

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 2Sfk/13/2022
Identifikačné číslo spisu: 7017201153
Dátum vydania rozhodnutia: 30. januára 2024
Meno a priezvisko: JUDr. Anita Filová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:7017201153.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej, zo sudkyne Mgr. Kristíny Babiakovej a zo sudcu JUDr. Rastislava Dlugoša, PhD. (sudca spravodajca), vo veci žalobcu (sťažovateľa): SPEEDCOM s.r.o., so sídlom Kláštorná 23/4, 076 05 Brehov, IČO: 36 728 489, právne zastúpeného: JUDr. Zuzana Komorovská, advokátka, so sídlom Kuzmányho 57, 040 01 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102068255/2017 z 29. septembra 2017, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/130/2017-85 z 27. mája 2021, takto

r o z h o d o l :

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietá.
- II. Účastníkom konania sa právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

O d ô v o d n e n i e

I. Priebeh administratívneho konania

1. Okresné riaditeľstvo Policajného zboru v Trebišove prípisom z 13. decembra 2013 oznámilo Daňovému úradu Košice, že Národnou kriminálnou agentúrou je pod sp. zn. ČVS: PPZ-186/NKA-FP-VY-2012 vedené trestné konanie proti obvinenému L. P. a spol. pre pokračovací zločin neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 1, ods. 4 zákona č. 300/2005 Z. z. Trestný zákon a iné. Z dovtedy zabezpečených dôkazov malo vyplynúť, že v roku 2010 v Košiciach pôsobila organizovaná skupina pod vedením neb. J. L., ktorej hlavnou činnosťou bolo vyhotovovanie fiktívnych účtovných dokladov pre rôzne podnikateľské subjekty. Okrem iných mala byť členom organizovanej skupiny aj T.. Spoločnosť KIMBO, s.r.o. mala tovary, ktoré fakturovala žalobcovi, nadobudnúť od spoločnosti MFL TRADE s.r.o. Jej bývalý konateľ Radoslav Kolesár, osoba v sociálnej tiesni, mal uviesť, že dodanie tovarov pre spoločnosť KIMBO, s.r.o. síce pri výsluchoch potvrdil, nakoľko ho tak inštruoval J. L., avšak v skutočnosti za spoločnosť MFL TRADE s.r.o. nevystavoval ani nepodpisoval nič. Podpisoval iba svoje výpovede na daňových úradoch.

2. Správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na daň z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobia január 2010 až december 2010. Daňová kontrola začala 27. februára 2014 na základe oznámenia o výkone daňovej kontroly z 11. februára 2014. Z daňovej kontroly za zdaňovacie

obdobia marec, júl, október až december 2010 vyhotovil správca dane protokol č. 9813401/5/168939/2015/Zam z 27. januára 2015 (ďalej len „protokol z daňovej kontroly“).

3. Žalobca si v zdaňovacom období marec 2010 okrem iného uplatnil odpočítanie DPH v sume 2 703,42 eur z faktúry č. 22.03.04 z 22. marca 2010, vystavenej spoločnosťou KIMBO, s. r. o., IČO: 44 753 331 (ďalej aj ako „dodávateľská spoločnosť“ alebo „dodávateľ“), za dodávku stavebného materiálu na stavbu Autoumývacieho centra v Trebišove na Cukrovarskej ulici. Dodávateľská spoločnosť 30. septembra 2011 zmenila obchodné meno na ESTA.SK. s.r.o.

4. Konateľ žalobcu na ústnom pojednávaní 30. septembra 2014 uviedol, že pokiaľ ide o spoločnosť KIMBO, s. r. o., jednal vždy iba s pánom J. L., ktorý za spoločnosť vystupoval. Nikoho iného z tejto spoločnosti nepozná.

5. Správca dane za účelom preverenia tvrdení žalobcu zaslal dodávateľskej spoločnosti výzvu na predloženie dokladov, zásielka sa vrátila s poznámkou „adresát neznámy“. Správca dane následne uvedenú výzvu zaslal na adresu posledného konateľa, ktorým bol Miklós Batyi, Dózsa Gyorgy ut 54, Vilmány 3891, Maďarsko. Aj táto zásielka sa správcovi dane vrátila, a to z dôvodu, že ju adresát odmietol prevziať.

6. Na ústnom pojednávaní 14. januára 2015 bola vypočutá Anna Mária Dunová, ktorá v kontrolovanom zdaňovacom období bola jedinou konateľkou a jedinou spoločníčkou dodávateľskej spoločnosti KIMBO, s. r. o. Správca dane jej na ústnom pojednávaní predložil faktúry vystavené spoločnosti SPEEDCOM s.r.o. a položil jej vopred pripravené otázky. Svedkyňa na ústnom pojednávaní využila svoje právo a k položeným otázkam odmietla vypovedať. K faktúram, predloženým správcovi dane, medzi ktorými bola aj faktúra č. 22.03.004 z 22. marca 2010, uviedla, že podpis na faktúrach nie je jej ani jej nebohého otca. Tento podľa nej bol oprávnený za spoločnosť „vystupovať“. Na ústnom pojednávaní však nepredložila dôkaz preukazujúci splnomocnenie J. L. konať za spoločnosť. Spoločnosť SPEEDCOM, s.r.o. nepozná a nestretla sa ani s jej konateľom. O činnosti spoločnosti nevedela nič. Po smrti otca nedisponovala žiadnymi účtovnými a daňovými dokladmi a spoločnosť odovzdala s dokladmi, ktoré jej boli vrátené OČTK.

7. Správca dane vydal rozhodnutie z 26. februára 2015, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 2 703,42 eur za zdaňovacie obdobie marec 2010. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím z 27. júla 2015 zrušilo rozhodnutie správcu dane z 26. februára 2015 a vec mu vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie.

8. Správca dane pokračoval vo vyrubovanom konaní výzvou žalobcovi na predloženie dokladov preukazujúcich jeho právo na odpočítanie DPH. Žalobca reagoval podaním, ktorého súčasťou bolo aj kolaudačné rozhodnutie o povolení užívania stavby. K uvedenému dôkazu správca dane pri prerokovaní pripomienok žalobcovi uviedol, že nespochybnuje výstavbu a existenciu diela Autoumývacieho centra v Trebišove, ale identitu dodávateľa tovaru pre túto stavbu, ktorou mala byť spoločnosť KIMBO, s. r. o.

9. Správca dane vydal rozhodnutie č. 101331108/2017 z 14. júna 2017 (ďalej aj ako „rozhodnutie správcu dane“), ktorým podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel v sume 2 703,42 eur na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2010. Rozhodnutie založil na závere o nepreukázaní dodania fakturovaného stavebného materiálu deklarovanej dodávateľom. Podľa správcu dane nebolo preukázané žiadne prepojenie J. L., s ktorým mal jednať konateľ žalobcu, na spoločnosť KIMBO, s. r. o. Z uvedeného vyplýva, že dodávateľka zastupovala neoprávnená osoba. Správca dane poukázal tiež na zistenia NAKA a výpoveď Anny Márie Dunovej, ktorá hoci odmietla na otázky správcu dane odpovedať, sa zreteľne vyjadrila k spornej faktúre tak, že ju nepodpísala a nepodpísal ju ani jej otec.

10. Na odvolanie žalobcu rozhodovalo vo veci Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, ktoré rozhodnutím č. 102068255/2017 z 29. septembra 2017 (ďalej aj ako „preskúmané rozhodnutie alebo rozhodnutie žalovaného“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdilo. Žalovaný poukázal na to, že vzhľadom na úmrtie J. L. a výpoveď jeho dcéry, ktorá spochybnila autorizáciu dodávateľskej faktúry osobou oprávnenou konať za spoločnosť KIMBO, s.r.o., nebola splnená ani formálna podmienka, t. j. existencia faktúry vystavenej a podpísanej dodávateľom. Žalovaný doplnil, že z daňového informačného systému správca dane zistil, že J. L. bol splnomocnený na zastupovanie spoločnosti KIMBO, s.r.o., ale až v období od 7. októbra 2010 do 18. apríla 2012, t. j. niekoľko mesiacov po kontrolovanom zdaniteľnom období. Existencia diela nepreukazuje, že stavebné materiály použité na jeho stavbu boli dodané dodávateľom deklarovanej na faktúre.

II. Konanie na správnom súde

11. Žalobca podal proti rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu, v ktorej namieta, že žalobca predložil správcovi dane faktúru, ktorá spĺňa náležitosti daňového dokladu a preukázal materiálnu existenciu fakturovaných tovarov. Žalovaný podľa neho oprel svoje závery v súvislosti s nepreukázaním dodania tovaru dodávateľskou spoločnosťou KIMBO, s. r. o. o vyšetrovací spis Národnej kriminálnej agentúry (ďalej len „NAKA“) a výpoveď Anny Márie Dunovej. Ďalej namietol, že daňové orgány neoverili predložený bankový výpis o zrealizovaných bezhotovostných úhradách, ktorého predmetom bola práve úhrada predmetnej faktúry. Správca dane a žalovaný odmietli vyžiadať názov majiteľa účtu. Taktiež argumentoval tým, že správca dane doručoval zásielky neexistujúcemu subjektu a zároveň osobe, ktorá v uvedenom čase už nebola štatutárnym orgánom dodávateľskej spoločnosti. Poslednou námietkou žalobcu bolo, že správca dane vydal rozhodnutie podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku, ale v rozhodnutí určil rozdiel dane podľa § 68 ods. 6 cit. zák. Súčasne v jeho rozhodnutí absentuje údaj o PSC, obdobie ktorého sa nadmerný odpočet týka a označenie subjektu, ktorý je rozdiel dane povinný zaplatiť.

12. Krajský súd v Košiciach (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 6 S 130/2017-85 z 27. mája 2021 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) žalobcovu správnu žalobu zamietol. Jednotlivé námietky žalobcu týkajúce sa procesných pochybení zo strany správcu dane vyhodnotil správny súd ako nedôvodné. Vytykaný nedostatok, t. j. neuvedenie konkrétneho poštového smerovacieho čísla podľa správneho súdu nevyvoláva pochybnosti o totožnosti kontrolovaného subjektu, ktorému bola uložená povinnosť zo strany správcu dane. Žalobca ako obchodná spoločnosť bol identifikovaný dostatočnými údajmi, ktoré boli v uvedenom čase zapísané v obchodnom registri, a formálny nedostatok spočívajúci v neuvedení poštového smerovacieho čísla sídla v žiadnom prípade nebráni preskúmaniu administratívneho rozhodnutia. Preto podľa správneho súdu neobstoja ani námietky žalobcu, že z výroku rozhodnutia správcu dane nie je zrejmé, o ktorých právach a povinnostiach žalobcu bolo rozhodované a že vo výroku nie je uvedené zdaňovacie obdobie, ktorého sa uvedená suma týka. Správny súd skonštatoval, že výroky rozhodnutia žalovaného spolu s rozhodnutím správcu dane sú dostatočne určité a zrozumiteľné, a z týchto výrokov jednoznačne vyplýva, akým spôsobom administratívny orgán rozhodol a aké povinnosti v súvislosti s vyrubovacím konaním žalobcovi uložil.

13. Ďalej správny súd k námietke žalobcu o nesprávnej aplikácii § 68 ods. 5 Daňového poriadku vo vzťahu k výroku rozhodnutia správcu dane uviedol, že ani táto nie je opodstatnená, pretože správca dane vydal svoje rozhodnutie v súlade s ustanovením § 68 ods. 6 cit. zák. Správca dane žalobcovi určil za obdobie marec 2010 rozdiel v sume 2 703,42 eur, t. j. znížil nadmerný odpočet uplatňovaný v daňovom priznaní za označené zdaňovacie obdobie zo sumy 3 631,47 eur na sumu 928,05 eur. Žalobcovi na základe podaného daňového priznania bol vrátený nadmerný odpočet vo výške 3 631,47 eur, pričom podľa výsledkov daňovej kontroly mal žalobca nárok na nadmerný odpočet v sume 928,05 eur, a preto správca dane správne v súlade s ustanovením § 68 ods. 6 cit. zák. vo výroku svojho rozhodnutia uložil daňovému subjektu uhradiť určený rozdiel v sume 2 703,42 eur.

14. Správny súd sa vo svojom odôvodnení taktiež v celom rozsahu stotožnil so záverom správcu dane, ktorý sa premietol aj do preskúmaného rozhodnutia žalovaného, že zo strany daňového subjektu nebolo dostatočne preukázané, že predmet faktúry dodala spoločnosť KIMBO, s.r.o. (od 30. septembra 2011 s obchodným názvom ESTA.SK, s.r.o.). Žalobca teda neunesol dôkazné bremeno vo vzťahu k tomu, že predmet dane deklarovaný vo faktúre č. 22.03.004 z 22. marca 2010 mu dodal platiteľ dane z pridanej hodnoty, t. j. jeho dodávateľ. Žalobca preto pri odpočítaní DPH z uvedenej faktúry porušil ustanovenie § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH v nadväznosti na ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a) cit. zák. Správny súd zdôraznil, že spoločnosť KIMBO, s.r.o. na registrovanej adrese nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť, bola nekontaktná, so správcom dane nekomunikovala a zároveň nebolo preukázané, žeby v preverovanom období vykonávala reálnu ekonomickú činnosť. Jediným konateľom tejto spoločnosti bol občan Maďarskej republiky, ktorý sa na registrovanej adrese nezdržoval a zásielky nepreberal. Spoločnosť KIMBO, s.r.o. bola následne vymazaná z obchodného registra.

15. Správny súd zároveň poukázal aj na to, že konateľ žalobcu sa 30. septembra 2014 na ústnom pojednávaní vyjadril, že za spoločnosť KIMBO, s.r.o. vystupoval J. L. a rokoval iba s ním a nikoho iného v súvislosti s touto spoločnosťou nepozná. Prepojenie J. L. na spoločnosť KIMBO, s.r.o. pritom v preverovanom období nebolo žiadnym spôsobom preukázané, preto bolo možné z uvedeného vyvodiť záver, že túto spoločnosť zastupovala neoprávnená osoba. Pokiaľ žalobca tvrdil, že na zastupovanie dodávateľskej spoločnosti postačovalo aj ústne splnomocnenie, uvedená argumentácia je

vo vzťahu k súkromnoprávnemu charakteru obchodnoprávneho vzťahu namieste, avšak správny súd mal za to, že neexistencia písomného plnomocenstva (resp. iného preukázateľného oprávnenia osoby, ktorá konala za deklarovanú dodávateľskú spoločnosť), vystavuje daňový subjekt riziku, že neunesie dôkazné bremeno na preukázanie oprávnenosti svojho nároku vo vzťahu k daňovým orgánom.

16. Ďalej správny súd dôvodil, že podstatnou skutočnosťou pre záver správcu dane o nepreukázaní materiálneho plnenia deklarovaného v predloženej faktúre je aj záver NAKA, podľa ktorej v roku 2010 v Košiciach pôsobila organizovaná skupina pod vedením J. L., ktorej hlavnou činnosťou bolo vyhotovovanie fiktívnych účtovných dokladov pre rôzne podnikateľské subjekty, preto na základe šetrení NAKA mal správca dane oprávnené pochybnosti, že k žiadnemu reálnemu dodaniu spoločnosťou KIMBO, s.r.o. nedošlo. Takýto záver podľa správneho súdu podporuje aj zistenie správcu dane, že táto dodávateľská spoločnosť v roku 2010 nezamestnávala žiadnych zamestnancov a v procese dokazovania nevyšli najavo žiadne skutočnosti, ktoré by preukazovali, že deklarované dodanie služieb bolo dodané subdodávateľsky, prípadne na ich realizácii sa mala zúčastniť aj tretia osoba.

17. V súvislosti s informáciami získanými z výpovede svedkyne Anny Márie Dunovej správny súd uviedol, že tie boli získané v súlade s príslušnými ustanoveniami Daňového poriadku a zapadajú do celkového obrazu činnosti dodávateľskej spoločnosti KIMBO, s.r.o., a to aj s ohľadom na zistenia NAKA. Práve s ohľadom na tieto zistenia bolo začatá aj daňová kontrola podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku, a to za situácie, že správcovi dane bola doručená aj požiadavka orgánov činných v trestnom konaní o vykonanie daňovej kontroly u žalobcu.

18. Záverom správny súd uviedol, že predložená faktúra (a to aj v prípade ak je formálne správna a úplná) nie je absolútnym dôkazom o materiálnom plnení, ktoré je v nej deklarované. Materiálny obsah tejto faktúry musí byť v daňovom konaní preukázaný, a to aj s ohľadom na ľahkú zneužitelnosť práva na odpočet DPH. V prípade ak správca dane získa pochybnosti o reálnosti dodania tovaru, je na daňovom subjekte, aby tieto pochybnosti odstránil, pretože v opačnom prípade neunesie dôkazné bremeno na preukázanie svojho nároku tak, ako to bolo aj v tomto prípade. Jednotlivé dôkazy nemožno posudzovať izolovane, ale iba v komplexe s inými dôkazmi tak, aby bol utvorený ucelený pohľad na činnosť subjektov vstupujúcich do obchodných vzťahov. Samotné príjmové pokladničné doklady, prípadne aj výpis z peňažného ústavu pri zásadných pochybnostiach o dodávke tovaru deklarovaným dodávateľom tak, nie sú spôsobilé samotné (v rozpore s inými dôkazmi) preukázať skutočné dodanie tovaru. Z týchto dôvodov preto správny súd dospel k záveru o správnosti vyhodnotenia vykonaného dokazovania daňovými orgánmi, a to že v konaní nebolo preukázané, že dodávateľom deklarovaných služieb je skutočne spoločnosť KIMBO, s.r.o.

III. Argumentácia účastníkov konania v kasačnom konaní

19. Žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) podal proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/130/2017-85 z 27. mája 2021 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) kasačnú sťažnosť, v ktorej žiadal zrušiť tento rozsudok z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) a vec vrátiť správne súdu na ďalšie konanie.

20. Sťažovateľ v pomerne chaoticky spísanej a ťažko čitateľnej kasačnej sťažnosti argumentuje, že protokol z daňovej kontroly mu nebol doručený spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole podľa § 46 ods. 8 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“), ale podľa § 46 ods. 8 zákona č. 563/2011 Z. z., t. j. podľa Oznámenia Ministerstva financií Slovenskej republiky k opatreniu z 15. decembra 2011 č. MF/26131/2011-74. Sťažovateľ tak namieta, že v zmysle § 68 ods. 1 Daňového poriadku vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 cit. zák. nezasiela. Sťažovateľ však obsahom administratívneho spisu preukázal, že výzva podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku mu doručená nebola.

21. Správny súd sa podľa neho opomenul vysporiadať s tým, že síce správca dane oprel svoje rozhodnutie o skutočnosť, že sťažovateľ nepreukázal úhradu dodávateľských faktúr, ale z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že sťažovateľ počas daňovej kontroly predložil bankový výpis zo Slovenskej záručnej a rozvojovej banky o zrealizovaných bezhotovostných úhradách, ktorého predmetom bola práve úhrada predmetnej faktúry. Správca dane a žalovaný odmietli vyžiadať názov majiteľa účtu, na ktorý bola platba realizovaná, čím odmietli vykonať dôkaz, ktorý sťažovateľ navrhol a to napriek tomu, že sťažovateľ poukazoval na to, že variabilný symbol označujúci účel platby je

identický s predmetnou faktúrou. Sťažovateľ opakovane zdôraznil, že nebol oprávnený tento dôkaz zabezpečiť do konania sám a takýto postup daňových orgánov nie je zákonný.

22. Ďalej sťažovateľ poukazuje na to, že správca dane doručoval zásielky spoločnosti ESTA, s.r.o. a nie dodávateľskej spoločnosti ESTA.SK. s.r.o. a rovnako tak správca dane doručoval zásielky p. Batyimu, ktorý v tom čase už nebol konateľom spoločnosti ESTA.SK. s.r.o. a teda nebol oprávnený na preberanie zásielok adresovaných konateľovi.

23. Sťažovateľ tiež namieta, že rozhodnutie žalovaného neobsahuje špecifikáciu konkrétnych povinností, ktoré sťažovateľ mal v súvislosti s právom na uplatnenie nadmerného odpočtu DPH porušiť. Má za to, že si splnil všetky povinnosti, ktorými bol v zmysle judikatúry aj rozhodovacej praxe Súdneho dvora EÚ zaťažený a dôkazná povinnosť sa preniesla na správcu dane, ktorý bol povinný hodnoverne preukázať, že napriek existencii fakturovaného diela, existencii faktúry s predpísanými zákonnými náležitosťami a hodnoverného dokladu o zaplatení za existujúce dielo mu právo na uplatnenie nadmerného odpočtu DPH nevzniklo. Správny súd sa však napriek tomu, stotožnil s názorom daňových orgánov a to napriek uvedeným rozporom.

24. Sťažovateľ záverom argumentuje tým, že rozhodnutie správcu dane neobsahuje obdobie, ktorého sa nadmerný odpočet týka a ani označenie subjektu, ktorý je rozdiel dane povinný zaplatiť. Ďalšiu vadu vidí sťažovateľ v tom, že rozhodnutie správcu dane vydané podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku nezodpovedá jeho obsahu, pretože z tohto rozhodnutia je zrejmé, že správca dane postupoval podľa § 68 ods. 6 cit. zák. K vyrubeniu dane sa viažu iné zákonné ustanovenia ako k určeniu dane. Sťažovateľ má tak za to, že uvedenými pochybeniami správca dane porušil § 63 ods. 3 Daňového poriadku, ktorý striktno vymedzuje zákonné náležitosti rozhodnutia, čím poprel účel a zmysle Daňového poriadku a narušil právnu istotu sťažovateľa v daňovom konaní.

25. Žalovaný poukázal na svoje predchádzajúce vyjadrenia a navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť. Na doplnenie uviedol, že z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane o výsledku daňovej kontroly vyhotovil protokol z 27. januára 2015, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený sťažovateľovi 30. januára 2015. K námietke nesplnenia zákonných podmienok na uplatnenie práva na odpočet DPH sťažovateľom uviedol, že sťažovateľ okrem faktúry nepredložil žiaden doklad, ktorý by potvrdzoval, že skutočným dodávateľom bol daňový subjekt KIMBO, s. r. o. Žalovaný sa stotožnil sa s odôvodnením správneho súdu, že sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu, že predmet faktúry dodala dodávateľská spoločnosť KIMBO, s. r. o.

IV. Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

26. Vec bola predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) 21. februára 2022. Vec bola náhodným spôsobom pridelená druhému senátu Najvyššieho správneho súdu a v tomto senáte bola pridelená sudcovi spravodajcovi JUDr. Mariánovi Trenčanovi. Na základe § 27c ods. B rozvrhu práce Najvyššieho správneho súdu v znení jeho opatrenia č. 6 bola vec prerozdelená do ôsmeho senátu Najvyššieho správneho súdu, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku pod pôvodnou spisovou značkou.

27. Najvyšší správny súd, po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. a) SSP v znení účinnom do 30. júna 2023), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), a má predpísané náležitosti (§ 57 SSP a § 445 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

28. Spornou otázkou v predmetnej veci, ku ktorej riešeniu bol kasačný súd sťažovateľom vyzvaný, je posúdenie toho, či správny súd a správne orgány vychádzali zo správneho posúdenia veci, ak dospeli k záveru, že sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu splnenia materiálnych podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane zo spornej faktúry. Na tomto mieste kasačný súd len podotýka, že dôvody (body) kasačnej sťažnosti sťažovateľa boli oproti správnej žalobe a dôvodom v nej uvedeným výrazne užšie, a preto pripomína, že podľa § 453 ods. 2 SSP sa mohol kasačný súd venovať iba týmto dôvodom, a nie aj dôvodom uvedeným v správnej žalobe, s ktorými sa musel vysporiadať správny súd (otázka posúdenia výpovede Anny Márie Dunovej a prevzatie zistení orgánov činných v trestnom konaní správnymi orgánmi v daňovom konaní na účely posúdenia priznania odpočtu DPH).

29. Kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie

dane vyplývajúcej z čl. 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej „Smernica 2006/112/ES“) a jej transpozície do právneho poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú, že (1) poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t. j. status osoby deklarovaného dodávateľa), že (2) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia), a že (3) 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.

30. Ustálená rozhodovacia činnosť vnútroštátnych súdov, ako aj Súdneho dvora identifikovala potom rad okolností, ktoré samy o sebe (bez ďalších okolností) nie sú spôsobilé vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH (osobitne, ak nie je sporná existencia dodaného tovaru a služieb). Ide napríklad o (i) nekontaktnosť dodávateľa či subdodávateľov ako výlučne tvrdenú okolnosť (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 44/2020 z 25. mája 2021), (ii) nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov pre vyrobenie alebo dodanie tovaru na strane dodávateľa či subdodávateľov (rozhodnutia Súdneho dvora vo veci Vikingo Fövállalkozó z 3. septembra 2020, C-610/19, bod 47; vo veci Maks Pen z 13. februára 2014, C-18/13, body 31, 32; vo veci Gábor Tóth zo 6. septembra 2012, C-324/11, bod 49), (iii) pochybnosti na subdodávateľských stupňoch obchodného reťazca (rozhodnutia Súdneho dvora vo veci Vikingo Fövállalkozó z 3. septembra 2020, C-610/19, bod 64; vo veci Mahagében a Dávid z 21. júna 2012, C-80/11 a C-142/11, bod 50).

31. Kasačný súd má v prejednávanej veci za dôležité zdôrazniť, že pokiaľ správca dane, žalovaný a správny súd na viacerých miestach a najmä v súhrnných hodnotiacich záveroch preskúmaných rozhodnutí argumentovali, že sťažovateľ nepreukázal, že mu tovar bol dodaný od deklarovanej dodávateľskej spoločnosti KIMBO, s.r.o. (resp. spochybnené bolo dodanie od deklarovaného dodávateľa), spochybnili práve splnenie materiálnej/hmotnoprávnej podmienky práva na odpočítanie dane - dodanie tovaru osobou so statusom zdaniteľnej osoby podľa čl. 168 písm. a) v spojení s čl. 287 Smernice.

32. Aplikujúc vyššie uvedené všeobecné východiská, kasačný súd konštatuje, že dôkazné bremeno sťažovateľa sa vzťahuje tak k preukázaniu splnenia materiálnych/hmotnoprávnych 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 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. Kasačný súd sa však nestotožňuje s tvrdením sťažovateľa, ktorý argumentuje tým, že si svoju dôkaznú povinnosť v daňovom konaní splnil predložením faktúry vzťahujúcej sa k spornému zdaniteľnému plneniu, čím mal zároveň preukázať splnenie materiálnych podmienok nároku na uplatnenie odpočtu dane.

33. Sťažovateľ v súvislosti so záverom žalovaného o nekontaktnosti spoločnosti KIMBO s.r.o. (ESTA.SK. s.r.o.) namietal, že správca dane doručoval zásielku spoločnosti ESTA, s.r.o. a nie ESTA.SK. s.r.o.. Preto nedoručenie zásielky či nereagovanie na zásielku, ktorá spoločnosti ESTA.SK. s.r.o. nikdy nebola správne doručovaná, nemôže byť dôvodom pre záver o jej nekontaktnosti. Táto námietka podľa právneho názoru kasačného súdu neobstojí. Hoci v záhlaví namietanej výzvy je naozaj nesprávne uvedený názov spoločnosti ESTA, s.r.o., na poštovej obálke, v ktorej táto zásielka bola doručovaná, je však spoločnosť ESTA.SK. s.r.o. a jej adresa označená správne. Nič preto nenasvedčuje tomu, že by aj skutočne mala byť nesprávne doručovaná. Sťažovateľ tiež namietal, že konateľ spoločnosti KIMBO, s.r.o. (ESTA.SK. s.r.o.) p. Miklós Batyi už nebol v čase doručovania zásielky jej konateľom, preto nemal žiadne právo na preberanie zásielok (konateľom bol do 11. júna 2014 a zásielka bola doručovaná v septembri 2014). Ani táto námietka podľa kasačného súdu neobstojí, pretože síce je pravdou, že p. Batyi už nebol v čase doručovania zásielky konateľom spoločnosti, ale bol jej jediným spoločníkom a osobou, ktorá mohla za spoločnosť ESTA.SK. s.r.o. so správcou dane komunikovať, keďže táto spoločnosť až do jej zániku 7. septembra 2016 už po p. Batyim nemala žiadneho konateľa. Správca dane tak jedine jemu mohol adresovať zásielku a jedine s ním v mene spoločnosti komunikovať. Závery správcu dane o nekontaktnosti spoločnosti KIMBO,

s.r.o. (ESTA.SK. s.r.o.) sú tak podložené a vychádzajú z riadne zisteného skutkového stavu, pričom nekontaktnosť dodávateľa je možné považovať za jednu z relevantných pochybností, ale nie jedínú, pri preukazovaní hmotnoprávnych podmienok na odpočet DPH.

34. Okrem nekontaktnosti dodávateľa daňové úrady vznesli pochybnosti o oprávnenosti p. L. konať v mene spoločnosti KIMBO, s.r.o., ktoré nerozptýlila svojou výpoveďou ani p. Dunová, ktorá tvrdila, že ten za spoločnosť mal oprávnenie vystupovať, keď o tom neexistoval žiaden relevantný dôkaz. Naopak, správca dane z daňového informačného systému zistil, že p. L. bol splnomocnený na zastupovanie KIMBO, s.r.o. od 7. októbra 2010 do 18. apríla 2012, čiže mimo kontrolovaného obdobia marec 2010. Je síce pravdou, že na zastupovanie spoločnosti nie je potrebné písomné splnomocnenie, zo žiadneho dokumentu, akejkolvek komunikácie medzi KIMBO, s.r.o. a sťažovateľom však jeho oprávnenie konať za spoločnosť KIMBO, s.r.o. nevyplýva, čo je tiež možné považovať za ďalšiu relevantnú pochybnosť v prípade splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočet DPH.

35. Sťažovateľ tiež namietal, že počas daňovej kontroly predložil bankový výpis zo Slovenskej záručnej a rozvojovej banky o zrealizovaných bezhotovostných úhradách, ktorého predmetom bola práve úhrada predmetnej faktúry a daňové orgány odmietli vyžiadať názov majiteľa účtu, na ktorý bola platba realizovaná, čím odmietli vykonať dôkaz, ktorý sťažovateľ navrhol a to napriek tomu, že sťažovateľ poukazoval na to, že variabilný symbol označujúci účel platby je identický s predmetnou faktúrou. Uvedená námietka sťažovateľa však nekorešponduje so závermi daňových orgánov, na ktoré poukázal aj správny súd. Tie neuvádzali, že nie je zrejmé, komu bola platba adresovaná, ale že z tejto platby nie je možné zistiť, za čo bola realizovaná, preto ani nebolo potrebné vykonať o tomto dôkaz. Ako vyplýva z administratívneho spisu, sporná bola faktúra č. 22.03.004 za dodávku stavebného materiálu v celkovej hodnote 16 931,96 eur. Platba z 29. marca 2020 znela na sumu 14 227,37 eur, pričom sťažovateľ nepreukázal, že by daná platba mala mať súvis s touto faktúrou a vôbec, o aké úhrady v tomto prípade išlo. Z toho dôvodu sa aj kasačný súd stotožňuje so závermi daňových orgánov, ktoré na danú faktúru pri posudzovaných sporných dodaniach neprihliadali. Kasačný súd súhlasí aj so záverom daňových orgánov, že platby v hotovosti v sume max. 15 000 eur za dodanie stavebného materiálu taktiež odôvodňujú pochybnosti o reálnosti deklarovaného dodania.

36. Sťažovateľ pri sťažnostných námietkach zjavne opomenul, že pochybnosti o splnení hmotnoprávnych podmienok z jeho strany boli daňovými orgánmi postavené aj na tom, že spoločnosť KIMBO, s.r.o. nemala potrebné materiálno-technické prostriedky na dodanie deklarovaného tovaru, nemala v čase dodania deklarovaného tovaru žiadnych zamestnancov a sťažovateľ nepreukázal dodanie tohto tovaru tretími osobami. Tiež daňové orgány poukázali na to, že sťažovateľ nepredložil žiadne ďalšie dokumenty, z ktorých by podieľanie sa KIMBO, s.r.o. na dodaní predmetného tovaru bolo možné vyčítať. V konaní neboli predložené žiadne dokumenty, ktoré by preukazovali napr. manipuláciu s predmetným tovarom a jeho prepravu, protokoly o odovzdaní a prevzatí tovaru, či subdodávateľské faktúry, ktoré by preukazovali, že tovar dodali tretie osoby. Dodanie tovaru nepotvrdili ani žiadni svedkovia. Sťažovateľ preukazoval dodanie deklarovaného tovaru len spornou faktúrou. Na tomto mieste kasačný súd zdôrazňuje, že nezodpovedá poctivému obchodnému styku, ak si dodávateľ alebo odberateľ nezabezpečí doklady potrebné aj pre prípady vzniku uplatnenia zodpovednosti za vady dodávky.

37. Ako už bolo vyššie uvedené, dôkazné bremeno na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet ležalo na sťažovateľovi, ktorý ale dodanie deklarovaného tovaru vedel preukázať len po formálnej stránke vystavenou faktúrou. Podľa kasačného súdu správca dane vznesol v konaní také relevantné pochybnosti, ktoré aj bez poukazu na trestné konanie, preniesli dôkazné bremeno na sťažovateľa, ktorý bol následne povinný spochybnenie deklarovaného dodania odstrániť predložením ďalších dôkazov, alebo na preukázanie svojich tvrdení navrhnuť dokazovanie napr. výsluchom svedkov. Ak takéto spochybnenie neodstránil, dôkazné bremeno neunesol a splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane z faktúry od takého dodávateľa bez pochybností nepreukázal.

38. Kasačný súd konštatuje, že bolo nesporne povinnosťou sťažovateľa predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočet DPH z faktúry vystavenej spoločnosťou KIMBO, s.r.o.. Sťažovateľ vierohodným spôsobom nepreukázal, že fakturovaný tovar bol sťažovateľovi ako odberateľovi reálne dodaný a že bol dodaný zo strany KIMBO, s.r.o., pričom počas daňového konania nevyplývalo a sťažovateľ ani netvrdil, že by deklarovaný tovar - stavebný materiál mala dodať iná

zdaniteľná osoba. Kasačný súd sa tak stotožnil so závermi správneho súdu, že zo strany sťažovateľa nedošlo k splneniu podmienky pre odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH.

39. Kasačný súd k námietke sťažovateľa, že rozhodnutie správcu dane neobsahuje obdobie, ktorého sa nadmerný odpočet týka a ani označenie subjektu, ktorý je rozdiel dane povinný zaplatiť konštatuje, že takéto vady v rozhodnutí správcu dane nevzhladol. Vo výroku rozhodnutia správcu dane je obdobie, ktorého sa nadmerný odpočet týka nielenže uvedené, ale dokonca je aj zvýraznené a sťažovateľ je v ňom ako daňový subjekt označený obchodným menom s uvedením jeho sídla a identifikačným číslom organizácie tak, ako boli tieto údaje zapísané v Obchodnom registri Mestského súdu Košice v čase vydania rozhodnutia. Rovnako tak je uvedené aj jeho daňové identifikačné číslo s identifikačným číslom pre daň z pridanej hodnoty. Kasačný súd sa v súvislosti s námietkou sťažovateľa o nesprávnej aplikácii § 68 ods. 5 Daňového poriadku stotožňuje s odôvodnením správneho súdu, ktoré je zreprodukované v bode 13 tohto rozsudku a nepovažuje za nutné uvedenú argumentáciu opakovať, pretože je podľa neho jasná a zrozumiteľná. Kasačný súd tak konštatuje, že výrok rozhodnutia správcu dane je dostatočne určitý, zrozumiteľný a je z neho zrejmé, akým spôsobom správca dane rozhodol a aké povinnosti sťažovateľovi uložil, čím podľa neho spĺňa náležitosti uvedené v § 63 ods. 3 písm. c) a d) Daňového poriadku.

40. K poslednej námietke sťažovateľa, že protokol z daňovej kontroly mu nebol doručený spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku, ale podľa § 46 ods. 8 zákona č. 563/2011 Z. z., t. j. podľa Oznamenia Ministerstva financií Slovenskej republiky kasačný súd uvádza, že ani táto nie je dôvodná. Hoci vo výzve na vyjadrenie sa k zisteným skutočnostiam uvedeným v protokole je pri ustanovení § 46 ods. 8 uvedené číslo zákona 563/2011 Z. z., hneď za týmto nesprávnym číselným označením je správne uvedený celý názov zákona č. 563/2009 Z. z. t. j. Daňového poriadku. V ďalšom texte výzvy sú číslo a názov zákona pri predmetnom ustanovení uvedené korektne. Kasačný súd tak konštatuje, že ide o zrejmu nesprávnosť v dôsledku ľudskej chyby, ktorou však sťažovateľ nemohol byť akokoľvek poškodený, ani ukrátený na svojich právach a právom chránených záujmoch, keďže z obsahu predmetnej výzvy je zjavne zrejmé, v zmysle akého zákona sa môže sťažovateľ k uvedeným zisteniam v protokole vyjadriť. Uvedené navyše potvrdzuje aj to, že sťažovateľ sa k zisteniam správcu dane vyjadril. Takéto pochybenie správcu dane nemôže mať akýkoľvek vplyv na doručenie predmetnej výzvy a začatie vyrubovacieho konania tak, ako sa to snaží naznačiť sťažovateľ vo svojej kasačnej sťažnosti, preto kasačný súd konštatuje, že jeho výklad ustanovenia § 68 ods. 1 Daňového poriadku nie je správny a nemôže mať ani vplyv na zákonnosť vydania ďalších rozhodnutí daňových orgánov.

41. Pokiaľ sťažovateľ uplatnil ako sťažnostný bod tiež odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu podľa § 440 ods. 1 písm. h) SSP, kasačný súd konštatuje, že tento sťažnostný bod nevymedzil v súlade s § 440 ods. 2 SSP. Sťažovateľ totiž neuviedol ani jedno rozhodnutie kasačného súdu, ktoré by malo predstavovať jeho ustálenú rozhodovaciu činnosť, od ktorej sa správny súd odklonil. Kasačný súd preto na predmetný sťažnostný dôvod neprihliadal.

42. Len na dôvetok sa kasačnému súdu žiada uviesť, že predmetom jeho posúdenia už bola skutkovo a právne obdobná vec sťažovateľa vedená pod sp. zn. 5 Sžfk 9/2020 z 25. mája 2022, ktorá sa okrem iného taktiež týkala posúdenia splnenia zákonných podmienok na odpočítanie DPH zo sporných faktúr za zdaňovacie obdobie júl 2010, pričom išlo o rovnakú daňovú kontrolu s totožným protokolom a rozdielnosť spočívala v tom, že v uvedenej veci išlo o stavebné práce - služby vykázané faktúrami vystavenými dodávateľskou spoločnosťou KIMBO, s.r.o. V uvedenej veci kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol, pretože sa rovnako stotožnil so záverom daňových orgánov, že neunesením dôkazného bremena zo strany sťažovateľa sa pochybnosti správcu dane o reálnosti dodania služieb sťažovateľovi stali relevantným dôvodom pre neuznanie nároku na vrátenie fakturovanej DPH z dôvodu nesplnenia zákonných podmienok na odpočet podľa § 19, § 49 a § 51 zákona o DPH.

V. Záver

43. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľa. Rozsudok správneho súdu považuje za v postačujúcej miere odôvodnený a vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci. Preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

44. O nároku na náhradu trov kasačného konania kasačný súd rozhodol tak, že žiadnemu z účastníkov konania právo na náhradu trov konania nepriznal. Kasačný súd urobil tak z dôvodu, že sťažovateľ

úspech v kasačnom konaní nemal a kasačný súd súčasne nezistil výnimočné dôvody, pre ktoré by žalovaný mohol spravodlivo požadovať náhradu trov konania.

45. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu pomerom hlasov 3:0.

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.