

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 3Sfk/19/2021
Identifikačné číslo spisu: 2019200379
Dátum vydania rozhodnutia: 12. júla 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Anita Filová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:2019200379.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej, sudkyne Mgr. Kristíny Babiakovej a sudcu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD. (sudca spravodajca), v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): STAVOMAL SLOVAKIA, spol. s r. o., so sídlom Miletičova 5237/60, 821 08 Bratislava, IČO: 36 231 71, právne zastúpený: Nagy & Partners, s. r. o., so sídlom Športová 470/11, 924 01 Galanta, IČO: 36 869 341, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102409192/2019 zo dňa 21. októbra 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/211/2019-90 zo dňa 3. marca 2021, 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 sa právo 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 verejnej správy

1. Daňový úrad Trnava (ďalej aj ako „správca dane“) rozhodnutím č. 101559403/2019 zo dňa 26.06.2019 (ďalej aj ako „rozhodnutie správcu dane“) podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 5 355,60 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie február 2018.
2. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 102409192/2019 zo dňa 21.10.2019 (ďalej aj ako „preskúmané rozhodnutie“) podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil rozhodnutie správcu dane.

3. Z odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia vyplynulo, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na DPH za zdaňovacie obdobie február 2018, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 100751059/2019 zo dňa 28.03.2019.

4. Žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil odpočítanie DPH z faktúr vystavených spoločnosťou C-Market Trend s. r. o., Košická 52/A, 821 08 Bratislava - mestská časť Nové Mesto, IČO: 46 375 970 (podľa obchodného registra od 01.11.2018 zmena názvu a sídla dodávateľa na TRENDY POINT s. r. o., Račianska 88/B, 831 02 Bratislava). Išlo o nasledovné faktúry (ďalej aj ako „preverované faktúry“):

- č. 1802091 (int. č. faktúry 400141), dátum dodania 09.02.2018, základ dane 15 650,- eur, DPH 20 % v sume 3 130,- eur, celkom v sume 18 780,- eur, predmet fakturácie: odvoz stavebnej sute zo stavby Základná škola, Hurbanovo na základe objednávky zo dňa 03.02.2018;

- č. 18022802 (int. č. faktúry 400152), dátum dodania 28.02.2018, základ dane 11 128,- eur, DPH 20 % v sume 2 225,60 eur, celkom v sume 13 353,60 eur, predmet fakturácie: odvoz stavebnej sute zo stavby Autodielen SAV, Bratislava na základe objednávky zo dňa 21.02.2018.

5. Žalobca v daňovom konaní predložil okrem preverovaných faktúr správcovi dane Rámcovú zmluvu o dodaní tovarov a poskytovaní služieb zo dňa 03.01.2018, ktorú v pozícii objednávateľa uzatvoril so spoločnosťou C-Market Trend s. r. o. ako dodávateľom. Jej predmetom sú dodávky stavebných prác, odvoz stavebnej sute a odpadu, dodávky stavebného materiálu, kameniva, ako aj dodávky súvisiacich služieb a tovarov, a to na základe konkrétnych objednávok. Žalobca ďalej predložil príslušné objednávky za február 2018, záznamy k DPH za február 2018 a Zmluvu o dielo zo dňa 08.01.2018, ktorú ako zhotoviteľ uzatvoril so Základnou školou Hurbanovo ako objednávateľom.

6. Správca dane a žalovaný, nespochybňujúc fakt, že odvozy stavebnej sute boli v kontrolovanom zdaňovacom období skutočne vykonané, založili svoju argumentáciu na nepreukázaní realizácie týchto služieb dodávateľom deklarovaným na preverovaných faktúrach. Pochybnosti, ktoré podľa nich viedli k opätovnému presunu dôkazného bremena na žalobcu, ktoré žalobca v konečnom dôsledku nemal uniesť, pramenili z výpovede bývalého konateľa dodávateľskej spoločnosti Ivana Škultétyho. Ten uviedol, že jeho spoločnosť nemala žiadne personálne ani materiálne zázemie na uskutočnenie fakturovaných služieb a hoci služby mali byť vykonané formou subdodávky, neposkytol žiadne informácie, ktorých ďalším preverovaním by mohli byť potvrdené skutočnosti preukazujúce oprávnenosť uplatneného nároku žalobu na odpočet DPH.

II

Konanie na správnom súde

7. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal žalobca na Krajský súd v Trnave (ďalej aj ako „správny súd“) správnu žalobu, ktorú správny súd rozsudkom č. k. 20S/211/2019-90 zo dňa 03.03.2021 zamietol. Správny súd sa stotožnil s ťažiskovou argumentáciou daňových orgánov, pričom upriamil pozornosť na to, že:

- správcovi dane nebolo predložené účtovníctvo dodávateľskej spoločnosti a ani iné relevantné doklady preukazujúce skutočného dodávateľa,

- bývalý konateľ dodávateľskej spoločnosti Ivan Škultéty vypovedal všeobecne, nevedel uviesť nič konkrétne, odkázal iba na obsah faktúr,

- svedok Ivan Škultéty pri výsluchu dňa 08.11.2018 neuviedol, že funkcia konateľa dodávateľskej spoločnosti mu skončila dňa 25.09.2018 a až dňa 28.09.2018 bol spísaný protokol o odovzdaní dokladov novému konateľovi spoločnosti.

8. Správny súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že vypočítanie aktuálneho konateľa dodávateľskej spoločnosti nebolo dôvodné, keďže v čase uskutočnenia preverovaných obchodov nebol jej konateľom.

9. K námietke nedostatočne zisteného skutkového stavu veci správny súd uviedol, že v daňovom konaní sa uplatňuje nielen zásada voľného hodnotenia dôkazov, ale aj zásada objektívnej pravdy, ktorá

však nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, kým sa bez pochyb preukáže a potvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom konaní uvádzaných skutočností. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím, jeho účelom je zistenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, pričom sám rozhodne, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní a aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov.

10. K otázke dôkazného bremena v daňovom konaní poukázal správny súd na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „NS SR“) vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Ústavný súd“) sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011 s ťažiskovým záverom o tom, že primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ako aj rozsudok NS SR sp. zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017, podľa záverov ktorého preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce reálne plnenie. To, že určitý doklad má náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu. Správny súd v nadväznosti na to skonštatoval, že procesný postup zvolený daňovými orgánmi v prípade žalobcu nie je možné považovať za nezákonné zaťažovanie kontrolovaného daňového subjektu dôkazným bremenom, ktoré mu neprislúcha, ale ide o zotrvanie na legitímnej požiadavke preukázania skutočností majúcich vplyv na správne určenie dane v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku daňovým subjektom, ktorý si odpočítanie dane uplatnil a pri primeranej obozretnosti mal priestor na zabezpečenie hodnoverných dôkazov súvisiacich s realizáciou deklarovaných zmluvných plnení.

11. Správny súd záverom uviedol, že v prejednávanej veci vzhľadom na nepreukázanie prijatia fakturovaných služieb od žalobcom deklarovaného dodávateľa neprichádzalo do úvahy vedenie dokazovania v tom smere, či žalobca vedel alebo mal vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na transakcii spojenej s daňovým únikom alebo podvodným konaním, čím správny súd reagoval na námietky žalobcu poukazujúce na neaplikovanie judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj ako „SD EÚ“) k otázke podvodného alebo zneužívajúceho konania v súvislosti s následným nárokovaním si odpočtu DPH. Správny súd pripomenul, že ani správca dane ani žalovaný vo svojich rozhodnutiach neuvádzali, že by zo strany žalobcu malo ísť o podvodné konanie.

III

Kasačná sťažnosť a stanovisko žalovaného k nej

12. Proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/211/2019-90 zo dňa 03.03.2021 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podal žalobca (ďalej aj ako „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“ alebo „Správny súdny poriadok“), súc názoru, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci. Správny súd podľa sťažovateľa nesprávne vyhodnotil dôkazy, vzájomné súvislosti medzi nimi, dôsledkom čoho bol nesprávne ustálený skutkový stav rezultujúci nesprávnym právnym posúdením veci. Správny súd sa tiež nedostatočným spôsobom vysporiadal so žalobnými námietkami a žalobcom uplatnenou argumentáciou, čo viedlo k deficitu nepreskúmateľnosti rozsudku a porušeniu práva sťažovateľa na spravodlivý proces. Sťažovateľ poukázal na rozsudok NS SR vo veci sp. zn. 1Sžfk/78/2019 zo dňa 26.01.2021, ktorého závery (porušenie práva na spravodlivý proces) sú podľa neho plne aplikovateľné na napadnutý rozsudok.

13. Sťažovateľ tiež poukázal na rozsudok NS SR vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2010 a dodal, že v daňovom konaní predložil svoju úplnú daňovú a účtovnú dokumentáciu k preverovaným obchodom, ním objednané práce boli dodané a zaplatil za ne dohodnutú cenu vrátane DPH. Subjekty zúčastnené na uvedených obchodoch boli riadne registrovanými platcami DPH. Tým sťažovateľ vyčerpal svoje dôkazné bremeno.

14. Sťažovateľ ďalej namietol, že daňové orgány potom, ako spochybnili identitu skutočného dodávateľa preverovaných obchodov, napriek obsahu jeho dôkazných návrhov nevykonali výsluch aktuálneho konateľa dodávateľa, označiac ho za nepotrebný, s čím sa stotožnil aj správny súd. Pritom aktuálny konateľ dodávateľa mohol predložiť účtovnú evidenciu dodávateľskej spoločnosti, ktorú nemohol predložiť svedok Ivan Škultéty, keďže ňou v čase realizácie jeho výsluchu už nedisponoval.

15. Sťažovateľ upozornil, že daňové orgány sa snažili udržať ich argumentáciu formálne výlučne v rovine nepreukázania reálneho dodávateľa fakturovaných zdaniteľných plnení, avšak v skutočnosti je ich argumentáciu potrebné vnímať ako takú, ktorá obchody uskutočnené medzi sťažovateľom a jeho dodávateľom zaraďuje do kategórie podvodného konania. Ak totiž sťažovateľ tvrdí, že mu vznikol nárok na odpočet DPH, avšak daňové orgány tvrdia opak, argumentujúc, že kontrolovaný daňový subjekt nepreukázal ním tvrdené skutočnosti, ako inak by sa mala takáto argumentácia vnímať než ako argumentácia o zapojení sťažovateľa do podvodného konania? Daňové orgány takouto účelovou argumentáciou obchádzajú svoju povinnosť dôkazného bremena, ktoré by inak so zreteľom na závery SD EÚ museli znášať. V nadväznosti na uvedené sťažovateľ pripomenul rozsudok NS SR vo veci sp. zn. 5Sžf/49/2010, odkazujúci na judikatúru SD EÚ, podľa ktorej je možné odoprieť nárok na odpočítanie dane na vstupe platiteľovi dane len v prípade, ak sa preukáže, že platiteľ dane o podvodnom konaní na predchádzajúcich alebo nasledujúcich stupňoch obchodného reťazca vedel alebo mohol vedieť. Sťažovateľ tiež citoval rozsudok SD EÚ vo veci Maks Pen (C-18/13), z ktorého záverov vyplýva, že samotná skutočnosť, že poskytnuté plnenie nebolo skutočne vykonané dodávateľom uvedeným na faktúrach alebo subdodávateľom, že náklady na poskytnutie plnenia neboli zaznamenané v účtovníctve, že dodávateľ nedisponuje potrebnými zamestnancami a hmotnými prostriedkami, nepostačuje na vylúčenie práva na odpočet DPH. Možné je to iba v prípade, že uvedené skutočnosti predstavujú podvodné konanie a ak sa preukáže, že vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené daňovými úradmi zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou podvodu.

16. Ku kasačnej sťažnosti sa písomne vyjadril žalovaný. Kasačnú sťažnosť navrhol zamietnuť, majúč za to, že napadnutý rozsudok bol dostatočne odôvodnený, že správny súd zameral svoju argumentáciu na plnenie zákonných podmienok na odpočítanie DPH, pričom je splnená aj požiadavka náležitého odôvodnenia vo vzťahu k žalobným námietkam. Zotrval na záveroch preskúmaného rozhodnutia a vyjadrenia k správnej žalobe. Poukázal na judikatúru NS SR (napr. rozsudky vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, sp. zn. 4Sžfk/38/2017, sp. zn. 1Sžfk/1/2017), podľa ktorej na preukázanie oprávnenosti nároku na odpočet DPH nepostačuje predložiť formálne doklady (napr. faktúru, zmluvu a preberací protokol), ak ich obsah nekorešponduje s ďalšími preukázanými okolnosťami. Pripomenul, že k otázke presunu dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane a následne medzi správcom dane a daňovým subjektom sa vyjadril opätovne aj Ústavný súd (I. ÚS 377/2018). V rozsudku NS SR sp. zn. 3Sžfk/10/2020 zo dňa 20.05.2020 (bod. 14) kasačný súd vyslovil, že pokiaľ ide o zodpovedanie otázky dôkazného bremena, toto nesie sťažovateľ (daňový subjekt), keďže daňové orgány preverujú správnosť výšky priznanej daňovej povinnosti a uplatnených nárokov na odpočet dane, avšak nie je ich povinnosťou zisťovať a preukazovať, ako sa deklarované obchody v skutočnosti odohrali. Aj v rozsudku NS SR sp. zn. 4Sžfk/19/2019 zo dňa 02.06.2020 je uvedené, že povinnosť preukázania reálneho uskutočnenia dodávky tovaru alebo služieb vyplýva z daňového poriadku ako procesného predpisu upravujúceho daňové konanie. V zásade platí, že daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu, získať dôkazy o tom, že bol uskutočnený, aby v budúcnosti nemohli vzniknúť pochybnosti o jeho realizácii.

17. K námietke nevykonania výsluchu aktuálneho konateľa dodávateľskej spoločnosti žalovaný k argumentácii z administratívneho konania doplnil, že od 01.11.2018 došlo nielen k zmene obchodného mena na TRENDY POINT s.r.o. a zmene sídla dodávateľskej spoločnosti, ale aj k zmene konateľa, ktorým sa podľa údajov obchodného registra stal Bc. Václav Peřina, bytom Q.. Žalovaný uviedol, že v súvislosti s daňovou kontrolou u sťažovateľa za zdaňovacie obdobie december 2018, kedy boli preverované faktúry vystavené sťažovateľovi spoločnosťou TRENDY POINT s. r. o., sa správca dane snažil doplniť dokazovanie prostredníctvom žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií zaslanej

Českej finančnej správe, kedy správca dane žiadal vypočuť Bc. Václava Peřinu, ktorý je na Slovensku nekontaktný. Bc. Václav Peřina bol opakovane predvolávaný ako svedok, avšak sa ani raz k výsluchu nedostavil. O súčinnosť bola následne požiadaná aj Polícia Českej republiky, ktorej sa svedka nepodarilo predviesť na výsluch, pričom k aktuálnej adrese jeho pobytu zistila, že sa na nej nezdržiava, bol vyst'ahovaný aj so svojou družkou. Nejakú dobu býval v penzióne v P., odkiaľ odišiel bez zaplatenia. V súčasnosti nie je známe miesto, kde by sa mohol zdržiavať. Z vyššie uvedených zistení podľa žalovaného vyplýva, že Bc. Václav Peřina je nedôveryhodnou osobou a jeho pobyt nie je známy.

IV

Právne názory kasačného súdu

18. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľom (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

19. Podstatou kasačných námietok sťažovateľa je tvrdenie, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, ktoré malo základ v nesprávne ustálenom skutkovom stave, zapríčinenom nesprávnym vyhodnotením dôkazov zo strany správneho súdu. Správny súd sa mal tiež nedostatočným spôsobom vysporiadať so žalobnými námietkami, čím mal zaťažiť preskúmaný rozsudok vadou nespreskúmateľnosti spôsobujúcou porušenie práva sťažovateľa na spravodlivý proces.

20. Právny základ odpočtu DPH je ustanovený v smernici Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „smernica 2006/112“). V zmysle smernice 2006/112 musí zdaniteľná osoba splňať nasledovné formálne a materiálne podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou:

- musí disponovať faktúrou vyhotovenou v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240 smernice 2006/112 (formálna podmienka) a splňať

- materiálne, resp. hmotnoprávne podmienky:

a) poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH (t. j. status osoby dodávateľa),

b) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia),

c) prijaté plnenie je príjmom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti.

21. Vyššie uvedené podmienky stanovené smernicou 2006/112 preberá aj slovenská vnútroštátna právna úprava. Platiteľ dane si môže v zmysle zákona o DPH odpočítať daň:

a) dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),

b) daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník, alebo dňom dodania služby (§ 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH),

c) daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje, musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané [§ 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH],

d) zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný [§ 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH].

22. Na jednej zo základných axiém daňového konania, spočívajúcej v tom, že primárne je dôkazná povinnosť na strane daňového subjektu, sa ani vývojom judikatúry nič zásadné nezmenilo. Táto je opätovne potvrdzovaná aj novšou rozhodovacou činnosťou Ústavného súdu, podľa ktorej 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 (I. ÚS 377/2018).

23. Na inom mieste (I. ÚS 259/2022) Ústavný súd uvádza, že kvalita spochybnenia dôkazov produkovaných daňovým subjektom musí spĺňať určité parametre, t. j. nestačí iba jednoduché a ničím nepodložené tvrdenie správcu dane. Spochybnenie zo strany správcu dane musí byť preukázateľné vo forme relevantného dôkazu, ktorý vyvracia dôkazný potenciál dôkazov predkladaných daňovým subjektom. V tejto súvislosti ústavný súd označil za ústavne konformné také východisko, podľa ktorého dôkazné bremeno prechádza na daňový subjekt v prípade, ak správca dane preukázateľným spôsobom spochybni uskutočnenie zdaniteľných plnení. Súdny v správnom súdnictve sú v takom prípade oprávnené verifikovať dôkazy vykonané v procese správy daní z toho hľadiska, či dôkazy, z ktorých správca dane vychádzal pri spochybnení dôkazov daňového subjektu (a teda reálnej existencie zdaniteľného plnenia), nie sú pochybné a či umožňujú urobiť skutkový záver, ku ktorému došiel orgán finančnej správy (m. m. II. ÚS 705/2017).

24. K procesným aspektom prechodu dôkazného bremena zo správcu dane opätovne na daňový subjekt v priebehu daňového konania sa vyjadril aj kasačný súd v jednom zo svojich rozhodnutí publikovanom pod č. 18/2022 ZNSS (rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 1Sžfk/10/2022 zo dňa 24.02.2022): Len použitím postupu podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku (výzva k odstráneniu pochybností) môže dôjsť v procese dokazovania k prenosu dôkazného bremena zo správcu dane na kontrolovaný daňový subjekt. Výzva podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku môže byť daňovému subjektu alternatívne zaslaná v písomnej forme alebo pochybnosti môžu byť daňovému subjektu oznámené i počas ústneho pojednávania, na ktoré správca dane daňový subjekt predvolá a následne o jeho priebehu a obsahu spíše zápisnicu. Povinnosti podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku však správca dane musí splniť do momentu ukončenia daňovej kontroly, a nie až pri prerokovaní protokolu z nej. Ak sa tak nestalo, k prenosu dôkazného bremena nedochádza. V nadväznosti na uvedené, reagujúc na námietku sťažovateľa v administratívnom konaní, že správca dane ho procesne korektným spôsobom neoboznámil so skutočnosťami, na ktorých založil svoju argumentáciu, že dodanie plnenia deklarovaným dodávateľom nebolo preukázané, kasačný súd uvádza, že postup v zmysle § 46 ods. 5 daňového poriadku správca dane dodržal, a to na ústnom pojednávaní dňa 05.12.2018, kedy sťažovateľa informoval o obsahu svojich zistení, získaných po opakovanom výsluchu svedka Ivana Škultétyho. Z nich zrozumiteľne vyplynuli relevantné pochybnosti o tom, že to bola spoločnosť C-Market Trend s. r. o., ktorá sťažovateľovi dodala služby vyúčtované preverovanými faktúrami.

25. Kasačný súd z administratívneho spisu k osobe svedka Ivana Škultétyho zistil, že tento dňa 08.11.2018 správcovi dane uviedol, že jeho spoločnosť vykonávala činnosť od decembra 2017 do septembra 2018, nemala žiadnych zamestnancov, nevlastnila žiadny majetok, sídlila v Bratislave v office house, pričom doplnil, že z finančných dôvodov nemá prenajatý žiadny priestor. Svedok potvrdil, že preverované faktúry boli vystavené, DPH bola odvedená, doklady k uvedeným skutočnostiam sa zaviazal predložiť neskôr. Na otázku k predmetu preverovaných faktúr uviedol, že ňou bola obchodná činnosť podľa zmluvy, ktorú dodatočne predloží. Na otázku, aké činnosti vykonávala spoločnosť C-Market Trend s. r. o. pre sťažovateľa a či si na tieto činnosti pamätá, odpovedal, že si pamätá, ale neuvedie, nakoľko to bude v dokladoch, ktoré predloží dodatočne. Zdôraznil, že spoločnosť sťažovateľa pozná a spolupracuje s nimi viac ako 15 rokov. Pri ďalšom ústnom pojednávaní dňa 20.11.2018 predložil odovzdávací protokol, faktúry vystavené vo februári 2018 sťažovateľovi a výpis z účtu v ČSOB, a. s. preukazujúci úhrady týchto faktúr. Na otázku správcu dane, kto konkrétne za jeho spoločnosť vykonával predmetné činnosti, uviedol, že to boli subdodávateľské spoločnosti, avšak na ďalšiu otázku smerujúcu k ich konkretizácii označením názvov

týchto spoločností uviedol, že si nepamätá. Nedôveryhodnosť tohto svedka je aj podľa názoru kasačného súdu daná nielen tým, že s relatívne krátkym časovým odstupom trištvrte roka úplne z jeho pamäťových stôp zmizli akékoľvek podrobnosti o subdodávateľskej spoločnosti, resp. spoločnostiach, ale aj prístupom k zdieľaniu informácií, ktorými disponoval, so správcom dane. Svedok dňa 08.11.2018 pri otázke, aby konkretizoval fakturované činnosti, presvedčivo uviedol, že si ich pamätá, následne si vyžiadala čas do ďalšieho pojednávania (20.11.2018), aby napokon na ňom podal správcovi dane strohé tautologické vysvetlenie, že išlo o činnosti uvedené na faktúrach a viac si nepamätá. Hoci ku dňu prvého výsluchu pred správcom dane už nebol konateľom dodávateľskej spoločnosti ani nedisponoval jej účtovnými a daňovými dokladmi, táto skutočnosť vyšla najavo až pri jeho druhom výsluchu pred správcom dane. Ak na základe vyššie uvedených zistení správca dane pojal relevantné pochybnosti o identite skutočného dodávateľa služieb z preverovaných faktúr a zotrval na pozícii ich neodstránenia sťažovateľom, je potrebné takýto postup vyhodnotiť ako procesne korektný a logicky vyplývajúci z výsledkov dokazovania, ktorý podľa názoru kasačného súdu zodpovedá kritériám nastaveným aktuálnou rozhodovacou činnosťou Ústavného súdu SR (I. ÚS 259/2022). Rovnako ak takýto procesný postup správcu dane vo svojom rozsudku správny súd aproboval, nie je možné ho v tejto časti označiť za taký, ktorý je postihnutý vadou nesprávneho právneho posúdenia veci.

26. Sťažovateľ v daňovom konaní, a to už v rámci pripomienok k protokolu, navrhol doplnenie dokazovania výsluchom aktuálneho konateľa dodávateľskej spoločnosti a vytkol správcovi dane, že nevyužil možnosť kontroly údajov z vlastných informačných systémov, napr. kontrolných výkazov. Správca dane pri prerokovaní pripomienok k protokolu so sťažovateľom a následne aj vo svojom rozhodnutí na uvedené reagoval tým, že vypočítanie konateľa TRENDY POINT s.r.o. nie je potrebné, a to najmä z dôvodu, že v čase uskutočnenia preverovaných obchodov nebol konateľom spoločnosti. Okrem toho údaje z informačných systémov Finančnej správy nepreukázali, že by spoločnosti C-Market Trend s. r. o. boli vo februári 2018 dodané služby, ktoré by táto následne mohla fakturovať sťažovateľovi. Keďže svedok Ivan Škultéty k subdodávateľským subjektom neposkytol ani žiadne indície, správca dane nezískal z jeho výpovede také informácie, ktoré by mohol následne preveriť za účelom identifikácie subdodávateľov. Záver správcu dane o odmietnutí doplnenia dokazovania sťažovateľom požadovaným smerom považuje kasačný súd za riadne odôvodnený, a to vyššie prezentovanými okolnosťami. K už uvedenému kasačný súd, z argumentačnej úrovne obiter dictum, doplnia, že aj informácie, ktoré k osobe nového konateľa Bc. Václava Peřinu následne vyšli najavo (viď bližšie bod 17. tohto rozsudku), preukazujú dôvodný predpoklad, že pokus o doplnenie dokazovania týmto smerom by nielen že žiadne nové skutkové zistenia nepriniesol, ale by ani nebol procesne úspešný pre korešpondenčnú nedosiahnuteľnosť tohto svedka a nemožnosť jeho zabezpečenia ani prostredníctvom inštitútu predvedenia svedka.

27. Správny súd sa korektne vypořiadal aj s argumentáciou sťažovateľa požadujúcou aplikovať na jeho prípad judikatúru SD EÚ k otázke podvodného alebo zneužívajúceho konania v spojení s nárokovaním si odpočtu DPH. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na rozsudok SD EÚ z 9. decembra 2021 vo veci C-154/20, Kemwater ProChemie, bod 43: „Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe sa má nepriznať bez toho, aby daňový úrad musel preukázať, že zdaniteľná osoba sa dopustila podvodu na DPH alebo že vedela, alebo mala vedieť, že uvádzané plnenie, na ktorom sa zakladá právo na odpočítanie dane, bolo súčasťou takéhoto daňového podvodu, ak v prípade, že tento skutočný dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb nebol identifikovaný, táto zdaniteľná osoba nepredloží dôkaz o tom, že tento dodávateľ alebo poskytovateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby, pokiaľ vzhľadom na skutkové okolnosti a napriek dôkazom poskytnutým touto zdaniteľnou osobou chýbajú údaje potrebné na overenie, či skutočný dodávateľ alebo poskytovateľ mal toto postavenie.“

28. SD EÚ vo vyššie citovanom rozsudku potvrdil, že preukazovanie splnenia hmotnoprávných podmienok a preukazovanie podvodu na DPH sú rozdielne otázky. V prípade nesplnenia hmotnoprávných podmienok nie je zo strany správcu dane potrebné skúmať podvodné konanie, resp. vedomosť toho, kto si uplatňuje nárok na odpočet DPH, o podvodnom konaní. Je pravdou, že uvedeným rozhodnutím došlo k judikatórnemu posunu v tom smere, že pre preukázanie splnenia

hmotnoprávnych podmienok vzniku nároku na odpočet DPH pre prípad nepreukázania konkrétneho dodávateľa môže byť relevantná tiež otázka, či vzhľadom na skutkové okolnosti daného prípadu nie sú k dispozícii údaje potrebné k overeniu toho, či mal skutočný dodávateľ (teda nie dodávateľ uvedený na faktúre) postavenie platcu DPH, pričom v tomto smere dôkazné bremeno zaťažuje sťažovateľa. V danom prípade sťažovateľ tvrdil, že služby mu boli dodané práve ním deklarovaným dodávateľom. Existencia inej zdaniteľnej osoby v pozícii skutočného dodávateľa nevyplývala ani z vykonaného dokazovania, a preto skutkové okolnosti daného prípadu nesmerovali k tomu, že služby uvedené na sporných faktúrach dodal iný dodávateľ, ktorý mal postavenie platcu DPH. S poukazom na uvedené je namieste uzavrieť, že aj citovaný rozsudok SD EÚ potvrdzuje vecnú správnosť napadnutého rozsudku, hoci v čase jeho vyhlásenia nebol ešte správne súdu ako judikatórny informačný podklad k dispozícii.

29. Ani námietku nepreskúmateľnosti napadnutého rozsudku nepovažuje kasačný súd za dôvodnú. Zo správnej žaloby vyplýva, že správny súd sa mal vysporiadať s otázkou rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní, námietkou nedostatočne zisteného skutkového stavu veci v nadväznosti na nevyhovenie niektorým dôkazným návrhom, a s otázkou prípadnej aplikácie judikatúry SD EÚ o podvodnom konaní v súvislosti s uplatňovaním si nároku na odpočet DPH. Kasačný súd pripomína, že neodmysliteľnou súčasťou obsahu základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu. Súd však nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia (m. m. I. ÚS 167/2020). Odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (III. ÚS 57/2019). Splnenie povinnosti odôvodniť rozhodnutie je preto vždy posudzované so zreteľom na konkrétny prípad (napr. Georgídiás v. Grécko z 29. 5. 1997, Recueil III/1997). V nadväznosti na názory Ústavného súdu kasačný súd dopĺňa, že k identifikovaným sporným otázkam zaujal správny súd primerane odôvodnené a zrozumiteľne vyjadrené stanovisko.

30. Z vyššie prezentovaných dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná, a preto ju s poukazom na ustanovenie § 461 SSP zamietol.

31. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali. Preto kasačný súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

32. Toto rozhodnutie prijal senát kasačného súdu pomerom hlasov 3:0.

Poučenie :

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

