

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 1Sfk/31/2022
Identifikačné číslo spisu: 3021200230
Dátum vydania rozhodnutia: 31. januára 2024
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Fečík
Funkcia: predseda senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:3021200230.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v kasačnom senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a členiek senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): PALICA, s.r.o. (do 29.03.2023 WR system, s.r.o.), so sídlom J. I. Bajzu 14, Prievidza, IČO: 47 585 471, právne zastúpený: Prosman a Pavlovič advokátska kancelária s.r.o. so sídlom Hlavná 31, Trnava, IČO: 36 865 281, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o správnej žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100880529/2021 zo dňa 21.05.2021, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/75/2021-112 zo dňa 12.01.2022, takto

r o z h o d o l :

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.
- II. Účastníkom konania 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. Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Daňový úrad Trenčín, pobočka Prievidza (ďalej aj ako „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie november 2018.
2. Žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil právo na odpočítanie DPH z nasledujúcich faktúr:

a) od dodávateľa BECO, spol. s r.o. (od: 25.02.2023 GloBeco s.r.o.), Dolné Rudiny 1, 010 91 Žilina, IČO: 44 629 281:

- faktúra č. 2018110286 zo dňa 02.11.2018 v celkovej sume 17.239,07 eur, z toho základ dane vo výške 14.365,89 eur a DPH vo výške 2.873,18 eur (dielce a komponenty)
- faktúra č. 2018110987 zo dňa 09.11.2018 v celkovej sume 15.707,46 eur, z toho základ dane vo výške 13.089,55 eur a DPH vo výške 2.617,91 eur
- faktúra č. 2018111388 zo dňa 13.11.2018 v celkovej sume 18.560,32 eur, z toho základ dane vo výške 15.466,93 eur a DPH vo výške 3.093,39 eur (dielce a komponenty)
- faktúra č. 2018112289 zo dňa 20.11.2018 v celkovej sume 15.258,48 eur, z toho základ dane vo výške 12.715,40 eur a DPH vo výške 2.543,08 eur (dielce a komponenty)
- faktúra č. 2018112690 zo dňa 26.11.2018 v celkovej sume 19.481,81 eur, z toho základ dane vo výške 16.234,84 eur a DPH vo výške 3.246,97 eur (dielce a komponenty)

b) od dodávateľa TRI KNIHY, s.r.o. (od 19.06.2019 3K Solutions, s.r.o.), Domaníža 421, 018 16 Domaníža, IČO: 47 553 171:

- faktúra č. 102018028 zo dňa 11.10.2018 v celkovej sume 15.140,05 eur, z toho základ dane vo výške 12.616,71 eur a DPH vo výške 2.523,34 eur (dielce a komponenty)
- faktúra č. 102018039 zo dňa 08.11.2018 v celkovej sume 19.436,80 eur, z toho základ dane vo výške 16.197,33 eur a DPH vo výške 3.239,47 eur (dielce a komponenty)
- faktúra č. 102018040 zo dňa 09.11.2018 v celkovej sume 16.654,06 eur, z toho základ dane vo výške 13.878,38 eur a DPH vo výške 2.775,68 eur (dielce a komponenty)
- faktúra č. 102018041 zo dňa 16.11.2018 v celkovej sume 20.219,26 eur, z toho základ dane vo výške 16.849,38 eur a DPH vo výške 3.369,88 eur (dielce a komponenty)
- faktúra č. 102018042 zo dňa 21.11.2018 v celkovej sume 16.077,94 eur, z toho základ dane vo výške 13.398,28 eur a DPH vo výške 2.679,66 eur (dielce a komponenty)
- faktúra č. 102018043 zo dňa 26.11.2018 v celkovej sume 20.696,94 eur, z toho základ dane vo výške 17.247,45 eur a DPH vo výške 3.449,49 eur (dielce a komponenty)
- faktúra č. 102018044 zo dňa 30.11.2018 v celkovej sume 14.716,82 eur, z toho základ dane vo výške 12.264,02 eur a DPH vo výške 2.452,80 eur (dielce a komponenty)

c) od dodávateľa One media, s.r.o. (od 28.03.2023 YR media., s.r.o.), Dolné Rudiny 1, 010 01 Žilina (od 22.03.2018 do 27.03.2023), IČO: 50 201 239:

- faktúra č. 112018021 zo dňa 02.11.2018 v celkovej sume 11.110,09 eur, z toho základ dane vo výške 9.258,41 eur a DPH vo výške 1.851,68 eur (dielce a komponenty)
- faktúra č. 112018022 zo dňa 07.11.2018 v celkovej sume 12.377,50 eur, z toho základ dane vo výške 10.314,58 eur a DPH vo výške 2.062,92 eur (dielce a komponenty)
- faktúra č. 112018023 zo dňa 12.11.2018 v celkovej sume 13.270,36 eur, z toho základ dane vo výške 11.058,63 eur a DPH vo výške 2.211,73 eur (dielce a komponenty)
- faktúra č. 112018024 zo dňa 16.11.2018 v celkovej sume 12.774,30 eur, z toho základ dane vo výške 10.645,25 eur a DPH vo výške 2.129,05 eur (dielce a komponenty)
- faktúra č. 112018025 zo dňa 20.11.2018 v celkovej sume 14.624,82 eur, z toho základ dane vo výške 12.187,35 eur a DPH vo výške 2.437,47 eur (dielce a komponenty)
- faktúra č. 112018026 zo dňa 26.11.2018 v celkovej sume 7.723,38 eur, z toho základ dane vo výške 6.436,15 eur a DPH vo výške 1.287,23 eur (dielce a komponenty).

3. Správca dane o výsledku daňovej kontroly vyhotovil protokol č. 100629413/2020 zo dňa 09.03.2020 (ďalej len „Protokol“). Na základe výsledkov daňovej kontroly uvedených v Protokole vydal správca dane rozhodnutie č. 101730290/2020 zo dňa 12.11.2020 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým 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 určil žalobcovi rozdiel DPH v sume 46.844,93 eur za zdaňovacie obdobie november 2018, nepriznaním nadmerného odpočtu v sume 2.841,55 eur a vyrubení dane v sume 44.003,38 eur.

4. Rozhodujúcou skutočnosťou pre vydanie prvostupňového rozhodnutia boli závery správcu dane o porušení § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). Správca dane zistil, že v zdaňovacom období november 2018 žalobca porušil predmetné ustanovenia zákona o DPH tým, že si uplatnil odpočítanie DPH z faktúr od dodávateľov spoločností BECO, spol. s r.o., TRI KIHY, s.r.o. a One media, s.r.o. (ďalej spolu aj ako „deklarovaní dodávateľia“) bez preukázania, že služby (kontrola správnosti namontovania dielcov nábytku a ich oprava a reklamné služby), boli dodané deklarovanými dodávateľmi, tzn. že vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že u žalobcu neboli v predmetnom zdaňovacom období naplnené hmotnoprávne podmienky nároku na odpočítanie dane z faktúr od deklarovaných dodávateľov.

5. Žalovaný rozhodnutím č. 100880529/2021 zo dňa 21.05.2021 (ďalej „rozhodnutie žalovaného“ alebo „druhostupňové rozhodnutie“) podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Žalovaný vo svojom rozhodnutí v súlade s prvostupňovým rozhodnutím konštatoval, že žalobca porušil ustanovenie § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona o DPH tým, že si neoprávnené uplatnil právo na odpočet DPH za dodania, pri ktorých nepreukázal vznik daňovej povinnosti dňom dodania tovarov a služieb a ich prijatie na dodanie tovarov a služieb ako platiteľ, s tým, že reálnosť zdaniteľných obchodov nepreukázali ani úhrady za zdaniteľné obchody, keď zdaniteľné obchody neboli uhrádzané prostredníctvom bankových prevodov, ale vzájomnými zápočtami, teda medzi zúčastnenými subjektami vo vykonávaných obchodných vzťahoch nedochádzalo k reálnym úhradám faktúr, ale sa jednalo len o simulované úhrady prostredníctvom vzájomných zápočtov.

6. Žalovaný v druhostupňovom rozhodnutí konštatoval, že správca dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie dane nevychádzal len z daňových dokladov, ktoré predložil žalobca, ale za týmto účelom vykonal dokazovanie na zistenie, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Správca dane a žalovaný v rámci rozhodovania vychádzali najmä zo Zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 28.02.2018, Zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 20.08.2019, Zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 03.10.2019, Zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 28.10.2019, Zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 12.11.2019 a zo Zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 14.11.2019. V rámci predmetných ústnych pojednávaní bol vypočutý konateľ žalobcu p. Rudolf Kollár (opakovane), konatelia deklarovaných dodávateľov p. Michal Padala (BECO spol. s r.o.), p. Ivan Šišťík (TRI KNIHY, s.r.o.) a konateľ odberateľa žalobcu p. Peter Spáda (EMES - VK s.r.o.). Správca dane predvolal na výsluch aj konateľa ďalšieho odberateľa žalobcu p. Jána Daníška (Autoservis DANÍŠEK s.r.o.), svedok sa na ústne pojednávanie nedostavil a príslušníkom Colného úradu Žilina sa ho nepodarilo ani predviesť. Z uvedeného dôvodu sa svedecká výpoveď neuskutočnila.

7. Žalovaný, posudzujúc vykonané dôkazy, vo svojom rozhodnutí uviedol, že v prípade žalobcu ide o množstvo chaotických a rozporných vyjadrení, na základe ktorých nebolo možné určiť ani tak základnú skutočnosť, či sa v predmetnej veci jedná o nakúpenie a predaj tovaru alebo o dodanie služby. Podľa žalovaného tvrdenie žalobcu, že v danom prípade išlo o službu vizuálnej kontroly a prípadné dotiahnutie skrutiek, resp. opravu poškodených dielcov, nevyplýva ani zo znenia faktúr, ktoré obsahujú len odkaz na dodací list, ani zo znenia dodacích listov, v ktorých sú vymenované jednotlivé „dielce a komponenty“. Podľa názoru žalovaného žalobca nelogicky „spároval“ ako vzájomne prepojené zdaniteľné obchody (faktúry) za dodané dielce nábytku napr. s prenájomom parkoviska, opravou strojov, atď. Sám žalobca ako aj vypočutí svedkovia v rámci daňovej kontroly tvrdili, že sa jedná raz o dodanie tovaru, inokedy o dodanie služby.

8. Podľa názoru žalovaného správcu dane správne vyhodnotil, že predložené faktúry nespĺňajú náležitosti podľa § 74 ods. 1 písm. f) zákona o DPH, podľa ktorého faktúra musí obsahovať uvedenie množstva a druhu dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby. Tento nedostatok neodstránili ani žalobcom predložené dodacie listy. Navyše dodacie listy boli správcovi dane predložené až po siedmych mesiacoch od ich vyžiadania.

9. Žalovaný vo svojom rozhodnutí poukázal na rozporné tvrdenie žalobcu vyplývajúce zo Zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 28.02.2019, podľa ktorého predmetom obchodnej spolupráce so spoločnosťou One media, s.r.o. mali byť reklamné služby - banery, letáky, webová stránka na spropagovanie pneuservisu a autoservisu, ale podľa predložených faktúr, z ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane, sa jedná o „dielce a komponenty“. Predmetom obchodnej spolupráce s dodávateľmi BÉCO spol. s r.o. a TRI KNIHY, s.r.o. malo byť dodanie služby - kontrola správnosti namontovania dielcov nábytku. Následne dňa 20.08.2019 konateľ žalobcu počas ústneho pojednávania nevedel uviesť, či predmetom dodania bol tovar alebo služba. Dňa 10.09.2019 žalobca doručil do podateľne správcovi dane (po siedmych mesiacoch od výzvy správcu dane) dodacie listy k dodávateľským faktúram od deklarovaných dodávateľov, v zmysle ktorých boli predmetom dodania dielce a komponenty nábytku. Dňa 28.10.2019 konateľ žalobcu uviedol, že pridaná hodnota žalobcu bola vizuálna kontrola dielcov, meranie, kvalita, či neboli poškodené. Z uvedeného je podľa žalovaného zrejme, že ide o službu, napriek tomu podľa dodacích listov bol fakturovaný tovar. Žalovaný poukazuje na skutočnosť, že žalobca, ani jeho dodávatelia a odberatelia nevedli skladovú evidenciu vzťahujúcu sa k deklarovanému predmetu zdaniteľného obchodu - dielcov a komponentov nábytku. Žalovaný ďalej uvádza, že na dodacích listoch je podpis konateľa žalobcu, ktorý sa však počas ústnych pojednávaní nevedel vyjadriť k predmetu dodania s jeho obchodnými partnermi. Žalovaný poukázal aj na chronologický nesúlad, keď žalobca mal dodať svoje dodania odberateľom skôr, ako ich prijal od dodávateľov. Taktiež zdôraznil, že správcovi dane sa počas daňovej kontroly nepodarilo zistiť, kto vedie účtovníctvo žalobcu.

10. Žalovaný mal z vykonaných svedeckých výpovedí preukázané, že žalobca, deklarovaní dodávatelia a odberatelia sa vzájomne poznali, všetci sú bývalí zamestnanci p. Petra Spádu, konateľa spoločnosti EMES - VK s.r.o., ktorý mal zúčastnené osoby koordinovať. Zúčastnené osoby zdaniteľné obchody potvrdili, ale neuviedli k nim žiadne podrobnosti, ani jeden neposkytol účtovné a daňové doklady, ktorými by preukázali svoje tvrdenia.

11. Žalovaný vo svojom rozhodnutí poukazuje aj na personálne prepojenie v osobe konateľa - konateľ žalobcu bol zároveň konateľom dodávateľa One media, s.r.o. Dodávateľ One media, s.r.o., aj napriek výzve a požiadavkám správcu dane, neposkytol žiadnu súčinnosť pri preverovaní zdaniteľných obchodov, so správcom dane nespolupracoval, a to aj napriek tomu, že správca dane osobne konateľa p. Rudolfa Kollára pri ústnych pojednávaniach o týchto skutočnostiach upovedomil. Žalobca sa ani v odvolaní žiadnym spôsobom nevyjadril k nechote dodávateľa One media, s.r.o. spolupracovať so správcom dane.

12. K neúspešnému vypočutiu svedka konateľa spoločnosti Autoservis DANÍŠEK s.r.o., odberateľa žalobcu, žalovaný uviedol, že správca dane za účelom zabezpečenia svedeckej výpovede vyčerpал všetky možnosti, ktoré mu umožňuje daňový poriadok. Zároveň splnomocnený zástupca žalobcu nenavrhol žiaden nový termín vypočutia svedka. Hoci uvedené v odvolaní tvrdil, nepredložil dôkaz, ktorým by toto svoje tvrdenie preukázal.

13. Žalovaný zdôraznil, že žalobca síce disponuje faktúrami od deklarovaných dodávateľov, faktúry sú však iba jednou z podmienok, nie jedinou podmienkou odpočítania dane. Dodávateľ mal tovary uvedené na faktúrach dodať žalobcovi a ten mal na nich vykonať službu vizuálnej kontroly a opráv. Z výpovedí žalobcu a svedkov vyplýva, že v skutočnosti nemohlo dôjsť k dodaniu tovaru, deklarovaný tovar nesmel opustiť adresu Dolné Rudiny 1, Žilina, žalobca nemal možnosť s tovarom nakladať ako vlastník.

14. K nemožnosti získať účtovné a daňové doklady dodávateľov žalovaný poukázal na ustálenú judikatúru Najvyššieho súdu SR napr. v rozsudku sp. zn. 1Sžf/4/2016 zo dňa 25.04.2017. Žalovaný konštatuje, že svedkovia napriek prísľubu predložiť potrebné doklady za účelom potvrdenia uskutočnenia zdaniteľných obchodov, žiadne doklady správcovi dane nepredložili.

15. Žalovaný ďalej tvrdí, že reálnosť zdaniteľných obchodov nepreukázali ani úhrady za zdaniteľné obchody, keď žalobca dňa 28.02.2019 tvrdil, že úhrady boli realizované bezhotovostne na účet, dňa

20.08.2019 spôsob úhrady rozšíril o vzájomný zápočet, ktorý sa mal uskutočniť dňa 31.12.2018. Aby mohli byť zápočty realizované, zapojené osoby mali uzavreté dohody o postúpení pohľadávok, bez toho, aby sa preukázala odplata za odkúpené pohľadávky. Žalobca predložil výpisy z bankového účtu, z ktorých jednoznačne vyplýva, že preverované zdaniteľné obchody neboli uhrádzané prostredníctvom bankových prevodov. Žalovaný má za preukázané, že medzi zúčastnenými subjektami nedochádzalo k reálnym úhradám faktúr, pričom sa jednalo o simulované úhrady prostredníctvom vzájomných zápočtov.

16. K námietke žalobcu, že správca dane nezačal predmetnú daňovú kontrolu u žalobcu za zdaňovacie obdobie október - november 2018 dňa 02.04.2019 v zmysle oznámenia správcu dane o daňovej kontrole č. 100538812/2019, ale už dňa 28.02.2019, kedy v rámci miestneho zisťovania bolo u žalobcu vykonané ústne pojednávanie, z ktorého bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100535868/2019, žalovaný poukázal na § 38 ods. 5 daňového poriadku a § 46 ods. 1 a ods. 3 daňového poriadku a vyhodnotil ju ako nedôvodnú.

II. Konanie pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

17. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“), ktorou žiadal zrušiť rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vrátiť na ďalšie konanie.

18. Žalobca vo svojej žalobe zo dňa 23.07.2021, okrem iného, namietal skutočnosť, že správca dane a žalovaný nemali vo svojich rozhodnutiach ustálené, či došlo v danom prípade k zneužitiu práva, resp. k získaniu daňovej výhody alebo k porušeniu zákona o DPH. Ďalej tvrdil, že splnil zákonné podmienky pre odpočet DPH, disponuje faktúrou od dodávateľa, predmet fakturácie použil ako platiteľ, daň bola voči nemu uplatnená iným platiteľom, ktorému vznikla daňová povinnosť a disponoval materiálno-technickým vybavením na realizáciu dodaných tovarov a vykonávaných služieb. Zdôraznil, že všetci vo veci predvolaní a vypočutí svedkovia potvrdili vykonanie zrealizovaných zdaniteľných plnení, potvrdili spôsob dohodnutia obchodnej spolupráce, vyjadrili sa k spôsobu realizácie predmetných zdaniteľných plnení, postupu jednotlivých dodaní, a to vizuálnej kontroly po vykonaní, k vyhotoveniu príslušnej evidencie, resp. dodacieho listu a následnej fakturácii už vykonaných plnení. Žalobca ďalej namietal, že správca dane nezabezpečil výsluch svedka konateľ a odberateľa Autoservis DANÍŠEK s.r.o. p. Jána Daníška. Žalobca zdôraznil, že si svojich dodávateľov preveril a postupoval v dobrej viere a s patričnou starostlivosťou.

19. Žalobca vo svojej žalobe tvrdí, že nie je povinný preukazovať vznik daňovej povinnosti podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH u svojho dodávateľa. S poukazom na rozhodnutia Súdneho dvora EÚ zdôrazňuje, že zamietnuť priznanie práva na odpočet DPH je možné, len ak sa preukáže jeho uplatnenie na základe podvodu a skutočnosť, že žalobca vedel alebo mohol vedieť o existencii podvodu je dôkazným bremenom na strane správcu dane. Podľa názoru žalobcu touto otázkou sa správca dane ani žalovaný v konaní riadne nezaoberali.

20. Žalobca zastával názor, že správca dane nedodrжал lehotu na vykonanie daňovej kontroly s odôvodnením, že daňová kontrola nezačala dňa 02.04.2019 ale už dňa 28.02.2019 bez písomného oznámenia, len na základe telefonického oznámenia v zmysle § 46 ods. 3 daňového poriadku, a teda trvala viac ako jeden rok.

21. Správny súd rozsudkom č. k. 13S/75/2021-112 zo dňa 12.01.2022 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) v súlade s § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol správnu žalobu žalobcu ako nedôvodnú.

22. Správny súd po preskúmaní zákonnosti napadnutého rozhodnutia a konania, ktoré mu predchádzalo dospel k záveru, že správca dane v posudzovanom prípade zákonným spôsobom viedol dokazovanie s cieľom preveriť splnenie zákonných podmienok pre uplatnenie práva na odpočet DPH zo sporných faktúr, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci s tým, že si zaobstaral pri výkone

daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Záver správcu dane a žalovaného, že žalobca nespĺnil podmienky uplatnenia nároku na odpočet DPH zo sporných faktúr je podľa názoru správneho súdu opodstatnený a rovnako sú správne dôvody, na základe ktorých daňové orgány k tomuto záveru dospeli.

23. Správny súd v odôvodnení rozsudku poukázal, okrem iného, na dôkaznú povinnosť žalobcu v daňovom konaní, zásadu voľného hodnotenia dôkazov, zásadu objektívnej pravdy, potrebu skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie a na právo správcu dane preverovať reálnosť dodávky tovaru alebo služby.

24. Správny súd uviedol, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1a 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 DPH. Ich nespĺnenie nie je možné odpustiť. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužívateľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet DPH uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet DPH zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie DPH z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené a tovar reálne dodaný. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet DPH teda nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom; pre vznik nároku na odpočet DPH musí daňový subjekt (žalobca) zároveň preukázať reálne vykonanie obchodu.

25. Správny súd bol toho názoru, že žalobca v posudzovanom prípade nespĺnil nielen materiálne podmienky uplatnenia nároku na odpočet DPH, ale ani formálne, Sporné faktúry totiž nemajú náležitosti podľa § 74 ods. 1 písm. f) zákona o DPH, keď neobsahujú druh dodanej služby (na sporných faktúrach je kolónka „popis“ nevyplnená). Pokiaľ žalobca doložil k sporným faktúram dodacie listy, správny súd skonštatoval, že tieto so spornými faktúrami nekorešponujú, nakoľko podľa dodacích listov mal byť žalobcovi dodaný tovar a podľa faktúr a aj samotného vyjadrenia žalobcu a svedkov mali byť spornými faktúrami fakturované služby vizuálnej kontroly. S poukazom na túto skutočnosť, správny súd ďalej skonštatoval, že žalobca nepreukázal dôveryhodným spôsobom, že na sporných faktúrach deklarovaní dodávatelia reálne dodali žalobcovi zdaniteľné plnenia, z ktorých bol oprávnený si odpočítať DPH na vstupe.

26. Správny súd ďalej poukázal na skutočnosť, že žalobcom vykonané „spárovanie faktúr“ odhalilo ďalšie rozpory, keď žalobca sporné prijaté zdaniteľné plnenia nemohol ďalej použiť na dodávku tovarov a služieb ako platiteľ, keďže zo „spárovania faktúr“ jednoznačne vyplynulo, že žalobca mal chronologicky skôr sporné zdaniteľné plnenia svojim odberateľom dodať, ako ich mal sám prijať, čo je logický nezmysel. V niektorých prípadoch boli odhalené nesúlady v predmete prijatého a následne dodávaného zdaniteľného plnenia. Za týchto okolností bol správny súd toho názoru, že sporné faktúry neodrážajú reálne vykonanie obchodu, na základe čoho uzavrel, že žalobca nespĺnil materiálne podmienky uplatnenia nároku na odpočet DPH zo sporných faktúr. K následkom nespĺnenia materiálnych podmienok uplatnenia nároku na odpočet DPH správny súd poukázal na rozhodnutia Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-459/17 a C-460/17 (SGI, Valériane SNC). Správny súd tak dospel k záveru, že správca dane a žalovaný nemohli rozhodnúť inak len tak, že žalobcovi nárok na odpočet DPH zo sporných faktúr neprináleží.

27. Správny súd vyhodnotil námietku žalobcu, že správca dane neodôvodnil, nepomenoval a nepreukázal ním tvrdené zneužívacie úkony žalobcu, ktoré mali byť účelovo vytvorené pre získanie daňového zvýhodnenia, ani záver o účasti žalobcu v reťazci vzťahov slúžiacich na zneužitie systému DPH, ako nedôvodnú. Správny súd k tejto otázke opätovne poukázal na rozhodnutia Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-459/17 a C-460/17 (SGI, Valériane SNC), podľa ktorého na nepriznanie nároku na odpočet DPH postačuje, ak správca dane preukáže absenciu materiálneho plnenia, čo v posudzovanom prípade podľa názoru správneho súdu správca dane bezpečne preukázal. Za takého stavu je bezpredmetné sa zaoberať tým, či sa žalobca dopustil podvodu alebo zneužívacieho konania, príp. či bol zapojený do takéhoto pochybného obchodného reťazca.

28. K zabezpečeniu výsluchu svedka konateľ a odberateľ a spoločnosti Autoservis DANÍŠEK s.r.o. p. Jána Daníška správny súd uzavrel, že z administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane využil všetky zákonné možnosti, vrátane predvedenia, aby mohol menovaného svedka vypočuť. Správny súd tak vyhodnotil aj túto námietku žalobcu ako nedôvodnú.

29. Žalobné námietky týkajúce sa dôkazného bremena správny súd vyhodnotil taktiež ako nedôvodné. V tejto súvislosti poukázal, že rozhodovacou praxou kasačného súdu je ustálené, že pokiaľ správca dane spochybni dôveryhodnosť údajov na faktúre (k čomu v posudzovanom prípade nepochybne došlo), musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Ide o procesnú povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, kedy dôkazné bremeno leží predovšetkým na daňovom subjekte. Z uvedeného dôvodu sa správny súd nestotožnil s tvrdením žalobcu, že žalovaný a správca dane ho nezákonne zaťažili dôkazným bremenom. V posudzovanom prípade je podstatou sporu to, či predmetné obchody reálne prebehli tak, ako je deklarované spornými faktúrami, teda či žalobca nadobudol služby od dodávateľov v nich označených. Je to práve žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdanieľného plnenia.

30. K žalobnej námietke, že žalobca nemá povinnosť preukazovať skutočnosti, ktoré nastali u jeho dodávateľa, prípadne ďalších subjektov zapojených v predmetných transakciách, a k povinnosti zachovávať pri obchodovaní potrebnú mieru opatrnosti správny súd zaujal stanovisko, podľa ktorého poctivý obchodný styk je základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti a prejavuje sa tým, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti má vedomosti nielen o obsahu a rozsahu činnosti, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie, ale aj vedomosť o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Za stavu, že žalobca podstúpi riziko a začne s neoverenými subjektmi obchodovať, musí si byť vedomý toho, že pre preukázanie reálnosti dodávok od takýchto spoločností bude musieť správcovi dane predložiť také dôkazy, ktoré reálnosť dodávok bez akýchkoľvek pochybností potvrdia. Takéto dôkazy však žalobca nepredložil.

31. K námietke žalobcu, že správca dane a žalovaný sa riadne nezaoberali vedomosťou žalobcu o tom, že sa zúčastňuje na obchodoch, ktorých cieľom je získanie daňovej výhody, resp. že ide o transakcie, ktoré sú poznačené daňovým podvodom, správny súd opakovane poukázal na rozhodnutia Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-459/17 a C-460/17 (SGI, Valérie SNC), podľa ktorého skúmanie uvedeného je nadbytočné v prípade absencie materiálneho plnenia, čo je aj posudzovaný prípad.

32. K otázke dĺžky daňovej kontroly sa správny súd vyjadril, že táto bola ukončená v zákonnej lehote. Z administratívneho spisu vyplýva, že začiatok daňovej kontroly nastal dňa 02.04.2019 a daňová kontrola bola ukončená dňa 24.03.2020, teda do jedného roka. Tvrdenia žalobcu, že daňová kontrola začala nie podľa § 46 ods. 1 daňového poriadku, ale podľa § 46 ods. 3 daňového poriadku vyhodnotil správny súd ako účelové, keďže z oznámenia o začatí daňovej kontroly je zrejmé, že táto začala podľa § 46 ods. 1 daňového poriadku dňa 02.04.2019. Správny súd poukázal na § 38 ods. 5 daňového poriadku, ktorý deklaruje oprávnenie správcu dane zapožičať si doklady a iné veci potrebné pre daňovú kontrolu pred začatím daňovej kontroly.

III. Kasačná sťažnosť a konanie na kasačnom súde

33. Proti právoplatnému rozsudku správneho súdu podal žalobca (ďalej ako „sťažovateľ“) z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP kasačnú sťažnosť a žiadal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného, a súčasne zruší prvostupňové rozhodnutie správcu dane a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie alternatívne, aby kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

34. Sťažovateľ považuje napadnutý rozsudok a rozhodnutie žalovaného za nezákonné.

35. odľa názoru sťažovateľa z odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že správny súd pri rozhodovaní vo veci výrok oprel o tvrdenia, že v posudzovanom prípade nesplnil žalobca nielen

materiálne podmienky uplatnenia nároku na odpočet DPH, ale ani formálne, pretože sporné faktúry nemajú náležitosti podľa § 74 ods. 1 písm. f) zákona o DPH, keďže neobsahujú druh dodanej služby. Sťažovateľ v tejto súvislosti namieta, že ani rozhodnutie správcu dane ani žalovaného a ani vyjadrenie žalovaného k žalobe zo dňa 04.10.2021 neobsahuje právnu argumentáciu absencie náležitostí faktúr podľa § 74 ods. 1 písm. f) zákona o DPH. Podľa názoru sťažovateľa, ak správny súd vyslovil právny názor, ktorý nemá oporu v rozhodnutí žalovaného, správcu dane a uvedená skutočnosť nebola namietaná ani žalobcom, postupoval správny súd v rozpore s ustanovením § 134 ods. 1 SSP, podľa ktorého je správny súd v správnom súdnictve viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, pokiaľ nejde o vady, na ktoré prihliada ex offio.

36. Sťažovateľ má za to, že presne a nespochybniteľne potvrdil predmet spolupráce s dodávateľmi BECO spol. s r.o. a TRI KNIHY, s.r.o., ktorou mala byť kontrola správnosti namontovania dielcov nábytku, resp. ich prípadná oprava v prípade chybného namontovania - iba kovové dielce. V spojitosti s dodávateľom One media, s.r.o. sa nespochybniteľne, objektívne a pravdivo vyjadril, že predmetom spolupráce mali byť reklamné činnosti.

37. Sťažovateľ tvrdí, že disponoval materiálno-technickým vybavením na realizáciu dodaných tovarov a vykonaných služieb, pričom to zamestnanci správcu dane mali možnosť vzhliadnuť aj v priestoroch žalobcu pri začatí daňovej kontroly bez oznámenia dňa 28.02.2019. Ak správca dane mal za potrebné si toto overiť, mohol vykonať miestne zisťovanie, pričom dal do pozornosti § 37 ods. 2 daňového poriadku.

38. Sťažovateľ tvrdí, že konateľ žalobcu p. Rudolf Kollár sa od počiatku vyjadril, že vo všetkých prípadoch vo vzťahu k dodávateľom TRI KNIHY s.r.o. a BECO spol. s r.o. a One Media s.r.o. bola dohodnutá obchodná spolupráca na základe ústnej dohody medzi konateľmi, ktorá riadne prebehla, zdaniteľné plnenie bolo vykonané v zmysle zákona, cena bola stanovená dohodou. Úhrady pre odberateľov boli realizované zrejme bankovým prevodom alebo zápočtom. Podľa sťažovateľa uvedené tvrdenia boli aj riadne preukázané.

39. Sťažovateľ poukázal na skutočnosť, že všetci predvolaní a vypočutí svedkovia potvrdili vykonanie zrealizovaných zdaniteľných plnení pre žalobcu, potvrdili spôsob dohodnutia obchodnej spolupráce, každý z nich sa relevantne vyjadril aj k spôsobu realizácie predmetných zdaniteľných plnení, postupu jednotlivých dodaní, a to vizuálnej kontroly po vykonaní, vyhotoveniu príslušnej evidencie, resp. dodacieho listu a následnej fakturácií už vykonaných plnení. Sťažovateľ má za to, že uvedené nie je v žiadnom rozpore, ako to tvrdí správca dane.

40. Sťažovateľ ďalej tvrdí, že ku skutočnostiam preukazujúcim úhrady za predmetné zdaniteľné plnenia sa taktiež vyjadrili všetci predvolaní a vypočutí svedkovia, keď uviedli, že fakturované dodania boli nakoniec vysporiadané ako bankovým prevodom, tak aj vzájomným zápočtom.

41. Sťažovateľ poukazuje na skutočnosť, že za účelom preukázania výkonu zdaniteľných plnení žalobca viackrát v priebehu konania navrhol vykonanie miestneho zisťovania v priestoroch na adrese Dolné Rudiny 1, Žilina, kde malo reálne dôjsť k vykonaniu predmetných zdaniteľných plnení za kontrolované zdaniteľné obdobia, október a november 2018, v týchto priestoroch sa okrem iného mali nachádzať aj podnikateľské priestory spoločnosti BECO spol. s r.o., taktiež One Media s.r.o. a ďalšie podnikateľské priestory (haly, kancelárie) umožňujúce výkon predmetných činností.

42. Podľa názoru sťažovateľa správca dane postupoval v rozpore s ustanoveniami daňového poriadku v prípade zabezpečenia výsluchu svedka p. Jána Danišeka, čo má za následok nedostatočné zistenie skutkového stavu veci, teda vadu podľa § 191 ods. 1 písm. g) SSP, na základe ktorej došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej.

43. Sťažovateľ tvrdí, že postupoval v dobrej viere a s patričnou starostlivosťou, má za to, že si svojich dodávateľov preveril všetkými jemu dostupnými prostriedkami. Sťažovateľ je toho názoru, že splnil zákonné podmienky podľa § 49 a § 51 zákona o DPH - mal faktúru od dodávateľa vyhotovenú v

zmysle § 71 zákona o DPH (podľa sťažovateľa iné tvrdenie nebolo uvedené správcom dane a žalovaným ani v ich rozhodnutiach), predmet fakturácie použil žalobca ako platiteľ, daň bola voči nemu uplatnená iným platiteľom, ktorému vznikla daňová povinnosť, čo správca dane nespochybnil. Sťažovateľovi nie je zrejmé, aké zákonné podmienky nespĺnil, podľa jeho názoru to žalovaný a správca dane neuvádzajú.

44. Sťažovateľ vo vzťahu k otázke dôkazného bremena tvrdí, že nie je povinný preukazovať vznik daňovej povinnosti v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH u svojho dodávateľa. Vo svojej kasačnej sťažnosti poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach Mahagében Kft a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11, rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/73/2015 zo dňa 01.12.2016 a poukázal na zásadu voľného hodnotenia dôkazov vyplývajúcu z § 3 ods. 3 daňového poriadku. Sťažovateľ má za to, že v danej veci správny súd neakceptoval uznesenie Súdneho dvora EÚ z 03.09.2020 vo veci C-61/19, ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ podaný Správnym a pracovným súdom v Budapešti 05.07.2019 a doručený Súdnemu dvoru EÚ 13.08.2019 v konaní: Vikingo Fővállalkozó Kft. Proti Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, pričom sa odklonil od rozhodovacej praxe kasačného súdu ako aj súdneho dvora.

45. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 18.03.2022 zotrval na svojej argumentácii obsiahnutej vo vyjadrení k správnej žalobe a v rozhodnutí žalovaného. V súvislosti s obsahom sťažnostných bodov, týkajúcim sa postupu a rozhodovacej činnosti žalovaného, ako aj správcu dane, žalovaný uviedol, že nie je pravdivé tvrdenie žalobcu, že rozhodnutie správcu dane, rozhodnutie žalovaného a ani vyjadrenie žalovaného neobsahuje právnu argumentáciu absencie náležitosti faktúr podľa § 74 ods. 1 písm. f) zákona o DPH. Sám žalobca na strane 3 kasačnej sťažnosti uvádza, že „správca dane vyhodnotil, že vystavené faktúry nespĺňajú náležitosti podľa § 74 ods. 1 písm. f) zákona o DPH, podľa ktorého faktúra vyhotovená osobou podľa § 72 musí obsahovať množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby.“. Uvedená argumentácia absencie náležitosti faktúr je uvedená aj v napadnutom rozhodnutí č. 100880529/2021 zo dňa 21.05.2021 na str. 21 ako aj vo Vyjadrení žalovaného k žalobe č. 101601968/2021 zo dňa 30.08.2021 na str. 2..

46. Vo vzťahu k námietke sťažovateľa ohľadom výsluchu svedka p. Jána Danišeka žalovaný dodal, že vykonal všetky úkony, ktoré mu daňový poriadok umožňuje, vrátane predvedenia a poukázal na Žiadosť o predvedenie č. 102332187/2019.

47. Prejednávaná vec bola dňa 31.03.2022 predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „kasačný súd“), ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie, podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na kasačnom súde bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 1S, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia.

48. Kasačný súd v rámci posúdenia predmetnej veci z výpisu z Obchodného registra SR zistil, že sťažovateľ spoločnosť WR system, s.r.o. zmenila obchodné meno a s účinnosťou od 30.03.2023 bola premenovaná na spoločnosť PALICA, s.r.o., so sídlom J. I. Bajzu 14, Prievidza 971 01.

IV. Právne názory kasačného súdu

49. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 SSP preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal žalobca - sťažovateľ v lehote včas [§ 443 ods. 2 písm. a) SSP v znení účinnom do 30.6.2023], preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

50. Kľúčovou právnou otázkou v predmetnej veci bolo, či správny súd, žalovaný a správca dane vychádzali zo správneho posúdenia veci, ak dospeli k záveru, že sťažovateľ v predmetnej veci

neuniesol dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu splnenia materiálnych podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporných faktúr.

51. V súvislosti s podanou sťažnosťou kasačný súd konštatuje, že napadnutý rozsudok správneho súdu považuje za náležite odôvodnený. Správny súd jasne uviedol dôvody, pre ktoré nebolo sťažovateľovi priznané právo na odpočet DPH zo sporných faktúr (nesplnenie formálnych a materiálnych podmienok na priznanie nároku na odpočet DPH). Zároveň správny súd pomenoval skutkové okolnosti, ktoré považoval za rozhodujúce z hľadiska kľúčového záveru - spochybnenia tvrdení sťažovateľa a nadväzujúceho neunesenia dôkazného bremena. Keďže kasačný súd nezistil nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku, pristúpil k preskúmaniu nastolenej právnej otázky.

Všeobecné východiská

52. Kasačný súd v prvom rade poukazuje na svoje všeobecné, (rozhodovacou činnosťou kasačného súdu a Súdneho dvora EÚ) ustálené východiská týkajúce sa dokazovania v daňovom konaní a rozsahu dôkazného bremena daňového subjektu pri preukazovaní podmienok uplatneného práva na odpočet DPH zo zdaniteľných obchodov. Tieto východiská je potrebné považovať za ustálenú rozhodovaciu činnosť kasačného súdu.

53. Kasačný súd dáva do pozornosti, že „právna úprava týkajúca sa predmetnej veci, a to zákon o DPH, je úpravou majúcou pôvod v práve Európskej únie, v smernici Rady č. 2006/112/ES. K aplikácii národných predpisov sa automaticky pridáva aplikácia relevantného európskeho predpisu, a to nielen jeho textu, ale aj interpretácií podaných Súdny dvorom Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“). Ide o normy východiskovo európske (a v tom zároveň slovenské) a následne o normy vnútroštátne. 23. Uvedená smernica zavádza spoločný a hlavne jednotný systém DPH v Únii, aj v rámci budovania jednotného trhu. Tento jednotný systém je neprípustné narúšať existenciou najrôznejších vlastných, vzájomne nekompatibilných, národných verzií predpisov upravujúcich DPH, či národných verzií interpretácie smernice o DPH. Spoločný a jednotný systém má zmysel, ak je skutočne jednotný, pričom v tomto smere je rola Súdneho dvora nezastupiteľná a vnútroštátne slovenské súdy s ním musia spolupracovať, a to aj vo svetle zásad naposledy uvedených v rozsudku zo 6. októbra 2021 vo veci *Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi and Catania Multiservizi, sp. zn. C-561/19*“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15.02.2022, body 22 a 23).

54. V rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie (i) hmotnoprávných podmienok priznania práva na odpočítanie DPH (alternatívne oslobodenia od dane), (ii) formálnych podmienok priznania práva na odpočítanie, (iii) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenie od dane z dôvodu daňového podvodu a (iv) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenia od dane z dôvodu zneužitia práva.

55. Hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočítanie dane v zmysle čl. 168 písm. a) Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej „Smernica 2006/112/ES“) sú (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t.j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté. Uvedené vyplýva aj z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci *Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19* zo dňa 03.09.2020, bod 43; vo veci *Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20* zo dňa 09.12.2021, bod 24.

56. Formálne podmienky priznania práva na odpočet zodpovedajú najmä náležitostiam faktúry [čl. 178 písm. a) Smernice, rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci *Senatex GmbH, C-518/14* zo dňa

15.09.2016, bod 29; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 03.09.2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 09.12.2021, bod 24]. Zatiaľ čo medzi materiálne podmienky patrí postavenie (status) dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby, identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 09.12.2021, bod 25; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11.11.2021, body 26, 27). Slovenská republika je jednou z krajín, ktoré si uplatňujú výnimku podľa čl. 287 Smernice, v kontexte ktorej niektoré zo zdaniteľných osôb podľa čl. 9 ods. 1 Smernice oslobodzujú od dane z pridanej hodnoty (§ 4 ods. 1 zákona o DPH). Preto sa hmotnoprávna podmienka preukázania statusu dodávateľa ako zdaniteľnej osoby podľa čl. 168 písm. a) Smernice mení na požiadavku preukázania statusu dodávateľa ako platiteľa dane (§ 4 ods. 1 a 2 zákona o DPH). Platiteľom dane je pritom osoba registrovaná pre daň z pridanej hodnoty (§ 4 ods. 3 zákona o DPH). Podmienka dodania tovaru/služby platiteľom dane ako podmienka priznania práva na odpočet dane je pritom zrejmä aj z § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH.

57. Platí pritom, že zatiaľ čo nepreukázanie hmotnoprávnej (materiálnej) podmienky pre priznanie práva na odpočet dane (oslobodenie od dane) je dôvodom pre odopretie tohto práva, v prípade nezrovnalostí vo faktúre (ako formálnej podmienky) tomu tak bez ďalšieho nie je (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Paper Consult z 19.10. 2017, C-101/16, bod 41; vo veci Ferimet, bod 33; vo veci Senatex, bod 38; vo veci Kemwater ProChemie, bod 29). Právo na odpočet DPH však možno odoprieť vtedy, ak porušenie formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predloženia jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne podmienky boli splnené (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19.10.2017, bod 42; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11.11.2021, bod 36; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 09.12.2021, bod 31) a splnenie materiálnych podmienok nevyplýva ani z dokazovania vykonaného správcom dane (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11.11.2021, body 34, 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 09.12.2021, bod 38).

58. Ak je v daňovom konaní riadne zistené splnenie hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet dane v intenciách Smernice, nemôže vnútroštátna právna úprava daňovníkovi ukladať dodatočné podmienky, ktoré by mohli mať taký účinok, že predmetné právo nie je možné uplatniť (rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 09.12.2021, bod 30).

59. Ľahká zneužitelnosť práva na odpočet DPH viedla aj vnútroštátneho zákonodarcu k tomu, že prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet dane práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 03.02.2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27.09.2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30.04.2019 a iné). Obchodné transakcie pritom nepostačujú deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21.04.2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11.06.2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020).

60. Vyššie uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 03.09.2019, bod 54). Dokazovanie v daňovom konaní a aj prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane má svoje pravidlá. „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov

preukázateľne spochybni vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14.11.2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16.12.2009). Inými slovami, nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného plnenia, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (§ 46 ods. 5 daňového poriadku) a týmto naň prenáša dôkazné bremeno za účelom rozptýlenia identifikovaných pochybností správcu dane (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017 zo dňa 15.11.2017, publikované v ZNaUÚS pod č. 71/2017).

61. Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je preto akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcu dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení podmienok pre priznanie práva na odpočet dane (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 03.09.2019).

62. V rozhodnutí sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12.10.2022 k vyššie uvedenému Ústavný súd Slovenskej republiky dodal: „Až preukázateľným spochybnením založeným na relevantných dôkazoch dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Ak daňový orgán vyslovil pochybnosti o reálnom charaktere deklarovaných zdaniteľných plnení, teda že išlo len o formálne vystavenie faktúr od dodávateľa, je jeho povinnosťou tieto závery preukázať, a teda vykonať dokazovanie na okolnosť, či tieto plnenia sú fiktívne. Na vyvodenie záveru, že k dodaniu tovarov od dodávateľa nedošlo, nepostačuje bez ďalšieho iba spochybnenie dodania tovaru. Kvalita spochybnenia dôkazov produkovaných daňovým subjektom musí spĺňať určité parametre, t. j. nestačí iba jednoduché a ničím nepodložené tvrdenie správcu dane založené na indíciách a domnienkach. Spochybnenie zo strany správcu dane musí byť preukázateľné vo forme relevantného dôkazu, ktorý vyvracia dôkazný potenciál dôkazov predkladaných daňovým subjektom.“

63. V tomto smere považuje kasačný súd za potrebné poukázať aj na rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15.02.2022: „Daňový subjekt nie je možné pripraviť o právo odpočítať daň z pridanej hodnoty len v dôsledku skutočností ležiacich mimo jeho sféry (ako je napríklad nekontaktnosť dodávateľa). Pochybnosti o identite dodávateľa či o presnom priebehu dodávateľského reťazca samy osebe nestačia na prijatie záveru, že právo na odpočítanie dane nemožno priznať. Finančná správa nemusí mať predstavu o úplne exaktnom priebehu jednotlivých transakcií a nie je v princípe oprávnená s negatívnym dôsledkom pre daňový subjekt vyhodnocovať racionalitu či hospodársku účelnosť (optimálnosť, odôvodnenosť) zvoleného spôsobu usporiadania si podnikateľských aktivít (obchodného modelu). Existenciu rôznych pochybností nemôže finančná správa automaticky prenášať na daňový subjekt.“

64. Hoci je to práve správca dane, ktorý vedie dokazovanie v daňovom konaní, pričom hodnotenie získaných dôkazov podlieha jeho voľnej úvahe (zásada voľného hodnotenia dôkazov), neznamená to, že môže jednotlivé dôkazy vyhodnocovať svojvoľne. Práve naopak, musí posudzovať získané dôkazy jednotlivo ako aj vo vzájomných súvislostiach, pričom je povinný aj prihliadať na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 daňového poriadku).

65. Je potrebné dodať, že „určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje, býva častokrát náročné a pomerne nejednoznačné. V zásade je však treba pripomenúť, 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 obchodu získavať dôkazy o tom, že bol uskutočnený“(rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/66/2016 zo dňa 31.05.2018, bod 77).

66. Z hľadiska požiadavky preukázania vynaloženia primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu je potrebné uviesť, že toto je v súlade s právom Európskej únie. Daňový subjekt je povinný prijať všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne (spravodlivo) požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19.10.2017, bod 52; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 03.09.2020, body 54, 55; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21.06.2012, bod 54). Vymedzenie takýchto opatrení, ktoré je možné spravodlivo od daňového subjektu požadovať, je individuálne a závislé od okolností konkrétneho prípadu (rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21.06.2012, bod 59). Ani pri tejto požiadavke však nemožno zúžiť až tak ďaleko, že daňovému subjektu bude de facto uložená povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jeho dodávateľa a tým fakticky preniesť na neho kontrolné činnosti, ktoré patria správcovi dane (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19.10.2017, bod 51; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 03.09.2020, bod 56; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21.06.2012, bod 57). Na druhej strane je potrebné dodať, že vyžadovanie a zohľadňovanie primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu vo vzťahu k požiadavke prijímať rozumne očakávateľné opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode je typické práve pre dokazovanie daňového podvodu, resp. skutočnosť, či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje na daňovom podvode (rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 03.09.2020, body 53, 54, 56 a 58).

67. Kasačný súd zdôrazňuje, že vo všeobecnosti je potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávných podmienok priznania práva na odpočet dane a dokazovaním daňového podvodu/zneužitia práva alebo účasti daňového subjektu na ňom (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11.11.2021, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 09.12.2021, bod 36). Zatiaľ čo dôkazné bremeno na preukázaní splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet ťaží primárne daňový subjekt, resp. zdaniteľnú osobu uplatňujúcu si toto právo (vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 09.12.2021, bod 34), v prípade preukazovania daňového podvodu/zneužitia práva je dôkazné bremeno prenesené najmä na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať inak, než len na základe domnienok (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11.11.2021, bod 54; vo veci Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 03.09.2020, body 37, 43).

68. Zhrňujúc doteraz uvedené možno konštatovať, že zatiaľ čo pri preukazovaní hmotnoprávných podmienok pre priznanie práva na odpočítanie dane (alebo oslobodenie od dane) dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt a jeho dobrá viera v zásade nezohráva žiadnu rolu (rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach SGI a Valérianne, C-459/17 a C-460/17, zo dňa 27.06.2018), v prípade preukazovania účasti na podvode a pri zneužití práva dôkazné bremeno zaťažuje finančné orgány.

Aplikácia všeobecných východísk na prípad sťažovateľa

69. Kasačný súd konštatuje, že pokiaľ správca dane, žalovaný a správny súd argumentovali, že sťažovateľ nepreukázal, že mu tovar resp. služby boli dodané od deklarovaných dodávateľov - spoločnosti BECO spol. s r.o., TRI KNIHY, s.r.o. a One media, s.r.o. (resp. dodanie od deklarovaných dodávateľov bolo spochybnené), spochybnili práve splnenie materiálnej/hmotnoprávnej podmienky práva na odpočítanie dane - dodanie tovaru, resp. služby osobou so statusom zdaniteľnej osoby podľa čl. 168 písm. a) v spojení s čl. 287 Smernice.

70. Kasačný súd sa stotožňuje s názorom správneho súdu, že správca dane a žalovaný v predmetnej veci vzniesli dôvodné pochybnosti o splnení uvedenej hmotnoprávnej podmienky odpočítania dane zo

sporných obchodov sťažovateľa - podmienky postavenia skutočného dodávateľa tovaru, resp. služieb ako zdaniteľnej osoby, resp. so statusom platiteľa dane podľa zákona o DPH (z materiálneho hľadiska).

71. Aplikujúc vyššie uvedené všeobecné východiská, dôkazné bremeno sťažovateľa sa vzťahuje tak k preukázaniu splnenia materiálnych/hmotnoprávných podmienok dane [podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH] ako aj k splneniu formálnych podmienok [§ 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH]. Platí pritom, že prípadné nedostatky na strane formálnych podmienok možno odpustiť vtedy, ak je v daňovom konaní riadne preukázané splnenie materiálnych/hmotnoprávných podmienok predmetného daňového oprávnenia.

72. Kasačný súd sa nestotožňuje s tvrdením sťažovateľa, pokiaľ argumentuje, že splnil svoju dôkaznú povinnosť v daňovom konaní predložením faktúr a dodacích listov vzťahujúcich sa k sporným zdaniteľným plneniam, čím mal preukázať splnenie materiálnych podmienok nároku na uplatnenie odpočtu dane. Zo zistení správcu dane je zrejmé, že deklarovaný dodávateľ One media, s.r.o. bol počas celého priebehu konania nekontaktný, nepredložil účtovnú dokumentáciu ani žiadne iné doklady, ktoré by preukázali existenciu zdaniteľného plnenia. Napriek tomu, že správca dane bol v priamom kontakte s konateľom dodávateľa One media, s.r.o., ktorý je zároveň konateľom sťažovateľa, tento sa vyjadril len vo všeobecnej rovine, že spoločnosti spolu obchodovali, predmetom tejto spolupráce mali byť reklamné služby. Neskôr v priebehu ďalších výsluchov konateľ sťažovateľa toto vyjadrenie korigoval a uviedol, že predmetom spolupráce malo byť dodanie služby kontrola správnosti namontovania dielcov nábytku, resp. ich prípadná oprava v prípade chybného namontovania - iba kovové dielce. Konateľ sťažovateľa sa ďalej nevyjadroval ku konkrétnym skutkovým okolnostiam zdaniteľných obchodov a neoznačil ani žiadne ďalšie dôkazy, ktoré by potvrdzovali uskutočnenie zdaniteľného plnenia. Správcovi dane sa taktiež nepodarilo zistiť také skutočnosti, ktoré by aj napriek dôkaznej núdzi a pasivite sťažovateľa a zároveň konateľa dodávateľa One media, s.r.o. boli spôsobilé vyvrátiť vzniknuté pochybnosti správcu dane vo vzťahu k splneniu materiálnych podmienok odpočtu DPH. Vo vzťahu k dodávateľom BECO spol. s r.o. a TRI KNIHY, s.r.o. konatelia týchto spoločností taktiež len vo všeobecnej rovine potvrdili skutočnosť, že so sťažovateľom obchodovali na základe ústnej dohody, avšak neuviedli konkrétne skutkové okolnosti a nepredložili žiadne doklady, ktoré by uskutočnenie zdaniteľného plnenia preukázali. Z vykonaných svedeckých výpovedí nebolo možné ustáliť ani skutočnosť, či predmetom zdaniteľného plnenia malo byť dodanie tovaru alebo služby vizuálnej kontroly správnosti namontovania dielcov nábytku. V tomto kontexte sa preto formálna deklarácia obchodných vzťahov so sťažovateľom a formálne potvrdenie dodania tovarov, resp. služieb a vyhotovenia faktúr javia ako nedôveryhodné.

73. Kasačný súd sa stotožňuje s názorom žalovaného, že výpovede konateľa sťažovateľa p. Rudolfa Kollára ako aj výpovede konateľov ďalších zúčastnených spoločností sú vzájomne nekonzistentné, príliš všeobecné a vo svojej podstate nič nedokazujúce. Nejde o drobné nezrovnalosti, ale o nezrovnalosť týkajúcu sa základnej podstaty zdaniteľných plnení, najmä vo vzťahu k dodávateľovi One media, s.r.o.. Z výpovedí konateľa sťažovateľa a konateľov dodávateľa spoločnosti BECO spol. s r.o. a TRI KNIHY, s.r.o. a konateľa odberateľa spoločnosti EMES VK, s.r.o. sa taktiež nepodarilo ustáliť, v čom konkrétne mali spočívať zdaniteľné plnenia, ktoré sa mali dodávať sťažovateľovi, a ktoré mal sťažovateľ poskytovať svojim odberateľom. Tieto rozpory a významné nezrovnalosti vo výpovediach jednotlivých konateľov zainteresovaných spoločností sú o to významnejšie, že konateľ sťažovateľa deklaroval ústnu a priamu komunikáciu s konateľmi dodávateľských spoločností, pri ktorej mala byť medzi nimi dohodnutá podstata uskutočnených obchodov.

74. Kasačný súd sa preto stotožňuje s názorom správneho súdu, správcu dane aj žalovaného, že sťažovateľ v predmetnom konaní neunesol svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu materiálnej podmienky uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov, a to podmienky postavenia skutočného dodávateľa služieb ako zdaniteľnej osoby, resp. platiteľa dane.

75. Dôkazné bremeno, ktorým bol sťažovateľ v predmetnom daňovom konaní zaťažený, nepovažuje kasačný súd za neprimerané. Vznesené dôvodné pochybnosti sa týkali len vzťahov a okolností medzi

sťažovateľom, jeho deklarovanými dodávateľmi a odberateľmi. Išlo teda o okolnosti a skutočnosti priamo v dispozičnej sfére sťažovateľa. Kasačný súd zastáva názor, že od sťažovateľa možno spravodlivo požadovať, aby vedel vysvetliť, preukázať (či už predložením alebo označením dôkazov) podstatu ním realizovaného obchodného vzťahu, podstatu služieb/tovarov, ktoré pre svojich odberateľov (v rámci svojej obchodnej činnosti) zabezpečoval a za akým účelom.

76. Je potrebné zdôrazniť, že zistenia správcu dane a žalovaného vo svojej podstate spochybňujú aj materiálnu podstatu deklarovaných obchodov - a teda existenciu deklarovaných služieb, čím vzniesli pochybnosti o reálnosti uskutočnenia zdaniteľného plnenia, resp. o tom, že ide len o fiktívny/simulovaný obchod bez ekonomického významu (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci W. sp. z o.o., C-114/22 zo dňa 25.05.2023, bod 31; vo veci EN.SA. srl, C-712/17 zo dňa 08.05.2019, body 24 a 25). Je tomu tak preto, že v zásade žiadny zo subjektov v reťazci deklarovaní dodávateľa - sťažovateľ - odberateľa nevedel bližšie popísať podstatu dodávaných služieb (v čom spočívali), aký bol účel ich poskytnutia, či a kto ich fakticky vykonal. Rovnako neboli predložené žiadne dôkazy o vykonaní deklarovaných služieb, či o ich ekonomickom zmysle. V tejto súvislosti podľa názoru kasačného súdu neprichádzala do úvahy aplikácia judikatúry v zmysle rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 z 03.09.2020, ako namietal sťažovateľ v kasačnej sťažnosti.

77. Sťažovateľ vo svojej kasačnej sťažnosti ďalej tvrdí, že disponoval materiálno-technickým vybavením na realizáciu dodaných tovarov a vykonaných služieb, pričom to zamestnanci správcu dane mali možnosť vzhliadnuť aj v priestoroch sťažovateľa. Ak správca dane mal za potrebné si toto overiť, mohol vykonať miestne zisťovanie podľa § 37 ods. 2 daňového poriadku. K predmetnej sťažnostnej námietke kasačný súd uvádza, že je na zvážení správcu dane, ako dokazovanie vedie a ktoré dôkazy navrhne vykonať. Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane vykonal na uvedenej adrese miestne zisťovanie pred začatím daňovej kontroly a spísal Zápisnicu o ústnom pojednávaní zo dňa 28.02.2019 (Podľa Protokolu išlo o Úkony vykonané správcou dane u kontrolovaného platiteľa v inom konaní použité ako dôkaz pri daňovej kontrole, str. 5). Kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že v rámci daňovej kontroly začatej dňa 02.04.2019 a ukončenej dňa 24.03.2020 správca dane nevykonal opakované miestne zisťovanie na adrese Dolné Rudiny 1, Žilina. Kasačný súd sa zaoberal otázkou, či uvedený postup správcu dane bol náležitý. Vzhľadom na skutočnosť, že z administratívneho spisu nevyplýva žiaden vzťah sťažovateľa k adrese Dolné Rudiny 1, Žilina (sťažovateľ nemal oficiálne sídlo, ani prevádzku na uvedenej adrese, nepredložil platnú nájomnú zmluvu vzťahujúcu sa k uvedenej adrese, nepredložil dôkaz o umiestnení strojov alebo materiálu v jeho vlastníctve alebo nájme na uvedenej adrese, nepredložil žiadne leasingové zmluvy a splátkové kalendáre viažuce sa k strojovému vybaveniu prevádzky na adrese Dolné Rudiny 1, Žilina alebo inak nepreukázal žiadny vzťah k uvedenej adrese) mal kasačný súd za to, že správca dane nemal dôvod vykonať miestne zisťovanie v rámci daňovej kontroly na adrese Dolné Rudiny 1, Žilina, resp., že vykonanie tohto dôkazu nebolo kľúčovým pre ustálenie záverov správcu dane v predmetnej veci. Sťažovateľ v tejto súvislosti poukazuje na skutočnosť, že za účelom preukázania výkonu zdaniteľných plnení žalobca viackrát v priebehu konania navrhol vykonanie miestneho zisťovania v priestoroch na adrese Dolné Rudiny 1, Žilina, kde malo reálne dôjsť k vykonaniu predmetných zdaniteľných plnení za kontrolované zdaniteľné obdobia, október a november 2018, v týchto priestoroch sa okrem iného majú nachádzať aj podnikateľské priestory spoločnosti BECO spol. s r.o., taktiež One Media s.r.o. a ďalšie podnikateľské priestory (haly, kancelárie) umožňujúce výkon predmetných činností. Kasačný súd konštatuje, že z administratívneho spisu nevyplýva skutočnosť, že by sťažovateľ počas daňovej kontroly navrhol vykonať tento dôkaz. Sťažovateľ uvedené tvrdí, ale nepoukázal na konkrétny úkon, ktorý by bol založený v administratívnom spise, akým spôsobom a kedy navrhol tento dôkaz správcovi dane vykonať. Kasačný súd preto vyhodnotil uvedenú námietku sťažovateľa ako nedôvodnú.

78. K námietke sťažovateľa, v zmysle ktorej boli úhrady za zdaniteľné plnenia preukázané, kasačný súd konštatuje, že uvedené z administratívneho spisu taktiež nevyplýva. Sťažovateľ, deklarovaní dodávateľa a odberateľa tvrdia, že zdaniteľné plnenia mali byť vysporiadané ako bankovým prevodom, tak aj vzájomným zápočtom. Kasačný súd považuje tieto tvrdia za všeobecné, bez toho aby sťažovateľ predložil dôkazy, ktoré by ich potvrdzovali. Z administratívneho spisu vyplýva, že

sťažovateľ najskôr tvrdil, že úhrady boli realizované bezhotovostne na účet, dňa 20.08.2019 spôsob úhrady rozšíril o vzájomný zápočet, ktorý sa mal uskutočniť dňa 31.12.2018. Uvedené tvrdili aj vypočítaní svedkovia - konatelia deklarovateľných dodávateľov a odberateľ. Aby mohli byť zápočty realizované, zapojené osoby mali uzavreté dohody o postúpení pohľadávok, bez toho, aby sa preukázala odplata za odkúpené pohľadávky. Sťažovateľ v rámci daňovej kontroly predložil výpisy z bankového účtu, z ktorých jednoznačne vyplýva, že preverované zdaniteľné obchody neboli uhrádzané prostredníctvom bankových prevodov. Zároveň sťažovateľ ani deklarovatelia dodávateľa a ani odberatelia nepredložili správcovi dane žiaden dôkaz o tom, akým spôsobom boli vzájomné zápočty vyrovnané. V rámci daňovej kontroly neboli preukázané odplaty za odkúpené pohľadávky vyplývajúce z dohôd o postúpení pohľadávok. Kasačný súd považuje preto námietku sťažovateľa, o tom, že úhrady za zdaniteľné plnenia boli preukázané, za všeobecné a ničím nepodložené tvrdenie.

79. Kasačný súd má ďalej vo vzťahu k námietke nezabezpečenia výsluchu svedka p. Jána Daníška, konateľa odberateľa AUTOSERVIS Daníšek, s.r.o., za preukázané, že správca dane vyčerpal všetky možnosti, ktoré mu daňový poriadok v rámci zabezpečenia výsluchu svedka umožňuje. Z administratívneho spisu má kasačný súd za preukázané, že správca dane 02.07.2019 predvolal p. Daníška na výsluch, avšak zásielka sa mu vrátila ako neprevzatá v odbernej lehote. Následne však správca dane využil možnosť predvedenia p. Daníška na výsluch, ktorý sa mal uskutočniť 12.11.2019, ale svedka sa príslušníkom finančnej správy predviesť nepodarilo. Z tohto dôvodu, tak kasačnému súdu nie je úplne jasné, či argumentácia sťažovateľa smerovala k priebehu daňovej kontroly v tu posudzovanej veci, pretože jeho námietka je v logickom rozpore s úkonmi v administratívnom spise. Kasačný súd vo vzťahu k uvedenému zároveň zdôrazňuje, že z administratívneho spisu nevyplýva, že sťažovateľ navrhol opakovaný výsluch tohto svedka v rámci daňovej kontroly, ako to tvrdí v kasačnej sťažnosti, a preto kasačný súd považuje túto námietku nedôvodnú.

80. Na záver kasačný súd považuje námietku sťažovateľa o tom, že ani rozhodnutie správcu dane ani žalovaného a ani vyjadrenie žalovaného k žalobe zo dňa 04.10.2021 neobsahuje právnu argumentáciu absencie náležitostí faktúr podľa § 74 ods. 1 písm. f) zákona o DPH za nedôvodnú. V prvom rade dáva kasačný súd do pozornosti, ako už uviedol vyššie, že dôvodom nepriznania uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov bolo najmä nepreukázanie hmotnoprávnej podmienky, že mu tovar resp. služby boli dodané od deklarovateľných dodávateľov, a to zo strany sťažovateľa. Táto skutočnosť samo o sebe odôvodňuje postup žalovaného ako aj správneho súdu. S ohľadom na povahu a účel faktúry ako formálnej podmienky práva na odpočítanie dane však platí, že ak je riadne preukázané splnenie materiálnych/hmotných podmienok práva na odpočítanie dane, nedostatky na strane formálnych podmienok možno odpustiť (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20 z 09.12.2021, bod 29; vo veci Senatex GmbH, C-518/14 z 15.09.2016, bod 38 a iné). Keď má daňová správa dostatok potrebných údajov na to, aby vedela, že materiálne/hmotnoprávne podmienky práva na odpočítanie dane boli splnené, nemôže klásť dodatočné požiadavky, ktoré by mohli mať za následok elimináciu predmetného práva (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Shortcut, C-690/22 z 24.05.2023, bod 48, vo veci Raiffeisen Leasing, C-235/21 z 29.09.2022, bod 38). Správca dane sa preto nemôže sústrediť len na skúmanie faktúr, ale musí zohľadniť aj všetky dodatočné informácie poskytnuté zdaniteľnou osobou (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Shortcut, C-690/22 z 24.05.2023, bod 52, vo veci Raiffeisen Leasing, C-235/21 z 29.09.2022, bod 41). Podľa kasačného súdu tak správca dane postupoval správne, keď sa nesústredil len na obsahové nedostatky na faktúrach, ale primárne sa zamerlal na spochybnenie materiálnej podmienky práva na odpočítanie dane, a to či dodanie tovaru, resp. služieb bolo realizované dodávateľmi deklarovateľnými na faktúrach. Kasačný súd má však za to, že z dokazovania vykonaného správcou dane splnenie materiálnych podmienok nevyplýva, a preto tak otázka splnenia formálnych podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov nie je podstatná. Pre úplnosť kasačný súd dodáva, že z administratívneho spisu, rozhodnutia správcu dane a rozhodnutia žalovaného vyplýva, že správca dane a žalovaný opakovane sťažovateľovi vytkli nesplnenie formálnych podmienok uplatnenia nároku a poukázali na túto skutočnosť aj vo svojich rozhodnutiach. Napokon sám sťažovateľ túto formuláciu premietol aj do svojej kasačnej sťažnosti. V tomto kontexte sa tak javí námietka sťažovateľa ako nelogická.

V. Záver

81. Na základe vyššie uvedeného kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľa. Rozsudok správneho súdu považuje za vo výroku za vecne správny, dostatočne odôvodnený a vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci.

82. Z uvedených dôvodov preto kasačný súd kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

83. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že ju žiadnemu z účastníkov nepriznal, keďže sťažovateľ nemal úspech v kasačnom konaní a u procesne úspešného žalovaného nezistil výnimočné dôvody, pre ktoré by mohol spravodlivo požadovať náhradu trov konania (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 SSP).

84. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v kasačnom senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 prvá veta SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.