

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/53/2019
Identifikačné číslo spisu: 3019200139
Dátum vydania rozhodnutia: 18.06.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:3019200139.1

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: K.M.O. Slovakia, s.r.o., so sídlom Považská Bystrica, Robotnícka 4347, IČO: 45 427 976, právne zastúpeného: JUDr.-Annou Kubovičovou, advokátkou, so sídlom Považská Bystrica, Tatranská 300/8 proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Banská Bystrica, Lazovná 63, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č: 100304410/2019 zo dňa 25. januára 2019, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/27/2019-53 zo dňa 10. júla 2019, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/27/2019-53 zo dňa 10. júla 2019 z a m i e t a .

Sťažovateľovi nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

O d ô v o d n e n i e :

I.

Administratívne konanie a konanie na správnom súde

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne zamietol žalobu žalobcu podľa § 190 SSP.
2. Žalobca sa podanou žalobou domáhal preskúmania v záhlaví uvedeného rozhodnutia žalovaného zo dňa 25.01.2019, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trenčín za číslo: 101989944/2018 zo dňa 08.10.2018. Prvostupňovým rozhodnutím správneho orgánu bol žalobcovi v zmysle ust. § 68 ods. 6 zák. č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov určený rozdiel v sume 13 075,34 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2012. Správca dane znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty zdaňovacie obdobie január 2012 zo sumy 26 436,16 eur na sumu 13 360,82 eur.
3. Správny súd preskúmal napadnuté rozhodnutie a postup správneho orgánu v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe, pričom dospel jednohlasne k záveru, že žaloba nebola podaná dôvodne. Z administratívneho spisu bolo zistené, že u žalobcu bola vykonaná kontrola dane z pridanej hodnoty za

zdaňovacie obdobie január 2012, ktorá bola ukončená protokolom č. 9312401/5/1138193/2013. Správca dane vydal dňa 29.04.2013 rozhodnutie č. 9312401/5/1640591/2013/Mly, ktorým určil žalobcovi rozdiel v sume 13 075,34 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2012. Daňový úrad konštatoval, že opodstatnenosť nároku na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry č. 12001 zo dňa 14.02.2012 od dodávateľa Dow Slovak Group, s.r.o. so sídlom Klincová 37/B, Bratislava preveroval prostredníctvom dožiadania. Z uvedeného dožiadania bolo zistené, že dodávateľská spoločnosť zanikla dňa 30.03.2012 v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou FUKSIA s.r.o., Bratislava, Jozefa Hagaru 9. Táto nástupnícka spoločnosť sa stala platcom dane z pridanej hodnoty od 08.02.2010 s mesačným zdaňovacím obdobím. Posledné daňové priznanie z dane z pridanej hodnoty tento subjekt podal za mesiac september 2010. Daňovému subjektu FUKSIA s.r.o. bolo rozhodnutím správcu dane podľa § 81 ods. 4 písm. b) zák. č. 222/2004 Z. z. určené posledné zdaňovacie obdobie október 2011 a zároveň bol vyzvaný na podanie daňového priznania za toto posledné zdaňovacie obdobie. Takéto daňové priznanie nebolo podané a zásielky sa správcovi dane vracali s poznámkou adresát neznámy. Pri preverovaní sídla tejto spoločnosti bolo zistené, že v minulosti na adrese sídla uvedenej v obchodnom registri sídlila, avšak nájom zanikol po zmene v osobe konateľa, teda od novembra 2010. Poštu nikto nepreberá. Z vlastného podnetu sa dostavil k správcovi dane X.. H., ktorý predložil generálnu plnú moc na zastupovanie spoločnosti FUKSIA s.r.o.. Taktiež bolo zistené, že posledný konateľ spoločnosti Dow Slovak Group, s.r.o. K. A. J. je nekontaktný, bezdomovec.

4. Správca dane uzavrel, že dodávateľská spoločnosť Dow Slovak Group s.r.o. sa zlúčila so spoločnosťou FUKSIA, s.r.o, ktorá už v čase zlúčenia nebola platiteľom DPH a ktorá sa nestala platiteľom podľa § 4 ods. 6 zák. č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov, nakoľko túto skutočnosť neoznámila správcovi dane do 10 dní odo dňa vzniku tejto skutočnosti. Na základe uvedeného dospel k záveru, že daňový subjekt (žalobca) neoprávneným uplatnením dane z pridanej hodnoty porušil ustanovenie § 49 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z. z., nakoľko platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané, čo v tomto prípade podľa správcu dane nebolo splnené, keď právny nástupca spoločnosti Dow Slovakia Group s.r.o. nie je platiteľom dane z pridanej hodnoty. Voči uvedenému rozhodnutiu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie, v ktorom namietal správnosť záverov správcu dane, keď sporná faktúra bola vystavená dňa 14.02.2012 a v tomto období bola dodávateľská spoločnosť Dow Slovak Group s.r.o. platcom DPH, a teda nárok na odpočítanie dane bol oprávnený. Tejto dodávateľskej spoločnosti bola registrácia platiteľa DPH ukončená dňa 30.03.2012.

5. Žalovaný na základe odvolania napadnuté rozhodnutie zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie za účelom doplnenia dokazovania, keď dospel k záveru, že správca dane rozhodol na základe nedostatočne zisteného skutkového stavu a po nedostatočnom vyhodnotení dôkazov prijal nesprávny právny záver. V ďalšom konaní bolo úlohou správcu dane vypočítať svedka A. J. ohľadom uskutočnenia sporného zdaniteľného plnenia a okolností zlúčenia spoločnosti Dow Slovak Group s.r.o. so spoločnosťou FUKSIA, s.r.o., preveriť na obchodnom registri zmluvu o zlúčení, resp. ďalšie písomnosti týkajúce sa tohto zlúčenia. Ďalej mal vypočítať X.. H. splnomocneného zástupcu spoločnosti FUKSIA, s.r.o. a zvážiť vypočítanie niektorého z prenajímaných zamestnancov. Na základe uvedeného správca dane doplnil dokazovanie podkladmi pre zápis zlúčenia spoločností do obchodného registra, a to návrhom na zápis zmien do obchodného registra, rozhodnutím jediného spoločníka o zrušení spoločnosti bez likvidácie, zmluvou o zlúčení vo forme notárskej zápisnice, ktoré doklady obsahujú len základné zákonom predpísané náležitosti. Ďalej vypočul svedka X.. H., ktorý sa nevedel vyjadriť k dôvodom a okolnostiam zlúčenia, ani k okolnostiam sporného obchodu a vystaveniu spornej faktúry. Uvedol, že udelené plnú moc vypovedal, pričom na základe nej vykonal len jeden úkon, a to doručenie dokladov na daňový úrad. Taktiež svedok X.. O. vo svojej výpovedi zopakoval, že podpísal spornú faktúru, pričom tak učinil na základe plnej moci, ktorú mu udelil konateľ K. A. J.. Uvedol, že nemal vedomosť o zlúčení spoločnosti Dow Slovak Group s.r.o.. Nevedel sa vyjadriť k jej okolnostiam. Pokiaľ ide o zamestnancov spoločnosti uvedol, že sa im po zlúčení len zmenili pracovné zmluvy.

6. Následne správca dane rozhodnutím zo dňa 21.04.2014 č. 9312401/5/1567998/2014/Mly určil

žalobcovi rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2012. Daňový úrad znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za toto zdaňovacie obdobie zo sumy 26 436,16 eur na sumu 13360,82 eur. V zhrnutí záverov správca dane uviedol, že žalobca neodstránil pochybnosti správcu dane o vierohodnosti a pravdivosti deklarovaných služieb - zapožičanie zamestnancov v zmysle prijatej faktúry. Mal za to, že si žalobca nesplnil svoju dôkaznú povinnosť, čím neuniesol dôkazné bremeno.

7. Na odvolanie žalobcu žalovaný napadnuté rozhodnutie ako vecne správne potvrdil. Tunajší súd rozsudkom č. k. 13S/240/2014-40 zo dňa 20.01.2016 rozhodnutie žalovaného zrušil. V odôvodnení uviedol, že žalobca predložil v administratívnom konaní dohodu o dočasnom pridelení zamestnancov na výkon práce k inému zamestnávateľovi podľa § 58a a nasl. zák. č. 311/2001 Z.z. zo dňa 15.11.2011. K spornej faktúre predložil aj zoznam prenajatých zamestnancov, a ich dochádzku. Žiaden z týchto zamestnancov nebol správcom dane k veci vypočutý, hoci podľa žalovaného mal takýto postup zväziť. Nie je pritom zrejmé, či mal správca dane a žalovaný z vykonaného dokazovania zistené, že by v januári 2012 dodávateľská spoločnosť nevykonávala ekonomickú činnosť, že nemala s prenajatými zamestnancami uzavreté pracovné zmluvy alebo tu boli iné skutočnosti, ktoré by vyvracali skutočnosti deklarované predloženou dohodou a zoznamami pracovníkov ako aj prehľadom dochádzky. Správca dane a žalovaný sa v odôvodnení napadnutého rozhodnutia s predloženou dohodou o dočasnom pridelení zamestnancov žiadnym spôsobom nevysporiadali.

8. Najvyšší súd Slovenskej republiky vo svojom rozhodnutí, ktorým odvolanie žalovaného voči rozsudku krajského súdu zamietol uviedol, že ak organ správy dane akceptuje, že zdaniteľný obchod sa uskutočnil tak, ako bol deklarovaný, potom je možné nepriznať právo na odpočítanie dane z tohto obchodu (pri splnení ostatných zákonných podmienok) prakticky len pre zneužitie práva alebo pre účasť na daňovom podvode (nedovolenom daňovom úniku). Následne žalovaný zrušil rozhodnutie správcu dane, ktorý vykonal dokazovanie, a to výsluchom niektorých zo zamestnancov uvedených v mennom zozname žalobcu, dopytom na Sociálnu poisťovňu, výsluchom svedkov - prenajímaných zamestnancov. Konkrétne vypočul svedka N. K., ktorý so sebou nepriniesol žiadne pracovné zmluvy. Sám však uviedol, že mal uzavretú zmluvu so žalobcom, celý čas nezmenil miesto výkonu práce, ale jeho zamestnávateľa sa menili takmer každého polroka. Na pracovnej porade mal riaditeľ žalobcu viesť, že podpis zmluvy s iným zamestnávateľom nebude nič meniť. Kto chcel podpísať a kto nie mohol odísť. Zástupca inej firmy na poradách nebol prítomný. Nevedel sa vyjadriť k tomu, kto mu posielal mzdu na účet. Pohovor pri vstupe do zamestnania absolvoval s p. H., s inými firmami nikdy nejednal. Nové zmluvy mu odovzdal vedúci prevádzky alebo boli na vrátnici žalobcu.

9. I. W. J., X.. W. O. K. J. správcovi dane predložili pracovné zmluvy uzavreté so spoločnosťou Dow Slovak Group s.r.o. spolu s dodatkom uzavretým so spoločnosťou FUKSIA s.r.o.. I. J. pracuje pre žalobcu nepretržite od roku 2002 na tom istom pracovnom mieste, avšak od roku 2012 ako zapožičaný zamestnanec. Prácu jej zadával a kontroloval S. N.. H. Bez ohľadu či bola (predtým) riadny zamestnanec žalobcu alebo zapožičaný zamestnanec, vždy robila pre žalobcu účtovníctvo. Nestretla sa pritom s nikým od nového zamestnávateľa. Správca dane na základe pohybov na účte tejto svedkyne v roku 2012 zistil, že na jej účet boli dňa 24.01.2012 vložené finančné prostriedky v sume 27 000 eur, pričom z pohybov na účte je zrejmé, že následne W. H. poukazovala mzdy 31 zamestnancom zo zoznamu. Vloženiu prostriedkov na účet N.. H. predchádzal výber v hotovosti v sume 45 000 eur z účtu žalobcu. Z uvedeného správca dane a žalovaný dovodili, že mzdy zapožičaným zamestnancom v skutočnosti vyplácal žalobca. Taktiež svedkyňa X.. W. vo svojej výpovedi uviedla, že nevie prečo bola zapožičaným zamestnancom. Na výberové konanie prišla na základe inzerátu, kde s ňou spravil N.. H. pohovor. Od prvého dňa pracovala u žalobcu. Dodatok k pracovnej zmluve bol prichystaný v zasaďačke žalobcu, s nikým zo spoločnosti Dow Slovak Group s.r.o. a ani FUKSIA s.r.o. nikdy nejednala a s nikým sa nestretla. Ako obchodný referent žalobcu pracovala od roku 2011, teda aj predtým ako mala byť k žalobcovi dočasne pridelená. Svedkyňa K. J. uviedla, že jej nadriadeným bol N.. H., s ním robila aj pohovor do zamestnania. On jej dal na podpis aj zmluvu so spoločnosťou Dow Slovak Group s.r.o. a povedal jej o zlúčení tejto spoločnosti so spoločnosťou FUKSIA s.r.o.. Súhlasila s tým, aby bola zapožičaným zamestnancom, žiadne zmeny pred takýmto pridelením a potom nepocítila, stále bola na

tom istom mieste. Svedok Q. A. vo svojej výpovedi uviedol, že nevie prečo mal uzavretú pracovnú zmluvu so spoločnosťou Dow Slovak Group s.r.o.. Inzerát, na ktorý reagoval bol pod hlavičkou žalobcu a pohovor robil s p. H.. Predložil správcovi dane dohodu o pracovnej činnosti zo dňa 16.02.2012 a jej skončenie zo dňa 29.02.2012, pracovnú zmluvu zo dňa 01.03.2012 s Dow Slovak Group s.r.o. a skončenie pracovného pomeru zo dňa 09.03.2012, výplatnú pásku od spoločnosti Dow Slovak Group s.r.o., dohodu o dočasnom pridelení zamestnanca a pracovnú zmluvu uzavretú s agentúrou dočasného zamestnávania Lugera Maklér Temps s.r.o. zo dňa 01.10.2012. Poukázal na to, že keď chcel skončiť pracovný pomer, tak to oznámil najbližšiemu nadriadenému u žalobcu. S nikým zo spoločnosti Dow Slovak Group s.r.o. sa nestretol. Uvedenú výpoveď svedka považoval správca dane za podstatnú aj z toho hľadiska, že svedok spolupracoval aj s „inou pracovnou agentúrou“ a sám poukázal na to, že v tomto prípade bol od začiatku v kontakte s danou agentúrou, a tá mu oznámila čo, kedy, u koho a za akú mzdu by mal vykonávať.

10. Správca dane ďalej zistil, že personalistka žalobcu vystavovala potvrdenie o príjmoch FO zo závislej činnosti, o preddavkoch na daň, o daňovom bonuse na vyživované deti za rok 2011 za žalobcu, za mesiace január až marec 2012 za Dow Slovak Group s.r.o. a mesiace apríl až december 2012 za FUKSIA s.r.o.. Na všetkých potvrdeniach od zamestnávateľov Dow Slovak Group s.r.o. a FUKSIA s.r.o. je uvedené, že ich vystavila „N.“, teda personalistka žalobcu. K. N. aj vkladala v hotovosti na účet v banke výplatu napríklad K. J. v dňoch 24.01.2012, 23.02.2012, 23.03.2012, 26.04.2012 24.05.2012 za všetkých troch zamestnávateľov, a to žalobcu, Dow Slovak Group s.r.o. a FUKSIA s.r.o..

11. Z pohybov na účte žalobcu bolo zistené, že v období od 01.01.2012 do 24.05.2012 boli realizované výbery v hotovosti, a to dňa 24.01.2012 vo výške 45 000 eur, 23.02.2012 vo výške 34 000 eur, 23.03.2012 vo výške 35 000 eur, 25.04.2012 vo výške 35 000 eur a 24.05.2012 vo výške 35 000 eur. Podľa výpisov z účtov vybraných zamestnancov boli výplaty za mesiace január, február a marec 2012 vkladané v hotovosti na účet zamestnancov pod názvom Dow Slovak Group s.r.o. na základe výberu v hotovosti z účtu žalobcu. Následne boli z účtov niektorých zamestnancov vyplácané mzdy zamestnancom, vrátane niektorých zo zoznamu zapožičaných zamestnancov. Z uvedeného správca dane dovodil, že žalobca zabezpečoval vo svojom sídle prostredníctvom svojich zamestnancov pre zapožičaných zamestnancov personalistiku a mzdovú agendu a to vrátane výplaty.

12. Okrem toho správca dane vykonal dopyt na Sociálnu poisťovňu, ktorá mu oznámila, že žalobca bol v pobočke Považská Bystrica registrovaný od 01.01.2001 do 29.02.2012. Do 31.12.2011 bolo do Sociálnej poisťovne týmto zamestnávateľom prihlásených 49 z 52 tých zamestnancov, ktorí sú uvedení v zozname zapožičaných zamestnancov. Na dlžnom poistnom a povinných príspevkoch na starobnom dôchodkovom sporení eviduje poisťovňa pri žalobcovi nezaplatený nedoplatok na odvodoch a penále vo výške 501 461,74 eur, a to za obdobie od 01.01.2009 do 29.02.2012. Spoločnosť FUKSIA s.r.o. taktiež nemá splnené svoje odvodové povinnosti, nakoľko od marca 2012 do decembra 2012 nebolo vôbec zaplatené poistné na sociálne poistenie. Suma nedoplatku predstavuje v jej prípade sumu 145 600,32 eur. Táto spoločnosť pritom prihlásila do registra poisťovne 51 zamestnancov. Konateľ žalobcu uviedol, že si robil nábor pracovníkov sám, následne so spoločnosťou Dow Slovak Group s.r.o. pripravili všetky dokumenty a spoločnosť Dow Slovak Group s.r.o. nachystala zmluvy, ktorých podpísanie zabezpečil žalobca.

13. Správny súd konštatoval, že samotná faktúra so všetkými zákonnými náležitosťami a doklady o jej úhrade, vrátane zhodných tvrdení účastníkov zmluvného vzťahu, sú formálnou podmienkou uplatnenia si nároku na odpočítanie DPH na vstupe, nie sú však postačujúce pre priznanie práva na odpočet DPH, pokiaľ nie sú odrazom reálneho plnenia. Technicky je totiž možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie bolo skutočne poskytnuté.

14. Platca dane má nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty za predpokladu, že splní zákonné podmienky pre úspešné uplatnenie tohto nároku, medzi ktoré patrí práve preukázanie jeho oprávnenosti. Ak správca dane určeným spôsobom vyjadří pochybnosť o tvrdení daňového subjektu, je tento povinný tvrdené skutočnosti preukázať a pokiaľ tak neučiní a nevyvráti pochybnosti správcu dane, neunesie

dôkazné bremeno a správca dane je oprávnený daň stanoviť alebo uplatnený daňový odpočet neuznať. Daňový subjekt pritom preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení alebo vyúčtovaní. Dôkazné bremeno unesenie daňový subjekt iba vtedy, ak ním predložené dôkazy zapadajú do rámca objektívne zisteného skutkového stavu veci. Pokiaľ však voči takto zistenému skutkovému stavu takéto dôkazy neobstoja, je na daňovom subjekte, aby predložil iné dôkazy. Pokiaľ tak neučiní, znamená to neunesenie dôkazného bremena so všetkými dôsledkami z toho vyplývajúcimi.

15. Správny súd uviedol, že v danom prípade žalovaný ako aj správca dane (po zrušení predchádzajúceho rozhodnutia žalovaného) vykonali rozsiahle dokazovanie, ktorým preverovali realnosť zdaniteľného plnenia, konkrétne či bolo realizované tak, ako je deklarované na spornej faktúre vystavenej spoločnosťou Dow Slovak Group s.r.o.. Na základe výsledkov pôvodne vykonaného dokazovania ako aj doplneného dokazovania potom jasne a zrozumiteľne formulovali svoje skutkové závery, z ktorých uzavreli, že sporné plnenie takto poskytnuté nebolo. Správne orgány pritom nespochybňovali, že zamestnanci, ktorí mali byť zapožičaní, reálne vykonávali prácu pre žalobcu, v jeho priestoroch. Poukázali však na všetky okolnosti obchodu, z ktorých je zrejmé, že tak ako je uvedené na spornej faktúre obchod prebehol len formálne (podľa formálne vypracovaných dokladov). V skutočnosti, časť týchto zamestnancov už pred zapožičaním pracovala pre žalobcu, pričom v roku 2012 došlo hromadne k zmene ich zamestnávateľa, a to bez toho, aby sa pre tieto osoby zmenilo ich pracovné zaradenie. Iná časť zamestnancov reagovala na inzerát žalobcu, u žalobcu robili pohovor, ale po prijímacej procedúre u žalobcu, došlo následne k uzavretiu pracovnej zmluvy s iným subjektom, a to Dow Slovak Group, s.r.o., ktorá bola v minulosti so žalobcom personálne prepojená. Pre všetky tieto osoby je spoločné, že nikdy neprišli do styku s nikým so spoločnosťou Dow Slovak Group s.r.o., resp. neskôr FUKSIA s.r.o.. Zmluvy, resp. ich zmeny a dodatky im boli predkladané priamo žalobcom. Vždy boli v kontakte len so žalobcom, resp. jeho pracovníkmi. Bolo pritom zistené, že personálnu agendu takto zapožičaných zamestnancov taktiež vybavovala personalistka žalobcu, keď im vystavovala potvrdenia a podobne. Rovnako ich mzdy boli vyplácané neštandardným spôsobom, a to zo súkromných účtov niektorých zamestnancov, pričom platby boli označené ako „Dow Slovak Group“. Realizácii týchto platieb pritom prechádzali výbery hotovosti z účtu žalobcu. Zo Sociálnej poisťovne, pobočky Považská Bystrica bolo zistené, žalobca má dlh na poistnom a povinných príspevkoch a rovnako aj právny nástupca spoločnosti Dow Slovak Group s.r.o. je dlžníkom sociálnej poisťovne. Samotná spoločnosť Dow Slovak Group bola rizikovým subjektom, ktorého konateľ bol cudzinec, bezdomovec a spoločnosť nepodávala daňové priznania. Nebolo zistené, že by táto spoločnosť vykonávala nejakú ekonomickú činnosť. Okrem toho bolo zistené, že sporná faktúra mala byť zaplatená v hotovosti, čo je samé o sebe v obchodnom styku a pri výške fakturovanej sumy neštandardné a samotnej úhrade nezodpovedajú ani žiadne výbery z účtu žalobcu. V tejto súvislosti správne orgány poukázali aj na to, že k takejto úhrade v hotovosti malo dôjsť v sídle spoločnosti Dow Slovak Group s.r.o., ktorá však v tom čase žiadne reálne sídlo nemala. Na základe uvedeného bola spochybnená aj samotná skutočnosť, že sporná faktúra bola uhradená.

16. Správne orgány považovali za podstatné, že spoločnosť Dow Slovak Group s.r.o. neuhradila do štátneho rozpočtu svoju daňovú povinnosť. Za tejto situácie by platiteľovi (žalobcovi), ktorý si nárokuje odpočítanie dane v zmysle spornej faktúry vznikol neoprávnený prospech (ak by mu bol nadmerný odpočet vyplatený.)

17. Z vyššie opísanej situácie správca dane ako aj žalovaný opätovne vyslovili kvalifikované pochybnosti o tom, že zdaniteľné plnenie - prenájom zamestnancov v mesiaci január 2012, poskytol žalobcovi v spornej faktúre deklarovany dodávateľ- spoločnosť Dow Slovak Group s.r.o. tak, ako je uvedené na spornej faktúre. Žalobca sa v podanej správnej žalobe predovšetkým odvolával na predloženie formálnych dokladov ako sú pracovné zmluvy a dohoda uzavretá medzi ním a spoločnosťou Dow Slovak Group s.r.o.. Za okolností ako sú v prejednávanej veci však takéto formálne doklady nie sú postačujúce. Zistené skutkové okolnosti poskytujú objektívne skutočnosti, ktoré odôvodňujú prijatie záveru, ktorý žalovaný uviedol na strane 18 svojho rozhodnutia, teda že išlo o simuláciu transakcie. Uvedené nebolo žiadnym spôsobom zo strany žalovaného vyvrátené. Samotné doklady, na ktoré sa žalobca odvoláva, predstavujú vo svetle ostatných zistených skutočností, prostriedok, prostredníctvom ktorého sa simulácia realizovala. Za takejto situácie správny súd dospel k záveru, že rozhodnutie

žalovaného ako aj správcu dane bolo vydané v súlade so zákonom, keď vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktorý bol následne aj správne právne posúdený. Na uvedenom závere nič nemení, že sa správne orgány výslovne nezaoberali podvodným, resp. zneužívajúcim konaním a jeho vedomostnou stránkou. Vo svojej podstate uviedli, že vytvorením danej simulovanej transakcie došlo k získaniu daňovej výhody na strane žalobcu, ktorý bol so spoločnosťou Dow Slovak Group s.r.o. v určitý čas aj personálne prepojený. Teda bolo správnymi orgánmi identifikované zneužívajúce konanie ako aj cieľ, ktorý sa ním mal dosiahnuť a osoba, ktorá z neho mala mať prospech. Celej transakcie sa pritom formálne zúčastňovali dva subjekty, pričom zo získaných informácií vyplynulo, že práve žalobca ako jediný aktívne vystupoval v kontakte so zamestnancami (pri uzatváraní zmlúv, pohovory pri vstupe do zamestnania a podobne), zo svojich prostriedkov im vyplácal mzdy cez súkromné účty. Za týchto okolností je zrejma jeho aktívna účasť na simulácii obchodu, s ktorou súvisí aj vedomostná stránka veci. Okrem toho žalovaný správne uviedol, že z rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/51/2016 zo dňa 28.11.2017 nevyplývalo, že by sa touto stránkou veci mal zaoberať za každých okolností (ods. 28).

18. Záverom správny súd uviedol, že nie je toho názoru, že by správne orgány nerešpektovali rozhodnutia tunajšieho súdu a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vydané vo veci. Z týchto rozhodnutí nevyplýva, že by mal byť žalobcovi priznaný nárok na odpočítanie dane zo spornej faktúry a ani to, že by boli doklady predložené žalobcom postačujúce pre priznanie uplatneného nároku. Rovnako z rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky nevyplývalo, že by sa mal otázkou podvodného, resp. zneužívajúceho konania zaoberať za každých okolností veci.

II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

19. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ ako žalobca v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť a to z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g/ a písm. i/ SSP.

20. Správny súd si osvojil názor správcu dane a žalovaného, keď pri odôvodnení žaloby, ktorú zamietol sa stotožnil s výkladom ich argumentácie. Žalovaný najskôr tvrdil, že faktúra č. 12001 je fiktívna a k plneniu nedošlo.

Žalobca sa od počiatku bránil a trval na tom, že išlo o klasické zdaniteľné plnenie fyzicky a prakticky realizované. Mal za to, že toto tvrdenie sa nesporne doplneným dokazovaním potvrdilo. Keď nevyšla žalovanému a správcovi dane táto varianta, ako dôvod svojho tvrdenia pre účely nepriznania skráteného nadmerného odpočtu hľadal i ďalej dôvod, aby mohli naplniť svoj cieľ. Uviedol, že tvrdenia žalobcu o tom, že sa nejedná o fiktívne obchody potvrdili v rámci dokazovania nielen pracovné zmluvy, dohody o vykonaní práce, dochádzka, výplatné pásky, výpisy z účtov, ale i samotné svedecké výpovede pracovníkov, ktorí toto potvrdili, preto sa správca dane a aj žalovaný začal sústreďovať a hľadať iné dôkazy. Zameral sa na tzv. okolnosti, za ktorých došlo k plneniu. Na základe týchto okolností dospel žalovaný a aj prvostupňový správny súd k nesprávnemu právnemu záveru a preto nesprávne rozhodol. V bode 34. odôvodnenia napadnutého rozhodnutia súdu sa uvádza, že na základe doplneného dokazovania jasne a zrozumiteľne žalovaný formuloval svoje skutkové závery, z ktorých uzavrel, že takto poskytnuté plnenie nebolo. S týmto názorom sa žalobca absolútne nestotožňuje. Keď už správcovi dane, žalovanému a prvostupňovému súdu nestačí, že zamestnanci, ktorí vykonávali prácu pre žalobcu boli zamestnaní v inej spoločnosti - Dow Slovak Group s.r.o., kde mali riadne zmluvy, či už pracovné, alebo dohody o vykonaní práce, kde mali platiteľa mzdy, svojho zamestnávateľa Dow Slovak Group s.r.o., pričom tieto okolnosti potvrdili nielen samotní zamestnanci, ale aj ostatné listinné dôkazy. Nemožno sa stotožniť s názorom, že ale pracovisko im zostávalo to isté, alebo že peniaze na výplatu zamestnancov boli vložené do banky, alebo že personalistka bola tá istá. Tieto skutočnosti nemajú racionálny základ pre ustálenie, že nedošlo k poskytnutému plneniu a už toľž neobstojí názor, že spoločnosť Dow Slovak Group s.r.o. neplatila odvody a zlúčila sa s inou spoločnosťou FUKSIA s.r.o..

21. Už v žalobe žalobca poukazoval na tú skutočnosť, že išlo o 52 zamestnancov, ktorí fyzicky pracovali pre žalobcu a náhodne vybraní svedkovia túto skutočnosť potvrdili. S názorom, že nedošlo

reálne k plneniu nemožno súhlasiť.

22. Žalobca zastal názor, že bol v konaní predložený celý rad dôkazov, ktoré potvrdzujú pravdivosť jeho tvrdení potrebných pre priznanie nadmerného odpočtu. Žalovaný svoje rozhodnutie opiera o rôzne subjektívne dojmy a predpoklady, odvoláva sa na voľné hodnotenie dôkazov, predložené dôkazy žalobcu neuznáva a závery z dokazovania robí nesprávne. V tomto smere žalobca prvostupňovému súdu vyčíta, že i on sklzol do nesprávne vyhodnotenia vykonaného dokazovania, keď dospel k záveru, že nestačí predloženie formálnych dokladov ale uveril akýmsi skutkovým okolnostiam na základe ktorých dospel k záveru, že išlo o simuláciu transakcie a žalobu zamietol. S týmto názorom sa žalobca nemôže stotožniť, pretože v obchodnom práve, ktoré je založené najmä na formálnych písomných úkonoch sú nanajvýš tieto dôkazy potrebné pre rozhodnutie vo veci. Absencia týchto dokladov (úkonov) spôsobuje neplatnosť a neúspešnosť pre subjekt, ktorý takýmito dokladmi v obchodnom vzťahu nedisponuje. Obdobná je situácia aj v daňovej oblasti. V danom prípade však správny súd nijako svoje rozhodnutie nezdôvodnil a zameral sa len na zistené skutkové okolnosti, ktoré ho primäli k záveru, že išlo o simulovanú transakciu. Už aj s poukazom na záver rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp .zn 1Sžf/51/2016, Najvyšší súd SR predsa v bode 18 odôvodnenia jednoznačne uviedol, že ak sa preukáže uskutočnenie zdaniteľného obchodu tak, ako ho daňovník deklaruje, môžu orgány finančnej správy

neuznať daňovému subjektu právo na odpočítanie dane len z dôvodu splnenia podmienok preukazujúcich zneužitie práva alebo účasť na daňovom podvode. Žalobcovi doposiaľ ani jeho konateľovi neboli vznesené žiadne obvinenie z podvodnej trestnej činnosti, taktiež svojimi dokladmi preukázal uskutočnenie zdaniteľného obchodu, preto žalovaný ani prvostupňový súd nepostupovali správne, keď názor Najvyššieho súdu SR nerešpektovali. V odôvodnení rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sa uvádza v ods. 21., že je to správca dane, ktorý musí preukázať, aby odôvodnil mimoriadny zásah štátnej moci do práv daňového subjektu a nepriznal právo na odpočítanie DPH, v tejto súvislosti poukázal aj na ods. 24. odôvodnenia rozhodnutia Najvyššieho súdu SR, kde už vtedy Najvyšší súd SR vyčítal daňovým orgánom, že nepriznanie práva na odpočítanie dane po právnej stránke žiadnym spôsobom neodôvodňuje. Žalobca si nikdy nebol vedomý a ani žiadny dôkaz v tomto smere nebol produkovaný, že by túto transakciu robil s cieľom získať nadmerný odpočet nečestným a nekalým spôsobom. Žalobca je niekoľko rokov etablovanou a úspešnou spoločnosťou na trhu SR, ale najmä v zahraničí, nemal a nemá ani najmenší dôvod robiť operácie v snahe získať nadmerný odpočet DPH, pretože jeho obrat v oblasti strojárenskej a obchodnej činnosti je permanentný a uspokojivý. Zapožičanie pracovníkov uskutočňoval v domienke, že si touto cestou zľahčí a zjednoduší prácu s ľuďmi, čo bolo pre neho ekonomicky výhodné, pretože ľudí si vybral, pracovali u neho na konkrétnom pracovisku a nemal zodpovednosť s ich právami a povinnosťami vyplývajúcimi z ich pracovno-právnych vzťahov a mohol sa venovať len obchodnej a výrobnjej činnosti, rozvoju spoločnosti, pričom je pochopiteľné, že práce zadávali a kontrolovali pracovníci žalobcu. Nič nemení na veci poukazovanie žalovaného na tú skutočnosť, že sa pracovníci žalobcu so štatutármi spoločnosti Daw Slovak Group s.r.o. a FUKSIA s.r.o. stretli, nestretli, resp. že sa zástupcovia dotknutých firiem poznali boli spoločníkmi a pod.. Uviedol, že išlo o rok 2012, kedy sa pracovné agentúry začínali formovať a preto nemožno porovnávať poznatky pracovníkov s inými agentúrami zo súčasnosti, na ktoré daňový subjekt poukazoval pri osobe svedka Q. A..

23. Mal za to, že žalovaný sa neriadil usmernením Najvyššieho súdu SR v ods. 29 odôvodnenia rozhodnutia, v súvislosti so spôsobom nazerania na dôkaznú situáciu a rozdelenie dôkazného bremena nie je v súlade so zákonom, nakoľko dôkaznú povinnosť daňového subjektu vymedzuje § 24 ods. 1 Daňového poriadku a jej súčasťou nie je poskytovať dôkazy o tom, že sa daňový subjekt nedopustil zneužitia práva či daňového podvodu. Pokiaľ správca dane takéto podozrenie nadobudne, musí ho potvrdiť vykonanými dôkazmi. Žalobca si svoju dôkaznú povinnosť splnil, zdaniteľný obchod preukázal a preto mu patrí odpočet DPH tak, ako si ho uplatnil v roku 2012. V ostatnom sa pridržiaval všetkých písomných prednesov a podaní nachádzajúcich sa v spise.

24. Vzhľadom na vyššie uvedené žiadal, aby kasačný súd za použitia ust. § 462 ods. 1 SSP zrušil napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne, zo dňa 10. 7. 2019, sp. zn. 13S/27/2019 a vec vrátil Krajskému súdu v Trenčíne s vysloveným právnym názorom, ktorým bude Krajský súd v Trenčíne

viazaný podľa ust. § 469 Správneho súdneho poriadku.

25. Ku kasačnej sťažnosti podal písomné vyjadrenie žalovaný, uviedol, že k podanej kasačnej sťažnosti týkajúcej sa rozhodovania postupu krajského súdu sa žalovaný vyjadrovať nebude, nakoľko nie je oprávnený vyjadrovať sa k postupu a rozhodovaniu krajského súdu. V ostatnom v plnom rozsahu zotrval na skutočnostiach a svojich záveroch uvedených v žalobe napadnutých rozhodnutiach ako aj vo svojom stanovisku k žalobe. Správca dane vo vyrubovacom konaní po zrušení jeho predchádzajúceho rozhodnutia vykonal v zmysle záverov krajského a najvyššieho súdu ďalšie dokazovanie, na základe ktorého dospel k záveru, že k dodaniu služby „zapožičanie zamestnancov“ tak ako bolo deklarované na spornej faktúre č. 112001 zo dňa 14.02.2012 reálne nedošlo, čiže deklarovaná služba zapožičanie zamestnancov nebola reálne platiteľovi spoločnosťou Dow Slovak Group, s.r.o. dodaná. Preto nemohlo byť priznané právo na odpočítanie dane vo výške 13.075,34 Eur z dodávateľskej faktúry od uvedeného dodávateľa. V rozhodnutí správca dane jednoznačne uviedol, že žalobca porušil § 19 ods. 2 a § 49 ods. 1 a od. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ Zákona o DPH. Navrhol, aby najvyšší súd kasačnú sťažnosť zamietol.

III.

Právne posúdenie kasačným súdom

26. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len "najvyšší súd") ako súd kasačný [§ 438 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len "S. s. p.")], po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ustanovením § 449 ods. 1 S. s. p., bez nariadenia pojednávania (§ 455 S. s. p.) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 453 ods. 1 S. s. p.) a jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený 18. júna 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S. s. p.).

27. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Bratislave, preskúmal rozsudok správneho súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

28. Podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a/ zák. č. 222/2004 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.

29. Podľa § 51 ods. 1 zák. č. 222/04 Z.z. 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. b) je daň uvedená v záznamoch podľa § 70, c) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c) má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu a v prípade premiestnenia tovaru platiteľa z iného členského štátu do tuzemska doklad o premiestnení tovaru, d) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d) má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

30. Z obsahu predloženého súdneho a administratívneho spisu kasačný súd zistil, že Najvyšší súd Slovenskej republiky v konaní pod sp. zn. 1Sžf/51/2016 rozhodol rozsudkom zo dňa 28.11.2017 tak, že rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13 S 240/2014-40 zo dňa 20. januára 2016 potvrdil. Predmetom konania pred najvyšším súdom bol rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/240/2014-

40 zo dňa 20.januára 2016, ktorým krajský súd zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100306/327108/2014/5050 zo dňa 21.7.2014 z dôvodov podľa § 250j ods. 2 pís. d) OSP a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

31. Najvyšší súd v predmetnej veci v bode 28 a nasl. odôvodnenia rozhodnutia zdôraznil, že pokiaľ daňové orgány hodlajú postaviť svoju argumentáciu o nepriznaní práva na odpočítanie dane z posudzovaného zdaniteľného obchodu na zneužití práva, s odvolaním sa na judikatúru Súdneho dvora, musia byť zneužívajúce prvky alebo skutočnosti na ktoré sa pri rozhodovaní daňovej povinnosti nebude prihliadať, pomenované najneskôr v protokole z daňovej kontroly. Zneužitie práva ako hlavný účel skúmanej transakcie musí byť daňovému subjektu preukázané, keďže dôkazné bremeno v tomto smere zaťažuje výlučne správca dane. Správca dane nemôže súčasne s argumentáciou o zneužití práva tvrdiť, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno a nevyvrátil pochybnosti správcu dane o uskutočnení zdaniteľných obchodov, ako boli deklarované. Správca dane si teda musí včas ujasniť, či sa daňovým subjektom tvrdeným zdaniteľný obchod uskutočnil a či plnenie poskytol platiteľ dane uvedený na faktúre. Ďalej uviedol, že ak orgán správy dane akceptuje, že zdaniteľný obchod sa uskutočnil tak, ako bol deklarovaný, potom je možné nepriznať právo na odpočítanie dane z tohto obchodu prakticky len pre zneužitie práva alebo pre účasť na daňovom podvode. V takomto prípade však už správca dane nemôže tvrdiť, že odpočítanie dane nepatrí daňovému subjektu pre porušenie § 49 a § 51 Zákona o DPH, keďže pripúšťa, že zdaniteľný obchod sa uskutočnil a že ho daňový subjekt použil na svoje zdaniteľné plnenie na vstupe. Skutočnosť, že spoločníci resp. konatelia dodávateľskej spoločnosti žalobcu spolu v minulosti podnikali a teda sa musia poznať, nepreukazuje, že žalobca, ktorý si prenajal zamestnancov zo spoločnosti Dow Slovak Group,s.r.o., musel vedieť že tento dodávateľ neodvedie zaplatenú daň z faktúry za predmetnú službu a už vôbec to neznamená, že práve neodvedenie dane zo strany dodávateľa bolo hlavným účelom poskytnutia služby prenájmu zamestnancov žalobcovi. To napokon žalovaný ani netvrdí. Žalovaný v odôvodnení rozhodnutia neuvádza akým spôsobom žalobca zneužil právnu reguláciu DPH, keď si ako platiteľ daní prenajal zamestnancov od spoločnosti Dow Slovak Group,s.r.o., a túto službu použil na svoje zdaniteľné obchody, čo žalovaný v odvolaní proti rozsudku krajského súdu nespochybnil. Premyslené účelové konanie, ktorého výsledkom mal byť nedovolený daňový únik na strane dodávateľa, z účasti na ktorom žalovaný podozrieva žalobcu nebolo v daňovom konaní preukázané a najmä argumentačne podložené do tej miery, aby bolo možné za daných okolností žalobcovi nepriznať právo na odpočítanie dane pre jeho vedomú účasť na tomto daňovom úniku.

32. Žalovaný správny orgán rozhodnutím zo dňa 22.03.2018 pod č. 166786/2018 zrušil rozhodnutie daňového úradu Trenčín č. 9312401/5/1567998/204/MLI a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie. V odôvodnení poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR pod sp. zn. 1 Sžf/51/2016 ktorým bolo zrušené rozhodnutie žalovaného a vec vrátená na ďalšie konanie, pričom žalovaný je týmto právnym názorom súdu viazaný. Z uvedeného dôvodu žalovaný zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie, nakoľko správca dane je viazaný právnym názorom súdu, v ďalšom konaní bude postupovať v zmysle rozsudku Najvyššieho súdu SR 1 Sžf/51/2016 zo dňa 28.11.2017.

33. Správca dane, ktorý vykonal dokazovanie, a to výsluchom niektorých zamestnancov uvedených v mennom zozname žalobcu, dopytom na Sociálnu poisťovňu, výsluchom svedkov - prenajímaných zamestnancov, konkrétne vypočul svedka N. K., ktorý so sebou nepriniesol žiadne pracovné zmluvy. Sám však uviedol, že mal uzavretú zmluvu so žalobcom, celý čas nezmenil miesto výkonu práce, ale jeho zamestnávateľia sa menili takmer každého polroka. Na pracovnej porade mal riaditeľ žalobcu uviesť, že podpis zmluvy s iným zamestnávateľom nebude nič meniť. Kto chcel podpísať a kto nie mohol odísť. Zástupca inej firmy na poradách nebol prítomný. Nevedel sa vyjadriť k tomu, kto mu posielal mzdu na účet. Pohovor pri vstupe do zamestnania absolvoval s p. H., s inými firmami nikdy nejednal. Nové zmluvy mu odovzdal vedúci prevádzky alebo boli na vrátnici žalobcu.

34. I. W. J., X.. W. O. K. J. správcovi dane predložili pracovné zmluvy uzavreté so spoločnosťou Dow Slovak Group s.r.o. spolu s dodatkom uzavretým so spoločnosťou FUKSIA s.r.o.. I. J. pracuje pre žalobcu nepretržite od roku 2002 na tom istom pracovnom mieste, avšak od roku 2012 ako zapožičaný zamestnanec. Prácu jej zadával a kontroloval ju p. H.. Bez ohľadu či bola (predtým) riadny zamestnanec

žalobcu alebo zapožičaný zamestnanec, vždy robila pre žalobcu účtovníctvo. Nestretla sa pritom s nikým od nového zamestnávateľa. Správca dane na základe pohybov na účte tejto svedkyne v roku 2012 zistil, že na jej účet boli dňa 24.01.2012 vložené finančné prostriedky v sume 27 000 eur, pričom z pohybov na účte je zrejmé, že následne W. H. poukazovala mzdy 31 zamestnancom zo zoznamu. Vloženiu prostriedkov na účet N.. H. predchádzal výber v hotovosti v sume 45 000 eur z účtu žalobcu. Z uvedeného správca dane a žalovaný dovodili, že mzdy zapožičaným zamestnancom v skutočnosti vyplácal žalobca.

35. Taktiež svedkyňa X.. W. vo svojej výpovedi uviedla, že nevie prečo bola zapožičaným zamestnancom. Na výberové konanie prišla na základe inzerátu, kde s ňou spravil N.. H. pohovor. Od prvého dňa pracovala u žalobcu. Dodatok k pracovnej zmluve bol prichystaný v zasadačke žalobcu, s nikým so spoločnosťou Dow Slovak Group s.r.o. a ani FUKSIA s.r.o. nikdy nejednala a s nikým sa nestretla. Ako obchodný referent žalobcu pracovala od roku 2011, teda aj predtým ako mala byť k žalobcovi dočasne pridelená.

36. Svedkyňa K. J. uviedla, že jej nadriadeným bol p. H., s ním robila aj pohovor do zamestnania. On jej dal na podpis aj zmluvu so spoločnosťou Dow Slovak Group s.r.o. a povedal jej o zlúčení tejto spoločnosti so spoločnosťou FUKSIA s.r.o.. Súhlasila s tým, aby bola zapožičaným zamestnancom, žiadne zmeny pred takýmto pridelením a potom nepocítila, stále bola na tom istom mieste.

37. Svedok Q. A. vo svojej výpovedi uviedol, že nevie prečo mal uzavretú pracovnú zmluvu so spoločnosťou Dow Slovak Group s.r.o.. Inzerát, na ktorý reagoval bol pod hlavičkou žalobcu a pohovor robil s p. H.. Predložil správcovi dane dohodu o pracovnej činnosti zo dňa 16.02.2012 a jej skončenie zo dňa 29.02.2012, pracovnú zmluvu zo dňa 01.03.2012 s Dow Slovak Group s.r.o. a skončenie pracovného pomeru zo dňa 09.03.2012, výplatnú pásku od spoločnosti Dow Slovak Group s.r.o., dohodu o dočasnom pridelení zamestnanca a pracovnú zmluvu uzavretú s agentúrou dočasného zamestnávania Lugerá Maklér Temps s.r.o. zo dňa 01.10.2012. Poukázal na to, že keď chcel skončiť pracovný pomer, tak to oznámil najbližšiemu nadriadenému u žalobcu. S nikým zo spoločnosti Dow Slovak Group s.r.o. sa nestretol. Uvedenú výpoveď svedka považoval správca dane za podstatnú aj z toho hľadiska, že svedok spolupracoval aj s „inou pracovnou agentúrou“ a sám poukázal na to, že v tomto prípade bol od začiatku v kontakte s danou agentúrou, a tá mu oznámila čo, kedy, u koho a za akú mzdu by mal vykonávať.

38. Správca dane ďalej zistil, že personalistka žalobcu vystavovala potvrdenie o príjmoch FO zo závislej činnosti, o preddavkoch na daň, o daňovom bonuse na vyživované deti za rok 2011 za žalobcu, za mesiace január až marec 2012 za Dow Slovak Group s.r.o. a mesiace apríl až december 2012 za FUKSIA s.r.o.. Na všetkých potvrdeniach od zamestnávateľov Dow Slovak Group s.r.o. a FUKSIA s.r.o. je uvedené, že ich vystavila „N.“, teda personalistka žalobcu. K. N. aj vkladala v hotovosti na účet v banke výplatu napríklad K. J. C. dňoch 24.01.2012, 23.02.2012, 23.03.2012, 26.04.2012 24.05.2012 za všetkých troch zamestnávateľov, a to žalobcu, Dow Slovak Group s.r.o. a FUKSIA s.r.o..

39. Z pohybov na účte žalobcu bolo zistené, že v období od 01.01.2012 do 24.05.2012 boli realizované výbery v hotovosti, a to dňa 24.01.2012 vo výške 45 000 eur, 23.02.2012 vo výške 34 000 eur, 23.03.2012 vo výške 35 000 eur, 25.04.2012 vo výške 35 000 eur a 24.05.2012 vo výške 35 000 eur. Podľa výpisov z účtov vybraných zamestnancov boli výplaty za mesiace január, február a marec 2012 vkladané v hotovosti na účet zamestnancov pod názvom Dow Slovak Group s.r.o. na základe výberu v hotovosti z účtu žalobcu. Následne boli z účtov niektorých zamestnancov vyplácané mzdy zamestnancom, vrátane niektorých zo zoznamu zapožičaných zamestnancov. Z uvedeného správca dane dovodil, že žalobca zabezpečoval vo svojom sídle prostredníctvom svojich zamestnancov pre zapožičaných zamestnancov personalistiku a mzdovú agendu a to vrátane výplaty.

40. Okrem toho správca dane vykonal dopyt na Sociálnu poisťovňu, ktorá mu oznámila, že žalobca bol v pobočke Považská Bystrica registrovaný od 01.01.2001 do 29.02.2012. Do 31.12.2011 bolo do Sociálnej poisťovne týmto zamestnávateľom prihlásených 49 z 52 tých zamestnancov, ktorí sú uvedení

v zozname zapožičaných zamestnancov. Na dlžnom poistnom a povinných príspevkoch na starobnom dôchodkovom sporení eviduje poisťovňa pri žalobcovi nezaplatený nedoplatok na odvodoch a penále vo výške 501 461,74 eur, a to za obdobie od 01.01.2009 do 29.02.2012. Spoločnosť FUKSIA s.r.o. taktiež nemá splnené svoje odvodové povinnosti, nakoľko od marca 2012 do decembra 2012 nebolo vôbec zaplatené poistné na sociálne poistenie. Suma nedoplatku predstavuje v jej prípade sumu 145 600,32 eur. Táto spoločnosť pritom prihlásila do registra poisťovne 51 zamestnancov.

41. Konateľ žalobcu uviedol, že si robil nábor pracovníkov sám, následne so spoločnosťou Dow Slovak Group s.r.o. pripravili všetky dokumenty a spoločnosť Dow Slovak Group s.r.o. nachystala zmluvy, ktorých podpísanie zabezpečil žalobca.

42. Kasačný súd je toho názoru, že žalovaný, ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť realnosť obchodov deklarovaných faktúrou z dodávateľskej faktúry č. 12001 zo dňa 14.02.2012 od dodávateľa Dow Slovak Group, s.r.o. so sídlom Klincová 37/B, Bratislava, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav vecí tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Správca dane nevykonala iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

43. Kasačný súd uvádza, 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. Ich nespĺnenie 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 požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar, príp. služba reálne dodané (§ 8, § 9 zákona č. 222/2004 Z.z.), a to práve osobou ako platiteľom DPH uvedenou na faktúre, ktorá si zároveň voči odberateľovi uplatňuje DPH.

44. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok.

Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený“.

45. Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane (§ 15 ods. 1 zák. SNR č. 511/1992 Zb.). Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z.), ktoré právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie.

46. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona 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.

47. Ustanovenie § 51 tiež vymedzuje, akým spôsobom platiteľ dane vykoná odpočítanie dane. V súlade s čl. 18 šiestej smernice Rady o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (č. 2006/112/ES z 28.11.2006) odpočítanie dane vykoná platiteľ dane v tom zdaňovacom období, v ktorom bude môcť nárok na odpočítanie dane aj formálne preukázať príslušným dokladom, pričom samo odpočítanie sa vykoná tak, že od celkovej výšky dane za príslušné zdaňovacie obdobie (podľa doterajšej terminológie daň na „výstupe“) odpočíta celkovú výšku odpočítateľnej dane za to isté zdaňovacie obdobie (podľa doterajšej terminológie daň na „vstupe“).

48. Základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane je, aby sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo a aby boli splnené vecné a časové podmienky na odpočítanie dane.

49. Len pre úplnosť je potrebné zdôrazniť, že obchodné transakcie nie je možné deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou). Splnenie formálnej stránky je síce jednou z podmienok, doklady však musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne poskytnuté bolo. Hodnotenie dôkazov však neznamená mechanické preberanie informácií či bezvýhradné akceptovanie dokladov, resp. údajov v nich uvedených ako faktov. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný (napr. vyššie spomínaný rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011).

50. Judikatúra Najvyššieho súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, no v posledných rokoch sa jasne ustálila vo vyššie uvedených intenciách, teda že nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd príkladmo poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017 , 4Sžfk/38/2017 , 1Sžfk/1/2017 , 6Sžfk/43/2017 , 1Sžf/82/2016 , ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017 .

51. Zákon o DPH č. 222/2004 vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, sa presne zhodujú so skutočne realizovanými plneniami.

52. Kasačný súd vyhodnotil kasačné námietky žalobcu ako nedôvodné a kasačnú sťažnosť s poukazom na § 461 SSP zamietol z nasledovných dôvodov:

53. Žalobca v kasačnej sťažnosti konkrétne netvrdí v čom vidí nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom. Kasačný súd sa stotožnil s názorom správneho súdu, že v danom prípade žalovaný a aj správca dane vykonali rozsiahle dokazovanie po zrušení predchádzajúceho rozhodnutia žalovaného, ktorým preverovali reálnosť zdaniteľného plnenia a to konkrétne či bolo realizované tak, ako bolo deklarované v spornej faktúre vystavenej spoločnosťou Dow Slovak Group,s.r.o. V tomto smere odkazuje kasačný súd na odôvodnenie rozsudku Krajského súdu na bod 34.

54. Kasačný súd zdôrazňuje, že aj podľa neho vykonanými dôkazmi a ich vyhodnotením správny súd dospel k správne právnemu záveru, že k dodaniu služby tak ako ju deklaroval žalobca nedošlo a preto nemohlo byť priznané právo na odpočítanie dane vo výške 13.075,34 Eur z dodávateľskej faktúry č. 12001 zo dňa 14.02.2012 od dodávateľa Dow Slovak Group,s.r.o. k „zapožičaniu“ zamestnancov. Bolo teda preukázané, že obchod tak ako bol uvedený na spornej faktúre prebehol len formálne, podľa formálne vypracovaných dokladov, aj kasačný súd poukazuje na to, že časť zamestnancov už pred

zapožičaním pracovala pre žalobcu, pričom od roku 2012 došlo hromadne k zmene zamestnávateľa a to bez toho, aby sa pre tieto osoby zmenilo ich pracovné zaradenie. Iná časť zamestnancov reagovala na inzerát žalobcu, u žalobcu robili pohovor, alebo prijímacie procedúry, u žalobcu došlo následne k uzavretiu pracovnej zmluvy s iným subjektom, a to Dow Slovak Group, s.r.o., ktorá bola v minulosti so žalobcom personálne prepojená. Pre všetky tieto osoby bolo spoločné, že nikdy neprišli do styku s nikým zo spoločnosti Dow Slovak Group, s.r.o, respektíve neskôr Fuksia, s.r.o., zmluvy respektíve ich zmeny a dodatky boli predkladané priamo zo strany žalobcu. Vždy tieto osoby boli v kontakte len so žalobcom, respektíve s jeho pracovníkmi. Taktiež bolo zistené, že personálnu agendu takto zapožičaných zamestnancov taktiež vybavovala personalistka žalobcu, keď im vystavovala potvrdenia a podobne. Rovnako mzdy zamestnancom boli vyplácané neštandardným spôsobom a to zo súkromných účtov niektorých zamestnancov, pričom platby boli označené ako Dow Slovak Group. K realizácii týchto platieb predchádzali výbery hotovosti z účtu žalobcu. Zo Sociálnej poisťovne pobočka Považská Bystrica bolo zistené, že žalobca mal dlh na poistnom a povinných príspevkoch a rovnako aj právny nástupca spoločnosti Dow Slovak Group, s.r.o. je dlžníkom Sociálnej poisťovne.

55. Spoločnosť Dow Slovak Group bola rizikovým subjektom ktorého konateľ bol cudzinec, bezdomovec a spoločnosť nepodávala daňové priznania. Nebolo zistené, že by táto spoločnosť vykonávala nejakú ekonomickú činnosť. Sporná faktúra mala byť zaplatená v hotovosti čo je sama o sebe v obchodnom styku a pri výške fakturovanej sumy neštandardné a k samotnej úhrade nezodpovedajú ani žiadne výbery z účtu žalobcu. V tejto súvislosti správne orgány poukazujú aj na to, že k takejto úhrade v hotovosti malo dôjsť v sídle spoločnosti Dow Slovak Groupe, s.r.o., ktorá v tom čase žiadne reálne sídlo nemala. Aj podľa najvyššieho súdu správne orgány vyslovili správny právny záver, že v danom prípade zistené skutkové okolnosti poskytujú objektívne skutočnosti, ktoré odôvodňujú prijatie záveru, ktorý žalovaný uviedol na strane 18 svojho rozhodnutia, že išlo o simuláciu transakcie, pričom samotné doklady na ktoré žalobca poukazoval predstavujú vo svetle ostatných zistených skutočností prostriedok prostredníctvom ktorého sa realizovala simulácia. V danom prípade, teda došlo k správne právnemu záveru, že k dodaniu služby zapožičania zamestnancov, tak ako to bolo deklarované na spornej faktúre č. 120001 zo dňa 14.02.2012 reálne nedošlo.

56. Čo sa týka námietky o nerešpektovaní záväzného právneho názoru vysloveného v zrušujúcom rozhodnutí krajského súdu v spojení s rozhodnutím Najvyššieho súdu SR, kasačný súd uvádza v zhode so správnym súdom, že z rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/51/2016 zo dňa 28.11.2017 nevyplývalo, že by správne orgány nerešpektovali rozhodnutie predchádzajúceho krajského súdu a vyššie označeného rozhodnutia Najvyššieho súdu SR. Z bodu 28 rozsudku najvyššieho súdu 1Sžf/51/2016 z poslednej vety vyplynulo, že správca dane si musí najprv včas ujasniť, či sa daňovým subjektom tvrdený zdaniteľný obchod uskutočnil, a či plnenie poskytol platiteľ dane uvedený na faktúre. Ďalej v bode 30 uvedeného rozsudku je uvedené, že ak orgán správy dane akceptuje, že zdaniteľný obchod sa uskutočnil tak, ako bol deklarováný, potom je možné nepriznať právo na odpočet dane z tohto obchodu, prakticky len pre zneužitie práva alebo pre účasť na daňovom podvode.

57. V zmysle vyššie uvedeného, keď správca dane respektíve aj žalovaný napokon dospeli k záveru, že na základe doplneného dokazovania k dodaniu služby „zapožičanie zamestnancov“ tak, ako to bolo deklarované na spornej faktúre reálne nedošlo, čiže deklarovaná služba zapožičanie zamestnancov nebola reálne platiteľovi spoločnosťou Dow Slovak Groupe, s.r.o. dodaná, preto nemohlo byť priznané právo na odpočítanie dane vo výške 13.075,34 Eur z dodávateľskej faktúry č. 12001 zo dňa 14.02.2012 od dodávateľa Dow Slovak Groupe, s.r.o. za zapožičanie zamestnancov, správne bolo konštatované, že žalobca porušil ustanovenie § 19 ods. 2 a § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 Zákona o DPH a to tým, že žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane zo služby pri ktorej nevznikla daňová povinnosť.

58. Kasačný súd dospel na základe vyššie uvedeného rovnako ako krajský súd k záveru, že sťažovateľ nepreukázal, že zo strany dodávateľa bolo uskutočnené dodanie predmetnej služby v zmysle zákona č. 222/2004 a následne odberateľovi uvedenom na faktúre (sťažovateľ) nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 zák. č. 222/2004 Z.z. v nadväznosti na § 51. Najvyšší súd má na základe

vyššie uvedených záverov za preukázané, že krajský súd vec správne právne posúdil, keď žalobu zamietol. Preskúvané rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie má všetky formálne i obsahové náležitosti rozhodnutia v zmysle § 63 Daňového poriadku, pričom vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktorý je logicky vyhodnotený a v súlade so zákonom riadne právne posúdený. Uvedené možno konštatovať aj o rozhodnutí krajského súdu, ktoré spĺňa atribúty rozhodnutia zaručujúceho právo na spravodlivý proces a v konaní sa rozhodovaní krajského súdu nebolo zistené porušenie zákona (§ 440 S.s.p.).

59. Kasačný súd sa stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistenými v predchádzajúcich konaniach o tom, že sťažovateľ nepreukázal splnenie zákonných podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane.

60. Pre úplnosť považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že kasačná sťažnosť neobsahuje žiadne nové skutočnosti, právne významné pre uvedené konanie, s ktorými by sa krajský súd v rámci svojho konania nezaoberal.

61. Námietky sťažovateľa uplatnené v kasačnej sťažnosti sú obsahovo totožné so žalobnými námietkami a nie sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť a zákonnosť napadnutého rozsudku krajského súdu, a preto Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť podľa § 461 S.s.p. ako nedôvodnú zamietol.

62. O náhrade trov konania kasačný súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalobca v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania zo zákona neprislúcha len ak to možno spravodlivo očakávať.

63. Tento rozsudok bol prijatý v pomere hlasov 3 : 0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.