyzvať ho, aby nejasnosti vysvetlil, chýbajúce údaje doplnil, či preukázal ich pravdivosť. Ak správca dane takého pochybné okolnosti zistí a oznámi ich daňovému subjektu, prechádza na daňový subjekt opätovne dôkazné bremeno za účelom vysvetlenia nejasností a preukázanie sporných skutočností (§ 24 ods. 1 písm. b/ Daňového poriadku). Musí však ísť o pochybnosti objektívne podložené, teda také, ktoré z konkrétnych dôvodov robia tvrdenia alebo doklady daňového subjektu nevierohodnými či nepravdepodobnými.

36. Kasačný súd predovšetkým poukazuje na to, že v danom prípade chýba stanovisko sťažovateľa, aké konkrétne skutočnosti či ktoré žalobcom predložené doklady o deklarovaných dodávkach tovaru od spoločností MäsoPonitrie s. r. o. a MG WOOD-CORP s. r. o. zostali podľa správcu dane pochybné čo do správnosti, pravdivosti alebo úplnosti, prípadne ktoré údaje v nich uvedené považuje za nepravdivé. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti ani neuvádza, že by žalobcu v rámci daňovej kontroly márne vyzýval na odstránenie konkrétnych pochybností, hoci vykonal nesporne rozsiahle dokazovanie na preverenie posudzovaných obchodov.

37. Skutočnosti, o ktoré sťažovateľ opiera pochybnosti správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených dokladov, sa netýkajú dodávok medzi žalobcom a spoločnosťami MäsoPonitrie s. r. o. a MG WOOD-CORP s. r. o., ale predchádzajúceho stupňa dodávateľského reťazca, teda obchodov medzi dodávateľmi žalobcu a spoločnosťami JJ-ATOR s. r. o., MD3 s. r. o. a PEPO 1 BB s. r. o. Tu treba uznať, že pochybnosti správcu dane v naznačenom smere ako aj ich príčiny boli jasne pomenované a doložené skutkovými zisteniami. Zistenia o subdodávateľoch však nepredstavujú dostatočne zrozumiteľný podklad pre pochybnosti o dodaní tovaru od dodávateľov k žalobcovi. Sťažovateľ totiž neuviedol žiadne konkrétne skutočnosti na strane spoločností MäsoPonitrie s. r. o. a MG WOOD-CORP s. r. o., ktoré by realizáciu dodávok tak, ako sú zaznamenané v žalobcom predložených dokladoch, robili nemožnými, nepravdepodobnými či nepreukázanými. Záver správcu dane i sťažovateľa, že pokiaľ tovar nenadobudli dodávateľia od subdodávateľov, nemohol ho nadobudnúť ani žalobca od dodávateľov, je nesprávny a platí len pod podmienkou, ktorú s odkazom na judikatúru Súdneho dvora EÚ definoval správny súd.

38. Tvrdenia o nepreukázaní vzniku daňovej povinnosti na strane dodávateľov v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH odôvodňuje sťažovateľ aj tým, že pre ich nedostatočnú spoluprácu a nepredloženie dokladov nemohol správca dane uskutočnenie dodávok žalobcovi kontrolou preveriť. Tu treba taktiež poznamenať, že nedostatok súčinnosti v čase daňovej kontroly zo strany žalobcových dodávateľov, ktorí inak v čase sporných dodávok s potravinárskym tovarom reálne obchodovali, nie je takou skutočnosťou, ktorá by sama o sebe robila realizáciu dodávok žalobcovi a ním predložené doklady pochybnými z hľadiska ich správnosti či pravdivosti. Nebolo povinnosťou žalobcu v rámci daňovej kontroly preukazovať pôvod a okolnosti obehu tovaru nadobudnutého od svojich dodávateľov na im predchádzajúcich stupňoch dodávateľského reťazca, ani niesť následky nesúčinnosti dodávateľov alebo ich subdodávateľov so správcom dane.

39. Z uvedených dôvodov kasačný súd nemohol akceptovať postoj sťažovateľa, že na základe podozrení správcu dane o podvodnom konaní na predchádzajúcich stupňoch dodávateľského reťazca a s ohľadom na nemožnosť preverenia dokladov u dodávateľov v čase kontroly malo prejsť na žalobcu dôkazné bremeno na preukázanie vzniku daňovej povinnosti u jeho dodávateľov (§ 19 ods. 1 zákona o DPH), ktorého neunesenie by mohlo mať za daných okolností za následok nesplnenie podmienok pre priznanie práva na odpočítanie dane.

40. Možno predpokladať, že hlavnou motiváciou správcu dane k preverovaniu obchodov žalobcu s dodávateľmi bola skutočnosť, že niektorý z dodávateľov alebo subdodávateľov v rámci dodávateľského reťazca nepriznal alebo neodviedol daň a nasledujúci obchodný článok si túto daň uplatnil, pričom existovali podozrenia z účasti žalobcu na takomto nedovolenom daňovom úniku. Sťažovateľ však žiadny nedovolený daňový únik v konaní netvrdil a ani nepreukazoval účasť žalobcu na takomto konaní. Aj v kasačnej sťažnosti uvádza, že účasť na daňovom podvode nepovažoval za právny dôvod vyrubenia

rozdielu dane žalobcovi. Svoje závery oprel predovšetkým o vnútroštátnu legislatívu a judikatúru Najvyššieho súdu, ktorú však nesprávne interpretoval, keď v podstate zastal názor, že žalobcovi sa majú pripísať právne následky nemožnosti preverenia uskutočnenia posudzovaných transakcií u žalobcových dodávateľov či podozrení o fiktívnosti obchodov medzi dodávateľmi a ich subdodávateľmi.

41. Pokiaľ aj na strane žalobcových dodávateľov alebo subdodávateľov došlo k nedovolenému daňovému úniku (daňovému podvodu), nemá to bez ďalšieho za následok, že žalobcovi nepatrí právo na odpočítanie dane z predmetných dodávok, ktorých prijatie od deklarovaných dodávateľov doložil hodnovernými dokladmi a použil dodávky na ďalšie zdaniteľné plnenia. Oprávnenie odpočítať daň z tovarov určených alebo použitých na dodávky tovarov a služieb, predpísaným spôsobom uplatnenú dodávateľom, by bolo s ohľadom na zásadu neutrality DPH možné žalobcovi odoprieť v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ len v prípade, ak by sa žalobca vedome zúčastnil na takomto nedovolenom konaní alebo by ho svojou nedbalosťou pri uskutočnení obchodov umožnil. Ako však správne konštatoval i správny súd, dôkazné bremeno, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že prijaté zdaniteľné plnenia zakladajúce nárok na odpočet dane sú súčasťou daňového podvodu zo strany subjektov zúčastnených v dodávateľskom reťazci, je na strane orgánov daňovej správy. V tomto zmysle správny súd dôvodne citoval z relevantných rozhodnutí Súdneho dvora EÚ (C-80/11 z 21.6.2012 Mahageben a Dávid, bod 50-53, C-18/13 zo dňa 13.2.2014 Maks Pen EOOD, body 31, 32).

42. Krajský súd tiež správne podotkol, že žalobca v období predchádzajúcom zdaňovaciemu obdobiu február 2014 dlhšiu dobu obchodoval so spoločnosťami, ktoré zastupoval N. X., pričom väčšina z obchodov v kontrolovaných obdobiach (minimálne u spoločnosti MäsoPonitrie s. r. o.) nebola správcom dane spochybnená. Nemožno preto bez ďalších zistení preukazujúcich opak vytýkať žalobcovi neobozretnosť, či iné zanedbanie obvyklej opatrnosti pri uzavretí sporných obchodov s dodávateľmi.

43. Pokiaľ teda nie je sporné, že tovar uvedený na faktúrach bol žalobcovi dodaný, dodávky sú doložené obvyklými dokladmi, boli potvrdené bývalým konateľom dodávateľa, ktorý so žalobcom v relevantnom čase reálne obchodoval a žalobca mu vystavené faktúry bezhotovostne uhradil, nie sú zistenia správcu dane ohľadom pohybu tovaru medzi dodávateľmi a ich subdodávateľmi dostatočným podkladom zakladajúcim objektívne pochybnosti o uskutočnení posudzovaných dodávok tak, ako boli deklarované. Za daných okolností by bolo možné žalobcovi odoprieť právo na odpočítanie dane z takýchto dodávok len za predpokladu preukázania, že došlo v dodávateľskom reťazci u niektorých z jeho účastníkov k nedovolenému daňovému úniku, ktorý bol dôsledkom podvodného alebo iného zneužívajúceho konania, pričom posudzované zdaniteľné obchody boli s týmto konaním spojené a žalobca o tom vedel alebo mohol a mal vedieť, bez ohľadu na to, či mal z takéhoto konania prospech.

44. Z uvedených dôvodov dospel kasačný súd k presvedčeniu, že právne závery krajského súdu o nepreukázaní účasti žalobcu na daňovom podvode zo strany subjektov zúčastnených v dodávateľskom reťazci, ktoré by mohlo zabrániť priznaniu práva na odpočítanie dane, nevybočujú z argumentačnej línie preskúmaného rozhodnutia sťažovateľa a je ich treba považovať za správne. V okolnostiach daného prípadu totiž nezaťažovalo dôkazné bremeno žalobcu, aby preukázal nadobudnutie tovaru od dodávateľov, ktoré správca dane ničím relevantným nespochybnil. Pokiaľ mal správca dane v úmysle odoprieť žalobcovi právo na odpočítanie dane, musel by preukázať jeho účasť na podvodnom alebo zneužívajúcom konaní, čo však daňové orgány v konaní ani netvrdili.

45. Z uvedených dôvodov nepovažoval kasačný súd kasačnú sťažnosť žalovaného za dôvodnú a preto ju postupom podľa § 461 S. s. p. zamietol.

46. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 S.s.p. a vzhľadom na úspech žalobcu v kasačnom konaní mu priznal úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov v tomto konaní. O výške náhrady trov rozhodne osobitným uznesením súdny úradník na krajskom súde v zmysle § 175 ods. 2 S.s.p.

47. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v pomere hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu riadny opravný prostriedok nie je prípustný.