

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	1Vs/1/2020
Identifikačné číslo spisu:	1016201656
Dátum vydania rozhodnutia:	18.05.2021
Meno a priezvisko:	JUDr. Jozef Milučký
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2021:1016201656.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky vo veľkom senáte správneho kolégia zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a členov senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej, JUDr. Jany Zemkovej, PhD., JUDr. Mariána Trenčana, JUDr. Jaroslavy Fúrovej, JUDr. Eriky Šobichovej a Mgr. Petra Melichera, v právnej veci žalobcu: S U N D E R M A N N s. r. o., so sídlom Opavská 10, 831 01 Bratislava, IČO: 17 309 255, právne zastúpeného JUDr. Laurou Bíróovou, advokátkou, so sídlom kancelárie Klincová 37/B, 821 08 Bratislava, proti žalovanému (v konaní sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o všeobecnej správnej žalobe o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 103475164/2016 z 11. júla 2016, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/193/2016-59 z 15. februára 2017, v znení opravného uznesenia Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/193/2016-95 zo 7. januára 2019, väčšinou hlasov (pomerom 4:3) takto

rozhodol:

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a.

Žalobcovi sa p r i z n á v a voči sťažovateľovi nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

.
Doterajší priebeh konania

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“ alebo „krajský súd“) rozsudkom č. k. 6S/193/2016-59 z 15. februára 2017, v znení opravného uznesenia č. k. 6S/193/2016-95 zo 7. januára 2019, podľa § 191 ods. 1 písm. e/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 103475164/2016 zo dňa 11.07.2016 i rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej len „správca dane“) č. 102943154/2016 zo dňa 14.04.2016, ktorými bol žalobcovi 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 len „daňový poriadok“) určený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“ alebo „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2013 v sume 2 043,99 EUR, nakoľko dospel k záveru, že zistenie skutkového stavu daňovými orgánmi bolo nedostačujúce na riadne

posúdenie vecí.

2. Správny súd sa nestotožnil so závermi žalovaného, že sa žalobcovi právne relevantným spôsobom nepodarilo preukázať prijatie zdaniteľných obchodov (dodávok bukových prírezov) deklarovaných vo faktúrach vystavených spoločnosťou AGRODREVO s. r. o. (ďalej aj „dodávateľ“), ktorých vierohodnosť a pravdivosť bola správcom dane spochybnená. Skutkový stav bol správcom dane ustálený na základe zistení týkajúcich sa ekonomickej činnosti dodávateľa, ktorých základ tvorila predovšetkým výpoveď konateľa uvedenej spoločnosti K. K., ktorý pred správcom dane uviedol, že nevie o tom, že sa stal konateľom a spoločníkom tejto obchodnej spoločnosti a že prijal odmenu za podpis nejakých dokumentov. Poprel udelenie plnomocenstva pre bývalého konateľa C. N.. Uvedené zistenia vyplynuli aj z výsledkov šetrenia Kriminálneho úradu finančnej správy. Žalobcom predložené dôkazy a návrhy na doplnenie dokazovania žalovaný odmietol s odôvodnením, že nákup tovaru žalobca preukazoval len dokladmi od rizikového daňového subjektu, ktorý nepreukázal uskutočnenie fakturovaného zdaniteľného obchodu.

3. Podľa názoru správneho súdu žalovaný ani správca dane pri ustálení skutkového stavu veci nevykonali potrebné dokazovanie a na základe výpovede svedka K. K. dospeli k nesprávnemu záveru o tom, že dodávateľ žalobcu takéto dodanie nemohol uskutočniť, keďže nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť. Správny súd poukázal na to, že zo žalobcom predložených dôkazov a z vyjadrení jeho zástupcu vyplýva, že v súvislosti s dodávkami dreva konal so splnomocneným zástupcom spoločnosti AGRODREVO s. r. o., C. N.Ž.. Predložil aj kópiu plnomocenstva vystaveného pre C. N. konateľom uvedenej spoločnosti K. K., ktorého podpis bol úradne osvedčený. C. N. bol bývalým konateľom spoločnosti AGRODREVO s. r. o., s ktorou žalobca v minulosti opakovane spolupracoval, s konateľom žalobcu sa poznali aj osobne.

4. Samotná skutočnosť, že dodávateľ žalobcu si v rozhodnom čase neplnil svoje zákonné povinnosti vo vzťahu k štátu, je podľa správneho súdu len dôkazom o protiprávnosti konania tohto dodávateľa, nemožno to však považovať za objektívny dôkaz protiprávnosti konania žalobcu. Správny súd zaujal názor, že pochybnosti a nezrovnalosti v zistenom skutkovom stave je potrebné odstrániť vykonaním ďalších dôkazov v daňovom konaní.

5. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalovaný (ďalej aj „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, v ktorej namieta, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a navrhuje kasačnému súdu zmeniť napadnutý rozsudok tak, že žalobu zamietne, alternatívne napadnutý rozsudok zrušíť a vec vrátiť správne súdu na ďalšie konanie.

6. Sťažovateľ tvrdí, že správca dane zozbieral dostatok dôkazov, ktoré potvrdili jeho závery, že spoločnosť AGRODREVO s. r. o. tovar deklarovaný na spornej faktúre nedodala, pričom poukázal na výsluch konateľa tejto spoločnosti K. K., ktorý nemal žiadne vedomosti o obchodných aktivitách spoločnosti a potvrdil, že nepodpísal ani splnomocnenie pre C. N., bývalého konateľa spoločnosti. Podľa sťažovateľa bol menovaný ako bezdomovec pravdepodobne zneužitý na prevod obchodného podielu na jeho meno. Sťažovateľ tiež uviedol, že za spoločnosť je v prvom rade zodpovedný jej konateľ a pokiaľ sa potvrdí, že niekto zneužil jeho postavenie a že nebola vykonávaná žiadna činnosť spoločnosťou AGRODREVO s. r. o., je to dôvod na spochybnenie zdaniteľných plnení.

7. Podľa sťažovateľa sa šetrením správcu dane potvrdilo, že tovar nedodala zdaniteľná osoba uvedená na spornej faktúre, z ktorej si žalobca odpočítal daň, čiže nedošlo k uskutočneniu zdaniteľného plnenia touto zdaniteľnou osobou, čo je jednou z podmienok na odpočítanie dane. Sťažovateľ považuje za viac než neobvyklé, že sa C.W. N., bývalý konateľ spoločnosti, vzdal svojho postavenia konateľa a previedol obchodný podiel na bezdomovca, pričom naďalej vykonával v mene spoločnosti obchodné aktivity.

8. Sťažovateľ uviedol, že nestavia žalobcu do pozície subjektu, ktorý priamo, cielene a úmyselne participoval na daňovom podvode, ale mal za to, že nestačí len poukázať na skutočnosť, že s

dodávateľom žalobca spolupracoval a že poznal bývalého konateľa spoločnosti C. N., a preto si nemal prečo overovať či je menovaný stále konateľom.

9. Žalobca v písomnom vyjadrení navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť, nakoľko považuje rozhodnutie správneho súdu za vecne a právne správne. Poukázal na existenciu písomného plnomocenstva z 24. augusta 2012, na ktorom bola pravosť podpisu K. K.Í. úradne osvedčená podľa osvedčovacej knihy č. 108/2012 obce Zubné. Pravosť tohto dokumentu nebola v konaní spochybnená ani vyvrátená. Tvrdenie sťažovateľa, že tovar nedodala spoločnosť AGRODREVO s. r. o., nemá podľa žalobcu oporu v skutkovom stave.

II.

Postúpenie veci veľkému senátu

10. Uznesením sp. zn. 8Sžfk/21/2018 zo dňa 28. novembra 2019, senát 8S Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „senát 8S“ alebo „predkladajúci senát“) podľa § 466 ods. 3 v spojení s § 22 ods. 1 písm. a/ SSP postúpil vec vedenú na Najvyššom súde Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“ alebo „kasačný súd“) pod sp. zn. 8Sžk/21/2018 na prejednanie a rozhodnutie veľkému senátu správneho kolégia najvyššieho súdu (ďalej tiež „veľký senát“), nakoľko dospel pri svojom rozhodovaní k právnomu názoru, odlišnému od právneho názoru, ktorý bol vyjadrený v rozsudkoch najvyššieho súdu sp. zn. 10Sžfk/49/2018 zo dňa 21. augusta 2019 a sp. zn. 6Sžfk/33/2018 zo dňa 14. novembra 2019.

11. Z uznesenia predkladajúceho senátu o postúpení veci vyplýva, 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.

12. Predkladajúci senát poukázal na nejednotnosť rozhodnutí správneho súdu o týchto správnych žalobách, keď rozsudkami sp. zn. 5S/176/2016 z 30. mája 2017 (zdaňovacie obdobie marec 2013), 5S/175/2016 zo 6. júna 2017 (zdaňovacie obdobie apríl 2013), 1S/192/2016 z 26. apríla 2018 (zdaňovacie obdobie júl 2013), 1S/191/2016 z 26. apríla 2018 (zdaňovacie obdobie november 2013), 1S/193/2016 z 26. apríla 2018 (zdaňovacie obdobie január 2014), správne žaloby žalobcu zamietol, zatiaľ čo rozsudkami sp. zn. 6S/192/2016 z 15. februára 2017 (zdaňovacie obdobie jún 2013) a 6S/193/2016 z 15. februára 2017 (zdaňovacie obdobie december 2013) 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 rozpory a v tomto smere vykonať ďalšie dokazovanie.

13. Strany, ktoré v konaní pred správnym súdom neuspeli, podali proti rozsudkom správneho súdu kasačné sťažnosti, v ktorých v podstate zotrvali na svojej predchádzajúcej argumentácii. Kasačný súd doposiaľ rozhodol v troch z takýchto prípadoch, a to rozsudkom sp. zn. 10Sžfk/49/2018 z 21. augusta 2019 (zdaňovacie obdobie november 2013), rozsudkom sp. zn. 6Sžfk/33/2018 zo 14. novembra 2019 (zdaňovacie obdobie júl 2013) a rozsudkom 1Sžfk/51/2017 z 22. októbra 2019 (zdaňovacie obdobie jún 2013). Senáty 10S a 6S zamietli kasačné sťažnosti žalobcu proti rozsudkom správneho súdu o zamietnutí jeho správnych žalôb, zatiaľ čo senát 1S zamietol kasačnú sťažnosť Finančného riaditeľstva SR proti rozsudku, ktorým správny súd zrušil rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov.

14. Predkladajúci senát uviedol, že pri rozhodovaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/193/2016-59 z 15. februára 2017 sa z doposiaľ rozhodnutých vecí tých istých účastníkov hodlá prikloniť k právnomu názoru vyjadrenému v rozsudku sp. zn. 1Sžfk/51/2019 zo dňa 22. októbra 2019 a naopak, odkloniť od právneho názoru, na ktorom sú založené rozsudky sp. zn. 10Sžfk/49/2018 zo dňa 21. augusta 2019 a sp. zn. 6Sžfk/33/2018 zo dňa 14. novembra 2019.

15. Senát 8S vec predložil veľkému senátu na meritórne rozhodnutie podľa § 459 - § 462 SSP, teda nie ako čiastkovú otázku, pričom uviedol, že predmetom stretu právnych názorov uvedených senátov kasačného súdu je hodnotenie (právne posúdenie) skutkového stavu v individuálnej veci, či doposiaľ vykonané dokazovanie odôvodňuje vyslovený (hromadný) záver správcu dane. Poukázal na to, že v záujme právnej istoty a zákonnosti je potrebné uvedenú názorovú nejednotnosť kasačného súdu odstrániť, aj s ohľadom na to, že na najvyššom súde prebiehajú pod sp. zn. 5Sžfk/8/2018, sp. zn. 2Sžfk/50/2018 a sp. zn. 2Sžfk/56/2018 ďalšie obsahovo obdobné konania totožných účastníkov, ktoré by podľa predkladajúceho senátu mohli byť do rozhodnutia veľkého senátu prerušené.

16. Predkladajúci senát v uznesení o postúpení veci cituje právne závery rozhodnutia sp. zn. 10Sžfk/49/2018 z 21. augusta 2019, ktorom senát 10S uviedol, že „...všetky zhromaždené informácie podporujú záver prijatý daňovými orgánmi, že deklarovaný dodávateľ sťažovateľa - spoločnosť AGRODREVO s. r. o. nevystupuje v predmetných obchodných transakciách ako skutočný dodávateľ. Ako vyplýva z preskúmaného rozhodnutia, žalovaný oprel svoje závery o viaceré dôkazy a skutočnosti, ktoré následne vzájomne vyhodnotil, pričom záver, ku ktorému dospel, je v súlade s pravidlami logického uvažovania a zákonného hodnotenia dôkazov. Najvyšší súd poukazuje na to, že dodávateľ sťažovateľa - spoločnosť AGRODREVO, s. r. o. nekomunikoval so správcou dane, písomnosti zaslané na adresu sídla spoločnosti sa vracali s poznámkou pošty „adresát neznámy“. Vykonaným šetrením správcu dane a orgánov činných v trestnom konaní bolo zistené, že spoločnosť AGRODREVO s. r. o. nevykonáva od 23. januára 2012 žiadnu ekonomickú činnosť. Od uvedeného dátumu došlo k zmene funkcie konateľa z C. N. na osobu O. Š. a od 15. augusta 2012 na osobu K. K. K. K. je bezdomovec a pri výsluchu uviedol, že nikoho nepoveril zastupovaním spoločnosti AGRODREVO s. r. o. a splnomocnenie pre C. N. nepodpisal. Žalovaný tiež poukázal na rozpory ohľadne realizovania prepravy tovaru, keď konateľ sťažovateľa X. D. uvádzal, že prepravu fakturovaného tovaru zabezpečovala a prepravné náklady znášala spoločnosť AGRODREVO s. r. o., pričom však sťažovateľ v kontrolovanom zdaňovacom období fakturoval spoločnosti AGRODREVO s. r. o. prepravu bukových prírezov...“ a vo všeobecnosti k obrane žalobcu zaujal názor, že „...vo vzťahu k uvedeným zisteniam správcu dane sťažovateľ nepoukazoval na žiadne konkrétne skutočnosti ani nepredložil žiadne relevantné doklady, ktoré by vyvracali zistenia a závery daňových orgánov a preukazovali by uskutočnenie zdaniteľného obchodu tak, ako ho sťažovateľ deklaroval v predložených faktúrach...“.

17. Citované právne názory prevzal senát 6S kasačného súdu v zmysle § 464 ods. 1 SSP v rozhodnutí sp. zn. 6Sžfk/33/2018 zo 14. novembra 2019 v doslovnom znení.

18. Z uvedeného podľa predkladajúceho senátu plynie, že tak senát 10S, ako aj senát 6S, považovali závery správcu dane, že spoločnosť AGRODREVO s. r. o. nevystupuje v predmetných obchodných transakciách ako skutočný dodávateľ, za osvedčené, pričom súhlasne skonštatovali, že spoločnosť AGRODREVO s. r. o. nevykonáva od 23. januára 2012 žiadnu ekonomickú činnosť.

19. Naproti tomu v rozhodnutí sp. zn. 1Sžfk/51/2017 z 22. októbra 2019 sa senát 1S kasačného súdu stotožnil so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistenými správnym súdom v tom, že rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov bolo potrebné z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu zrušiť, pričom uviedol:

„...42. Záver krajského súdu, že správca dane ani žalovaný nepristúpili k svojej povinnosti čo najúplnejšie zistiť skutkový stav komplexne, náležite starostlivo a dostatočne zodpovedne, považuje kasačný súd za správny. Daňové orgány nevykonali potrebné dokazovanie týkajúce sa vyjadrení žalobcu a ním predložených dokladov a návrhov na výsluch svedkov a sústredili sa pri vedení dokazovania najmä na výpoveď K. K. a z nej vyplývajúcu správu Kriminálneho úradu finančnej správy, čo nemožno považovať za dostatočné. Žalobca predložil okrem spornej faktúry aj dodacie listy, stav tovaru na sklade prírezov na výrobu klinov v Zubnom k 30.06.2013, potvrdenie o prijatí klinov na sklad a faktúru č. 225 vystavenú žalobcom odberateľovi HIRJAK-HARTWOOD, s. r. o., ktorou žalobca účtoval kúpnu cenu za predané stavebné klíny vyrobené z tovaru dodaného spoločnosťou AGRODREVO s. r. o., výpis z

účtu žalobcu preukazujúci čiastočnú úhradu faktúry spolu s oznámením o započítaní pohľadávok, plnomocenstvo z 24.08.2012. Žalobca taktiež navrhol vypočúť svedka K. H., ktorý bol žalobcom poverený na fyzické preberanie tovaru na sklade výrobkov v Zubnom. Žalovaný nepovažoval predložené doklady za relevantné dôkazy o tom, že došlo k dodaniu tovaru od spoločnosti AGRODREVO s. r. o. a poukázal na to, že technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad. Čo sa týka prepravy tovaru, žalovaný konštatoval v napadnutom rozhodnutí, že táto nebola preukázaná, čo založil opätovne na závere, že spoločnosť AGRODREVO s. r. o., ktorá mala podľa žalobcu zabezpečiť prepravu, nevykonávala ekonomickú činnosť. Ani v tomto smere nebolo vykonané žiadne ďalšie dokazovanie.

43. Kasačný súd dodáva, že aj keď sťažovateľ tvrdil v kasačnej sťažnosti, že neposudzoval prípad žalobcu z hľadiska jeho účasti na daňovom podvode, sťažovateľ v odôvodnení napadnutého rozhodnutia konštatoval, že správcom dane bolo preukázané zneužívanie systému DPH zo strany žalobcu a taktiež v kasačnej sťažnosti poukázal na judikatúru, v zmysle ktorej má daňový subjekt prijať všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.

44. K argumentu sťažovateľa, že konateľom spoločnosti AGRODREVO s. r. o. bol od 15.08.2012 pán K., ktorý potvrdil, že nikoho na zastupovanie spoločnosti nepoveril a obchodné aktivity nevykonával, kasačný súd poukazuje na plnomocenstvá založené v administratívnom spise. Sťažovateľ sám v napadnutom rozhodnutí aj v kasačnej sťažnosti poukázal na § 13 ods. 1 zák. č. 513/1991 Zb. Obchodného zákonníka, v zmysle ktorého v mene spoločnosti je oprávnený konať len konateľ spoločnosti alebo zástupca ním poverený (bližšie body 17 a 18 tohto rozsudku), no úradne osvedčené plnomocenstvo z 24.08.2012, podľa ktorého v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov bol C. N. (bývalý konateľ spoločnosti AGRODREVO s. r. o.) splnomocnený na všetky právne úkony súvisiace s činnosťou a prevádzkou spoločnosti AGRODREVO s. r. o., nepovažoval za relevantný dôkaz. Toto žalovaný a správca dane ustálil len na základe tvrdenia K. K., že nespĺnomocnil ďalšiu osobu a podpis na plnomocenstve nie je jeho. Kasačný súd v tejto súvislosti uvádza, že pravosť podpisu nebola iným spôsobom vyvrátená ani spochybnená. Za relevantné nepovažuje kasačný súd ani to, že plnomocenstvo bolo žalobcovi doručené až 04.08.2016, nakoľko táto skutočnosť nespochybňuje jeho obsah, teda to, že v čase zdaniteľného plnenia bol C. N. oprávnený konať za spoločnosť. Žalobca počas celého daňového konania tvrdil, že za spoločnosť AGRODREVO s. r. o. konal s C. N., s ktorým opakovane spolupracoval.

45. Kasačný súd súhlasí s krajským súdom v tom, že samotná skutočnosť, že dodávateľ žalobcu si v rozhodnom čase neplnil svoje zákonné povinnosti vo vzťahu k štátu, t. j. napríklad nepodal daňové priznania a neodviedol do štátneho rozpočtu DPH, je len dôkazom o protiprávnosti konania tohto dodávateľa, ale nemožno to považovať za objektívny dôkaz protiprávnosti konania žalobcu. Aj kasačný súd je toho názoru, že k spochybneniu nároku žalobcu na zníženie dane zaplatenej na vstupe na základe uplatneného nadmerného odpočtu nepostačuje konštatovanie, že dodávateľ žalobcu nevykonával v rozhodnom čase žiadnu ekonomickú činnosť, a to predovšetkým v kontexte dôkazov predložených žalobcom, ktoré nepochybne spochybňujú výpoveď K. K. a výsledky šetrenia Kriminálneho úradu finančnej správy o nevykonávaní žiadnej ekonomickej činnosti uvedenej spoločnosti.

46. Pokiaľ krajský súd dospel k záveru, že je potrebné v ďalšom konaní doplniť dokazovanie, teda zistiť bez pochybností reálnosť uskutočnenia dodávky tovaru spoločnosťou AGRODREVO s. r. o., kasačný súd nevidí dôvod, aby sa od týchto záverov s ohľadom na vyššie uvedené odchýlil. Aj podľa názoru kasačného súdu je, že sa môžu výsluchom pána H. vyjasniť nezrovnalosti v súvislosti s prevzatím tovaru pre žalobcu od spoločnosti AGRODREVO s. r. o., keďže žalobcom predložené dodacie listy nie sú podpísané. Rovnako považuje kasačný súd za potrebné vykonať výsluch pána N.Ú. ako bývalého konateľa spoločnosti AGRODREVO s. r. o., a to v súvislosti s podrobnosťami pri uskutočnení deklarovaného zdaniteľného obchodu a tiež v súvislosti s jeho činnosťou v mene spoločnosti AGRODREVO s. r. o. ako jej splnomocneného zástupcu. Dokazovanie je nutné vykonať aj vo vzťahu k vykonávaniu ekonomickej činnosti spoločnosti AGRODREVO s. r. o. v čase deklarovaných zdaniteľných obchodov....“

20. K skutkovým okolnostiam prípadu senát 8S poukázal na zistenia vyplývajúce z obsahu administratívneho spisu, podľa ktorých je spoločnosť AGRODREVO s. r. o. nekontaktná, písomnosti zasielané na adresu sídla spoločnosti sa vracajú s poznámkou pošty „adresát neznámy“, od 23. januára

2012 spoločnosť nevykonáva žiadnu ekonomickú činnosť. K uvedenému dňu prestal byť konateľom a spoločníkom tejto spoločnosti C. N. a stal sa ním O. Š., ktorého od 15. augusta 2012 nahradil K. K.. Obaja menovaní na ústnych pojednávaniach dožiadaného správcu dane ako svedkovia uviedli, že za spoločnosť AGRODREVO s. r. o. nevystavili žiadne faktúry a nedodali žiaden tovar. K. K. uviedol, že je bezdomovec a bola mu sľúbená a vyplatená odmena, ak podpíše dokumenty, ktoré boli vopred pripravené u notárky. Pri ich podpise mal byť prítomný neznámy muž, ktorý vzal všetky podpísané dokumenty. Svedok K. uviedol, že ako konateľ zastupovaním spoločnosti nikoho nepoveril a splnomocnenie na C. N. nepodpísal.

21. Správca dane v rámci preverovania zdaniteľných plnení od spoločnosti AGRODREVO s. r. o. vypočul konateľa žalobcu X.. K. D., ktorý uviedol, že objednávky boli zadávané väčšinou telefonicky, mailom alebo písomnou korešpondenciou; za spoločnosť AGRODREVO s. r. o. konal s C. N., ktorý mal byť splnomocneným zástupcom tejto spoločnosti. Predmetné faktúry nemali byť podľa vyjadrenia X.. K. D. uhradené v plnej výške, a to z dôvodu, že žalobca eviduje voči spoločnosti AGRODREVO s. r. o. pohľadávky vo výške približne 740,- EUR a keďže táto spoločnosť nevykonáva žiadnu činnosť, nechal túto pohľadávku otvorenú. Z výpovede konateľa žalobcu tiež vyplynulo, že prepravu fakturovaného tovaru zabezpečoval dodávateľ, ktorý znášal aj náklady s tým spojené.

22. V administratívnom spise sa ďalej nachádza písomnosť Kriminálneho úradu finančnej správy - odstúpenie poznatku, podľa ktorej operatívno-pátracou činnosťou colníkov pobočky OZCKD Východ PO bolo zistené, že spoločnosť AGRODREVO s. r. o., so sídlom Zubnom v rokoch 2013 a 2014 nevyvíjala žiadnu obchodnú činnosť, od nikoho žiaden tovar nenakupovala ani nikomu žiaden tovar nepredávala. Opieral sa pritom o vyjadrenia konateľa spoločnosti AGRODREVO s. r. o., K. K..

23. V spise sa tiež nachádza plná moc konateľa spoločnosti AGRODREVO s. r. o., K. K., udelená C. N. na konanie za spoločnosť, pričom podpis splnomocniteľa je úradne osvedčený. Napriek tomu, že vo svojich vyjadreniach K. K. (obdobne ako O. Š.) opakovane spochybňoval pravosť svojho podpisu, ako aj miesto jeho osvedčenia (tvrdil, že v obci Zubné nikdy nebol), podľa obsahu administratívneho spisu nebolo v tomto smere vykonané žiadne dokazovanie.

24. Senát 8S zaujal názor, že rozsah dôkaznej povinnosti daňového subjektu je obmedzený na okolnosti na jeho strane, pričom tento nezodpovedá za porušenia povinností svojho dodávateľa, ibaže sa vedome zúčastňuje podvodného konania v snahe získať pre seba (alebo pre iného) daňovú výhodu. Uvedené je podporené obsažnou judikatúrou tak najvyššieho súdu (napr. 2Sžf/4/2009; 5Sžf/97/2009; 3Sžf/1/2010; 3Sžf/1/2011; 6Sžf/19/2011; 8Sžf/32/2014 a pod.), ako aj rozhodnutiami Súdneho dvora EÚ (napr. vo veciach Optigen Ltd (C-354/03); Fulcrum Electronics Ltd C-353/03); Bond House Systems Ltd (C-484/03); Kittel (C-439/04); Inter-Mark Group (C-530/09). Predkladajúci senát poukázal na to, že v rámci daňového konania nebolo podvodné konanie žalobcu preukázané ani len správcom dane tvrdené.

25. V prospech žalobcu svedčí podľa názoru predkladajúceho senátu skutočnosť, že svojho dodávateľa dlhodobo poznal a mal s ním obchodné skúsenosti, navonok za neho vystupoval totožný zástupca (C. N.), a teda zmeny v osobe konateľa nemuseli byť spôsobilé vzbudiť v ňom pochybnosti ohľadne oprávnenosti dodávateľa nakladať s predmetom zdaniteľného plnenia - bukovými prírezmi.

26. Senát 8S sa stotožňuje so záverom správcu dane v časti, v ktorej konštatuje, že K. K. bol pravdepodobne ako bezdomovec zneužitý na prevod obchodného podielu na jeho meno, avšak zhodne so senátom 1S má za to, že nakoľko pravosť podpisu na splnomocnení nebola iným spôsobom ako tvrdením K. K. vyvrátená ani spochybnená, bol C. N. v čase zdaniteľného plnenia oprávnený konať za dodávateľskú spoločnosť. Dodal, že osvedčovací doložka má charakter verejnej listiny, a teda platí prezumpcia jej správnosti.

27. Predkladajúci senát nesúhlasí so záverom žalovaného, že o existencii sporného materiálneho plnenia svedčí len existencia formálnych dokladov, ktoré nevystihujú reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania, pretože k úhrade faktúr, hoc len sčasti, došlo bezhotovostne (čo bolo preukázané výpisom

pohybov na účte žalobcu) a existencia tovaru ako takého nebola v konaní spochybnená. Žalobca preukazoval, že tovar mu bol dodaný práve spoločnosťou AGRODREVO s. r. o., aj predloženými faktúrami, dodacími listami, dokladmi o preprave tovaru a o následnom predaji produktov vyrobených z tohto tovaru.

28. Senát 8S uviedol, že vo svojej rozhodovacej praxe opakovane pripustil poskytnutie ochrany dobromyseľnému nadobúdateľovi zdaniteľného plnenia v prípade, ak plnenie bolo poskytnuté za štandardných okolností, ako k nemu dochádzalo v rámci predchádzajúcej obchodnej praxe, hoc na strane dodávateľa došlo k podvodnému konaniu (napr. rozhodnutia sp. zn. 8Sžfk/7/2018, sp. zn. 8Sžfk/16/2018, sp. zn. 8Sžfk/42/2018 a pod.). Mal za to, že primeranosť ostražitosti daňového subjektu zodpovedá aj rutinizácii obchodných procesov, a preto ak zdaniteľné plnenie má prebehnúť za totožných podmienok ako dovtedy, existencia tovaru nie je spochybnená, kúpna cena je zaplatená štandardným spôsobom a v rámci komunikácie nedôjde k neodôvodneným rozdielom oproti bežnému/zaužívanému obchodnému styku, daňový subjekt nemá dôvod spochybňovať oprávnenie svojho dodávateľa nakladať s predmetom zdaniteľného plnenia.

29. Vzhľadom na uvedené senát 8S súhlasí s právnym názorom senátu 1S, že správcom dane vykonané dokazovanie nepostačuje na záver o tom, že k zdaniteľnému plneniu nedošlo tak, ako toto bolo prezentované žalobcom. Za potrebné označil bližšie osvedčiť okolnosti prevodu obchodného podielu dodávateľa žalobcu AGRODREVO s. r. o., skúmať okolnosti ohľadom overenia pravosti podpisov na sporných splnomocneniach, a najmä osvedčiť okolnosti na strane žalobcu, či tento vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje na podvodnom konaní svojho dodávateľa. Preto sa prikláňa k právnemu názoru vyjadrenému senátom 1S v rozhodnutí 1Sžfk/51/2017 z 22. októbra 2019 a naopak, nesúhlasí s právnym názorom vyjadreným senátom 10S v rozhodnutí sp. zn. 10Sžfk/49/2018 z 21. augusta 2019 a senátom 6S v rozhodnutí sp. zn. 6Sžfk/33/2018 zo 14. novembra 2019.

III.

Právomoc veľkého senátu

30. Veľký senát konštatuje, že predmetom stretu názorov označených senátov kasačného súdu je právne vyhodnotenie skutkovej otázky, či zistené okolnosti vyplývajúce zo svedeckej výpovede konateľa spoločnosti AGRODREVO s. r. o. K. K. sú dostatočným podkladom pre záver, že sporné dodávky bukových prírezov od spoločnosti AGRODREVO s. r. o. pre žalobcu, deklarované žalobcom predloženými faktúrami, sa neuskutočnili, a potom je v súlade so zákonom záver sťažovateľa o nesplnení zákonných podmienok pre uplatnenie odpočítania dane na vstupe, alebo či je záver daňových orgánov v prejednávanej veci predčasný a žalobcovi malo byť umožnené preukazovať to, čo tvrdí vykonaním navrhnutých dôkazov, ako to konštatoval v súdenom prípade krajský súd a predkladajúci senát sa s ním v podstate stotožnil.

31. Nejde teda o zjednotenie rôznych právnych názorov senátov kasačného súdu na abstraktnú otázku výkladu a aplikácie práva, ale o zjednotenie rozhodovania senátov v obdobných veciach toho istého žalobcu. Aj pre taký prípad je daná právomoc veľkého senátu, keďže predkladajúci senát pri svojom rozhodovaní k odlišnému právnemu záveru, ako bol vyjadrení vo vyššie označených rozhodnutiach iných senátov kasačného súdu (§ 22 ods. 1 písm. a/ SSP).

IV.

Právne závery veľkého senátu

32. Medzi účastníkmi konania a ani medzi konkurujúcimi si senátmi kasačného súdu nie je spor o tom, že daňový subjekt (v prejednávanom prípade 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).

33. Pochybnosti správcu dane i následné závery žalovaného v preskúvanom 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 sťažovateľ v tom, že žalobca nepreukázal, že mu tovar dodala spoločnosť AGRODREVO s. r. o., pretože vtedajší konateľ dodávateľa K. K. poprel vykonanie akýchkoľvek obchodných aktivít za dodávateľskú spoločnosť. Sťažovateľ teda prakticky vylúčil možnosť, že by za dodávateľa mohol dodávky so žalobcom dojednať a uskutočniť bývalý konateľ C. N., ktorého mal na konanie za spoločnosť splnomocniť neskorší konateľ K. K., pričom sa vôbec nezaoberal skutočnosťou, že podpis K. K. na splnomocnení bol úradne overený na obecnom úrade obce Zubné. S ohľadom na výpoveď svedka K. žalobcovi ani neumožnil preukazovať okolnosti tvrdeného prevzatia tovaru od dodávateľa zamestnancom žalobcu K. H..

34. 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.

35. Pokiaľ teda sťažovateľ opiera svoje závery o to, že žalobca dôkazné bremeno neuniesol, 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 C. N. na okolnosti prevodu obchodného podielu v spoločnosti AGRODREVO s. r. o. na tretiu osobu a následného splnomocnenia C. N. konať za spoločnosť aj po tomto prevode, ako aj výsluch K. H. na okolnosti žalobcom tvrdeného prevzatia tovaru na sklad žalobcu, a tiež vyhodnotenie dokladov o vykonaní prepravy tovaru na náklady spoločnosti AGRODREVO s. r. o., takýmito dôkazmi rozhodne sú.

36. Veľký senát na druhej strane súhlasí so sťažovateľom v tom, že zistenia správcu dane, najmä svedecká výpoveď K. K., 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 K. K. totiž s ohľadom na ostatné žalobcom predložené doklady nemožno považovať za jednoznačný a nevyvrátiteľný dôkaz o neuskutočení 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.

37. Veľký senát podporuje sťažovateľa i v tom, že je nanajvýš neštandardné, že konateľ dodávateľa C. N. previedol svoj obchodný podiel v spoločnosti AGRODREVO s. r. o. na tretie osoby (najprv na O. Š. a potom na K. K.), 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.

38. 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 K. 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 K. K. na plnej moci pre C. N. 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.

39. 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 C. N. a K. H., ktorých výpovede sú vo vzťahu k pochybným skutočnostiam relevantné a mohli objasniť uzavretie obchodov aj ich tvrdenú realizáciu.

40. Veľký senát kasačného súdu je toho názoru, že doterajšie skutkové zistenia správcu dane nepreukazujú, že spoločnosť AGRODREVO s. r. o. nemohla dodať žalobcovi bukové prířezy 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 C. N. nebol pri uzavieraní obchodov oprávnený konať za dodávateľa.

41. 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.

42. O náhrade trov kasačného konania rozhodol najvyšší súd tak, že žalobcovi, ktorý mal v kasačnom konaní úspech (zamietnutie kasačnej sťažnosti) priznal úplnú náhradu účelne vynaložených trov kasačného konania voči sťažovateľovi (§ 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 167 ods. 1 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok.