

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/50/2018
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1016201658
Dátum vydania rozhodnutia: 16. 12. 2021
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Hatalová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2021:1016201658.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. (sudca spravodajca) a JUDr. Mariána Fečíka v právnej veci žalobcu: S U N D E R M A N N s.r.o., Opavská 10, 831 01 Bratislava, IČO: 17 309 255, právne zastúpený: JUDr. Laura Bíróová, advokátka, so sídlom Klincová 37/B, 821 08 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.: 103475598/2016 z 11.07.2016, konajúc o kasačnej sťažnosti proti rozhodnutiu Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/193/2016-63 z 26.04.2018, takto

rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky p o k r a č u j e v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/193/2016-63 z 26.04.2018.

II. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/193/2016-63 z 26.04.2018 mení tak, že rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 103475598/2016 z 11.07.2016 a rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 102943254/2016 zo dňa 14.04.2016 z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

III. Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému právo na p l n ú náhradu trov konania na krajskom súde a kasačnom súde.

odôvodnenie:

I. Konanie pred správnymi orgánmi

1. Žalobou napadnutým rozhodnutím č. 103475598/2016 z 11.07.2016 (ďalej aj „druhostupňové rozhodnutie“) žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňové úradu Bratislava (ďalej aj „správca dane“) č. 102943254/2016 zo dňa 14.04.2016 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“). Prvostupňovým rozhodnutím správca dane podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 798,07 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2014. Správca dane znížil nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie január 2014 zo sumy 4 802,10 Eur na sumu 4 004,03 Eur. Prvostupňové rozhodnutie bolo odôvodnené tým, že správca dane daňovému subjektu neuznal odpočítanie dane z faktúr č. 6/2014 zo dňa 27.01.2014 a č. 7/2014 zo dňa 27.01.2014, ktoré boli vystavené spoločnosťou AGRODREVO, s.r.o. v celkovej hodnote 4 788,43 Eur, z toho daň z pridanej hodnoty 798,07 Eur, nakoľko je v rozpore s ustanovením § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, pretože správca dane nadobudnutie tovaru daňovým subjektom od spoločnosti AGRODREVO, s.r.o. posúdil ako neuskutočnené a faktúry ako účelovo vystavené.

II. Konanie pred krajským súdom

2. Včas podanou žalobou sa žalobca domáhal zrušenia druhostupňového rozhodnutia v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vrátenia veci prvostupňovému správneému orgánu.

3. Krajský súd v Bratislave, ako súd vecne príslušný na konanie vo veci podľa § 10 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj „SSP“), preskúmal napadnuté rozhodnutia a dospel k záveru, že žalobu je potrebné zamietnuť.

4. Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyplýva, že dôkazné bremeno je v daňovom konaní zásadne na strane daňového subjektu, ktorý je iniciátorom odpočítania dane. 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. Podľa krajského súdu splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii a predložení dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané.

5. Krajský súd uviedol, že správca dane nespochybňoval v priebehu daňovej kontroly existenciu tovaru, ale tvrdenie žalobcu, že tovar dodala spoločnosť AGRODREVO, s.r.o. Krajský súd zistil, že p. O. sa stal konateľom spoločnosti AGRODREVO, s.r.o. od 15.08.2012, a že tento uviedol, že za spoločnosť nekonal, nevyvíjal žiadnu činnosť ani nevystavoval účtovné ani iné doklady a nepodával ani nepodpisoval daňové priznania. Nepozná bývalých konateľov spoločnosti a nikoho nepoveril zastupovaním spoločnosti. Tiež uviedol, že podpis na plnomocenstve udelenom p. A. nie je jeho. Správca dane taktiež preveroval plnomocenstvo, ktoré mal podpísať konateľ spoločnosti AGRODREVO - p. Š.. Plnomocenstvo bolo ním spochybnené a ako uviedol do zápisnice zo dňa 11.08.2015 toto vidí prvýkrát a podpis na ňom nie je jeho. Správca dane ako aj žalovaný spochybnili taktiež tvrdenie žalobcu o úhrade dodávok tovarov za kontrolované obdobie, pretože žalobca predloženými dokladmi, ktorými preukazoval ich úhradu, realizoval najmä započítaním záväzkov a pohľadávok jednostranným právnym úkonom (doklady v administratívnom spise č. 12.1 až 12.36). Podľa krajského súdu judikatúra Najvyššieho súdu SR potvrdzuje, že ak správca dane spochybní reálnosť (preukázanosť) uskutočnenia zdaniteľných obchodov, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k vynaloženiu výdavkov skutočne na jeho strane došlo. Ak totiž daňovník reálne nepreukáže uskutočnenie zdaniteľného plnenia, je vecou jeho podnikateľského rizika, aby znášal dôsledky tohto konania.

6. Podľa názoru krajského súdu z hore uvedených dôvodov neobstojí žalobcova námietka, že nemal dôvod žiadať S. A. o predloženie plnej moci, nakoľko dodávky tovaru, ktoré boli dohodnuté, boli aj realizované a podľa prehlásenia p. A. bol p. A. naďalej oprávnený konať v mene spoločnosti AGRODREVO s.r.o. na základe plnej moci udelennej mu konateľom spoločnosti. Podľa názoru krajského súdu z uvedeného však vyplýva, že žalobca mal vedomosť o zmene v osobe konateľa, a preto z dôvodu obozretnosti a vyvrátenia prípadného podozrenia z účasti na podvodnom konaní a v zmysle zásady poctivého obchodného styku bol povinný preveriť, či tvrdenia S. A., prostredníctvom, ktorého realizoval deklarované obchody, sú založené na reálnom skutkovom základe a či skutočne disponuje plnou mocou od aktuálneho konateľa na konanie v mene spoločnosti AGRODREVO s.r.o.

7. Krajský súd ďalej poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/66/2014 zo dňa 09.06.2015, v ktorom súd uviedol, že: „Vo vzťahu k namietanému vyhodnoteniu zisteného skutkového stavu a k námietke neprimeraného prenosu dôkazného bremena na žalobcu odvolací súd uvádza, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. 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 zneužiteľnosti 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 reálne dodaný (§ 8 zákona o DPH), 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. Odvolací súd s poukazom na § 29 ods. 8 zákona o správe daní pripomína, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02, Zb. s- I-5337, bod 76, ako aj z 21. februára 2006, Halifax, a i., C-255/02, Zb. s. I. 1609, bod 71).“

8. Po preskúmaní veci krajský súd konštatoval, že neboli zistené žiadne také porušenia zásad daňového konania, ktoré by spôsobili nezákonnosť preskúmaných rozhodnutí, pričom daňové orgány vykonali riadne dokazovanie a žalovaný prihladol na všetko, čo vyšlo v daňovom konaní najavo. Z uvedených dôvodov dospel krajský súd k záveru, že námietky uvedené v žalobe neodôvodňujú zrušenie preskúmaných rozhodnutí.

9. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca - sťažovateľ kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v ust. § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP a navrhol, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alebo aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší druhostupňové rozhodnutie a prvostupňové rozhodnutie a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Sťažovateľ namietal, že krajský súd sa pri rozhodovaní o žalobe odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu a to tým, že rozsudok odôvodnil s poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/66/2014 zo dňa 9.6.2015 a opomenul, že otázku posúdenia rozloženia dôkazného bremena vyriešil už Najvyšší súd SR o. i. rozsudkom sp. zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19.8.2010 a 8Sžf/9/2013 zo dňa 20.2.2014. Podľa týchto rozsudkov nie je možné spravodlivo požadovať, aby daňové subjekty kontrolovali výrobné a obstarávacie procesy u iných subjektov pred dodaním tovaru a že dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne. Ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s položkovitým opisom druhu a ceny dodávaných tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpá dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno správca dane. Sťažovateľ poukázal aj na to, že v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ napr. vo veci C-80/11, C-285/11 a C-18/13 je právo na odpočítanie dane uvedené v čl. 167 a nasl. smernice 2006/112 neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Predovšetkým sa toto právo uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe. Na odpočítanie je potrebné, aby dotknutá osoba bola jednak zdaniteľnou osobou v zmysle tejto smernice a jednak, aby zdaniteľná osoba využívala uvedené tovary a služby zakladajúce toto právo na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení, a že na vstupe musia byť tieto tovary a služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou. Ak sú tieto podmienky splnené, právo na odpočítanie dane nemôže byť v zásade odmietnuté. Podľa názoru sťažovateľa, krajský súd taktiež vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci, keď konštatoval, že neboli zistené žiadne také porušenia zásad daňového konania, ktoré by spôsobili nezákonnosť preskúmaných rozhodnutí. Tým, že krajský súd dospel k záveru, že námietky uvedené v žalobe neodôvodňujú zrušenie preskúmaných rozhodnutí a postup žalovaného, ako aj preskúmané rozhodnutia vzhľadom ako súladné so zákonom, vydal rozsudok, ktorý je nezákonný z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci. Okrem uvedeného namietal, že zistenie skutkového stavu daňovými orgánmi bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci. Správca dane nevedel dokazovanie tak, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie, čím došlo k porušeniu § 24 ods. 2 daňového poriadku. Žalovaný ani správca dane nevykonali potrebné dokazovanie v kontexte s dokladmi a vyjadreniami sťažovateľa, konkrétne (i) sa nevysporiadali s plnou mocou zo dňa 24.8.2012, na ktorej je pravosť podpisu splnomocniteľa O. O. úradne osvedčená, (ii) nevykonali výsluch S. A., bývalého konateľa spoločnosti AGRODREVO, s.r.o. a splnomocneného zástupcu tejto spoločnosti podľa plnej moci zo dňa 24.8.2012 a (iii) nevykonali výsluch O. C., osoby poverenej sťažovateľom na preberanie tovaru v sklade výrobkov vo vlastníctve sťažovateľa v Zubnom, teda na rovnakom mieste ako sa nachádzala výrobná hala spoločnosti AGRODREVO, s.r.o., ktorá v rozhodnom čase riadne fungovala. Sťažovateľ mal za to, že daňové orgány v daňovom konaní chránili len fiškálne záujmy štátu a v danom prípade nezachovávali práva a oprávnené záujmy sťažovateľa. Z tohto dôvodu bola porušená základná zásada daňového konania a to zásada zákonnosti zakotvená v čl. 59 ods. 2 Ústavy SR a v § 3 daňového poriadku. Tým, že bola porušená zásada zákonnosti, boli porušené chránené záujmy sťažovateľa ako daňového subjektu. Podľa názoru sťažovateľa krajský súd nebral do úvahy skutočnosť, na základe ktorej dôkazné bremeno, že u daňového subjektu došlo k podvodnému konaniu, je na správcovi dane. Sťažovateľ má za to, že krajský súd sa bezdôvodne

stotožnil s účelovým tvrdením žalovaného a správcu dane, ktorým tieto subjekty spochybnili tvrdenie žalobcu o úhrade dodávok tovarov preto, lebo žalobca predloženými dokladmi preukázal úhradu najmä započítaním záväzkov a pohľadávok jednostranným úkonom. Záverom sťažovateľ poukázal na to, že krajský súd sa pri rozhodovaní neriadil § 140 SSP, podľa ktorého vo veciach toho istého žalobcu a totožného predmetu konania, ktoré už boli predmetom konania pred správnym súdom, v odôvodnení každého ďalšieho rozsudku správny súd poukáže už len na totožný rozsudok, prípadne stručne zopakuje jeho dôvody.

10. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti poukázal na to, že Súdny dvor EÚ síce zdôrazňuje, že právo na odpočítanie dane uvedené v čl. 167 a nasl. Smernice Rady 2006/112/ES nemôže byť v zásade obmedzené, ale zároveň uvedená smernica a § 49 až § 51 zákona o DPH jasne upravujú podmienky, ktoré musia byť splnené, aby daňovému subjektu vznikol nárok na odpočítanie dane. Pokiaľ sa preukáže, že tieto podmienky neboli splnené, žiadne ustanovenie smernice ani zákona o DPH nedáva daňovému subjektu možnosť uplatniť si tento nárok. S týmito zisteniami sa krajský súd vo svojom rozhodnutí vysporiadal a prijal rovnaký názor na vec ako daňové orgány. Okrem iného poukázal aj na to, že základným pravidlom podnikania je, že podnikateľ sa má zaujímať o svojho obchodného partnera a preveriť si ho, pokiaľ vstupuje do obchodných vzťahov. Pokiaľ sťažovateľ dôveroval bývalému konateľovi spoločnosti AGRODREVO, s.r.o., pánovi A., vystavil sa riziku, že bude musieť znášať dôsledky vyplývajúce z nezákonného konania tejto spoločnosti. Podľa názoru žalovaného princípy zákona o DPH sú striktné upravené a neumožňujú využiť právo na odpočítanie dane, ak sa nepreukáže, že danému subjektu tento nárok v zmysle zákona o DPH vznikol, a že dodávateľovi vznikla daňová povinnosť a daň bola uhradená do štátneho rozpočtu. Podľa žalovaného všetky výsledky preverovania posudzovaných zdanieľných plnení boli v rozhodnutiach daňových orgánov podrobne popísané, pričom s týmito závermi sa stotožnil aj samotný krajský súd. Žalovaný sa nestotožnil ani s tvrdením sťažovateľa, že došlo k porušeniu zásad daňového konania, keď sťažovateľ neuviedol, akým konkrétnym konaním k ich porušeniu malo dôjsť. Podľa žalovaného sťažovateľ navyše neuviedol, v čom spočíva nesprávne práve posúdenie veci krajským súdom. Záverom dal opätovne do pozornosti, že zákon o DPH vymedzuje podmienky na odpočítanie dane, pričom dôkazné bremeno v zmysle § 24 daňového poriadku leží na daňovom subjekte uplatňujúcom si tento nárok. Na uplatnenie odpočtu DPH nepostačuje iba predloženie faktúr, ale je potrebné preukázať, že zdanieľné obchody boli reálne uskutočnené osobou uvedenou na faktúre. Žalovaný mal za to, že krajský súd postupoval v súlade s príslušnou judikatúrou Súdneho dvora EÚ a Najvyššieho súdu SR. S poukazom na uvedené preto žiadal, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

III. Konanie pred Najvyšším správnym súdom SR

11. Najvyšší správny súd SR začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 1.8.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu SR na Najvyšší správny súd SR odo dňa 1.8.2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 1.8.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu SR (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu SR a bola jej pridelená sp. zn. 2Sžfk/50/2018. Od 1.8.2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd SR. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu SR, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

12. Najvyšší správny súd SR ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) bez nariadenia pojednávania podľa § 455 SSP preskúmal napadnutý rozsudok, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

13. Kasačný súd poukazuje na to, že Najvyšší súd SR prerušil konanie o kasačnej sťažnosti sťažovateľa uznesením sp. zn. 2Sžfk/50/2018 zo dňa 08.12.2020 postupom podľa § 100 ods. 2 písm. a) SSP z dôvodu, že na Najvyššom súde SR prebiehalo konanie, v ktorom sa riešili otázky, ktoré môžu mať význam pre rozhodnutie súdu v právnej veci sťažovateľa. Konkrétne poukázal na to, že uznesením sp. zn. 8Sžfk/21/2018 zo dňa 28.12.2019 senát 8S Najvyššieho súdu SR podľa § 466 ods. 3 v spojení s § 22 ods. 1 písm. a) SSP postúpil vec vedenú na Najvyššom súde SR pod sp. zn. 8Sžfk/21/2018 na prejednanie a rozhodnutie veľkému senátu správneho kolégia Najvyššieho súdu SR, nakoľko dospel pri svojom rozhodovaní k právnomu názoru odlišnému od právneho názoru, ktorý bol vyjadrený v

rozsudkoch Najvyššieho súdu SR sp. zn. 10Sžfk/49/2018 zo dňa 21.08.2019 a sp. zn. 6Sžfk/33/2018 zo dňa 14.11.2019. Z uznesenia predkladajúceho senátu o postúpení veci vyplynulo, že proti rozhodnutiam sťažovateľa, ktorý na základe odvolaní žalobcu potvrdil rozhodnutia správcu dane o určení rozdielu dane žalobcovi za jednotlivé kontrolované mesačné zdaňovacie obdobia marec 2013 až marec 2014, podal žalobca na krajský súd správne žaloby, pričom skutkové i právne okolnosti všetkých prípadov sú prakticky totožné. Predkladajúci senát poukázal na nejednotnosť rozhodnutí správneho súdu o týchto správnych žalobách. Správny súd rozsudkami sp. zn. 5S/176/2016 zo dňa 30.05.2017 (zdaňovacie obdobie marec 2013), 5S/175/2016 zo dňa 06.06.2017 (zdaňovacie obdobie apríl 2013), 1S/192/2016 zo dňa 26.04.2018 (zdaňovacie obdobie júl 2013), 1S/191/2016 zo dňa 26.04.2018 (zdaňovacie obdobie november 2013) a 1S/193/2016 zo dňa 26.04.2018 (zdaňovacie obdobie január 2014) správne žaloby žalobcu zamietol. Naopak rozsudkami sp. zn. 6S/192/2016 zo dňa 15.02.2017 (zdaňovacie obdobie jún 2013) a 6S/193/2016 zo dňa 15.02.2017 (zdaňovacie obdobie december 2013) správny súd rozhodnutia žalovaného spolu s rozhodnutiami správcu dane podľa § 191 ods. 1 písm. e) SSP zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie s tým, že nakoľko vykonané dokazovanie nepostačuje na záver o tom, že nebol preukázaný materiálny základ zdaniteľného plnenia, je potrebné v daňovom konaní odstrániť pochybnosti a rozpor a v tomto smere vykonať ďalšie dokazovanie.

14. Najvyšší správny súd SR ako súd kasačný v súvislosti so svojím vznikom konštatuje, že prax judikovaná Najvyšším súdom SR sa považuje za rozhodovaciu činnosť kasačného súdu, a to aj vo vzťahu k aplikácii § 464 ods. 1 SSP. Keďže odo dňa 1.8.2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia Najvyššieho súdu SR na Najvyšší správny súd SR, v súlade s princípom právnej istoty a legitímnych očakávaní založených aj na ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít (čl. 5 ods. 1 SSP v spojení s čl. 2 ods. 1 až 3 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov), je kasačný súd viazaný doterajšou rozhodovacou činnosťou veľkého senátu správneho kolégia Najvyššieho súdu SR.

15. Najvyšší súd SR vo veľkom senáte správneho kolégia konajúc o správnej žalobe (totožného žalobcu) o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 103475164/2016 zo dňa 11.07.2016, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/193/2016-59 zo dňa 15.02.2017, v znení opravného uznesenia Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/193/2016-95 zo dňa 07.01.2019 (ktorým boli preskúmané rozhodnutia daňových orgánov podľa § 191 ods. 1 písm. e) SSP zrušené a vec im bola vrátená na ďalšie konanie), rozhodol rozsudkom sp. zn. 1Vs/1/2020 zo dňa 18.05.2021 tak, že kasačnú sťažnosť žalovaného ako nedôvodnú zamietol. V odôvodnení tohto rozsudku uviedol, že:

„Medzi účastníkmi konania a ani medzi konkurujúcimi si senátmi kasačného súdu nie je spor o tom, že daňový subjekt (v prejednávanej príhode žalobcu) zaťažuje v daňovom konaní dôkazné bremeno na preukázanie splnenia podmienok pre odpočítanie dane, najmä v tom zmysle, že sa zdaniteľný obchod uskutočnil tak, ako ho daňový subjekt deklaroval v daňovom priznaní a v následnej daňovej kontrole preukazoval predloženými daňovými a účtovnými dokladmi. Nik nenamietal ani to, že ak správca dane po preskúmaní daňovým subjektom predložených dokladov a/alebo na základe vlastných zistení vyhodnotí posudzovanú transakciu alebo niektoré jej aspekty ako pochybné, musí tieto pochybnosti daňovému subjektu oznámiť a vyzvať ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku). Pochybnosti správcu dane i následné závery žalovaného v preskúmanom rozhodnutí nesmerujú k tomu, že by sa dodávky bukových prírezov žalobcovi neuskutočnili, teda že by ich žalobca v spolupráci s dodávateľom len predstieral a teda uvádzal správcu dane do omylu, aby si mohol uplatniť odpočítanie dane z neuskutočených obchodov. Právny dôvod pre nepriznanie uplatneného nároku na odpočítanie dane vidí žalovaný v tom, že žalobca nepreukázal, že mu tovar dodala spoločnosť AGRODREVO s. r. o., pretože vtedajší konateľ dodávateľa O. O. poprel vykonanie akýchkoľvek obchodných aktivít za dodávateľskú spoločnosť. Žalovaný teda prakticky vylúčil možnosť, že by za dodávateľa mohol dodávky so žalobcom dojednať a uskutočniť bývalý konateľ S. A., ktorého mal na konanie za spoločnosť splnomocniť neskorší konateľ O. O., pričom sa vôbec nezaoberal skutočnosťou, že podpis O. O. na splnomocnení bol úradne overený na obecnom úrade obce R.. S ohľadom na výpoveď svedka O. žalobcovi ani neumožnil preukazovať okolnosti tvrdeného prevzatia tovaru od dodávateľa zamestnancom žalobcu O. C..

Veľký senát sa stotožňuje s názorom predkladajúceho senátu v tom, že samotná svedecká výpoveď štatutárneho zástupcu dodávateľa o tom, že sa nijako nepričinil o dodanie deklarovaného tovaru žalobcovi, nemusí stačiť a v okolnostiach prípadu ani nestačí pre spoľahlivý záver o nepreukázaní

uplatneného nároku na odpočítanie dane. Rozpor predmetnej svedeckej výpovede s tvrdeniami žalobcu a predloženými dokladmi, ktoré nasvedčujú inej, v realite uskutočniteľnej verzii obchodnej transakcie, musí byť žalobcovi umožnené v konaní odstrániť vykonaním navrhnutých dôkazov a komplexným vyhodnotením skutkových zistení. Na žalobcovi totiž leží dôkazné bremeno, ako to sám konštatoval i sťažovateľ.

Pokiaľ teda sťažovateľ opiera svoje závery o to, že žalobca dôkazné bremeno neunesol, musí mu predtým umožniť toto bremeno uniesť a vykonať ďalšie ním navrhované dôkazy, ak tieto smerujú k preukázaniu riadneho uskutočnenia dodávok. Veľký senát konštatuje, že výsluch S. A. na okolnosti prevodu obchodného podielu v spoločnosti AGRODREVO s. r. o. na tretiu osobu a následného splnomocnenia S. A. konať za spoločnosť aj po tomto prevode, ako aj výsluch O. C. na okolnosti žalobcom tvrdého prevzatia tovaru na sklad žalobcu, a tiež vyhodnotenie dokladov o vykonaní prepravy tovaru na náklady spoločnosti AGRODREVO s. r. o., takýmito dôkazmi rozhodne sú.

Veľký senát na druhej strane súhlasí so sťažovateľom v tom, že zistenia správcu dane, najmä svedecká výpoveď O. O.Č., boli celkom iste dôvodom pre vznik pochybností o pravdivosti žalobcom predložených dokladov a údajov v nich uvedených. Tieto objektívne podložené pochybnosti však po ich oznámení žalobcovi mali podľa zákona viesť k tomu, aby sa žalobcovi vytvoril priestor, aby vysvetlil nejasnosti a pravdivosť údajov riadne preukázal. Svedectvo O. O. totiž s ohľadom na ostatné žalobcom predložené doklady nemožno považovať za jednoznačný a nevyvrátiteľný dôkaz o neuskutočnení dodávok tak, ako ich žalobca deklaroval. Žalobca totiž uskutočnenie obchodov preukazoval ďalšími dôkazmi o prevzatí tovaru žalobcom na sklad, o jeho preprave, ktoré sťažovateľ v podstate ignoroval a vybavil ich tým, že technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad.

Veľký senát podporuje sťažovateľa i v tom, že je nanajvýš neštandardné, že konateľ dodávateľa S. A. previedol svoj obchodný podiel v spoločnosti AGRODREVO s. r. o. na tretie osoby (najprv na V. Š. a potom na O. O.), ktoré zjavne nemali v úmysle podnikáť a ani nevedeli, čo nadobúdajú a aké im z toho vyplývajú práva a povinnosti. Rovnako je podozrivé, keď bývalý konateľ a spoločník si ponechá oprávnenie konať za spoločnosť a nechá si od pravdepodobne nič netušiaceho nového konateľa a spoločníka podpísať plnomocenstvo, osobitne za situácie, keď spoločnosť po zmene v osobe spoločníka a konateľa prestane spolupracovať so správcou dane a plniť si daňové povinnosti.

Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že sťažovateľ si bez dostatočných dôvodov osvojil zistenia Kriminálneho úradu finančnej polície a prakticky iba na základe obsahu výpovede svedka O. uzavrel, že sa obchody neuskutočnili, pretože na nich neparticipoval konateľ dodávateľa zapísaný v obchodnom registri. Ako už bolo uvedené, daňové orgány nevenovali žiadnu pozornosť úradnému overeniu podpisu O. O.G. na plnej moci pre S. A. a stačilo im, že menovaný poprel pravosť svojho podpisu a udelenie plnomocenstva, hoci sám uviedol, že nevie, aké dokumenty neznámemu mužovi podpisoval a urobil tak za odplatu bez toho, aby si čokoľvek overoval. O dôveryhodnosti jeho svedectva preto možno mať dôvodné pochybnosti.

Je treba však zároveň upozorniť, že úlohou správcu dane v danej veci nebolo skúmať pravosť listín, či platnosť úkonov osôb konajúcich za zdaniteľné osoby, ale overiť, či tvrdenia žalobcu a ním deklarované obchody, z ktorých si uplatnil odpočítanie dane na vstupe, zodpovedajú skutočnosti a či nadobudnuté tovary použil na svoje zdaniteľné plnenia. Veľký senát dáva znovu do pozornosti, že žalobca vo vyjadrení k protokolu predložil okrem faktúr aj dodacie listy (hoci nepodpísané), označil osobu, ktorá mala tovar od dodávateľa prevziať, ďalej predložil doklady o čiastočných bezhotovostných úhradách faktúr a čiastkovom započítaní práv a záväzkov zmluvných strán a tiež doklady o uskutočnení prepravy tovaru a úhrade jej nákladov. Žiadne z týchto dokladov daňové orgány nevyhodnotili, len naznačili ich nehodnovosť. Nevykonali výsluch S. A. a O. C., ktorých výpovede sú vo vzťahu k pochybným skutočnostiam relevantné a mohli objasniť uzavretie obchodov aj ich tvrdenú realizáciu.

Veľký senát kasačného súdu je toho názoru, že doterajšie skutkové zistenia správcu dane nepreukazujú, že spoločnosť AGRODREVO s. r. o. nemohla dodať žalobcovi bukové prírezy a ani neusvedčujú žalobcu, že by bol zapojený do protiprávneho konania smerujúceho k ujme na daňových príjmoch štátu z posudzovanej transakcie, či inej forme podvodného konania. Zo žiadnych zistení tiež nevyplýva, že by bol štatutárny zástupca žalobcu nedobromyseľný či neobozretný a že by vedel alebo mal vedieť o tom, že S. A. nebol pri uzavieraní obchodov oprávnený konať za dodávateľa.

Z uvedených dôvodov dospel veľký senát po preskúmaní veci k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná a preto ju podľa § 461 SSP zamietol, pričom zároveň vyslovuje svoj právny názor pre potreby ďalších kasačných konaní v obdobných veciach tých istých účastníkov, ktoré doposiaľ nie sú skončené. Úlohou daňových orgánov bude v rozhodovacej praxi ďalej postupovať v súlade s vyššie opísanými právnymi závermi veľkého senátu kasačného súdu.“

16. Senát kasačného súdu vychádzajúc z toho, že skutkové i právne okolnosti všetkých vyššie uvedených prípadov, resp. súdnych preskúmovacích konaní totožných účastníkov konania sú prakticky totožné s prejednávanou vecou, pokračujúc v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu podľa § 100 ods. 3 veta druhá SSP a v zmysle § 466 ods. 3 veta prvá SSP rešpektujúc právne záväzný názor vyslovený vo vyššie citovanom rozsudku veľkého senátu sp. zn. 1Vs/1/2020 zo dňa 18.05.2021 konštatuje, že doterajšie skutkové zistenia správcu dane nepreukazujú, že spoločnosť AGRODREVO s.r.o. nemohla dodať sťažovateľovi bukové prírezy a ani ho neusvedčujú, že by bol zapojený do protiprávneho konania smerujúceho k ujme na daňových príjmoch štátu z posudzovanej transakcie, či inej forme podvodného konania. Zo žiadnych zistení tiež nevyplýva, že by bol štatutárny zástupca sťažovateľa nedobromyseľný či neobzretný a že by vedel alebo mal vedieť o tom, že S. A. nebol pri uzavieraní obchodov oprávnený konať za dodávateľa.

17. Z uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného i správcu dane nie je v súlade so zákonom a keďže krajský súd žalobu o preskúmanie napadnutých rozhodnutí zamietol, postupoval kasačný súd podľa § 462 ods. 2 SSP a rozsudok krajského súdu zmenil tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

18. Úlohou daňových orgánov v ďalšom konaní bude postupovať v intenciách vyššie uvedeného právneho názoru kasačného súdu, vychádzajúceho z právne záväzného názoru jeho veľkého senátu vyjadreného v rozsudku sp. zn. 1Vs/1/2020 zo dňa 18.05. 2021.

19. O trovách konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP a vzhľadom na úspech sťažovateľa v konaní priznal mu plnú náhradu trov konania na krajskom súde a kasačnom súde.

20. Senát Najvyššieho správneho súdu SR prijal rozsudok jednomyseľne (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok **n i e j e** prípustný.