

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/11/2021
Identifikačné číslo spisu: 1017201928
Dátum vydania rozhodnutia: 14. apríla 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:1017201928.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD. LL.M. v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky) SOITRON, s.r.o., so sídlom Plynárenská 5, 829 75 Bratislava, IČO: 35 955 678, právne zastúpenej JUDr. Zuzanou Kubalovou, advokátkou, so sídlom Obchodná 40, 811 06 Bratislava, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101956641/2017 zo dňa 13. septembra 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/203/2017-122 zo dňa 1. októbra 2020, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

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

O d ô v o d n e n i e

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Bratislava, ako prvostupňový správny orgán, rozhodnutím č. 101375905/2017, 9104408/Hlô zo dňa 19.06.2017 podľa § 68 ods. 5 a 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“) určil žalobkyňi rozdiel dane v sume 156.401,60 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2013, nepriznal nadmerný odpočet v sume 16.555,49 € a vyrubil daň v sume 139.846,11 €.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 101956641/2017 zo dňa 13.09.2017 prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu potvrdil.

II.

Konanie na krajskom súde

3. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len S.s.p.) žalobu ako nedôvodnú zamietol.

4. K faktúre č. PINV_1300001459/VŠ:20130005/ od dodávateľa B-SKERP, s.r.o. v nadväznosti na dodanie tovaru odberateľovi ZENTIVA SOLUTION S.R.L., z administratívneho spisu krajský súd zistil, že predmetom fakturácie boli licenčné kľúče v sume 932.409,60 € s DPH, ktoré boli umiestnené v zapečatených obálkach a následne boli refakturované odberateľovi v inom členskom štáte ZENTIVA SOLUTION S.R.L. faktúrou č. 1301100951 v sume 804.203,29 €. Námietku žalobkyne uvedenú v odseku 6. tohto rozhodnutia, keď nesúhlasí s názorom žalovaného, že odovzdanie a prevzatie jedného kusu zapečatenej obálky, ktorej obsah nikto konkrétne neverifikoval, nie je dôkazom o dodaní fakturovaného plnenia a žiadnym spôsobom nepreukazuje, že na základe faktúry č. 20130005 vznikla daňová povinnosť v zmysle §19 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z." alebo „zákon o DPH"), súd vyhodnotil ako nedôvodnú.

5. V prvom rade poukázal krajský súd na náhľad predmetného obchodu, predmetom ktorého bol „softwar", „aktivačné kódy k softwaru", resp. „prístupové a užívateľské licencie" fakturované medzi dodávateľom B-SKERP s.r.o. (Slovensko, konateľ H.) > žalobkyňa SOITRON, s.r.o. > konečný odberateľ ZENTIVA SOLUTION S.R.L. (Rumunsko, konatelia E. a H.). V tejto súvislosti žalobkyňa predložila Rámcovú zmluvu, cenovú ponuku a faktúru vystavenú dodávateľom B-SKERP s.r.o., čo síce formálne preukazuje existenciu zmluvného vzťahu medzi žalobkyňou a dodávateľom, avšak v zmysle ďalšieho dokazovania svedeckou výpoveďou konateľa dodávateľa B-SKERP, s.r.o. v rozhodnom čase H. nebolo potvrdené reálne dodanie „softvéru" (konateľ odmietol vypovedať ako vyplýva zo Zápisnice o ústnom pojednávaní z výsluchu svedka č. 21343667/2015, 9104408/HIô zo dňa 01.12.2015) a iné doklady dodávateľom predložené neboli. Odvolanie konateľa dodávateľa B-SKERP s.r.o. H. na zmluvu o mlčanlivosti, uzatvorenú so spoločnosťou SUNRISE NETWORKS LIMITED, Veľká Británia, bolo účelové, nakoľko správca dane má legitímne právo požadovať informácie za účelom daňovej kontroly. Pre daňové účely nie je relevantná obrana dodávateľa pre účely ochrany obchodného tajomstva, keďže správca dane nepožadoval sprístupnenie informácie „vzorca softwaru", ale požadoval len predloženie dokladov a dôkazov potrebných na preverenie uplatneného práva na odpočítanie dane (pôvod dodávaných programov, kto za B-SKERP, s.r.o. dodanie uskutočnil a kedy, aké je využitie programov a pod.).

6. Námietku žalobkyne uvedenú v odseku 7. tohto rozhodnutia, keď nesúhlasí so správcom dane, ktorý keďže nezistil, ako si spoločnosť B-SKERP, s.r.o. (dodávateľ) znížila daňovú povinnosť, vyhodnotil v neprospech žalobkyne, krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú. Z administratívneho spisu v tejto súvislosti súd zistil, že dodávateľ B-SKERP, s.r.o. v daňovom priznaní za máj 2013 uviedol „na výstupe" sumu 777.008 € a k tomu prislúchajúcu DPH v sume 155.401,60 €, čo súhlasí s vystavenou faktúrou č. 20130005 pre žalobkyňu, avšak keďže spoločnosť B-SKERP, s.r.o. túto sumu do štátneho rozpočtu neodviedla („na vstupe" si obdobnú sumu odpočítala), pričom k týmto transakciám nepredložila správcovi dane žiadne daňové a účtovné doklady, čím správca dane nemohol overiť relevanciu uvedených údajov a týmto potvrdiť fakturované plnenie. S uvedenou námietkou sa správca dane ako aj žalovaný dostatočne, správne a logicky vysporiadali, preto nemožno dať za pravdu žalobkyňi, že situácia za ktorej dodávateľ B-SKERP, s.r.o. v svojom daňovom priznaní za máj 2013 uviedol „na výstupe" sumu 777.008 € a k tomu prislúchajúcu DPH v sume 155.401,60 €, nemožno chápať ako potvrdenie fakturovaného plnenia, t.j. reálne dodanie „softwaru" žalobkyňi.

7. Námietku žalobkyne uvedenú v odseku 8. tohto rozhodnutia, keď namieta vyhodnotenie medzinárodnej výmeny informácií správcom dane, že spoločnosť ZENTIVA SOLUTION S.R.L. je neaktívnou od 12.12.2014, keďže táto spoločnosť, podľa názoru žalobkyne priznala intrakomunitárne

nadobudnutia od žalobkyne a rumunská daňová správa potvrdila realnosť transakcie, keďže mala k dispozícii daňové doklady spoločnosti ZENTIVA SOLUTION S.R.L., krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú. Z administratívneho spisu, z odpovede rumunskej daňovej správy na žiadosť správcu dane o medzinárodnú výmenu daňových informácií súd zistil, že oprávnenou osobou spoločnosti ZENTIVA SOLUTION S.R.L. v rozhodnom čase roku 2013, ktorá sa mohla k nadobudnutiu „softwaru“ od žalobkyne relevantne vyjadriť, bol konateľ spoločnosti slovenský občan Jozef Kusalík, ktorého správca dane predvolal ako svedka, ktorý však odmietol vypovedať a žiadne daňové a účtovné doklady správcovi dane nepredložil. S uvedenou situáciou sa správca dane ako aj žalovaný dostatočne, správne a logicky vysporiadali tak, že prevzatie „softwaru“ odberateľ ZENTIVA SOLUTION S.R.L. nepotvrdil a v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nebolo preukázané, že by týmto odberateľom došlo k digitálnemu stiahnutiu „softwaru“ z elektronického miesta hlavného dodávateľa. Rovnako z obsahu rumunskej daňovej správy nepochybne vyplýva, že nemá k dispozícii žiadne daňové a účtovné doklady spoločnosti ZENTIVA SOLUTION S.R.L., že sa jej nepodarilo identifikovať právnych nástupcov spoločnosti. Z uvedeného je potom nepochybné, že rumunská daňová správa nečerpala z daňových a účtovných dokladov spoločnosti ZENTIVA SOLUTION S.R.L., keďže tieto jej predložené neboli a ani sa jej ich nepodarilo zabezpečiť, ale vychádzala z podaných súhrnných výkazov, resp. daňového priznania tejto spoločnosti. Skutočnosť, že spoločnosť ZENTIVA SOLUTION S.R.L. v roku 2013 vyplnila skrátený výkaz ziskov a strát, resp. uviedla v daňovom priznaní určité číselné plnenia nepreukazuje, že údajné dodanie „softwaru“ od žalobkyne bolo reálne uskutočnené, a nepreukazuje ani to, že do súhrnného výkazu/daňového priznania uvedené dodanie „softwaru“ dôvodne. V zmysle uvedeného krajský súd uzavrel, že odberateľ ZENTIVA SOLUTION S.R.L. nepotvrdil dodanie „softwaru“ žalobkyňou a v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nebolo preukázané, že by týmto odberateľom došlo k digitálnemu stiahnutiu „softwaru“ z elektronického miesta hlavného dodávateľa. V tejto súvislosti je námietka žalobkyne, že mal byť vypočutý ako svedok aktuálny konateľ spoločnosti ZENTIVA SOLUTION S.R.L. v čase uskutočnenia výsluchu (oprávnený vyjadrovať sa v mene konečného odberateľa), irelevantná.

8. Námietky žalobkyne uvedené v odsekoch 9. a 10. tohto rozhodnutia, keďže išlo o predaj aktívnych kľúčov k modulom softwarových licencií informačného systému B-SKERP a znalecký posudok č. 4/2017 vypracovaný znalcom JUDr. Ing. Eduardom Jenčom, MBA, ktorý správca dane aj žalovaný vyhodnotili, že predmetným znaleckým posudkom nebolo preukázané, že daňovému subjektu B-SKERP, s.r.o. ako dodávateľovi softwaru a licencií vznikla daňová povinnosť v zmysle §19 zákona o DPH a nebola dostatočne preukázaná materiálna existencia fakturovaného plnenia, krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú. Na tomto mieste správny súd poukázal na skutočnosť a neuniklo to správcovi dane ani žalovanému, že znalec JUDr. Ing. Eduard Jenčo, MBA, je znalcom v odbore kriminalistika, odvetvie kriminalistická informatika, v odbore elektrotechnika, odvetvie bezpečnosť a ochrana informačných systémov, riadiaca technika, výpočtová technika, počítačové programy. Z uvedeného je zrejmé, že nie je znalcom v odbore ekonómia a manažment, odvetvie účtovníctvo a daňovníctvo, pričom podľa bodu 2.1 posudku, úlohou znalca bolo preskúmať, či nastalo zdaniteľné plnenie kontrolovaného daňového subjektu voči odberateľskému subjektu v rozsahu daňovej kontroly/vyrubovacieho konania a stanoviť dátum plnenia. Podľa § 11 ods. 3 zákona č. 382/2004 Z.z. o znalcoch, tlmočníkoch a predkladateľoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov, znalec, tlmočník alebo prekladateľ zapísaný v zozname nesmie vykonať úkon v odbore alebo odvetví, v ktorom nie je zapísaný. Na základe uvedených zistení, potom správca dane aj žalovaný správne vyvodili záver, keďže znalec sa vyjadroval ku dňu vzniku daňovej povinnosti v zmysle zákona o DPH, že sa o.i. vyjadroval ku skutočnostiam z odboru resp. odvetvia, v ktorom nie je zapísaný v zozname znalcov. V tejto súvislosti správny súd uzavrel, že napriek uvedenému, znalecký posudok ako taký nepreukazuje, že daňovému subjektu B-SKERP, s.r.o. ako dodávateľovi „softwaru“ a licencií na základe faktúry č. 20130005, vystavenej pre žalobkyňu, vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona o DPH. Ale predmetný znalecký posudok je len jedným z dôkazných prostriedkov (výsluch svedkov, výsluch účastníkov, listiny, medzinárodné dožiadania a pod.), ktorým môže správca dane zistiť stav veci a následne ho jednotlivito a vo vzájomnej súvislosti s ostatnými dôkazmi vyhodnotiť pre potrebu konečného rozhodnutia.

9. K vyjadreniu znalca k predmetu dodania, ktorým bol software - počítačový programom, ktorému nepriznáva právny poriadok SR vecné práva, preto transakciu je potrebné posudzovať ako licenčný resp. sublicenčný vzťah z hľadiska autorského práva, pričom pri transakcii vznikali derivátne výhradné autorské majetkové práva, preto pre určenie okamihu dodania plnenia nie je okamih dodania softvéru, ale okamih vzniku derivátnych výhradných autorských majetkových práv. Preto znalec okamih doručenia licenčných kľúčov považuje za bezpredmetný, nakoľko licenčné kľúče a ich držba nezakladajú žiadne práva k počítačovému programu (§ 20 ods. 1, ods. 2 Autorského zákona). Znalec konštatuje, že zdaniateľné plnenie dodania licencií k počítačovým programom v rozsahu uvedenom v kapitole 2.7 - znaleckého posudku (prehľad transakcií) nastalo vo vzťahu k plneniu medzi žalobkyňou a odberateľom ZENTIVA SOLUTION S.R.L., dňa 29.05.2013. Správny súd prisvedčil žalovanému, nakoľko z preskúmaných rozhodnutí nepochybne a správne vyplýva, že správca dane spochybnil samotnú materiálnu existenciu fakturovaného plnenia, ktoré nebolo dostatočne preukázané ani znaleckým posudkom (nebolo a ani nemohlo byť jeho predmetom). V daňovom ani vyrubovacom konaní nebol preukázaný pôvod počítačového programu, pričom sám znalec v posudku uviedol, že spoločnosť B-SKERP, s.r.o., ako dodávateľ „softwaru“ nadobudla výhradné autorské práva k počítačovému programu v neznámom režime.

10. K faktúre č. PINV_1300001394/VS:201305021/ od dodávateľa SECRET GROUP s.r.o. v nadväznosti na dodanie služby odberateľovi COMPUCO Inter S.A., Švajčiarsko (predmetom fakturácie bola konzultačná činnosť- školenie v dňoch 15.04.2013-26.04.2013), pri ktorej si žalobkyňa uplatnila právo na odpočítanie dane v sume 1.000 €, ktoré následne vyfakturovala švajčiarskej spoločnosti COMPUCO Inter S.A. s oslobodením od dane. Námietku žalobkyne uvedenú v odseku 11. tohto rozhodnutia, že školenie, ktoré uskutočnil školiteľ V. P., čo potvrdila svedkyňa F. Y. zo spoločnosti COMPUCO Inter Sam, s.r.o., žalovaný nemá za preukázané, že osoba ktorá dodanie služieb školenia fakturovala, fyzicky aj dodanie služieb uskutočnila, resp. že služby školenia spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o. dodal V. P. a tiež spochybnil, že odberateľ COMPUCO Inter Sam, s.r.o. plnenie prijal, krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú. Z rozhodnutí správcu dane a žalovaného nepochybne vyplýva, že uskutočnenie školenia nebolo spochybnené (potvrdila svedkyňa F. Y. zo spoločnosti COMPUCO Inter Saro s.r.o., ktorá školenie organizačne zabezpečila), avšak dôvodne bola spochybnená skutočnosť, resp. nebolo preukázané, že školenie bolo uskutočnené spoločnosťou SECRET GROUP, s.r.o. (ktorá školenie žalobkyňi fakturovala, táto je nekontaktná) pre spoločnosť COMPUCO Inter S.A., 12 ch Sur Beauvent, 1232 Confignon, Švajčiarsko (ktorej ho žalobkyňa fakturovala a ktorá poprela, že by služby školenia prijala) teda, že daňová povinnosť podľa § 19 zákona o DPH dodaním služieb vznikla spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o., keďže práve táto skutočnosť nebola žiadnym spôsobom preukázaná. V tejto súvislosti správca dane zistil, že spoločnosť SECRET GROUP, s.r.o. je nekontaktná, na adrese sídla sa nenachádza, za zdaňovacie obdobie roku 2013 nepredložila na Daňový úrad Košice žiadne doklady, preto daň za rok 2013 bola tomuto daňovému subjektu určená podľa pomôcok.

11. Námietku žalobkyne, že správca dane nerealizoval návrh žalobkyne, a to vypočít ako svedkov bývalého aj súčasného konateľa spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o., krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú. Ako vyplýva z odpovedí Daňového úradu Košice na dožiadanie správcu dane, konateľ spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o. v čase uskutočnenia školenia, C. Y., bol opakovane predvolávaný na výsluch a hoci predvolania prevzal, na výsluchy sa nedostavil, neospravedlnil a ani polícii sa ho nepodarilo predviesť. Súčasný konateľ spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o., X. J., má bydlisko v Maďarsku, preto bolo vykonané medzinárodné dožiadanie. Maďarskej daňovej správe sa nepodarilo kontaktovať súčasného konateľa na adrese podľa registra obyvateľov ani na adrese uvedenej vo výpise z obchodného registra spoločnosti, pričom maďarská daňová správa nemá k dispozícii žiadne ekonomické a účtovné doklady spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o. Na tomto mieste, v tejto súvislosti správny súd poukázal na skutočnosť, že správca dane ako svedka vypočul školiteľa V. P., ktorý uviedol, že nebol zamestnancom spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o., že aktuálneho konateľa spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o. X. J. nepozná a s bývalým konateľom C. Y. sa dohodli na vykonaní školenia telefonicky. Išlo o jednorazovú spoluprácu, za ktorú mu bolo zaplatené v hotovosti, doklady o tom nemá, hotovosť mu odovzdal nejaký pán, údajne v mene C.. V zmysle uvedeného správca dane aj žalovaný správne a v súlade s administratívnym spisom vyhodnotili, že žiadnym

dôkazom nebolo preukázané, že právnická osoba, ktorá dodanie služieb školenia fakturovala, spoločnosť SECRET GROUP, s.r.o., konala oprávnene, keď neexistuje žiaden dôkaz o tom, že V. P. vykonal školenie v mene spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o. Na základe zistených skutočností je jednoznačne zrejmé iba to, že školenie pre spoločnosť SOITRON, s.r.o. so školiteľom V. P. sa uskutočnilo.

12. Námietku žalobkyne uvedenú v odseku 12. tohto rozhodnutia, že správca dane aj žalovaný porušili zásadu objektívnosti, predpokladanú v § 3 ods. 3 Daňového poriadku, keď vo svojich rozhodnutiach účelovo zohľadňujú len svoje „nepriame dôkazy“ a vôbec nezohľadňujú priame relevantné dôkazy daňového subjektu, krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú. K uvedenej námietke uviedol, že aj keď daňové konanie ovláda zásada objektívnej pravdy, táto však nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Dokazovanie správcom dane slúži na verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, keďže v rámci správy daní a prostredníctvom inštitútu daňovej kontroly správca dane preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii. Z obsahu odôvodnení preskúmaných rozhodnutí vyplýva, že daňové orgány oboch stupňov sa s návrhmi žalobkyne na doplnenie dokazovania vysporiadali a uviedli dôvod, pre ktorý by ďalšie výsledky dokazovania vo svetle už získaných zistení nemali vplyv na priaznivejšie vyhodnotenie skutkového stavu.

13. Krajský súd sa v celom rozsahu stotožnil s riadnym a logickým odôvodnením žalovaného uvedeným v odseku 24. tohto rozhodnutia s dôrazom na skutočnosť, že ak podľa žalobkyne, materiálne plnenie reálne existovalo, tak to mala počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania preukázať a neprenášať svoje dôkazné bremeno na svojich obchodných partnerov, prípadne na správcu dane. Žalobkyni bolo známe už počas daňovej kontroly, ako vyplýva z protokolu z daňovej kontroly, že predloženie samotných faktúr nie je dôkazom toho, že plnenie sa reálne uskutočnilo tak, ako je deklarované na faktúrach, že došlo k reálnemu dodaniu. Napriek uvedenému, žalobkyňa ani vo vyrubovacom konaní nepredložila žiadne nové dôkazy, ktoré by mohli akokoľvek ovplyvniť závery správcu dane z vykonanej daňovej kontroly. V tejto súvislosti krajský súd ďalej uviedol, že odpočítanie DPH je výsostne viazané na obchodný vzťah medzi dodávateľom a odberateľom. Ide o takzvaný osobný charakter zdaniteľných plnení, pri ktorom stotožnenie právnickej osoby, ktorá uskutočnila zdaniteľné plnenie v prospech iného platiteľa na faktúre, musí zodpovedať skutočnému stavu, čo znamená, že daňový subjekt, ktorý si uplatní odpočítanie DPH musí predložiť taký dôkaz o tom, že fakturovaný tovar, resp. služby boli skutočne realizované dodávateľom, ktorý je uvedený na faktúre. Iba formálna existencia faktúry, ako aj preukázanie zaplatenia faktúry, nie sú dostatočným pokladom pre odpočítanie dane podľa zákona o DPH. Na tomto mieste správny súd poukázal na to, že pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane vykonáva dokazovanie a vedie dokazovanie v zmysle jeho úlohy, ktorou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získava poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňového subjektu, je však povinný zistiť skutkový stav vecí čo najúplnejšie. Dokazovanie v daňovom konaní nie je konaním vyhľadávacím, z čoho vyplýva, že správca dane rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

14. O nároku na náhradu trov konania rozhodol krajský súd podľa § 168 S.s.p. v spojení s § 175 ods. 1 S.s.p. tak, že úspešnému žalovanému žiadne dôvodne vynaložené trovy konania nevznikli, žiadne si neuplatnil, a preto mu súd nárok náhradu trov konania nepriznal.

III.

Konanie na kasačnom súde

15. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. f), písm. g), písm. h) S.s.p., v ktorej navrhla kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alebo aby napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie.

16. V dôvodoch uviedla, že krajský súd nesprávne prevzal argumentáciu žalovaného a správcu dane, ktorí spochybňovali dodanie tovaru od dodávateľa B-SKERP, s.r.o. a následné dodanie tovaru koncovému odberateľovi Zentiva Solution S.R.L. V skutočnosti sa predmetná transakcia netýkala predaja tovaru, ale udelenia derivátnych výhradných autorských majetkových práv k počítačovému programu. Tento fakt nereflektuje argumentácia krajského súdu v súvislosti s doručením aktivačných kódov, ktoré podľa názoru žalovaného a krajského súdu neboli preukázateľne odovzdané koncovému odberateľovi. Skutočnosť, či bola daná zásielka poistená nie je podstatná, nakoľko sa nejednalo o samotné dodanie plnenia, ktorým boli sublicencie k počítačovému programu, ale išlo iba o aktivačné kľúče. Okamih doručenia aktivačných kľúčov je v tomto prípade absolútne bezpredmetný. Právo nakladať so softvérom vzniká okamihom vzniku derivátnych výhradných autorských majetkových práv, čo je okamih vzniku dispozície k právam, t. j. keď zmluvné strany svojimi vôľovými úkonmi vznik derivátnych výhradných autorských majetkových práv k rozmnoženine alebo budúcej rozmnoženine počítačového programu založili, čo je okamih podpisu preberacieho protokolu. Tým okamihom vznikla licencia resp. sublicencia a príslušný subjekt získal možnosť nakladať s predmetným softvérom. Zdaniteľné plnenie teda nastalo dňa 22.05.2013. Uvedené sťažovateľka podložila znaleckým posudkom.

17. Podľa sťažovateľky pre nárok na odpočítanie dane je relevantné preukázanie plnenia zo strany dodávateľa sťažovateľke. Preukázanie plnenia sťažovateľky odberateľovi len dokrešľuje ekonomické dôvody daného obchodného vzťahu.

18. Sťažovateľka mala tiež za to, že podmienka existencie materiálneho plnenia v preskúmvanej veci splnená bola vzhľadom na skutočnosť, že materiálnym plnením boli v tomto prípade derivátne výhradné autorské majetkové práva, ktoré sťažovateľka nadobudla na základe uzavretej rámcovej zmluvy so spoločnosťou B-SKERP, s.r.o. a ich ďalší derivát udelila v súlade s rámcovou zmluvou odberateľovi Zentiva Solution S.R.L. V tejto súvislosti poukázala na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/1/2011 z 15.03.2011 a sp.zn. 4Sžfk/17/2018 z 05.02.2019. Podľa sťažovateľky je nesporné, že na základe rámcovej zmluvy mala možnosť udeliť koncovému odberateľovi sublicenciu na používanie počítačového programu a tým, že toto oprávnenie využila a udelila odberateľovi Zentiva Solution S.R.L. právo na používanie počítačového programu došlo k jeho dodaniu.

19. V danom prípade je podľa sťažovateľky potrebné konštatovať neunesenie dôkazného bremena správcou dane ohľadom ním vznesených pochybností a nevykonaní navrhnutých dôkazov, resp. v ich nesprávnom a nedostatočnom vykonaní. V tejto súvislosti sťažovateľka opätovne namietala, že správca dane pri dožiadaní do Veľkej Británie použil nesprávny právny predpis a následne už nevykonal žiadne ďalšie dožiadanie v zmysle direktívy a považoval ho za bezpredmetné, hoci sa spočiatku z vlastnej iniciatívy rozhodol preverovať existenciu dokumentov týkajúcich sa spoločnosti dodávateľa vrátane dotknutého obchodného prípadu. Sťažovateľka tiež namietala, že bolo jednoznačne preukázané, čo uznal aj správca dane, žalovaný a aj krajský súd, že došlo k dodaniu plnenia, ktorého predmetom bolo školenie, ktoré uskutočnil školiteľ V. P.. Bolo preukázané, že školiteľ vykonával školenie vo forme subdodávky pre spoločnosť SECET GROUP, s.r.o., ktorá ho dodala sťažovateľke. Vykonaním predložených dôkazov, ktoré preukázali materiálne a formálne znaky plnenia došlo k vzniku zdaniteľného plnenia, pričom správca dane a ani žalovaný túto skutočnosť nijakým spôsobom nevyvrátili.

20. Krajský súd nesprávne vyčítal sťažovateľke skutočnosti, ktoré sťažovateľka nemala ako ovplyvniť. Hodnovernosť tvrdení sťažovateľky spochybňovať skutočnosťou, že konateľ dodávateľa v priebehu daňovej kontroly odmietol pred správcom dane vypovedať, hoci správca dane odmietol preveriť sťažovateľom namietané skutočnosti, nie je prijateľné v situácií, keď sťažovateľka vyčerpala vlastné dôkazné bremeno. Krajský súd nesprávne pričítal na ťarchu sťažovateľke, že z výsluchov jej zamestnancov vyvodil záver, že nedošlo k dodaniu predmetu plnenia. V tejto súvislosti namietala, že nie je jej povinnosťou, aby preukazovala obsah zapečatenej obálky, v ktorej boli aktivačné kľúče k počítačovému programu. V situácií, keď sťažovateľka vyčerpala vlastné dôkazné bremeno a tvrdí, že bola prevzatá zapečatená obálka od dodávateľa a doručená konečnému odberateľovi, ktorej obsahom boli aktivačné kľúče a túto skutočnosť preukazuje preberacím protokolom a potvrdením kuriérskej spoločnosti o odovzdaní zásielok a správca dane tento dôkaz spochybní, je na správcovi dane, aby preukázal opak. Argumentáciou žalovaného a krajského súdu by z dôvodu preverenia dodávky bol distribútor softvéru nútený otvárať pri každom predaji softvéru obal a testovať, či obsiahnuté aktivačné kľúče sú správne. To je však v rozpore so zaužívanou praxou.

21. Sťažovateľka ďalej namietala nepreskúmateľnosť rozhodnutia žalovaného a správcu dane, keď v nich riadne nekonkretizujú, ktoré kontrolné zistenia ich viedli k záveru nepriznať sťažovateľke nárok na odpočítanie dane a už vôbec sa nedá následne objektívne preskúmať, či ich skutočne vyvodzovali vo vzájomnej súvislosti.

22. Ďalej namietala, že krajský súd iba prevzal do svojho rozhodnutia argumentáciu žalovaného a nevysporiadal sa s námietkami sťažovateľky, že predmetom dodania podľa rámcovej zmluvy je udelenie derivatívnych výhradných autorských majetkových práv - sublicencie na používanie počítačového programu. Taktiež sa krajský súd vyhol aplikácií a posúdeniu veci v súvislosti s judikatúrou Súdneho dvora EÚ. V tejto súvislosti poukázala na judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky IV. ÚS/14/2007, I. ÚS/33/2012, I. ÚS/243/2007 a na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 5Sžfk/43/2017 z 11.09.2018.

23. Zároveň mala sťažovateľka za to, že s ohľadom na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžfk/17/2018 z 05.02.2019 a sp.zn. 5Sžfk/43/2017 z 11.09.2018 sa krajský súd odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

24. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že krajský súd sa podrobne vysporiadal s každou relevantnou námietkou, odôvodnenie je jasné a zrozumiteľné a kasačné námietky považuje za nedôvodné, a preto navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol.

IV.

Právny názor Najvyššieho správneho súdu

25. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 1. augusta 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 Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 1. augusta 2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (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 Slovenskej republiky a bola jej pridelená sp. zn. 10Sžfk/11/2021. Od 1. augusta 2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

26. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1 S.s.p., § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), jednomyselne (§ 3 ods. 9

zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho správneho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 14. apríla 2022 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

27. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

28. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

29. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

30. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

31. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

32. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

33. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

34. Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

35. Podľa § 49 ods.1 v nadväznosti na § 19 ods.1 zákona o DPH, právo na odpočítanie dane z tovarov a služby vzniká platiteľovi v deň, keď vznikla daňová povinnosť, pričom daňová povinnosť vzniká dňom dodania. To znamená, že právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ.

36. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa ods.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.

37. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2004/222/20180101.html>> môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2004/222/20180101.html>> má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2004/222/20180101.html>>.

38. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľka domáhala zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu, ktorým bol sťažovateľke určený rozdiel dane v sume 156.401,60 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2013, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu a konania týmito rozhodnutiami predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľky sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa kasačný súd stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil správny súd zo zistení uvedených žalovanými správnymi orgánmi ako aj sťažovateľkou, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise.

39. Po preskúmaní veci kasačný súd dospel k zisteniu, že o predmete konania v obdobnej veci už rozhodol kasačný súd rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/49/2019 zo dňa 25.03.2021, ktorého predmetom bolo rozhodnutie o určení rozdielu dane z pridanej hodnoty sťažovateľke za zdaňovacie obdobie apríl 2013 s nasledovným odôvodnením, na ktoré kasačný súd podľa § 464 ods. 1 S.s.p. odkazuje:

„33. Kasačný súd, po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu, posúdiac argumentáciu žalobcu v kasačnej sťažnosti, konštatuje, že vo vzťahu k dôvodom neuznania žalobcom uplatneného nároku na odpočítanie dane zo strany daňových orgánov sa stotožnil s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a na zdôraznenie jeho správnosti dopĺňa nasledujúce dôvody.

34. Kasačný súd zdôrazňuje, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, Daňový poriadok <<https://www.beck-online.sk/bo/document-view.seam?documentId=pj5f6mrqga4v6njwgm>> obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

35. Neoddeliteľnou súčasťou fungovania mechanizmu dane z pridanej hodnoty je právo daňového subjektu na jej odpočítanie. Toto právo predstavuje jednu zo zásad fungovania systému DPH, ktorá vyplýva zo Smernice 2006/112/ES <<https://www.beck-online.sk/bo/document-view.seam?documentId=mv2tgxzsgaydmx3mgaytcm7onvq>> z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorá bola transponovaná aj do nášho zákona o DPH <<https://www.beck-online.sk/bo/document-view.seam?documentId=pj5f6mrqga2f6mrsgi>>. Právo platiteľa na odpočítanie DPH však nemožno chápať ako absolútne.

36. Preukazovanie práva na odpočítanie DPH vyplýva jednak z hmotnoprávných podmienok stanovených zákonom o DPH, ale taktiež je prepojené aj na procesnoprávne podmienky upravené v Daňovom poriadku. Zákon o DPH vychádza z predpokladu, že zdaniteľný obchod reálne prebehol. Povinnosť daňového subjektu preukázať reálne uskutočnenie dodávky tovaru alebo služieb vyplýva z Daňového poriadku ako procesného predpisu upravujúceho daňové konanie. Určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho už dôkazné bremeno

nezaťažuje, býva veľa krát obtiažne a pomerne nejednoznačné. V zásade však platí, že daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania zdaniiteľného obchodu získať dôkazy o tom, že tento bol uskutočnený, aby v budúcnosti nemohli vzniknúť pochybnosti o jeho realizácii.

37. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom ustanovených 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 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.“

38. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4Sžf/30/2014 zo 17. februára 2015 aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávaním dokazovania a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

39. Kasačný súd v tejto súvislosti uvádza, že judikatúra zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniiteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila v tom, že nepostačuje predložiť faktúru, zmluvu a preberací protokol s položkami v prílohe, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniiteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veciach sp.zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016 a na uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. II. ÚS 705/2017.

40. 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 dane. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužitelnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniiteľné plnenia boli reálne uskutočnené osobou uvedenou na faktúre.

41. Z obsahu administratívneho spisu mal kasačný súd za preukázané, že správca dane v priebehu daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2013 preveroval opodstatnenosť uplatnenia práva žalobcu na odpočítanie dane z faktúry č. 20130004 z 25.04.2013,

základ dane 745.589 eur, daň 149.117,80 eur, celkom 894.706,80 eur, vystavenej dodávateľom B-SKERP, s.r.o., s predmetom fakturácie - PhaseSB Professional Edition Software Package v počte 1 kus, Skerp Classic Edition Software package v počte 3 kusy, ADD- USERACC1 v počte 105 kusov, PSB51DE10-PTFADC v počte 3 kusy, PSB51DE20-PTFADU v počte 170 kusov. Žalobca mal predmet plnenia v nezmenenom stave ďalej dodať do Rumunška spoločnosti Zentiva Solution S.R.L. na základe faktúry č. 1301100720 z 30.04.2013 v sume 77 685,47 €.

42. Krajský súd prisvedčil záveru správcu dane a žalovaného, že žalobca nepreukázal ním deklarovanú obchodnú transakciu (dodanie fakturovaného plnenia od spoločnosti B-SKERP, s.r.o. ako dodávateľa žalobcovi a následné dodanie plnenia žalobcom spoločnosti Zentiva Solution S.R.L.). S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcom dane bol krajský súd toho názoru, že žalobcom deklarovanému dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty z titulu deklarovaného, ale nepreukázaného plnenia žalobcovi, a preto ani žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie tejto dane.

43. Kasačný súd sa v plnom rozsahu stotožnil s právnymi závermi krajského súdu v napadnutom rozsudku. Opodstatnenosť pochybností správcu dane o uskutočnení plnenia deklarovaného v posudzovanej faktúre a samotnej existencii materiálneho plnenia v preskúmvanej veci jednoznačne vyplynula z výsledkov vykonaného dokazovania, v zmysle ktorých sa ako u dodávateľskej spoločnosti B-SKERP, s.r.o. nepotvrdilo uskutočnenie zdaniteľného plnenia uvedeného vo faktúre č. 20130004 z 25.04.2013 žalobcovi a rovnako sa nepotvrdilo uskutočnenie zdaniteľného plnenia uvedeného vo faktúre č. 1301100720 z 30.04.2013 vystavenej žalobcom ako dodávateľom spoločnosti Zentiva Solution S.R.L.

44. Konateľ dodávateľskej spoločnosti B-SKERP, s.r.o. Martin Gembický odmietol k deklarovanému plneniu pred správcom dane vypovedať a správcovi dane požadované doklady nepredložil s odôvodnením, že bol ku dňu 07.10.2013 odvolaný z funkcie konateľa spoločnosti B-SKERP s.r.o., nedisponuje žiadnymi dokumentmi týkajúcimi sa spoločnosti, tieto boli odovzdané spoločníkoví SUNRISE NETWORKS LIMITED a v zmysle zmluvy o mlčanlivosti z 08.10.2013 nie je oprávnený poskytnúť akékoľvek ďalšie informácie.

45. Podľa predložených dokladov bola preverovaná faktúra č. 20130004 z 25.04.2013 v sume 894.706,80 eur od spoločnosti B-SKERP, s.r.o. uhradená iba čiastočne v rozsahu 18,0625 % a to na iný bankový účet spoločnosti B-SKERP, s.r.o. ako je uvedený v žalobcom predloženej rámcovej zmluve. Ďalšie doklady o úhrade predmetnej faktúry predložené neboli.

46. Pochybnosti správcu dane neboli odstránené ani výsluchom zamestnankyne žalobcu E. H., ktorá mala prevziať zapečatenú obálku s aktivačnými kódmi k softvéru. Svedkyňa sa nevedela vyjadriť, kto jej predmetnú obálku odovzdal, neotvorila ju, táto bola zaslaná kuriérom do Rumunška konečnému odberateľovi Zentiva Solution S.R.L. Ani zamestnanec žalobcu A. L. Y., ktorý mal preverovaný obchod zabezpečovať, zapečatenú obálku neotvoril.

47. Zmluvnému vzťahu žalobcu s dodávateľskou spoločnosťou B-SKERP, s.r.o. teda okrem formálnych dokladov (rámcová zmluva, cenová ponuka, faktúra a preberací protokol) chýba akákoľvek reálnosť a dôkazy o materiálnom plnení zmluvných povinností, s výnimkou jedného kusu zapečatenej obálky s aktivačnými kódmi a dodacím listom, ktorej obsah však nikto zo zúčastnených osôb (zamestnanci žalobcu A. L. Y. a E. H.) neverifikoval. Za takejto dôkaznej situácie sa kasačný súd stotožnil s konštatovaním krajského súdu, že žalobca mal preukázať napr. komunikáciu s dodávateľom, dôkazy o tom, ako sa skontaktoval s dodávateľskou spoločnosťou a aké informácie získal o spoločnosti B-SKERP, s.r.o. ako vhodnom dodávateľovi, s kým na strane dodávateľa sa na predmete, rozsahu, či charaktere plnenia dohodol, akým spôsobom dohodol kúpnu cenu, aké podklady mu k plneniu predmetu zmluvy dodávateľ poskytol a pod., pričom ide o skutočnosti, ktoré by sa za obvyklých okolností v obchodnom styku od žalobcu legitímne očakávali, že ich bude vedieť preukázať.

48. Konateľ odberateľskej spoločnosti Zentiva Solution S.R.L. E. F. (od 14.11.2011 do 30.06.2014) taktiež odmietol vo veci vypovedať a správcovi dane nepredložil žiadne doklady týkajúce sa spoločnosti Zentiva Solution S.R.L., predložil iba preberací protokol (dátum neuvedený) na kompletne daňové a účtovné doklady spoločnosti (preberajúci SYSTEM SOLUTION SERVICE INC. Republic of Panama).

49. Bývalý konateľ spoločnosti Zentiva Solution S.R.L. H. k predloženej Rámcovej zmluve na dodanie tovaru, software a poskytnutie služieb č. DRZ/SOITRON/OI/2012 z 12.10.2012, kde je uvedený za spoločnosť Zentiva Solution S.R.L. ako jej zástupca uviedol, že v októbri 2012 už nebol konateľom spoločnosti, zmluvu nepozná, ani ju nevidel a určite ju nepodpísal. K spoločnosti žalobcu sa vyjadriť nevedel, nepamätal si, či v čase, keď bol konateľom spoločnosti Zentiva Solution S.R.L. spolupracoval so spoločnosťou žalobcu, nevedel sa vyjadriť ani k predloženým faktúram č. 1301100505 a 1301100720 z apríla 2013.

50. Faktúra č. 1301100720 z 30.04.2013 vystavená žalobcom spoločnosti Zentiva Solution S.R.L. bola taktiež uhradená iba čiastočne (v rozsahu 5%). Ďalšie doklady o úhradách predmetnej faktúry predložené neboli.

51. Žalobca zároveň žiadnym dokladom nepreukázal, komu konkrétne bola zásielka s aktivačnými kódmi k softvéru prislúchajúcimi k odberateľským faktúram vystaveným v apríli 2013, skutočne odovzdaná. V potvrdení kuriérskej spoločnosti TNT Express Worldwide spol. s r.o. o odovzdaní zásielok v dobrom stave, osoba, ktorej bola zásielka odovzdaná, uvedená nie je. Na uvedenom nič nemení ani doklad, predložený žalobcom až v konaní pred krajským súdom (§ 135 ods. 1 SSP), na ktorom je uvedená bližšie neidentifikovaná osoba „eftimiemihaela" a neidentifikovateľný podpis osoby, ktorá mala zásielku (nie je zrejmé, ktorú) za spoločnosť Zentiva Solution S.R.L. prevziať dňa 09.04.2013.

52. V konaní nebolo preukázané ani to, že by koncovým odberateľom došlo k samotnému digitálnemu stiahnutiu softvéru z elektronického miesta hlavného dodávateľa. Žalobca predložením rámcovej zmluvy síce formálne zdokladoval svoje oprávnenie v zmysle zmluvne stanovených podmienok so softvérom ďalej nakladať, ale predložením zmluvy žiadnym spôsobom nepreukázal samotnú existenciu materiálneho plnenia. Uvedené nebolo preukázané ani znaleckým posudkom, ktorý navyše žalobca predložil až v konaní pred správny súd (§ 135 ods. 1 SSP), keď sám znalec v posudku uvádza, že web b-skerp existoval v čase zdaniteľného obchodu, čo zistil prehľadávaním internetových archívov a na uvedenom mieste bolo pravdepodobne možné sťahovanie počítačového programu, čo zistil z textu zmluvy a textu webu, avšak vzhľadom na súčasnú neexistenciu živého webu ho nemal možnosť preskúmať.

53. V tejto súvislosti kasačný súd dodáva, že nemožno súhlasiť s tvrdením žalobcu, že pre nárok na odpočítanie dane je relevantné iba preukázanie plnenia zo strany dodávateľa žalobcovi (čo v preskúmvanej veci ani preukázané nebolo) a preukázanie ďalšieho dodania plnenia odberateľovi žalobcu iba dokresľuje ekonomické dôvody obchodného prípadu, nakoľko toto tvrdenie je v rozpore s § 49 ods. 2 zákona o DPH. Ak daňový subjekt nepreukáže, že dodaný tovar alebo služby použil na účely svojho podnikania ako platiteľ (teda buď tento tovar alebo služby sám využíva alebo ich ďalej dodá), tak právo na odpočítanie dane z týchto tovarov a služieb nemá.

54. Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to má daňový subjekt ako platiteľ dane možnosť obstaráť si dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane. Daňový subjekt uplatňujúci si odpočítanie dane z pridanej hodnoty má v daňovom konaní preukázať reálne vykonanie zdaniteľného plnenia deklarovaným dodávateľom, pretože jeho uskutočnenie zákon automaticky nepredpokladá. Účelom daňového konania je overiť, či sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo tak, ako to tvrdí daňový subjekt.

55. Kasačný súd mal za preukázané, 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 faktúrami, pričom v priebehu daňovej kontroly preveroval uskutočnenie zdaniteľných plnení nielen z formálnej stránky, ale preveroval tiež, či boli zdaniteľné obchody reálne uskutočnené. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností, rešpektujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov vo vzájomných súvislostiach viažucich sa k deklarovanému prijatému zdaniteľnému plneniu prijal a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH a účelom ním sledovaným.

56. Skutočnosti, ktorými žalobca v kasačnej sťažnosti spochybňoval napadnutý rozsudok krajského súdu boli totožné s námietkami, ktoré žalobca uplatnil už v správnej žalobe a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal.

57. Kasačný súd sa stotožnil so záverom krajského súdu a daňových orgánov v tejto veci, že neunesením dôkazného bremena zo strany žalobcu, sa pochybnosti o realnosti dodania plnenia spoločnosťou B-SKERP, s.r.o. žalobcovi, stali relevantným dôvodom pre neuznanie nároku žalobcu na odpočítanie dane, a to z dôvodu nesplnenia zákonných podmienok na odpočet podľa § 19, § 49 a § 51 zákona o DPH, ktoré viažu priznanie nároku na odpočítanie DPH na vznik daňovej povinnosti u dodávateľskej spoločnosti B-SKERP, s.r.o., čo však v danej veci ani po vykonanom dokazovaní finančnými orgánmi, nebolo jednoznačne preukázané.

58. Vychádzajúc z uvedeného kasačný súd kasačnú sťažnosť žalobcu ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 SSP."

40. Navyiac kasačný súd považuje za potrebné vyjadriť sa k namietanému školeniu vykonaného školiteľom V. P.. Z vykonaného dokazovania nebolo podľa názoru kasačného súdu preukázané, že školenie bolo reálne uskutočnené spoločnosťou SECRET GROUP, s.r.o., teda spoločnosťou, ktorá školenie sťažovateľke faktúrovala. Skutočnosť, že školenie bolo vykonané, ale spochybnená nebola. Správca dane vykonal výsluch školiteľa V. P., ktorý uviedol, že nebol zamestnancom spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o., že aktuálneho konateľa spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o. X. nepozná a s bývalým konateľom C. sa dohodli na vykonaní školenia telefonicky. Išlo o jednorazovú spoluprácu, za ktorú mu bolo zaplatené v hotovosti. V administratívnom spise neexistuje žiaden dôkaz o tom, že V. P. vykonal školenie v mene spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o. Z vykonaného dokazovania je zrejmé iba o, že školenie pre sťažovateľku so školiteľom V. P. sa uskutočnilo.

41. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší správny súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 S. s. p. ako nedôvodnú zamietol.

42. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľke, ktorá v tomto konaní nemala úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S. s. p.) a rovnako aj žalovanému nárok na ich náhradu nepriznal v súlade s § 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 168 S. s. p.

43. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3 : 0.

Poučenie :

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

