

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 3Sfk/33/2021
Identifikačné číslo spisu: 3020200307
Dátum vydania rozhodnutia: 25. júla 2023
Meno a priezvisko: Mgr. Kristína Babiaková
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3020200307.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa) a zo sudkyne JUDr. Anity Filovej a Mgr. Petra Macha, PhD. v právnej veci žalobkyne: MAKS-D, s.r.o., so sídlom M. R. Štefánika 1, 972 71 Nováky, IČO: 36 332 534, právne zastúpenej advokátskou kanceláriou: Advokátska kancelária NIŽNÍK & Partners, s.r.o., so sídlom Žižkova 4E, 040 01 Košice, IČO: 47 244 488, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101250213/2020 zo dňa 4. augusta 2020, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11 S 135/2020-58 zo dňa 20. júla 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 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.

Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín, pobočka Prievidza (ďalej aj len „prvostupňový správny orgán“ alebo „správca dane“) vykonal u žalobkyne kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie január až marec 2014 a o jej výsledku vyhotovil protokol č. 20201823/2015 zo dňa 11. mája 2015. Na základe vykonanej kontroly správca dane rozhodnutím č. 100819773/2020 zo dňa 28. apríla 2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil žalobkyňi rozdiel dane v sume 31.672,80 € za zdaňovacie obdobie január 2014.

2. Správca dane v predmetnom zdaňovacom období žalobkyňi neuznal uplatnené nároky na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávateľských faktúr od spoločnosti Invest-mont, s.r.o. za dodanie plnenia „Na základe Zmluvy o dielo a Cenovej ponuky č. 2014/Im001“ (faktúra č. S20140001 zo dňa 31. januára 2014), „Kotvenie nádrží na PS 209 Odsírenie /Obj.: 021-2013-065A INV-MONT“ (faktúra č. S20140002 zo dňa 24. januára 2014), „Kotvenie nádrží na PS 64 Fenolka /Obj.: 021-2013-065A INV-MONT“ (faktúra č. S20140003 zo dňa 30. januára 2014) a „Strecha nádrže o priemere 15000 mm Obj.: 022-2014-065 INV-MONT“ (faktúra č. S20140004 zo dňa 31. januára 2014).

3. Správca dane v predmetnej veci zistil, že konateľ dodávateľa pán Greslav Ján Giesczyňsky (Poľská republika) je nekontaktný, rovnako nekontaktná bola dodávateľská spoločnosť Invest-mont, s.r.o.
4. Správca dane preto vykonal výsluch konateľa dodávateľa v čase realizácie zdaniteľných obchodov - pána Patrika Řehůřka. Svedok uviedol, že spoločnosť previedol na nových vlastníkov, keďže sa rozhodol venovať inej činnosti. Potvrdil obchodnú spoluprácu so žalobkyňou (dodanie chladiacich nádrží a stavbu čističky odpadových vôd na kľúč), potvrdil vyhotovenie faktúr a tiež uviedol, že tieto faktúry boli zúčtované a daň bola priznaná. K obchodným prípadom uviedol, že za žalobkyňu komunikoval s pánom S. M., ktorý mu aj zadával objednávky, svedok ich následne realizoval cez subdodávateľov. Faktúry boli uhrádzané bezhotovostne. Dodanie služieb a tovarov týkajúcich sa čističky odpadových vôd (S20140001, 0006 a 0008) mala dodať bližšie nešpecifikovaná bratislavská firma ako subdodávateľ. Cez dodávateľskú spoločnosť mali obchody prejsť len fakturačne, doklady však nemal k dispozícii, keďže ich odovzdal novému konateľovi. K ďalším faktúram (S20140003 - 0005) uviedol, že ich predmetom bolo dodanie chladiacich nádrží, ktoré predávala bratislavská firma, asi tá istá ako pri dodaní čističky. Prepravu mal svedok objednávať u externého prepravcu, ktorého názov nevedel uviesť a ani k tomuto predložiť žiadne doklady.
5. Z kontrolných výkazov deklarovaného dodávateľa správca dane zistil, že v zdaňovacom období január a február 2014 bola hlavným dodávateľom predmetnej spoločnosti spoločnosť HILUXE, s.r.o. Táto však za uvedené mesiace nepodala žiadne daňové priznanie a ani kontrolné výkazy na DPH, z čoho správca dane vyvodil, že v uvedených zdaňovacích obdobiach nepriznala uskutočnenia zdaniteľných obchodov a neuviedla spoločnosť Invest-mont s.r.o. ako svojho odberateľa. Správca dane preto mal za preukázané, že pri sporných obchodoch, ktoré mali byť realizované subdodávateľsky, nie je zrejmé a ani preukázané, kto ich práce vykonal a tovar dodal.
6. Správca dane vypočul aj konateľa žalobkyne, pána Stanislava Foltána, a obchodného riaditeľa žalobkyne, pána S. M.. Konateľ žalobkyne sa nevedel k obchodom so spoločnosťou Invest-mont, s.r.o. vyjadriť, keďže tieto malo riešiť stredisko žalobkyne v Košiciach pod vedením pána S. M.. S predmetnou spoločnosťou uzatvorila žalobkyňa viacero obchodov, spoluprácu nadviazali na základe výsledkov vyhlásenej súťaže po ponúknutí najvýhodnejšej ceny a musela byť aj niekým odporučená. Pán S. M. uviedol, že išlo o pomerne jednoduché dodávky, robili sa len jednoduché úpravy materiálu, nepamätal si, že by niekedy bol v sídle dodávateľskej spoločnosti. Za dodávateľa vystupoval konateľ - pán Patrik Řehůřek.
7. Predmetom diela fakturovaného faktúrami č. S20140001, 0006 a 0008 bola dodávka a montáž technologických potrubných rozvodov, dielo sa realizovalo na ČOV Sokolňany od januára do konca apríla 2014. Dodávateľ dodal potrubný materiál, ktorý zmontoval v zmysle projektovej dokumentácie. Dielo bolo po vykonaní skontrolované, prevzaté, robili sa však aj vizuálne priebežné kontroly, ktoré zastrešoval pán S. M.. Tento neskúmal, kto realizoval vykonané práce, či to boli zamestnanci dodávateľa alebo jeho subdodávateľa. Išlo asi o 6 až 8 ľudí, nevedel sa k nim bližšie vyjadriť. K realizácii diela bolo potrebné aj montážne náradie, lešenie, technika na prevoz materiálu, čo si všetko zabezpečil dodávateľ.
8. Predmetom faktúr č. S20140002 a 0003 bolo dodanie kotvenia skladovacích nádrží (kotviace skrutky, matice, podložky a vymedzovacie plechy) a faktúr č. S20140004 a 0005 bolo dodanie materiálu - striech nádrží. Dodávateľ bol vybraný na základe najvýhodnejšej ponuky, išlo len o dodávku materiálu, nie prác. Dodávka bola realizovaná do areálu U. S. Steel, a.s. Košice, podkladom dodávky bola Zadávacia projektová dokumentácia. Prepravu dielov/tovaru zabezpečoval dodávateľ. Tovar bol vyložený, skontrolovaný zamestnancom žalobkyne, nešlo o nič zložité, išlo o technicky nenáročné úpravy na materiály. Svedkovia nevedeli, ako si tovar jej dodávateľ zabezpečil.
9. Na základe vyššie uvedeného správca dane uzavrel, že nebolo preukázané, kto skutočne fakturovaný tovar dodal a prepravil na miesto určenia, aký je jeho pôvod, kto reálne vykonal fakturované práce (neboli stotožnené osoby, ktoré práce priamo realizovali). Preto dospel k názoru, že tovar a služby v zmysle sporných faktúr nedodala deklarovaná dodávateľská spoločnosť - Invest-mont, s. r. o.
10. Žalovaný rozhodnutím č. 101250213/2020 zo dňa 4. augusta 2020 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Zdôraznil, že dôkazné bremeno na preukázaní splnenia zákonných podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH je na daňovom subjekte, ktorý ho v predmetnej veci neuniesol. Nestačí pritom len predložiť faktúru, táto je totiž

relevantným dôkazom len vtedy, ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje sú v súlade so skutočnosťou a odrážajú reálne plnenie.

11. Na základe dokazovania vykonaného správcou dane žalovaný dospel k názoru, že v predmetnej veci nedošlo k reálnemu dodaniu, resp. uskutočneniu zdaniteľných obchodov dodávateľom Invest - mont, s.r.o. K sporným faktúram okrem objednávky nepredložila žalobkyňa žiadny relevantný dôkaz preukazujúci ich uskutočnenia spoločnosťou Invest - mont, s.r.o. Síce správca dane preveroval realizáciu dodania, avšak nebola mu predložená žiadna účtovná, daňová, prípadne iná obchodná dokumentácia od dodávateľa žalobkyne (ktorý je nekontaktný), ktorá by osvedčila všetky údaje uvedené na predložených faktúrach. Predchádzajúci konateľ spoločnosti Invest - mont, s.r.o. síce potvrdil obchodnú spoluprácu, nevedel však predložiť dôkazy, uviesť svojich subdodávateľov, nevedel preukázať prepravu tovaru a pod.

12. Žalovaný sa stotožnil s názorom správcu dane, že dokazovanie nepreukázalo reálne dodanie zdaniteľného plnenia spoločnosťou Invest - mont s.r.o. U tohto dodávateľa nebol potvrdený vznik daňovej povinnosti, nevlastnil skladové priestory, nepreukázal reálnosť uskutočnenia dopravy, nepredložil žiadny relevantný dôkaz o dodaní a ani iné dôkazy preukazujúce reálnosť dodaní. Z predložených listinných dôkazov (faktúr a objednávok) nie je zrejmé, kto tovar a služby odovzdal, resp. prevzal, prepravil a pod. Projektová dokumentácia, realizačný projekt, časť Potrubné rozvody, Zadávacia projektová dokumentácia, preberací protokol, stavebný/montážny denník, na ktoré sa odvoláva aj žalobkyňa, neboli predložené.

13. K výhradám žalobkyne, že neboli vykonané jej návrhy na vykonanie dokazovania žalovaný uviedol, že žalobkyňa tieto svoje návrhy v odvolaní nešpecifikovala. K návrhu na miestne zisťovanie správca dane uviedol, že predmet fakturácie spochybnený nebol, ale spochybnená bola jeho dodávka od spoločnosti Invest - mont, s.r.o.

14. Žalobkyňa preto podľa názoru žalovaného konala v rozpore s ustanovením § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) tým, že nespĺnila podmienky ustanovené týmto zákonom, keď vierohodne nepreukázala uskutočnenie dodania tovaru a služieb práve od uvedeného dodávateľa - spoločnosti Invest - mont, s.r.o.

II.

Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

15. Proti rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa správnu žalobu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“), ktorou žiadala zrušiť rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vrátiť na ďalšie konanie.

16. V správnej žalobe žalobkyňa nespochybňuje, že na nej ležalo dôkazné bremeno, pokiaľ ide o preukázanie splnenia formálnych a materiálnych predpokladov nároku na odpočítanie DPH, avšak toto bremeno nesmie byť chápané ako absolútne. Od žalobkyne nemožno spravodlivo požadovať, aby sledovala a kontrolovala výrobné procesy a obstarávacíe procesy tovarov u iných subjektov pred dodaním tovaru (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sžf 16/2010 zo dňa 18. novembra 2010). Ak žalobkyňa disponuje materiálnym plnením, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpala svoje dôkazné bremeno. Preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov, zaťažovalo správcu dane (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 1/2011). Žalobkyňa zastávala názor, že vyčerpala svoje dôkazné bremeno, svoj nárok preukázala listinnými dôkazmi ako aj svedeckou výpoveďou konateľa dodávateľa. To, že dodávateľ je v súčasnosti nekontaktnou osobou, nemôže byť kladené na ujmu žalobkyne. Zdôrazňuje pritom, že predmetom spochybnenia žalovaného a správcu dane nie je uskutočnenie zdaniteľného plnenia, ale len to, ktorý subjekt plnenie poskytol, čo je však mimo dispozičnej sféry žalobkyne.

17. Žalovaný vo svojom vyjadrení v podstatnom zopakoval svoju argumentáciu uvedenú v jeho rozhodnutí.

18. Správny súd rozsudkom č. k. 11 S 135/2020 - 58 zo dňa 20. júla 2021 (ďalej len „napadnutý rozsudok“ alebo „rozsudok správneho súdu“) zamietol správnu žalobu žalobkyne.

19. Správny súd dospel k záveru, že správca dane a žalovaný vykonali náležité dokazovanie, riadne zistili skutkový stav a správne vec právne posúdili. Záver príslušných orgánov, že vykonaným dokazovaním bolo spochybnené, že spoločnosť Invest - mont, s.r.o. dodala žalobkyne tovar uvedený na sporných faktúrach a žalobkyňa si v tomto kontexte neoprávnene uplatnila právo na odpočet dane

zo sporných faktúr, je opodstatnený a súladný s ustálenou rozhodovacou činnosťou. Poukázal na skutočnosť, že v daňovom konaní je dôkazné bremeno primárne na daňovom subjekte uplatňujúcom si právo na odpočítanie dane. Toto dôkazné bremeno pritom nenapĺňa len predloženie faktúr, ale daňový subjekt musí zároveň preukázať reálne vykonanie obchodu, a to osobou uvedenou na faktúre. Správca dane a žalovaný majú pritom zákonnú právomoc preverovať reálnosť dodávky tovaru či služby a už samotné zistenie, že dodávateľ nie je ekonomicky činný, je nedôveryhodný, rizikový, problémový a nekontaktný, že nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky a služby, že plnenie nie je odrazené v jeho daňových výstupoch, jednoznačne spochybňujú vierohodnosť dokladov, resp. reálnosť dodávok tovaru a služieb. Tieto pochybnosti musí daňový subjekt vyvrátiť.

20. V predmetnej veci preto bolo podľa správneho súdu dôkaznou povinnosťou žalobkyne preukázať, že došlo k dodaniu tovaru a služieb dodávateľom Invest - mont, s.r.o., ako aj k uhradeniu faktúr súvisiacich s takýmto dodaním tak, ako to deklaroval v daňovom priznaní. Žalobkyňa však takéto dôkazy v daňovom konaní nepredložila. Správny súd dal do pozornosti, že pochybnosti správcu dane spočívali v tom, že dodávateľská spoločnosť Invest - mont, s.r.o. nemala materiálne, personálne a ani majetkové pomery na zabezpečenie dodávok, konateľ spoločnosti si nevedel spomenúť na žiadneho subdodávateľa a ani na prepravcu, pritom zabezpečoval dodanie materiálu a služieb za viac ako 100.000,- €. Ani žalobkyňa nevedela uviesť bližšie okolnosti ohľadne danej dodávky a nepredložila ani dôkaz preukazujúci dodanie tovarov a služieb deklarovaným dodávateľom. Jediný zistiteľný subdodávateľ (spoločnosť HILUXE, s.r.o.) v rozhodnom období nepodal daňové priznanie a ani kontrolné výkazy, v ktorých by potvrdil dodávky pre spoločnosť Invest - mont, s.r.o. Podľa správneho súdu je nepravdepodobné, aby pán Patrik Řehůřek, v rozhodnom čase konateľ dodávateľa, nemal vedomosť o subjektoch, s ktorými spolupracuje, nevedel uviesť spoločnosti, od ktorých tovar nakúpil a nevedel uviesť nič konkrétne o deklarovaných dodávkach tovarov a služieb. Jeho potvrdenie dodania a vystavenia faktúr sa tak stalo podľa správneho súdu nehodnovným. Tieto pochybnosti pritom žalobkyňa neodstránila. Z právneho hľadiska preto žalobkyňa nepreukázala splnenie podmienok pre odpočet DPH podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Námietka žalobkyne ohľadom nesprávneho právneho posúdenia je tak irelevantná.

21. K nevykonaniu miestneho zisťovania správny súd uviedol, že vykonanie tohto úkonu bolo na úvahe správcu dane. V predmetnej veci však takýto úkon nebol účelný a ani potrebný vzhľadom na to, že neboli vyslovené pochybnosti o tovare a samotnej službe (jej vykonaní), ale o tom, kto ju vykonal/kto tovar dodal. Tieto pochybnosti nie je možné vyvrátiť vykonaním miestneho zisťovania. K nevykonaniu návrhov na výsluch svedkov správny súd uviedol, že správca dane vykonal výsluch konateľa spoločnosti Invest - mont, s.r.o. v čase zdaniteľných obchodov, aktuálneho konateľa vypočúť objektívne nemohol, keďže pokusy o zabezpečenie jeho účasti na výsluchu boli neúspešné.

III.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

22. Proti rozsudku správneho súdu podala žalobkyňa - sťažovateľka kasačnú sťažnosť z dôvodu, že napadnutý rozsudok má vychádzať z nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Žiadala zmeniť rozsudok správneho súdu tak, že bude zrušené rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec bude vrátená na ďalšie konanie, alternatívne žiadala zrušiť napadnutý rozsudok a vec vrátiť správne mu súdu na ďalšie konanie.

23. Sťažovateľka v prvom rade namieta, že správny súd v napadnutom rozsudku uviedol nesprávnu citáciu § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“). Konkrétne správny súd citoval § 3 ods. 6 Daňového poriadku v znení, ktoré už v čase rozhodovania žalovaného nebolo účinné. Sťažovateľka zastáva názor, že nejde len o nadbytočnú citáciu právnej normy, keďže z bodu 36 napadnutého rozsudku je zrejmé, že v predmetnej veci došlo aj k jej aplikácii.

24. V druhom rade sťažovateľka poukazuje na to, že správny súd nesprávne vyložil § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Z listinných dokladov podľa sťažovateľky vyplýva, že v predmetnej veci došlo k reálnemu uskutočneniu zdaniteľného plnenia. Dodaním tovaru a služieb preto podľa § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH v spojení s § 19 ods. 1 zákona o DPH vzniklo sťažovateľke právo na odpočet DPH. Voči sťažovateľke pritom bola uplatnená DPH zo sporných obchodov, preto sťažovateľke muselo vzniknúť aj právo na jej odpočítanie.

25. Rovnako podľa sťažovateľky bola splnená podmienka podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, keď sťažovateľka predložila faktúru vystavenú zhotoviteľom/dodávateľom. Interpretácia správneho

súdu, že faktúru musí vystaviť subjekt, ktorý plnenie reálne uskutočnil, je podľa sťažovateľky nesprávna.

26. Sťažovateľka tiež namieta, že bola neprimerane zaťažená dôkazným bremenom. Nespochybnuje skutočnosť, že dôkazné bremeno v daňovom konaní ťaží prioritne daňový subjekt uplatňujúci si právo na odpočítanie dane. Toto dôkazné bremeno však nie je absolútne. Od sťažovateľky nemožno požadovať, aby sledovala a kontrolovala procesy na strane jej dodávateľa (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sžf 16/2010 zo dňa 18. novembra 2010). Sťažovateľka preukázateľne disponuje materiálnym plnením a predložila aj príslušné faktúry, preukázanie opaku z dôvodov, ktoré nastali na strane dodávateľov a subdodávateľov sťažovateľky zaťažuje práve správcu dane (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 1/2011). Sťažovateľka podľa svojho názoru vyčerpala svoje dôkazné bremeno predložením listinných dôkazov a svedeckými výpoveďami. Nekontaktnosť dodávateľa v súčasnosti nemôže byť na ujmu práv sťažovateľky.

27. Podľa názoru sťažovateľky tiež nebolo preukázané, že by bola zúčastnená v obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom a ani jej nebolo preukázané, že by vedela alebo mala vedieť o tom, že na takomto reťazci participuje. V tomto smere je pritom dôkazné bremeno na strane administratívnych orgánov.

28. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti odkázal na svoju argumentáciu uvedenú v jeho rozhodnutí a navrhol, aby kasačný súd sťažnosť sťažovateľky ako nedôvodnú zamietol.

29. Po predložení veci kasačnému súdu bola táto pridelená do senátu 3 S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v zložení JUDr. Katarína Benczová, Mgr. Kristína Babiaková a JUDr. Zuzana Šabová, PhD. Mgr. Kristína Babiaková bola určená ako sudkyňa spravodajkyňa. Počas kasačného konania nadobudol účinnosť rozvrh práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2023 v znení opatrenia č. 5 (ďalej len „rozvrh práce“). Podľa § 27a písm. A štvrtej časti rozvrhu práce v znení účinnom od 1. júna 2023 bola predmetná vec prerozdelená do senátu 8 S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v zložení JUDr. Anita Filová, Mgr. Kristína Babiaková a JUDr. Rastislav Dluhoš, PhD.

30. Podpredseda Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky uznesením sp. zn. KPP 19/23 zo dňa 3. júla 2023, na základe oznámenia sudcu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD., tohto podľa § 87 ods. 1 a 2 SSP vylúčil z prejednávania a rozhodovania veci. Ďalším (zastupujúcim) členom senátu sa tak v súlade s prílohou č. 1 rozvrhu práce v znení účinnom od 1. júla 2023 stal Mgr. Peter Mach, PhD.

IV.

Posúdenie kasačného súdu

31. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľky bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľkou (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je nedôvodná.

32. Kľúčovými právnymi otázkami v predmetnej veci boli (i) či správny súd, žalovaný a správca dane vychádzali zo správneho posúdenia veci, ak dospeli k záveru, že sťažovateľka v predmetnej veci neunesla dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov a (ii) či správny súd vychádzal zo správneho posúdenia veci, ak v bode 27 napadnutého rozsudku uviedol nesprávnu citáciu § 3 ods. 6 Daňového poriadku (jeho neúčinné znenie) a na toto ustanovenie sa odvolal aj v bode 36 napadnutého rozsudku.

IV.A

K(ne)uneseniu dôkazného bremena sťažovateľkou

33. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2014 (v čase realizácie zdaniateľných obchodov) právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

34. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2014 platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané...

35. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2014 právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71...

36. Podľa § 3 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2014 zdaniteľnou osobou je každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť podľa odseku 2 bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti.

37. Podľa § 4 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2014 zdaniteľná osoba, ktorá má sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň v tuzemsku, a ak nemá takéto miesto, ale má bydlisko v tuzemsku alebo sa v tuzemsku obvykle zdržiava, a ktorá dosiahla za najviac 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov obrat 49 790 eur, je povinná podať daňovému úradu žiadosť o registráciu pre daň. Zdaniteľná osoba je povinná podať žiadosť o registráciu pre daň do 20. dňa kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom dosiahla obrat podľa prvej vety.

38. Podľa § 4 ods. 3 zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2014 ak právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorá podala žiadosť o registráciu pre daň podľa odsekov 1 až 4, je zdaniteľnou osobou podľa § 3 a nie je dôvod na zamietnutie žiadosti podľa § 4c ods. 5, daňový úrad ju zaregistruje, vydá jej osvedčenie o registrácii pre daň a prideli jej identifikačné číslo pre daň. Daňový úrad vykoná registráciu najneskôr do 30 dní odo dňa doručenia žiadosti o registráciu pre daň a najneskôr do 60 dní odo dňa doručenia žiadosti o registráciu pre daň, ak je zdaniteľná osoba povinná zložiť zábezpeku na daň podľa § 4c ods. 1. Dňom uvedeným v osvedčení o registrácii pre daň sa zdaniteľná osoba stáva platiteľom dane (ďalej len „platiteľ“).

39. V súvislosti s prvou nastolenou otázkou týkajúcou sa (ne)primeranosti dôkazného bremena, ktorým bola sťažovateľka zaťažená, dáva kasačný súd do pozornosti svoje všeobecné, (rozhodovacou činnosťou kasačného súdu a Súdneho dvora Európskej únie) 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.

Všeobecné východiská

40. 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. februára 2022, body 22 a 23).

41. 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.

42. Hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočet dane sú požiadavky, (i) aby daňový subjekt nárokuje si odpočet bol zdaniteľnou osobou, (ii) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a požiadavka, (iii) aby zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení (čl. 168 písm. a) Smernice, ale aj rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci *Senatex GmbH, C-518/14* zo dňa 15. septembra 2016, bod 28; vo veci *Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19* zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci *Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20* zo dňa 9. decembra 2021, bod 24). Formálne podmienky priznania práva na odpočet zodpovedajú najmä náležitostiam faktúry (čl. 178 písm. a) Smernice, rozhodnutia Súdneho dvora

Európskej únie vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 29; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 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 Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 25; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 26, 27).

43. 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 formálnych podmienok tomu tak bez ďalšieho nie je. Nedostatky v naplnení formálnych podmienok nemôžu viesť k odopretiu práva na odpočítanie dane v prípade, ak je preukázané naplnenie hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 41; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 33; vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 38; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 29).

44. 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 Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 42; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 36; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 31) a splnenie materiálnych podmienok nevyplýva ani z dokazovania vykonaného správcom dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 34, 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 38). 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 Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 30).

45. Členské štáty Európskej únie sú oprávnené vnútroštátnym právom uložiť daňovým subjektom aj iné povinnosti, ako tie, ktoré ustanovuje Smernica, za účelom riadneho výberu DPH a na predchádzanie daňovým podvodom. Takéto opatrenia však nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie určených cieľov a ich limitom je prísny zákaz uplatňovania takých opatrení, ktoré systematicky spochybňujú právo na odpočítanie DPH a princíp neutrality DPH ako taký (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 32; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 44; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, body 55 - 57, vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 28).

46. Ľahká zneužívateľnosť 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 3. februára 2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné). Obchodné transakcie pritom nepostačuje 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. apríla 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. júna 2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020).

47. 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 3. septembra 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 spochybní 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. novembra 2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 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. novembra 2017, publikované v ZNaUÚS pod č. 71/2017).

48. 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 správcovi 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 3. septembra 2019).

49. V rozhodnutí sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12. októbra 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.“

50. V tomto smere považuje kasačný súd za potrebné poukázať aj rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15. februára 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.“

51. 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).

52. Ustálená rozhodovacia činnosť národných súdov ako aj Súdneho dvora Európskej únie identifikovala 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). Ide napríklad o (i) nekontaktnosť dodávateľa či subdodávateľov ako výlučnú okolnosť (napr. rozhodnutie Najvyššieho

súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/44/2020 zo dňa 25. mája 2021), (ii) nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov pre vyrobenie alebo dodanie tovaru na strane dodávateľa či subdodávateľov (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Föväallalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 47, vo veci Maks Pen EOOD, C-18/13 zo dňa 13. februára 2014, body 31, 32; vo veci Gábor Tóth, C-324/11 zo dňa 6. septembra 2012, bod 49), (iii) pochybnosti na subdodávateľských stupňoch obchodného reťazca (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Föväallalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 64; obdobne vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 50).

53. Kasačný súd považuje za potrebné dať, že materiálne podmienky priznania práva na odpočet dane sa v zásade týkajú len individuálneho obchodného vzťahu medzi dodávateľom - daňovým subjektom - odberateľom daňového subjektu. Z tohto dôvodu prípadné pochybnosti týkajúce sa subdodávateľskej časti obchodného reťazca alebo časti nasledujúcej po odberateľovi daňového subjektu nepredstavujú (bez ďalšieho) dôvodné pochybnosti o spochybnení hmotnoprávnych/materiálnych podmienok práva na odpočítanie dane. Práve z tohto dôvodu „pre záver správcu dane, že daňový subjekt nespĺnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, nepostačuje spochybnenie subdodávateľských spoločností deklarovaného dodávateľa daňového subjektu, ktoré nemali žiadnych zamestnancov, nemali personálne vybavenie, nemali materiálne-technické vybavenie na realizáciu daných prác a teda nedisponovali nevyhnutnými prostriedkami na zabezpečenie fakturovaného plnenia“ (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžfk 15/2020 zo dňa 30. júna 2022, publikovaného v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky ako ZNSS 23/2022).

54. 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 získať dôkazy o tom, že bol uskutočnený“ (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/66/2016 zo dňa 31. mája 2018, bod 77).

55. 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 Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 52; vo veci Vikingo Föväallalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 54, 55; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 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 Európskej únie vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 59). Ani pri tejto požiadavke však nemožno zísť až tak ďaleko, že daňovému subjektu bude de facto uložená povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré patria správcovi dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 51; vo veci Vikingo Föväallalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 56; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 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 Európskej únie vo veci Vikingo Föväallalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 53, 54, 56 a 58).

56. Kasačný súd zdôrazňuje, že vo všeobecnosti je potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávnych 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. novembra 2021, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 36). Zatiaľ čo dôkazné bremeno na preukázaní splnenia hmotnoprávnych 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 9. decembra 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 Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 54; vo veci Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 37, 43).

57. Je na mieste dodať, že už uvedené skutočnosti neznamenajú, že zistenia správcu dane týkajúce sa subdodávateľských spoločností, resp. ďalších zložiek obchodného reťazca, sú irelevantné. Práve naopak, tieto môžu znamenať, že v predchádzajúcich článkoch obchodného reťazca došlo k daňovému úniku (k daňovému podvodu). Vedomá (ak daňový subjekt vedel alebo s ohľadom na všetky okolnosti mohol a mal vedieť) účasť daňového subjektu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom je pritom, napriek splneniu hmotnoprávných/materiálnych podmienok práva na odpočet dane, samostatným dôvodom odopretia práva na odpočet dane (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci A proti Finanzamt M, C-596/21 zo dňa 24. novembra 2022, bod 26). V tomto smere má práve relevanciu aj prípadná dobrá viera, obozretnosť daňového subjektu alebo neprijatie dostatočných opatrení na predchádzanie účasti daňového subjektu na daňovom podvode. Tieto skutočnosti totiž môžu nasvedčovať tomu, že daňový subjekt, ak by postupoval riadne, mal a mohol vedieť, že realizovaním zdaniteľného obchodu bude participovať na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (obdobne (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 53, 54, 56 a 58).

58. 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 Európskej únie v spojených veciach SGI a Valériane, C-459/17 a C-460/17, zo dňa 27. júna 2018), v prípade preukazovania účasti na podvode a pri zneužití práva dôkazné bremeno zaťažuje finančné orgány.

Aplikácia všeobecných východísk na prípad sťažovateľky

59. Aplikujúc vyššie uvedené východiská na prípad sťažovateľky kasačný súd konštatuje, že vnútroštátnu právnu úpravu zákona o DPH je potrebné vykladať v súlade s európskou právnou úpravou - Smernicou. V tomto kontexte je relevantné, že materiálne/hmotnoprávne podmienky priznania práva na odpočítanie dane sú upravené v zásade v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2014. Tie formálne sú upravené v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2014. Sťažovateľka sa preto mylí, pokiaľ argumentuje, že splnila svoju dôkaznú povinnosť v daňovom konaní predložením faktúr vzťahujúcich sa k sporným obchodom a preukázaním úhrady ceny tohto dodania. Dôkazné bremeno sťažovateľky sa totiž vzťahuje tak k splneniu materiálnych/hmotnoprávných podmienok dane (podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2014) ako aj k splneniu formálnych podmienok (§ 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2014), pričom platí, že prípadné nedostatky na strane formálnych podmienok možno odpustiť vtedy, ak je v daňovom konaní riadne preukázané splnenie materiálnych/hmotnoprávných podmienok predmetného daňového oprávnenia (bližšie body 44 a 45 tohto rozsudku). Čo sa týka materiálnych podmienok, kasačný súd dáva do pozornosti, že z hľadiska dôkazného bremena daňového subjektu ich splnenie nestačí len formálne deklarovať predložením vystavenej faktúry, ale v prípade vznesenia dôvodných pochybností správcom dane, je tieto potrebné zo strany daňového subjektu aj preukázať (body 47 až 49 tohto rozsudku).

60. Kasačný súd už vyššie uviedol, že jednou z materiálnych/hmotnoprávných podmienok priznania práva na odpočet dane podľa čl. 168 písm. a) Smernice je aj status dodávateľa ako zdaniteľnej osoby podľa čl. 9 ods. 1 Smernice. Inými slovami, daňový subjekt uplatňujúci právo na odpočet dane zo zdaniteľných obchodov podľa čl. 168 písm. a) Smernice, teda § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2014, musí byť schopný preukázať, že tovary/služby boli aj reálne dodané zdaniteľnou osobou - teda osobou podliehajúcou dani z pridanej hodnoty.

61. Slovenská republika je pritom jednou z krajín uplatňujúcich výnimku podľa čl. 287 Smernice, v kontexte ktorej niektoré zo zdaniteľných osôb podľa čl. 9 ods. 1 Smernice oslobodzuje od dane z pridanej hodnoty (§ 4 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2014). V tomto kontexte sa preto hmotnoprávna podmienka preukázania statusu dodávateľa ako zdaniteľnej osoby

podľa čl. 168 písm. a) Smernice mení na požiadavku preukázania statusu dodávateľa ako platiteľa dane podľa § 4 ods. 1 a 2 zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2014. Platiteľom dane je pritom osoba registrovaná pre daň z pridanej hodnoty (§ 4 ods. 3 zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2014). Podmienka dodania tovaru/služby platiteľom dane ako podmienka priznania práva na odpočet dane je pritom zrejmá aj z § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2014.

62. Právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2014 v spojení s čl. 168 písm. a) Smernice preto nemožno nepriznať v prípade, ak daňový subjekt (okrem iných materiálnych podmienok) preukáže (alebo zo správnom dane vykonaného dokazovania vyplynie), že skutočný dodávateľ tovarov a služieb bol platiteľom dane (osobou registrovanou na daň), alebo takéto postavenie nevyhnutne musel mať s ohľadom na znenie § 4 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2014. A to aj v prípade, ak identita skutočného dodávateľa tovaru/služby nebude rovnaká s identitou faktúrou deklarovaného dodávateľa tovaru alebo služby. To všetko platí za situácie, že sa príslušným orgánom nepodarí preukázať daňový podvod, resp. vedomú (vedel alebo musel vedieť) účasť daňového subjektu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (body 43 až 45 tohto rozsudku).

63. Kasačný súd konštatuje, že pokiaľ správca dane, žalovaný a správny súd argumentovali, že sťažovateľka nepreukázala, že jej boli služby a tovary dodané od deklarovaného dodávateľa - spoločnosti Invest-mont, s.r.o. (resp. dodanie od deklarovaného dodávateľa bolo spochybnené), spochybnili práve splnenie materiálnej/hmotnoprávnej podmienky práva na odpočet - dodanie tovaru osobou so statusom zdaniteľnej osoby podľa čl. 168 písm. a) v spojení s čl. 287 Smernice, teda so statusom platiteľa dane podľa zákona o DPH (z materiálneho hľadiska).

64. Kasačný súd sa stotožňuje s názorom správneho súdu, že správca dane a žalovaný v predmetnej veci vzniesli dôvodné pochybnosti o splnení už uvedenej hmotnoprávnej podmienky odpočítania dane zo sporných obchodov sťažovateľky. Zo zistení správcu dane je zrejmé, že deklarovaný dodávateľ (spoločnosť Invest-mont, s.r.o.) je nekontaktný, nepredložil ani svoju účtovnú dokumentáciu. Z výsluchu konateľa deklarovaného dodávateľa v čase uskutočnenia sporných obchodov, pána Patrika Řehůřka, vyplýva, že tento nemal žiadne bližšie informácie o priebehu predmetných obchodov, napriek tomu že nebol priamym vykonávateľom a poskytovateľom služieb (prác) a tovarov nevedel uviesť svojich subdodávateľov, nemal informácie o preprave tovaru. Kasačný súd dáva do pozornosti, že v prípade deklarovaného dodávateľa celkom zjavne nešlo o veľkú firmu, v rámci ktorej by bolo pochopiteľné, že konateľ nemusí mať úplné informácie o všetkých okolnostiach obchodných činností firmy. Navyše pán Patrik Řehůřek ani neoznačil inú osobu, ktorá by organizovala obchodnú spoluprácu medzi spoločnosťou Invest-mont, s.r.o. a sťažovateľkou.

65. Vyššie uvedené skutočnosti (absencia konkrétnych informácií o zdaniteľných obchodoch na strane deklarovaného dodávateľa) predstavujú pochybnosti o uskutočnení zdaniteľných obchodov spoločnosťou Invest-mont, s.r.o., ktoré spochybňujú hodnovernosť listinných dôkazov predkladaných sťažovateľkou a prenášajú dôkazné bremeno (v záujme obnovenia hodnovernosti listinných dôkazov) opätovne na sťažovateľku. Zistené pochybnosti boli komunikované konateľovi sťažovateľky a jej obchodnému riaditeľovi pánovi S. M.. Títo však tiež nemali dostatočné informácie o realizácii sporných obchodov - nemali k dispozícii žiadne informácie o preprave tovaru, nakládke a vykládke (v tomto smere neoznačili žiadne ďalšie dôkazy), nemali informácie o osobách, ktoré mali v mene spoločnosti Invest-mont, s.r.o. vykonávať dodávané práce/služby a pod. Sťažovateľka a jej zástupcovia pritom neoznačili žiadnu inú osobu, ktorá by mala predmetné služby a práce dodať a ani z administratívneho spisu nevyplývajú také skutočnosti, z ktorých by bolo jednoznačne určiteľné, že skutočný dodávateľ/lia služieb a tovarov (ktorých identita nebola odhalená) by museli mať nevyhnutne postavenie zdaniteľných osôb, resp. platiteľov dane.

66. Správca dane vykonal tiež zisťovanie identity subdodávateľov deklarovaného dodávateľa, pričom subdodávateľom bola nekontaktná spoločnosť HILUXE, s.r.o. Kasačný súd zdôrazňuje, že táto skutočnosť nie je kladená v neprospech sťažovateľky. Jej výsledkom však je, že sa ani z iných zdrojov (z ďalších článkov obchodného reťazca) nepodarilo zistiť také skutočnosti, ktoré by, aj napriek dôkaznej núdzi a pasivite sťažovateľky, boli spôsobilé obnoviť hodnovernosť listinných podkladov predložených sťažovateľkou. Táto, ako už bolo uvedené, bola pritom spochybnená najmä výpoveďou bývalého konateľa spoločnosti Invest-mont, s.r.o. a nedostatkom relevantných informácií a dôkazov na strane sťažovateľky.

67. Z vyššie uvedeného je zrejmé, že správca dane a žalovaný náležite zistili a pomenovali pochybnosti týkajúce sa splnenia materiálnych/hmotnoprávných podmienok práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov sťažovateľky. Sťažovateľka tieto dôvodné pochybnosti nevyvrátila, neoznačila žiadne ďalšie dôkazy na ich vyvrátenie, a preto je dôvodný záver, že neuniesla v daňovom konaní svoje dôkazné bremeno.

68. Kasačný súd zdôrazňuje, že dôvodné pochybnosti sa týkali len vzťahov a okolností medzi sťažovateľkou a jej deklarovaným dodávateľom. Išlo teda o okolnosti a skutočnosti priamo v dispozičnej sfére sťažovateľky. V tomto rozsahu bolo od sťažovateľky požadované aj vyvrátenie pochybností správcu dane. Kasačný súd zastáva názor, že od sťažovateľky možno spravodlivo požadovať, aby okrem faktúry preukázala alebo označila dôkazy napr. na preukázanie prepravy tovaru, jeho vykládky (napr. evidenčné čísla vozidiel, mená a priezviská osôb realizujúcich prepravu, protokoly o prevzatí tovaru s uvedením osobných údajov osôb tovar odovzdávajúcich a preberajúcich) či dôkazy na preukázanie vykonávania služieb a prác pre sťažovateľku (ich osobné údaje a pod.). Kasačný súd sa preto nestotožnil s názorom sťažovateľky, že bola neprimerane zaťažovaná dôkazným bremenom.

69. Pre úplnosť kasačný súd dodáva, že v predmetnej veci došlo k odmietnutiu priznania práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov z dôvodu, že sťažovateľka nepreukázala hmotnoprávne/materiálne podmienky predmetného práva. Argumentácia sťažovateľky vo vzťahu k daňovému podvodu či vedomej účasti sťažovateľky na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom je preto v tomto smere irelevantná.

IV.B K nesprávnej citácii aplikovateľnej právnej normy v rozsudku správneho súdu

70. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku v znení účinnom do 31. decembra 2017 pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

71. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku v znení účinnom od 1. januára 2018 pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

72. V druhej časti svojej kasačnej sťažnosti sťažovateľka namieta, že na jej prípad správny súd aplikoval § 3 ods. 6 Daňového poriadku v neúčinnom znení, v čom vidí nezákonnosť napadnutého rozsudku. V súvislosti s nastolenou otázkou kasačný súd konštatuje, že správny súd naozaj nesprávne v bode 27 napadnutého rozsudku citoval § 3 ods. 6 Daňového poriadku v znení účinnom do 31. decembra 2017 namiesto § 3 ods. 6 Daňového poriadku v znení účinnom od 1. januára 2018.

73. Kasačný súd nespochybňuje skutočnosť, že jednou z náležitostí rozsudku správneho súdu je aj jeho odôvodnenie, ktoré musí obsahovať vysvetlenie posúdenia podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov, v rámci ktorého správny súd vysvetľuje aj svoje právne posúdenie veci (§ 139 ods. 1 a 2 SSP). Táto časť odôvodnenia rozsudku správneho súdu spravidla obsahuje aj výpočet ustanovení právnych predpisov, ktoré správny súd na vec aplikuje, pričom v ďalšej časti svojho odôvodnenia tieto právne predpisy interpretuje, vyvodzuje z nich právne normy a vysvetľuje ako a prečo ich na vec aplikoval (obdobne tiež BARICOVÁ, J.; FEČÍK, M.; ŠTEVČEK, M.; FILOVÁ, A. a kol.: Správny súdny poriadok. Komentár. Bratislava: C. H. Beck, 2018, str. 716 -717). Nesprávna citácia právneho predpisu, resp. normatívnej právnej vety v rozsudku správneho súdu preto nepochybne je vadou tohto rozsudku. Pri posúdení vady rozsudku spočívajúcej v nesprávnej citácii právneho predpisu je však potrebné dôsledne rozlišovať, či ide o čisto procesnú vadu podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP alebo ide o vadu nesprávneho právneho posúdenia podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP.

74. Kasačný súd konštantne judikuje, že pod procesné vady podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP je možné zaradiť aj vady odôvodnenia rozsudku správneho súdu. Tieto sa však stávajú relevantnými až

v prípade, ak sú spôsobilé zasiahnuť do práva na spravodlivý proces účastníka konania. Ide o také vady odôvodnenia, ktoré znemožňujú účastníkovi konania poznať podstatné/kľúčové dôvody, pre ktoré bolo rozhodnutie správneho súdu prijaté a odpovede na zásadné argumenty ním v konaní vznesené (napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. I SŽfk 117/2020 zo dňa 25. mája 2022 a iné). Nesprávna citácia právneho predpisu či normatívnej právnej vety v odôvodnení rozsudku správneho súdu sa preto môže stať dôvodom na zrušenie rozhodnutia podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP len v prípade, ak zasahuje do práva účastníka konania na spravodlivý proces. Pôjde teda o nesprávnu takej intenzity, v dôsledku ktorých sa rozsudok správneho súdu stáva nezrozumiteľný a nepreskúmateľný.

75. Pokiaľ nesprávna citácia právneho predpisu či normatívnej právnej vety v rozsudku správneho súdu nedosahuje vyššie uvedenú intenzitu, má v zásade charakter „len“ inej zrejmej nesprávnosti. Ide teda o vadu, ktorú je kedykoľvek možné odstrániť opravným uznesením podľa § 143 SSP, a to bez spochybnenia zákonnosti samotného rozsudku správneho súdu.

76. Vyššie uvedené ale nevylučuje, že nesprávna citácia použitého právneho predpisu či normatívnej právnej vety správnym súdom v rozsudku môže byť prejavom nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, a teda dôkazom nesprávnej aplikácie právnej normy. Aplikáciou práva v užšom slova zmysle v zásade rozumieme „proces, v ktorom vecne príslušné orgány právne normy, obsiahnuté vo všeobecne záväzných právnych predpisoch, autoritatívne uplatňujú na konkrétne skutkové situácie. Spočíva vo vydávaní individuálnych právnych aktov, ktoré všeobecne formulované príkazy, zákazy a dovolenia transformujú na príkazy, zákazy a dovolenia adresované konkrétnym osobám“ (PROCHÁZKA, R.; KÁČER, M.: Teória práva. 1. vydanie. Bratislava: C. H. Beck, 2013, str. 249).

77. Vychádzajúc z vyššie uvedeného možno konštatovať, že samotná skutočnosť, že vo výpočte ustanovení obsiahnutých v rozsudku správneho súdu je uvedené neúčinné znenie právneho predpisu či nesprávna citácia normatívnej právnej vety bez ďalšieho ešte neznamená, že vec aj bola podľa neúčinnnej (nesprávnej) právnej normy rozhodnutá alebo že neúčinná právna norma bola na prípad aplikovaná. Osobitne vtedy, ak z ďalších častí odôvodnenia rozsudku správneho súdu a ďalších skutkových okolností vyplýva, že vec bola, napriek uvedeniu nesprávnej citácie právneho predpisu, rozhodnutá podľa správnej právnej normy.

78. Je preto potrebné rozlišovať medzi nesprávnym právnym posúdením veci (aplikáciou nesprávnej právnej normy) a zrejmom nesprávnosťou v odôvodnení pri citácii právneho predpisu. Deliacou líniou medzi tým, či citácia nesprávneho právneho predpisu v rozsudku správneho súdu predstavuje dôkaz o jeho nesprávnom právnom posúdení veci (aplikácii nesprávnej, neúčinnnej normy) alebo len zrejmu nesprávnosť bez dopadu na zákonnosť rozhodnutia, by malo byť celkové znenie rozsudku, chápané jeho výrok a odôvodnenie ako jednotný celok. Pre posúdenie celkovej zákonnosti rozsudku je potrebné skúmať vôľu rozhodujúceho orgánu, ako bola v odôvodnení dotknutého rozhodnutia komunikovaná ako celok (obdobne rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 576/2013 zo dňa 24. júla 2014).

79. Kasačný súd preto, s ohľadom na vyššie uvedené, zastáva názor, že nesprávna citácia právneho predpisu, resp. normatívnej právnej vety je dôvodom na zrušenie rozsudku správneho súdu len vtedy, ak (i) je jednou z okolností zakladajúcich celkovú nepreskúmateľnosť odôvodnenia rozsudku správneho súdu v miere zasahujúcej do práva účastníka konania na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f) SSP) alebo v situácii, (ii) ak z celého odôvodnenia a výroku rozsudku správneho súdu je zřejmé, že správny súd nepochybil len pri citácii právnych predpisov, ale vec aj rozhodol podľa právnej normy (na vec aplikoval), ktorá sa na prípad nevzťahovala (napr. z dôvodu neúčinnosti).

80. Aplikujúc tieto východiská na prípad sťažovateľky kasačný súd konštatuje, že napriek nesprávnej citácii § 3 ods. 6 Daňového poriadku v napádanom rozsudku je tento rozsudok náležite odôvodnený a preskúmateľný. Je z neho zřejmé, že dôvodom nepriznania práva sťažovateľky na odpočítanie dane nebola aplikácia § 3 ods. 6 Daňového poriadku, ale neunesenie dôkazného bremena sťažovateľky vo vzťahu k materiálnym/hmotnoprávnym podmienkam práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2014 (body 39 a 40 napádaného rozsudku; časť IV.A tohto rozsudku). Tieto ustanovenia boli podstatné z hľadiska hmotnoprávneho nároku sťažovateľky. Z hľadiska procesného postupu správcu dane a jeho posudzovania správnym súdom boli zase relevantné ustanovenia týkajúce sa dôkazného bremena a prenosu dôkazného bremena - § 24 ods.

1 až 4, § 45 ods. 2 a § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Všetky tieto ustanovenia boli v napádanom rozsudku uvedené správne.

81. Pokiaľ sťažovateľka poukázala na bod 36 napádaného rozsudku, ide v zásade len o citáciu všeobecných východísk, ktoré však nemali dopad na právne posúdenie prípadu sťažovateľky. Navyše kasačný súd poukazuje, že formulačná zmena v § 3 ods. 6 Daňového poriadku (v znení účinnom do 31. decembra 2017 a v znení účinnom od 1. januára 2018) nemá celkom zjavne žiadny vplyv na posúdenie prípadu sťažovateľky. Tento by podľa oboch bol posudzovaný rovnako.

82. Kasačný súd v súvislosti s nesprávnou citáciou normy neidentifikoval ani žiadny zásah do právnej istoty sťažovateľky. Táto tak počas celého administratívneho konania, ako aj konania pred správnym súdom ako aj v kasačnom konaní rozporovala a poukazovala na to, že v rámci svojho dôkazného bremena preukázala splnenie podmienok práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH v znení účinnom do 30. septembra 2014. V predmetnom konaní tak neboli sporné okolnosti výkladu a aplikácie § 3 ods. 6 Daňového poriadku.

83. Označenú vadu tak považuje kasačný súd len za inú zrejmu nesprávnosť, ktorá nemá dopad na celkovú zrozumiteľnosť napadnutého rozsudku a ani nepredstavuje dôkaz o nesprávnom právnom posúdení veci. Predmetnú sťažnostnú námietku preto kasačný súd posúdil ako nedôvodnú.

IV.C

84. Pre úplnosť kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že pred ním bolo vedené kasačné konanie pod sp. zn. 4 Sfk 10/2021 o obdobnej kasačnej sťažnosti sťažovateľky proti obdobnému rozsudku správneho súdu vo veci rovnakého dodávateľa. Odlišnosť sa týkala len zdaňovacieho obdobia (vo veci sp. zn. 4 Sfk 10/2021 išlo o zdaňovacie obdobie február 2014). Aj v tejto súvisiacej veci kasačný súd rozsudkom sp. zn. 4 Sfk 10/2021 zo dňa 21. septembra 2022 kasačnú sťažnosť sťažovateľky zamietol.

V.

Záver

85. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľky. Rozsudok správneho súdu považuje vo výroku za vecne správny a vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci. Preto kasačnú sťažnosť sťažovateľky podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

86. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že ju žiadnemu z účastníkov nepriznal, keďže sťažovateľka nemala 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).

87. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

