

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/49/2017
Identifikačné číslo spisu: 3017200026
Dátum vydania rozhodnutia: 26.02.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:3017200026.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: MH kov s. r. o., so sídlom 017 01 Sverepec 307, IČO 44 104 472, právne zastúpený: ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA ŠTRBÁŇ, s. r. o., so sídlom Dvory 1932, 020 01 Púchov, IČO 36 867 454, proti sťažovateľovi (pôvodne žalovanému): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 16.11.2016, č. 104320089/2016, o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/8/2017-80 zo dňa 17.5.2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa (pôvodne žalovaného) proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/8/2017-80 zo dňa 17.5.2017 z a m i e t a.

Pôvodnému žalobcovi p r i z n á v a proti sťažovateľovi nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

1. Napadnutým výrokom rozsudku Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 104320089/2016 zo dňa 16.11.2016 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalovaný rozhodnutím č. 104320089/2016 zo dňa 16.11.2016 potvrdil podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. rozhodnutie Daňového úradu Trenčín, pobočka Považská Bystrica č. 103354925/2016 zo dňa 16.6.2016, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 840 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2013, keď žalobcovi nebolo uznané právo na odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr od dodávateľa BEST SLOVAKIA BUSINESS, s.r.o., Bratislava a spoločnosti PROFESSIONAL CORPORATION s.r.o. za služby odíhľovanie, rezanie závitov, zámočnicke práce.

2. Správny súd z administratívneho spisu zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2013, ktorá bola začatá podľa § 46 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. na základe písomného oznámenia o daňovej kontrole zo dňa 18.9.2014.

O výsledku daňovej kontroly správca vyhotovil Protokol z daňovej kontroly zo dňa 14.9.2015, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený splnomocnenému zástupcovi žalobcu dňa 22.9.2015. Správca dane v kontrolovanom zdaňovacom období december 2013 nepriznal platiteľovi nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty uvedenej v predložených záznamoch DPH, z dodávateľskej faktúry č. 1312272, s dátumom dodania dňa 27.12.2013 za dodanie služieb (rezanie závitov, odihľovanie, zámočnicke práce), ktoré mala dodať spoločnosť PROFFESIONAL CORPORATION s.r.o..

3. Dňa 17.12.2014 uskutočnil správca dane miestne zisťovanie za účelom preverenia uskutočnených zdaniteľných plnení daňovým subjektom PROFFESIONAL CORPORATION s.r.o. s prihliadnutím na daňové priznanie DPH za zdaňovacie obdobie január až december 2013. Na základe informácie poskytnutej konateľom tejto dodávateľskej spoločnosti správca dane zistil, že v roku 2013 mala spoločnosť sídlo na adrese C., Z. XX, nemala iné prevádzkové priestory a ani zamestnancov. Následne dňa 7.1.2015 správca dane uskutočnil s konateľom spoločnosti PROFFESIONAL CORPORATION s.r.o. P. S. ústne pojednávanie počas ktorého tento predložil účtovné doklady a uviedol, že pre žalobcu vykonával služby. K uvedenému predložil vystavené faktúry, ktoré podpísal. Uviedol, že pracoval na strojoch žalobcu, v priestoroch vo Sverepci, a to spolu s dvoma, niekedy troma ľuďmi zo spoločnosti ISOPAK s.r.o.. Bližšie tieto obchodné vzťahy opísal tak, že komunikoval priamo s konateľom žalobcu, výrobky jeho firma neprepravovala, nebola podpísaná písomná zmluva, služby poskytoval na základe písomnej objednávky. Úhrady za služby boli vykonané bezhotovostne.

4. Na základe dožiadania bolo Daňovým úradom Banská Bystrica preverované, či sa predmetné faktúry nachádzajú v účtovníctve daňového subjektu ISOPAK s.r.o., čo boli riadne zaúčtované a daň vysporiadaná voči štátnemu rozpočtu v príslušných zdaňovacích obdobiach, spôsob ich úhrady a spôsob vykonávania deklarovaných služieb v predmetných faktúrach. Bolo zistené, že subdodávateľ nemá zaúčtované v účtovníctve, v evidencii DPH a faktúry, ktorými mali byť vyúčtované práce pre dodávateľa žalobcu. Pri výsluchu konateľ tejto spoločnosti Gyula Kaposi uviedol že spoločnosť PROFFESIONAL CORPORATION nepozná, nikdy s ňou neobchodoval, nevyhotovil a nepodpísal predmetné faktúry, pečiatka nie je totožná s pečiatkou, fakturované služby nikdy nevykonal, nemá v majetku materiálno- technické vybavenie nevyhnutné pre vykonávanie týchto prác. Hlavnou činnosťou spoločnosti je maloobchod a veľkoobchod.

5. Správca dane doplnil dokazovanie výsluchom svedkov navrhnutých žalobcom, a to P. E., C. Q. C., Z. S.. Uvedení svedkovia sú osoby z odberateľských spoločností žalobcu, ktorí potvrdili, že od žalobcu objednávali služby spočívajúce vo výkonoch a službách, ktoré boli predmetom spornej fakturácie.

6. Na základe uvedeného správca dane a žalovaný uzavreli, že bolo dostatočne preukázané, že daňový subjekt PROFFESIONAL CORPORATION s.r.o. vystupoval v predmetnom obchode ako „formálny dodávateľ“, ktorý deklaruje dodávky služieb. Aj napriek tomu, že P. S., konateľ tejto dodávateľskej spoločnosti dodanie služieb potvrdil, jeho výpoveď bola vyhodnotená ako nepostačujúci dôkaz, keď jeho tvrdenie nepotvrdil konateľ spoločnosti ISOPAK s.r.o.. Práve naopak O. E. uviedol, že K. P. S., resp. jeho spoločnosťou neobchodoval, sporné faktúry nepodpisoval, nevyhotovoval a preto v účtovníctve spoločnosti ISOPAK s.r.o. nie sú tieto faktúry evidované, zaúčtované. Poprel, že by spoločnosť ISOPAK s.r.o. predmetné práce vykonala. Mali za to, že preukázanie dodania služieb listinnými dôkazmi (objednávkami, dodacími listami, ktoré neobsahujú všetky predpísané náležitosti) nie sú dostatočné, pretože nemajú takmer žiadnu vypovedaciu schopnosť.

7. Poukázal na to, že boj proti podvodom, daňovým únikom a pred prípadným zneužitím systému dane z pridanej hodnoty, je cieľom uznaným a podporovaným smernicou 2006/2012. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (Rozsudok Súdneho dvora EÚ Bonik, C-285/11). Právo na odpočítanie dane tak možno zdaniteľnej osobe zamietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na

odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa takýmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb (Rozsudok Súdneho dvora EÚ Bonik, C-285/11, bod 40).

8. Uviedol, že Európsky súdny dvor taktiež vo svojom rozsudku zo dňa 21. júna 2012 v spojených veciach C - 80/2011 a C - 142/2011 (Mahagében Kft a Pétér Dávid) jednoznačne vyslovil právny názor, že správca dane je oprávnený zamietnuť zdaniteľnej osobe, v tomto prípade žalobcovi, právo odpočítať DPH za poskytnutý tovar z dôvodu, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tento tovar alebo jeden z jej poskytovateľov, sa dopustila nezákonnosti, ale len vtedy, ak správca dane objektívne preukáže, že samotná dotknutá zdaniteľná osoba, v tomto prípade žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúci nárok na odpočet DPH je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. Uvedený rozsudok tak vedomosti žalobcu o tom, že sa stáva súčasťou daňového podvodu priznal atribút nutnej a nevyhnutnej podmienky, bez splnenia ktorej nesmie byť zo strany správcu dane odopretý žalobcovi ako daňovému subjektu nárok na priznanie odpočtu DPH.

9. Vychádzajúc z právneho názoru vysloveného v uvedených rozhodnutiach Súdneho dvora, z ktorých má pri svojej rozhodovacej činnosti vychádzať aj správca dane a žalovaný, je na správcovi dane, aby zisťoval, či sa dodávateľ služby dopustil podvodu alebo nie a či žalobca o tomto podvode, vzhľadom na všetky zistené skutočnosti vedel, resp. mohol vedieť. Skutočnosť, že žalobca mal, resp. mohol mať takúto vedomosť je dôkazným bremenom správcu dane. Je preto úlohou žalovaného, aby uvedené overil podľa vnútroštátnych procesných pravidiel obsiahnutých v daňovom poriadku. Okruh kritérií, z ktorých sa zisťuje úmysel resp. vedomosť daňového subjektu, stanovuje a dokazuje správca dane. Svoje závery je potom povinný riadne odôvodniť aj v kontexte judikatúry Súdneho dvora.

10. K argumentom správnych orgánov, že uvedená povinnosť im zo zákona nevyplýva, správny súd uviedol, že uvedené zistenia ohľadne zneužívajúceho konania daňových subjektov zapojených do obchodného reťazca a uskutočnenie záveru ohľadne vedomosti kontrolovaného daňového subjektu o tomto zneužívaní, nie sú bez ďalšieho totožné s trestnou zodpovednosťou týchto subjektov. Uvedenú povinnosť správnych orgánov nie je možné vykladať tak, že majú de facto vykonávať právomoci, ktoré sú zákonom zverené orgánom činným v trestnom konaní. Ich povinnosťou je na základe výsledkov vykonaného dokazovania učiniť záver ohľadne existencie zneužívajúceho konania realizovaného za účelom získania daňovej výhody na niektorom stupni obchodného reťazca a súčasne záver o tom, či z výsledkov takto vykonaného dokazovania možno uzavrieť, že o tomto konaní kontrolovaný daňový subjekt vedel, resp. vzhľadom na všetky okolnosti tej - ktorej veci vedieť musel.

11. Správny súd tiež poukázal na skutočnosť, že najvyšší súd vo svojej rozhodovacej činnosti už uzavrel a žalovaného zaviazal zaoberať sa v zmysle európskej judikatúry aj otázkou podvodného, resp. zneužívajúceho konania a vedomosti kontrolovaného subjektu o takomto konaní (napr. Rozsudok NS SR sp. zn. 4Sžf/73/2015 zo dňa 1.12.2016). Vzhľadom na uvedené správny súd nemohol inak len napadnuté rozhodnutie žalovaného podľa § 191 ods. 1 písm. c/ Správneho súdneho poriadku zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie s tým, že žalovaný sa bude v ďalšom konaní riadiť právnym názorom vysloveným správnym súdom (§ 191 ods. 6 Správny súdny poriadok), vo veci opätovne rozhodne a svoje rozhodnutie náležite odôvodní.

12. K zvyšným žalobným námietkam správny súd uviedol, že bez ohľadu na to, či ide o dôvodné alebo nedôvodné námietky, tieto by žiadnym spôsobom neovplyvnili výrok rozhodnutia správneho súdu, že rozhodnutie žalovaného sa zrušuje, nakoľko pre zrušenie rozhodnutia postačuje, aby bola dôvodná, čo i len jedna žalobná námietka, príp. jej časť. Napriek tomu sa správny súd aspoň v stručnosti vyjadril i k ostatným žalobným námietkam, a to tak, že zvyšné žalobné body vyhodnotil správny súd ako nedôvodné.

13. Správny súd konštatoval, že dôkazným bremenom sa rozumie procesná zodpovednosť účastníka

konania za to, či boli, resp. neboli v konaní preukázané jeho tvrdenia a z tohto dôvodu muselo byť rozhodnuté o veci samej v jeho prospech alebo neprospech. Dôkazné bremeno v daňovom konaní je postavené na zásade, že každý daňový subjekt má povinnosť daň priznať, teda akési bremeno tvrdenia, ale tiež toto svoje tvrdenie doložiť, t.j. bremeno dôkazné. Toto svoje bremeno plní daňový subjekt v konaní vedenom správcom dane, pričom je v zmysle ust. § 24 ods. 1 daňového poriadku povinný preukázať všetky skutočnosti, ktoré je povinný uviesť v daňovom priznaní, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencii, ktoré je povinný viesť alebo skutočnosti k preukázaniu ktorých bol vyzvaný správcom dane. Uvedená koncepcia logicky vychádza zo skutočnosti, že je to práve daňový subjekt, kto má povinnosť podávať daňové priznanie, v ktorom tvrdí určité skutočnosti, a preto musí byť daňový subjekt aj tým, kto preukazuje správnosť týchto tvrdení.

14. V predmetnej právnej veci samotný žalobca predložil správcovi dane za účelom preukázania zdanieľného obchodu sporné faktúry vystavené dodávateľom - spoločnosťou PROFFESIONAL CORPORATION s.r.o. a objednávkou a dodacím listom. V konaní nebolo sporné, že uvedené fakturované práce boli reálne uskutočnené. Sporným zostalo, či boli realizované dodávateľom uvedeným na sporných faktúrach. V danom prípade však boli tieto doklady správcom dane kvalifikovane spochybnené v tom, že napriek tomu, že práce boli skutočne vykonané nebolo zistené, že k ich realizácii došlo skutočne dodávateľom uvedeným na sporných faktúrach. Správny súd zhodne so žalovaným dospel k záveru, že skutkové okolnosti zistené správcom dane vo svojom súhrne predstavujú skutočnosti, ktoré odôvodňujú dôvodné pochybnosti o tom, že služby boli poskytnuté dodávateľskou spoločnosťou PROFFESIONAL CORPORATION s.r.o..

15. Správny súd poukázal, že vzhľadom na všetky okolnosti veci, najmä výsledky dokazovania, ktoré vo svojom súhrne predstavuje kvalifikované spochybnenie správnosti údajov uvedených na spornom daňovom doklade, bolo vecou žalobcu, aby tieto pochybnosti predložením dôkazov, resp. označením dôkazných prostriedkov odstránil. Za danej skutkovej situácie však nemôže byť jeho dôkazná povinnosť splnená predložením formálne správneho daňového dokladu. Správny súd rozhodnutie žalovaného zrušil v celom rozsahu, žalobca bol teda v konaní v celom rozsahu úspešný, preto mu správny súd podľa § 167 ods. 1 Správneho súdneho poriadku priznal voči neúspešnému žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania, teda náhradu trov konania v rozsahu 100 %.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie žalovaného

16. Proti predmetnému právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne podal sťažovateľa ako žalovaný v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť. S rozsudkom správneho súdu sa žalovaný nestotožňuje, pretože rozhodnutie správcu dane považuje za opodstatnené z dôvodov, ktoré už žalovaný uviedol vo svojom rozhodnutí.

17. K argumentácii krajského súdu, že správca dane a žalovaný vo veci rozhodli bez toho, aby sa náležitým spôsobom vysporiadali s vedomosťou žalobcu o fiktivnosti obchodného prípadu a sporných faktúr uviedol, že správca dane pri daňovej kontrole neskúmal úmysel žalobcu dopustiť sa podvodu alebo byť účastným na podvode. Prioritou daňovej kontroly, bolo preverenie splnenia zákonných podmienok odpočítania dane z pridanej hodnoty v zmysle § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, a preto správca dane ani žalovaný vo svojich rozhodnutiach nemali dôvod preverovať podvodné konanie zúčastnených osôb, nakoľko z ustanovení zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej len „daňový poriadok“) ako aj zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty mu takáto povinnosť nevyplýva.

18. Zo skutočností, ktoré uviedol správca dane v odvolaní napadnutom rozhodnutí bolo pre žalovaného a zároveň aj pre správny súd ustálené, že vznik daňovej povinnosti z predmetného zdanieľného plnenia na strane dodávateľa nebol preukázaný, čím došlo k nesplneniu základnej podmienky na odpočítanie DPH u žalobcu. Žalobca v celom konaní o neuznaní práva na odpočítanie

dane neunesol ťarchu dôkazného bremena k tomu, aby pochybnosti správcu dane vyvrátil. Aj podľa záverov Najvyššieho súdu SR uvedených v rozsudku sp. zn. 6Sžf/18/2011, 6Sžf/14/2012 v daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy len vykonáva. Správu daní a príjmov, ktoré sú príjmom štátneho rozpočtu vykonávajú finančné orgány samostatne. V rámci tejto kompetencie daňové úrady ako finančné orgány okrem iného zisťujú a overujú skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Robia tak v daňovom konaní v rámci ktorého daňové subjekt majú a môžu uplatniť svoje práva, ktoré im zákon priznáva a súčasne, a to predovšetkým, aj splniť svoju dôkaznú povinnosť. V daňovom konaní, v ktorom sa podľa zákona kladie dôraz na záujem štátu, resp. verejný záujem, na riadnom plnení daňovej povinnosti, čo je zákonom uložená a ústavne podložená poplatková povinnosť voči štátu, platí totiž nielen obvyklá procesná zásada voľného hodnotenia dôkazov o vykonaní v tomto konaní kompetentným orgánom, ale aj zásada prejednávacia. Pre daný prípad správca dane aj žalovaný postupovali v súlade so zásadami daňového konania.

19. Mal za to, že zásadná je aj skutočnosť, že krajský súd v bode 36. uviedol, že v predmetnej právnej veci síce žalobca predložil správcovi dane základné účtovné dokumenty ako je dodávateľská faktúra, objednávka, čím si splnil svoju základnú dôkaznú povinnosť. V danom prípade však boli tieto doklady správcom dane kvalifikovane spochybnené vtom, že napriek tomu, že práce boli skutočne vykonané nebolo zistené, že k ich realizácii došlo skutočne dodávateľom uvedeným na spornej faktúre. Správny súd zhodne so žalovaným dospel k záveru, že skutkové okolnosti zistené správcom dane vo svojom súhrne predstavujú skutočnosti, ktoré odôvodňujú dôvodné pochybnosti o tom, že služby boli poskytnuté dodávateľskou spoločnosťou PROFESIONAL CORPORATION s.r.o.. Za tejto situácie je potom vecou daňového subjektu, aby predložil dôkazy alebo označil ďalšie dôkazné prostriedky, ktorými preukáže opodstatnenosť uplatneného nároku na odpočet, resp. odstrániť pochybnosti správcu dane, s ktorými bol zákonným spôsobom pred vydaním rozhodnutia oboznámený. Uvedenou požiadavkou sa automaticky extenzívnym spôsobom nerozširuje dôkazná povinnosť daňového subjektu. Za situácie, ako je v predmetnej právnej veci, keď nebolo sporné, že práce boli vykonávané v priestoroch žalobcu, z jeho materiálov a na jeho strojoch, je možné dôvodne predpokladať, že žalobca musel mať vedomosť o konkrétnej osobe alebo osobách, ktoré práce vykonali, keďže im zveroval svoj majetok predstavujúci tak materiál, ako aj stroje. Išlo o osoby, ktoré vykonávali práce na jeho pracovisku za použitia jeho strojov. Z uvedeného je zrejmé, že za predpokladu, že tieto práce boli skutočne vykonané dodávateľom uvedeným na faktúre prostredníctvom jeho subdodávateľa, musel mať žalobca, vzhľadom na všetky okolnosti veci, o týchto osobách konkrétnu vedomosť a nič mu nebránilo v prípade vyslovených pochybností správcom dane takéto osoby označiť, resp. predložiť dôkazy súvisiace s ich vstupom na jeho pracovisko a použitím jeho majetku. Ide pritom o listiny, ktoré možno od žalobcu ako obozretného podnikateľa spravodlivo požadovať, keďže si musí byť vedomí, že pri ich absencii sa vystavuje riziku dôkaznej núdze, a to nielen v konaní pred správcom dane a žalovaným, ale napríklad aj v prípade, že by došlo na jeho pracovisku na jeho strojoch k poškodeniu zdravia takejto osoby, čo nebolo možné vzhľadom na charakter prác vylúčiť (bod 37.). Za danej situácie súd konštatoval, že vzhľadom na všetky okolnosti veci, najmä výsledky dokazovania, ktoré vo svojom súhrne predstavuje kvalifikované spochybnenie správnosti údajov vedených na spornom daňovom doklade, bolo vecou žalobcu, aby tieto pochybnosti predložením dôkazov, resp. označením dôkazných prostriedkov odstránil. Ďalej správny súd konštatoval, že za danej skutkovej situácie však nemôže byť jeho dôkazná povinnosť splnená predložením formálne správneho daňového dokladu.

20. Z uvedeného záveru správneho súdu jednoznačne vyplýva objektívna skutočnosť, že žalobca mal, resp. mohol mať vedomosť o skutočnosti, kto práce vykonáva nakoľko ten, ktorý si vyberá svojich obchodných partnerov je práve žalobca, teda je ňom aby prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na zneužívajúcich konaniach resp. fiktívnych konaniach (tak ako uviedol krajský súd v bode 15). Pričom určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom (teda resp. fiktívnym obchodom) zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok ESD v spojených veciach Mahagében kft, a Pétér Dávid

č. C-80/11 a C-142/11). S poukazom na správny súdom uvedenú judikatúru správca dane a žalovaný splnili povinnosť a predložili dostatočné objektívne dôkazy, na základe ktorých bolo možné dospieť k záveru, že žalobca si uplatnil právo na odpočítanie DPH v rozpore so zákonom o DPH v nadväznosti na zistenia správcu dane. Žalovaný konštatuje, že žalobca „mohol vedieť“ znamená, že existovali určité skutkové zistenia zakladajúce dôvodné pochybnosti o tom, že by žalobca o zneužívajúcom konaní nevedel a že bol tak s možnosťou existencie podvodného konania aspoň uzrozumený. Následne „mal vedieť“ znamená, že žalobca mal a mohol prijať také opatrenia, ktoré by vylúčili zneužívajúce (resp. podvodné) konanie, prípadne jeho účasť na takom konaní. Tieto úvahy v rámci daňového konania a na základe predložených dôkazov je možné vyvodit' jedine v prípade, ak by sa sám žalobca ocitol v dôkaznej núdzi, ktorú si spôsobil sám (napr. že by bol osobou personálne prepojenou s dodávateľom).

21. Podľa žalovaného zásadná je aj skutočnosť, že uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to, že daňový subjekt ako platiteľ má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly zisťuje alebo preveruje skutočnosť rozhodujúce pre určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov napríklad zákon o DPH (§ 44 ods. 1 daňového poriadku). Odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ v súlade s § 49 ods. 2 zákona o DPH), ktorého právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustaľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie. Pri preukazovaní je významný aj charakter zdaniteľného plnenia (Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2013 zo dňa 14.1.2014).

22. Správny súd (v bode 37., druhá veta) za danej situácie konštatoval, že vzhľadom na všetky okolnosti veci, najmä výsledky dokazovania, ktoré vo svojom súhrne predstavuje kvalifikované spochybnenie správnosti údajov uvedených na spornom daňovom doklade, bolo vecou žalobcu, aby tieto pochybnosti predložením dôkazov, resp. označením dôkazných prostriedkov odstránil. Za danej skutkovej situácie však nemôže byť jeho dôkazná povinnosť splnená predložením formálne správneho daňového dokladu. Žalovaný v tomto smere poukazuje na rozsudky ESD C-80/11 a C-142/11 z 21.6.2012. Na základe vyššie uvedených záverov v predmetných rozhodnutiach správcu dane a žalovaného, sa správca dane ani žalovaný nezaoberali preukázaním úmyselného (neúmyselného) konania žalobcu, nakoľko preukazovať úmysel v daňovom konaní nie je obsiahnutý daňovým poriadkom a ani zákonom o DPH. Žalovaný vo svojom rozhodnutí reagoval na námietku žalobcu v odvolaní, poukazujúcu na rozsudok Súdneho dvora EÚ zo dňa 12.1.2006 - spojenie vecí C-354/03, C-55/03, C- 84/03. Je potrebné zdôrazniť, že sám žalobca v odvolaní uviedol, že svedok P. S. potvrdil, že pre neho vykonával subdodávateľský tieto práce pán O. E., ktorý vystavil aj faktúry a vyslovil svoj názor, že „to mohol byť práve on, kto chce získať majetkový prospech tým spôsobom, že nechcel priznať takýto príjem a splniť si svoju daňovú povinnosť“, ktorý žalovaný na základe vykonaného dokazovania považuje za účelový a to z dôvodu, že žalobca nevedel dostatočne preukázať reálnosť uskutočnenia dodaných služieb. Žalovaný vo svojom rozhodnutí prihliadal na všetky zistenia správcu dane, ktoré ho viedli k záveru, že spoločnosť PROFESSIONAL CORPORATION s.r.o. predmetné služby nedodala, takže daňová povinnosť jej nevznikla z titulu dodania tovaru v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH, ale povinnosť platiteľa jej vznikla z titulu vystavenia faktúr, na ktorých uviedla daň (§ 69 ods. 5 zákona o DPH). Ekonomickým dôvodom obchodnej transakcie nemôže byť odpočítanie DPH z faktúr, ktoré nezodpovedajú skutočnému dodaniu služby.

23. Odôvodnenie správneho súdu uvedené v bode 15. kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku je taktiež v rozpore s právnym názorom a vyslovených záverov Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/6/2017-79 zo dňa 17.5.2017, v ktorom správny súd rozhodoval v obdobnej veci, za iné zdaňovacie obdobie, pričom žalobu ako nedôvodnú zamietol. Vzhľadom na uvedené navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky, napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/8/2017-80 zo dňa 17.5.2017 zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

24. Žalobca prostredníctvom právneho zástupcu sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril podaním zo dňa

11.8.2017. Uviedol, že z odôvodnenia kasačnej sťažnosti je zrejmé, že žalovaný namieta právne posúdenie veci správnym súdom najmä z toho dôvodu, že na rozdiel od správneho súdu nevhliadol zo svojej strany preskúmať, či zdaniteľná osoba vedela alebo mohla vedieť, že zdaniteľné plnenie zakladajúce nárok na odpočet DPH je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazcu. Podľa žalovaného prioritou daňovej kontroly, teda aj jej zameraním bolo preverenie splnenia zákonných podmienok odpočítania dani z pridanej hodnoty v zmysle § 49 ods. 1 a 2 nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, a preto správca dane ani žalovaný vo svojich rozhodnutiach nemali dôvod preverovať podvodné konanie zúčastnených osôb, nakoľko z ustanovení zákona č. 563/2009 Z.z. ako aj zákona č. 222/2004 Z.z. mu takáto povinnosť nevyplýva. V spojení s tým žalovaný v kasačnej sťažnosti uviedol, že správca dane a ani žalovaný sa nezaoberali preukázaním neúmyselného konania žalobcu, nakoľko preukázať úmysel v daňovom konaní nie je obsiahnutý daňovým poriadkom ani zákonom o DPH. Žalobca však takýto spôsob aplikácie a interpretácie príslušných právnych noriem žalovaným považuje za nesprávny a arbitrárny, nakoľko správca dane i žalovaný sú povinný pri aplikácii vnútroštátnych (národných) právnych noriem postupovať eurokomfortným spôsobom, čo nepochybne v sebe inkorporuje aj povinnosť pri rozhodovaní o priznaní/nepriznaní nároku na odpočet DPH prihliadať na závery Súdneho dvora EÚ.

III.

Konanie pred kasačným súdom

25. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 Správneho súdneho poriadku, ďalej len „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 www.nsud.sk.

26. Podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a/ zákona č. 222/04 Z.z. o DPH v znení neskorších predpisov právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania 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.

27. Podľa § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. (ďalej len „zákon o DPH“) v znení neskorších predpisov právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71, b) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c/ je daň uvedená v záznamoch podľa § 70, d) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. e/ má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu a v prípade premiestnenia tovaru platiteľa z iného členského štátu do tuzemska doklad o premiestnení tovaru, f) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. g/ má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

28. Kasačný súd z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného č. 104320089/2016 zo dňa 16.11.2016 zistil, že „Správca dane počas daňovej kontroly preveroval, či si daňový subjekt uplatnil nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr oprávnene a v rámci vyrubovacieho konania uskutočnil výsluchy navrhovaných svedkov, vystupujúcich za odberateľské spoločnosti. Aj napriek uskutočneným výsluchom je správca dane presvedčený, že vypočutím týchto svedkov sa nepodarilo odstrániť pochybnosti o tom, že služby (odihľovanie, rezanie závitov, zámočnicke práce) boli vykonané práve dodávateľom, ktorý je uvedený na faktúrach a to daňovým subjektom PROFESSIONAL CORPORATON s.r.o. Pri odpočítaní dane musí platiteľ preukázať toto právo na odpočítanie nielen vecnou súvislosťou dodávok služieb s jeho následným použitím, ale predovšetkým to, že služby skutočne dodal dodávateľ uvedený na faktúre, ktorý je platiteľom DPH a DPH uplatnil. Následné dodanie služby daňovým subjektom inému odberateľovi na splnenie zákonnej podmienky na uplatnenie práva na

odpočítanie DPH nepostačuje. Dodávky služieb smerujúce k odberateľským spoločnostiam platiteľa nie sú hlavným dôvodom na neuznanie odpočítania dane, ale dôvodom neuznania je neuskutočnenie zdaniteľných obchodov osobami, ktoré vystavili faktúry, z ktorých si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane".

29. Kasačný súd konštatuje, že ide o situáciu, kedy daňový subjekt disponuje materiálnou existenciou daňového plnenia. Úhrady žalobca uskutočňoval bezhotovostne. Uvedená transakcia u žalobcu nevykazuje známky daňového podvodu. Pochybnosti sa týkajú výlučne osoby dodávateľa, a to na základe skutočností, ktoré správca dane zistil v dodávateľskom reťazci dodávateľa žalobcu PROFESIONAL CORPORATION s.r.o a z evidencií, ktoré nie sú dostupné žalobcovi ako daňovému subjektu. Za tejto situácie daňový subjekt vyčerpал svoje dôkazné bremeno (rozsudok najvyššieho súdu 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.3.2011). Žalovaný a správca dane sa zamerali na stav účtovnej evidencie u dodávateľov žalobcu. V danom prípade je však nevyhnutné zamerať sa na existenciu predmetného plnenia a osoby, ktoré ho vykonávali. Podľa obsahu administratívneho spisu sporné práce boli vykonávané v priestoroch daňového subjektu v Sverepci. Je potrebné tieto osoby zistiť a ich overiť ich vzťah k dodávateľom žalobcu, ako aj objednávky a dodacie listy, zistiť kto preberal zdaniteľné plnenia. Poruchy v dodávateľskom reťazci u dodávateľov žalobcovho dodávateľa PROFESIONAL CORPORATION s.r.o. (s ktorým žalobca ako daňový subjekt nebol v priamom právnom vzťahu) je potrebné vyhodnocovať podľa judikatúry Súdneho dvora EU tak, ako to uviedol krajský súd.

30. Najvyšší súd Slovenskej republiky na základe uvedených dôvodov kasačnú sťažnosť zamietol podľa § 461 SSP, keďže po jej preskúmaní zistil, že nie je dôvodná.

31. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 175 ods. 1 a 2 SSP a § 467 ods. 1 SSP tak, že pôvodnému žalobcovi priznal voči sťažovateľovi nárok na náhradu trov kasačného konania v plnom rozsahu, keďže v konaní bol úspešný.

32. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.