

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/6/2017
Identifikačné číslo spisu: 1014200440
Dátum vydania rozhodnutia: 29.04.2021
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:1014200440.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu (spravodajca) a sudkýň JUDr. Petry Příbelskej, PhD. a JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. v právnej veci žalobcu: AUTO ROTOS - ROZBORA s.r.o., Račianska 184/B, Bratislava, IČO: 35 918 519, právne zastúpený: LEGAL & CORP s.r.o., advokátska kancelária, Gajova 11, Bratislava, proti sťažovateľovi (pôvodne žalovanému): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/4781/2014/1042 zo dňa 8. januára 2014, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/55/2014-119 zo dňa 6. júla 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/55/2014-119 zo dňa 6. júla 2016 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie

Odôvodnenie

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave podľa § 191 ods. 1 písm. d) a e) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok („SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 1100302/1/4781/2014/1042 zo dňa 08.01.2014 a vec vrátil Daňovému úradu Bratislava. Napadnutým rozhodnutím žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 9104405/5/4412617/2013/Sia zo dňa 02.10.2013), ktorým správca dane 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 vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 15 279,99,- euro za zdaňovacie obdobie august 2010.

2. Žalobca si odpočítal DPH za zdaniteľné obchody - stavebné práce, ktoré boli deklarované na vyhotovenej faktúre od dodávateľa PHOTOART s.r.o., Hany Meličkovej 15/A, Bratislava, IČO: 36 651 966, IČ DPH: SK2022211653 (ďalej aj len „PHOTOART“), t. j. faktúra č. FO1008002 zo dňa 09.08.2010, za zabezpečenie stavebných prác, poddodávok a HIM v zmysle zmluvy o dielo zo dňa 16. 02. 2010, čiastková fakturácia v cene s daňou 95 700,99,- euro, základ dane 80 421,00,- euro, DPH 15 279,99,- euro. V zmluve o dielo na zhotovenie stavby medzi žalobcom ako objednávateľom a

zhotoviteľom PHOTOART zo dňa 16.02.2010 sa zhotoviteľ zaviazal zabezpečiť (v časť I - bod l a) až d) pre objednávateľa nasledovné zdaniteľné obchody:

a) Výstavbu zateplenej haly multifunkčného dvojskladu, označené ako sklad B, komplet s dodávkou inžinierskych sietí, s uzatvárateľnými protipožiarnymi a ďalšími oddeľovacími dvermi, osvetlením, kúrením.

b) Dodávku a montáž vysokonosných regálov pre sklad klampiarskych dielov a klampiarskej dielne haly A1, v dĺžke 88 m.

c) Dodávku a montáž oceľových nosníkov, oceľových stĺpov sendvičovej zateplenej strechy pre polyfunkčnú halu A2 s prekrytím pôvodnej prístavby A1 ponad hrebeň strechy.

d) Výťah vysokozdvížný do skladu v hale A1, klampiarskej dielne a skladu.

V zmysle zmluvy o dielo bola dohodnutá celková pevná cena 1 764 675,00,- euro s DPH a termín dokončenia stavby bol dohodnutý do 01.12.2010.

3. Správca dane v čase výkonu daňovej kontroly vykonával aj kontrolu DPH u dodávateľa PHOTOART, za zdaňovacie obdobia roku 2009 a 2010. V rámci kontroly správca dane preveroval, či vyfakturované služby deklarovane na uvedených faktúrach boli uvedenou dodávateľskou spoločnosťou aj reálne dodané. V priebehu výkonu daňovej kontroly správca dane zistil, že spoločnosť PHOTOART predmetné tovary a služby nedodala, ale na vyfakturované práce (na ich dodanie) uzavrela dve zmluvy (obe dňa 20.02.2010) so subdodávateľmi Forest media s.r.o. (ďalej aj len „Forest media“) a METROPOLITAIN s.r.o. (ďalej aj len „METROPOLITAIN“). Obe zmluvy mali rovnaký text, obaja zhotovitelia sa zaväzujú dodať identický tovar a vykonať identické služby pre spoločnosť PHOTOART.

4. Spoločnosť Forest media vyfakturovala spoločnosti PHOTOART práce vykonané v zmysle uzavretej zmluvy za obdobie marec - december 2010 faktúrami č. 20100304, 20100802, 20100907, 1011013, 1012011 a 1012016. Na faktúrach nebolo uvedené za vykonanie, akých konkrétnych prác a dodanie akého konkrétneho tovaru boli vyhotovené. K faktúram neboli priložené žiadne dodacie listy, žiadne súpisy vykonaných prác, žiadne preberacie protokoly. Ani spoločnosť PHOTOART správcovi dane žiadne nepredložila. Faktúry boli hradené v hotovosti. Spoločnosť METROPOLITAIN vyfakturovala spoločnosti PHOTOART práce vykonané v zmysle uzavretej zmluvy za obdobie marec - júl 2010 faktúrami č. 20100307, 20100303, 20100402, 20100403, 20100406, 20100605, 20100704. Na predmetných faktúrach tiež nebolo uvedené za vykonanie akých konkrétnych prác a dodanie akého konkrétneho tovaru boli vyhotovené. Nie sú k nim priložené žiadne dodacie listy, žiadne súpisy vykonaných prác, žiadne preberacie protokoly. Ani spoločnosť PHOTOART správcovi dane žiadne nepredložila. Faktúry boli hradené v hotovosti. Pri preverovaní reálnosti deklarovanych zdaniteľných obchodov v reťazci spoločností Forest media / METROPOLITAIN - PHOTOART - žalobca bolo zistené, že spoločnosť Forest media a METROPOLITAIN sú v mieste sídla neznáme a konateľ spoločnosti (František Probal) je na adrese trvalého pobytu neznámy. Register obyvateľov SR oznámil, že konateľ má od 10.08.2009 trvalý pobyt na adrese Sečovce, bez uvedenia ulice a čísla domu (čo naznačuje, že ide o bezdomovca). Spoločnosti nepodali za rok 2010 žiadne priznanie ani na výzvu správcu dane. Nemali žiadnych zamestnancov a nemali u správcu dane nahlásené ani žiadne prevádzky. V obchodných transakciách ani vo vyhotovených faktúrach, ani v účtovníctve žalobcu nebolo uvedené (ani účtované) nič o skutočnosti, že tovar (nevyhnutne potrebný súvisiaci stavebný materiál) sa nejakým spôsobom prepravoval. V daných prípadoch existovali len formálne doklady (faktúry a zmluvy). PHOTOART ako dôkaz o uskutočnení dodávky predložila správcovi dane čestné prehlásenia konateľa Forest media a METROPOLITAIN Františka Probalu, v ktorých prehlásil, že faktúry vystavené boli ním riadne vystavené, práce, (resp. tovar) týmito faktúrami deklarované boli riadne zrealizované, zdaniteľné plnenie v nich uvedené bolo uskutočnené, daň bola priznaná a odvedená.

5. Konateľ žalobcu nepredložil správcovi dane žiadne stavebné povolenie na výstavbu zateplenej haly multifunkčného dvojskladu, ale pri ústnom pojednávaní dňa 12.03.2013 (o ktorom bola spísaná zápisnica č. 91044/5/944181/2013/Sia) sa vyjadril, že zateplená hala multifunkčného dvojskladu je tá istá ako budova označená písmenom B s názvom sklad klampiarskych dielov, ktorá bola postavená v roku 2004, vrátane inžinierskych sietí, protipožiarnych a ďalších dverí, osvetlením, kúrením. Stavebníkom bola spoločnosť AUTO ROTOS s.r.o. a táto spoločnosť ju má zapísanú na liste vlastníctva č. XXXX.

Spoločnosť AUTO ROTOS - ROZBORA s.r.o. predmetnú nehnuteľnosť nemá vo vlastníctve a nemal ju ani v nájme, a preto prijaté zdaniteľné plnenia nepoužil ani na účely svojej podnikateľskej činnosti.

6. Krajský súd poukázal na východiská vyplývajúce z judikatúry Súdneho dvora EÚ napr. vo veciach C-80/11 z 21.06.2012 - Mahagében a Dávid, rozsudok vo veci C-285/11 z 06.12.2012 - Bonik, rozsudok vo veci C-18/13 z 13.02.2014 - Maks Pen. Uviedol, že z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že zdaniteľná osoba si nemôže odpočítať DPH, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom v prípade, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, no v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom (napr. preto, že títo nedisponovali potrebnými zamestnancami, hmotnými prostriedkami a aktívami, že náklady na poskytnutie plnenia neboli zaznamenané v ich účtovníctve a totožnosť osôb, ktoré podpísali niektoré dokumenty ako dodávatelia, sa ukázala ako nejasná), avšak až za súčasného splnenia dvoch podmienok, a to, že táto skutočnosť predstavuje podvodné konanie a ak sa preukáže, že vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené daňovými úradmi zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou podvodu, pričom prislúcha vnútroštátnemu súdu túto skutočnosť overiť.

7. Krajský súd konštatoval, že žalovaný si vytvoril nesprávny záver o tom, že realnosť dodania zdaniteľného plnenia bola spochybnená zo zistenia, že dodávateľ a subdodávateľia žalobcu takéto dodanie nemohli uskutočniť, pričom uviedol, že samotná skutočnosť, že v prejednávanej veci nebolo plnenie poskytnuté žalobcovi skutočne vykonané dodávateľom uvedeným na faktúrach alebo jeho subdodávateľmi ešte nepostačuje na vylúčenie práva na odpočet, na ktoré má žalobca nárok. V tejto súvislosti krajský súd uviedol, že pokiaľ by sa v konaní preukázalo, že zdaniteľné obchody neprebegli vôbec, resp. že deklarované plnenia preukazne nezanechali žiadnu stopu svojej existencie, potom by bolo namieste konštatovať, že žalobca bol súčasťou skupiny vzájomne prepojených platiteľov dane, ktoré ako celok vytvorili umelú situáciu, ktorej jediným cieľom bolo vytvoriť podmienky potrebné na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe. Vtedy by na takéto plnenia daňové orgány neprihliadali a žalobcovi by bolo možné odoprieť vrátenie príslušnej DPH na vstupe. Pokiaľ by sa v konaní preukázalo, že zdaniteľné obchody síce prebehli, avšak žalobca bol pritom súčasťou reťazca firiem, v ktorom sa vyskytol daňový podvod, daňové orgány by mohli zamietnuť žalobcovi právo odpočítať hodnotu splatnej alebo zaplatenej DPH, avšak len za predpokladu, že tieto orgány objektívne preukázali, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. Krajský súd považoval odôvodnenie napadnutého rozhodnutia žalovaného za nedostatočné.

8. Krajský súd uviedol, že skutočnosť, že žalobca nepredložil správcovi dane stavebné povolenie, v ktorom by bola osobitne povolená stavba „zateplenej multifunkčnej haly“, nemohlo byť jediným právne relevantným argumentom pre konštatovanie, že sa predmetný zdaniteľný obchod neuskutočnil. Podľa krajského súdu by takýmto argumentom mohlo byť len zistenie, že neexistuje deklarované plnenie. Pokiaľ ide o ďalšiu skutočnosť, že nehnuteľnosť, na ktorej sa mal predmet zmluvy o dielo realizovať, nebola v danom čase vo vlastníctve žalobcu, pričom žalobca správcovi dane nepredložil písomnú zmluvu oprávňujúcu ho využívať uvedenú nehnuteľnosť, krajský súd poukázal na to, že nehnuteľnosť v rozhodnom čase bola vo vlastníctve obchodnej spoločnosti AUTO ROTOS s.r.o., ktorej spoločníkom a jediným konateľom bol v tom čase Ing. Anton Rozbora a teda bolo na mieste zobrať do úvahy, že obe obchodné spoločnosti boli personálne prepojené, podnikali v tom istom sídle, a preto vyjadrenie ich konateľa mali daňové orgány akceptovať ako právne relevantný dôkaz.

9. Podľa krajského súdu neuskutočnenie zdaniteľného obchodu nepreukazuje ani zistenie, že dodávateľ (PHOTOART) žalobcu a jeho subdodávateľia (Forest media a METROPOLITAIN) nemohli jeho dodanie pre žalobcu zabezpečiť vzhľadom na nedostatok ľudských zdrojov, absentujúci dôkaz o preprave materiálu, resp. absenciu iných dokladov o dodaní plnenia, pretože uvedené nevyklučuje možnosť, že subdodávateľia alebo i samotný dodávateľ žalobcu mohli konať v rozpore so zákonom, avšak v žiadnom prípade to nie je objektívnym dôkazom protizákonnosti konania žalobcu.

10. Krajský súd aj s poukazom na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-80/11 z 21.06.2012 -

Mahagében a Dávid konštatoval, že ak daňové orgány nepreukázali, že zdaniteľné obchody vôbec neprebehli, resp. nepreukázali neexistenciu predmetných zdaniteľných plnení, bolo z ich strany potrebné objektívne preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenia zakladajúce nárok na odpočet DPH je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca, pričom v takom prípade dôkazné bremeno prešlo na správcu dane. Ďalej uviedol, že v obchodnom styku je predpokladaná dobromyseľnosť konania a nadobudnutia práv a hoci je zmluva o dielo uzavretá medzi žalobcom a PHOTOART aj s ohľadom na vcelku vysokú cenu za zhotovenie diela príliš jednoduchá a strohá, nemožno uvedené chápať ekvivalentne s nedobromyseľnosťou. K zisteniu, že subdodávatelia nepodali v rozhodnom čase daňové priznania a neodviedli DPH krajský súd uviedol, že uvedené je len dôkazom o protiprávnosti konania týchto obchodných spoločností, ale nemožno to považovať za objektívny dôkaz protiprávnosti konania žalobcu, ani v tom nemožno badať jeho vedomosť o existencii porušenia daňových právnych predpisov, či jeho priamu, cieľnú a úmyselnú participáciu na daňovom podvode.

11. Krajský súd poukázal na to, že žalobca, ktorý tvrdil, že mu dodávka bola dodaná tak, ako sa deklaruje na ním predložených účtovných dokladoch, požaduje vrátenie DPH, ktorú zaplatil na vstupe na základe vystavených faktúr obchodnou spoločnosťou PHOTOART a konštatoval, že k spochybneniu nároku žalobcu na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe nepostačuje konštatovanie, že nie je možné vylúčiť, že žalobca vedel alebo mohol vedieť, že plnenie je poznačené protiprávnosťou konania v niektorej časti reťazca firmiem, ktorého súčasťou sa žalobca stal. Kasačný súd uviedol, že v preskúmanom konaní nebolo preukázané, že by žalobca bol aktívnym účastníkom (spolupáchatelom) daňového podvodu, alebo, že by pomáhal páchatelom podvodu. V tejto súvislosti poukázal na zásadu in dubio pro reo, na prenos dôkazného bremena zo žalobcu na správcu dane a na judikatúru Súdneho dvora vo veciach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-353/03) a Bond House Systems Ltd (C-484/03) a Kittel (C-439/04). Krajský súd v nadväznosti na uvedené konštatoval, že podvodné konanie mohlo nastať u tohto daňového subjektu, ktorý nevedel preukázať vyrobene resp. obstaranie dodaného tovaru, avšak v súdom preskúmanom konaní nebolo relevantným spôsobom spochybnené, že dodávky (zdaniteľné obchody) prebehli tak, ako sa uvádza na predmetných faktúrach.

12. Žalovaný ako sťažovateľ podal včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a navrhol, aby kasačný súd zmenil napadnutý rozsudok krajského súdu tak, že žalobu zamietal, alebo aby zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Sťažovateľ namietal, že faktúra od PHOTOART neobsahuje žiadnu konkretizáciu, aké stavebné práce boli zrealizované, aký materiál bol pri výstavbe použitý, neobsahuje žiadne údaje o preprave stavebného materiálu a nie sú k nej priložené žiadne dodacie listy, žiadne súpisy vykonaných prác, žiadne preberacie protokoly a ani deklarovany priamy dodávateľ PHOTOART žiadne z uvedených podkladov nepredložil. Sťažovateľ poukázal na charakteristiku subdodávateľských spoločností a priameho dodávateľa v reťazci obchodných spoločností. Poukázal na to, že konateľ subdodávateľských spoločností (Forest media a METROPOLITAIN) je evidovaný ako bezdomovec, pričom uvedené spoločnosti nesídli na adresách, ktoré mali zapísané v obchodnom registri, nemali žiadne prevádzky, so správcom dane nespolupracovali, nevykonávali žiadnu podnikateľskú činnosť, nemali žiadnych zamestnancov, čiže nemali žiadne personálne ani materiálne vybavenie pre vykonávanie podnikateľskej činnosti, ktorá bola deklarovaná na sporných faktúrach vyhotovených v prospech priameho dodávateľa spoločnosť PHOTOART. Ďalej uviedol, že ani priamy dodávateľ PHOTOART nemal žiadnych zamestnancov, ktorými by mohol zdaniteľné obchody reálne dodať, pričom ku dňu 17.07.2015 bol na základe dobrovoľného výmazu vymazaný z obchodného registra a už v čase prebiehajúcich prvých pojednávaní na krajskom súde táto spoločnosť zanikla zlúčením so spoločnosťou OKŠIM, s.r.o., IČO: 35 872 977, ktorá bola taktiež na základe dobrovoľného výmazu ku dňu 01.08.2015 vymazaná z obchodného registra bez právneho nástupcu. Sťažovateľ poukázal na to, že síce potvrdil existenciu stavby, avšak zároveň uviedol, že výstavba uvedenej stavby bola povolená v roku 2004 a stavba bola skolaudovaná v roku 2008 a preto predmetné stavebné práce mali byť dodané od roku 2004 do roku 2008 a nie v roku 2010, tak ako je deklarované na predmetných faktúrach.

13. Sťažovateľ poukázal na absenciu ľudských a materiálnych zdrojov u deklarovaneho dodávateľa a

subdodávateľov a absenciu informácií o preprave materiálu. Sťažovateľ poukázal na charakter podmienok v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj len „zákon č. 222/2004 Z. z.“) a uznesenie Ústavného súdu SR v nadväznosti na rozsudok Najvyššieho súdu slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/17/2011, ktoré sa venujú preukázaniu reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia aj vo vzťahu k otázke deklarovanej osoby dodávateľa a s tým spojeného dôkazného bremena na strane daňového subjektu. V tejto súvislosti uviedol, že vzhľadom na spochybnenie existencie prevádzaného tovaru a teda reálnosti na všetkých stupňoch obchodného reťazca deklarovaných zdaniteľných plnení, sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predĺžení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov, ako nedostatočné. Sťažovateľ sa nestotožnil s tvrdením krajského súdu, že z administratívneho spisu nevyplýva, že daňové orgány zisťovali na mieste, či deklarovaná dodávka stavebných prác, tovaru a súvisiacich služieb bola naozaj uskutočnená, keďže správca dane vykonával miestne zisťovanie. Nestotožnil sa ani so záverom, že nedostatok ľudských zdrojov, absentujúci doklad o preprave materiálu nie sú objektívnym dôkazom o protiprávnom konaní žalobcu, pretože uvedené by malo význam len v prípade ak by boli zistené nedostatky v účtovníctve, alebo evidenciách, v tomto prípade sa však nepotvrdila existencia tovaru a služieb na začiatku reťazca a teda tieto plnenia nemohli byť dodávané ďalej dodávateľskom reťazci v roku 2010 tak ako tvrdí žalobca. Pokiaľ ide o výpoveď generálneho projektanta spoločnosti AUTO ROTOS (nie žalobcu), z tejto podľa sťažovateľa vyplynulo, že v roku 2010 nebola realizovaná stavba - zateplená hala multifunkčného dvojskladu ani sklad klampiarskych dielov, označovaný ako sklad B. K otázke dôkazného bremena sťažovateľ uviedol, že toto zaťažuje daňový subjekt vo vzťahu k preukázaniu splnenia podmienok v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. S poukazom na judikatúru Súdneho dvora EÚ uviedol, že sa pripúšťa požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jeho účasti na podvode, pričom však v tomto prípade musí ísť o zdaniteľné plnenie, ktoré sa reálne uskutočnilo tak, ako bolo uvedené na faktúrach. Sťažovateľ sa nestotožnil so záverom krajského súdu, že k spochybneniu nároku žalobcu na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe nepostačuje konštatovanie, že nie je možné vylúčiť, že žalobca vedel alebo mohol vedieť, že plnenie je poznačené protiprávnosťou konania v niektorej časti reťazca firmou, ktorého súčasťou sa žalobca stal. K tomuto namietal, že v daných obchodných transakciách sa nepotvrdila existencia tovaru a služieb na začiatku reťazca, a teda tieto plnenia nemohli byť dodávané ďalej v dodávateľskom reťazci v roku 2010, tak ako deklaroval žalobca, pretože správca dane si zabezpečil dôkazy, podľa ktorých výstavba deklarovanej nehnuteľnosti bola realizovaná v rokoch 2004 až 2008, nie teda v roku 2010 a stavebníkom bola iná právnická osoba, ktorá bola v osobe konateľa prepojená na žalobcu. Pokiaľ ide o argumentáciu judikatúrou Súdneho dvora, uvedenou v napadnutom rozsudku krajského súdu, sťažovateľ túto považuje za neaplikovateľnú na prejednávany prípad.

14. Žalobca sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti stotožnil a pridržel právneho názoru krajského súdu v napadnutom rozsudku. Uviedol, že existencia predmetu plnenia - stavby je nespochybniteľná, keďže dielo, ktoré bolo predmetom dodania sa nachádza na pôvodnom mieste a je kedykoľvek zistiteľné, pričom on v konaní predložil všetky potrebné listinné dôkazy - faktúry, zmluvu o dielo a preberací protokol. Poukázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ, na ktorú poukazoval aj krajský súd v napadnutom rozsudku. Namietal, že splnil podmienky pre odpočet DPH a, že dodávateľ aj subdodávateľia uviedli, že k dodaniu reálne došlo. Ďalej namietal, že v konaní nebolo preukázané, že išlo o podvodné konanie a nepreukázalo sa, že on ako daňový subjekt vedel, alebo mohol vedieť, že sa svojim konaním zúčastňuje na takomto podvode. Uviedol, že dôkazné bremeno prešlo na správcu dane. Navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil.

15. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky <. (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná a preto napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

16. Najvyšší súd konštatuje, že počas kasačného konania dňa 31.3.2021 zanikla funkcia sudcu pôvodnému spravodajcovi a vec bola prejednaná v novom zložení senátu

17. Podľa § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

18. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z. z. 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 voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

19. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z. z., 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.

20. Kasačný súd poukazuje na predchádzajúcu judikatúru kasačného súdu, týkajúcu sa obdobnej veci (rozdielom je v zásade len dotknuté zdaňovacie obdobie) sťažovateľa a žalobcu, zo záverov ktorej vychádzal pri posudzovaní prejednávanej veci, pričom ide napr. o rozhodnutia Najvyššieho súdu SR vo veciach sp. zn. 1Sžf/35/2016, 1Sžf/41/2016, 1Sžf/47/2016, 1Sžf/57/2016, 1Sžf/59/2016, 1Sžfk/8/2016.

21. Kasačný súd konštatuje, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet, pričom ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje), ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužitelnosti neutrality DPH pri uplatnení inštitútu odpočtu dane požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet dane uplatňuje, preukázal existenciu a splnenie zákonom stanovených podmienok. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar alebo služby (práce) reálne dodané v deklarovanom množstve a v čase a spôsobom deklarovanej na daňových dokladoch (§ 8, § 9 zákona č. 222/2004 Z. z.), a to práve osobou uvedenou na faktúre. To znamená, že zdaniteľné plnenie mu bolo dodané a DPH bola voči nemu uplatnená práve platiteľom DPH uvedeným na faktúre. Toto sú skutočnosti, o ktorých má daňový subjekt povinnosť účtovať a viesť evidenciu, preto sa na tieto skutočnosti v zmysle citovaných ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. a v zmysle ustanovenia § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov vzťahuje dôkazná povinnosť platiteľa DPH, vrátane preukaznosti vierohodnosti, správnosti a úplnosti povinne vedených dokladov a evidencií (§ 24 ods. 1 písm. c) citovaného zákona).

22. Kasačný súd konštatuje, že napriek tomu, že žalobca predložil formálne doklady, tieto ešte samy o sebe nepreukazujú splnenie hmotnoprávnych 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 reálne uskutočnenie deklarovanych obchodov a to aj s ohľadom na osobu deklarovaneho dodávateľa.

23. Kasačný súd v nadväznosti na vyššie uvedené považuje za kľúčové zistenia správcu dane, spočívajúce v tom, že v rámci preverovania celého obchodného reťazca (t. j. žalobcov priamy dodávateľ, ako aj jeho subdodávatelia) bola spochybnená existencia tovaru a služieb na začiatku reťazca (u subdodávateľov Forest media a METROPOLITAIN), a teda tieto plnenia nemohli byť dodávané ďalej v dodávateľskom reťazci v roku 2010, tak ako deklaroval žalobca. Správca dane zistil, že Forest media je v mieste sídla neznáma, spoločnosť METROPOLITAIN taktiež, pričom za rok 2010 nepodala žiadne daňové priznanie, pričom ďalšou významnou indíciou bolo, že obe tieto spoločnosti nemali materiálne ani personálne kapacity na zabezpečenie deklarovaneho plnenia a konateľ týchto spoločností so správcom

dane nekomunikoval, pričom mal štatút bezdomovca, v dôsledku čoho nebol jeho pobyt známy. V tomto smere preto za vierohodné nemožno považovať ani čestné prehlásenie konateľa týchto spoločností, že vystavil sporné faktúry a, že zdaniteľné plnenie bolo reálne dodané. Kasačný súd poukazuje aj na to, že prehlásením nie je možné nahradiť svedeckú výpoveď (napr. rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 2Sžf/40/2011 zo dňa 18. apríla 2012). Kasačný súd poukazuje aj na skutočnosť, že na spornej faktúre vystavenej dodávateľom žalobcu nie sú vôbec opísané žiadne konkrétne dodané služby, čo do rozsahu či ich druhu, a v časti „Označenie dodávky (tovar - služby)“ sa nachádza iba všeobecná a so zákonom nesúladná veta: „Fakturujeme Vám zabezpečenie dodávky stavebných prác, poddodávok a HIM v zmysle zmluvy o dielo zo dňa 16.02.2010 - čiastková fakturácia“. Uvedené taktiež nepreukazuje ani neprispieva k hodnovernosti tvrdenia žalobcu o reálnom uskutočnení deklarovaného plnenia. Okrem toho, žalobca počas daňovej kontroly, resp. v nasledujúcom daňovom konaní poukazoval na stavebné a užívacie povolenia, ktoré však neboli vystavené na žalobcu ako na stavebníka, ale naopak na subjekt s označením AUTO ROTOS s.r.o. (ide o stavebné povolenia z rokov 2004 a 2008, resp. rozhodnutie o užívaní stavby z roku 2010).

24. Pokiaľ žalobca, ako aj krajský súd poukazoval na právne závery o dôkaznom bremene správcu dane pre prípady možného podvodného konania v obchodnom reťazci vyslovené prostredníctvom rozsudku Súdneho dvora v spojených veciach sp. zn. C-80/11 z 21.06.2012 - Mahagében a Dávid, kasačný súd uvádza, že tento názor Súdny dvor vyslovil aj v iných svojich rozhodnutiach s podmienkou (conditio sine qua non), že neexistujú pochybnosti o tom, že služby boli dodávateľovi vystaviteľom faktúry, t. j. aj takto označeným dodávateľom priamo alebo nepriamo (subdodávateľsky) skutočne dodané. Navyše v uvedenom rozsudku Súdny dvor v bode 44 zdôraznil, že mu z podkladov vnútroštátneho súdu vyplýva, že položené prejudiciálne otázky sa zakladajú na predpoklade, podľa ktorého po prvé sa uvedené plnenie, ktoré zakladá nárok na odpočet dane, uskutočnilo tak, ako to vyplýva z príslušnej faktúry, a po druhé táto faktúra obsahuje všetky údaje požadované smernicou 2006/112, takže v nej upravené vecné a formálne podmienky vzniku a výkonu práva na odpočet boli splnené. Toto však v preskúmvanej veci nebolo preukázané, pričom pokiaľ daňové orgány poukazovali na vytvorenie umelých obchodných vzťahov medzi dodávateľskými spoločnosťami a daňovým subjektom, ktorých jediným účelom bolo získanie daňovej výhody, nemohlo ísť o právny dôvod nepriznania práva na odpočítanie DPH, ale naopak o možný cieľ zdaniteľného obchodu dedukovaný správcou dane z dôkaznej pasivity žalobcu. Súdny dvor na prvom mieste pri preukázaní splnenia vecných podmienok na vznik práva na odpočítanie DPH požaduje preukázanie vzniku daňovej povinnosti, pričom iba samotné predloženie dodávateľskej faktúry, je vzhľadom na skutočnosť zistené správcou dane u spoločnosti PHOTOART (priamy dodávateľ) a tiež u oboch spoločností Forest media alebo METROPOLITAIN a ich faktúr (subdodávateľa) nedostatočné na to, aby sama o sebe preukázala existenciu stavebných činností.

25. Podľa kasačného súdu je z vyššie uvedeného, najmä s prihliadnutím na zistenia správcu dane zrejmé, že žalobca, ktorého zaťažovalo dôkazné bremeno nedisponoval resp. nepredložil dôkazy, ktoré by boli spôsobilé odstrániť pochybnosť správcu dane o reálnom uskutočnení zdaniteľného plnenia, z ktorého si žalobca uplatňoval nárok na odpočet DPH. V prejednávanej veci bol na podklade šetrenia daňových orgánov spochybnený reálny základ zdaniteľného plnenia priamo medzi deklarovaným dodávateľom a sťažovateľom. V tomto štádiu konania nebolo preukázané splnenie podmienky podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z.

26. S ohľadom na vyššie uvedené kasačný súd považuje kasačnú sťažnosť za dôvodnú a v zmysle § 462 ods. 1 SSP zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v ktorom krajský súd sa argumentačne vyrovná s predjudikatúrou najvyššieho súdu v druhovo rovnakých veciach toho istého daňového subjektu.

27. O trovách kasačného konania rozhodne krajský súd podľa § 467 ods. 3 SSP v spojení s § 167 SSP.

28. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.