

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 3Sfk/37/2021
Identifikačné číslo spisu: 3020200130
Dátum vydania rozhodnutia: 25. júla 2023
Meno a priezvisko: Mgr. Kristína Babiaková
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3020200130.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa), zo sudkyne JUDr. Anity Filovej a sudcu Mgr. Petra Macha, PhD. v právnej veci žalobkyne: CHERONA, s.r.o., Južná trieda 4B, 040 01 Košice, IČO: 50 650 599, právne zastúpenej advokátskou kanceláriou: Benkóczki, Baláž - advokáti, s.r.o., so sídlom 29. augusta 36A, 811 09 Bratislava, IČO: 35 917 148; proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica; o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100713791/2020 zo dňa 23. marca 2020; konajúc o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11 S 63/2020-61 zo dňa 8. júna 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 Partizánske (ďalej aj len „prvostupňový správny orgán“ alebo „správca dane“) vykonal u žalobkyne kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie júna 2017 a o jej výsledku vyhotovil protokol č. 101649559/2018 zo dňa 23. augusta 2018. Na základe vykonanej kontroly správca dane rozhodnutím č. 102789222/2019 zo dňa 4. decembra 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) určil žalobkyni rozdiel dane v sume 14.000,- € za zdaňovacie obdobie jún 2017, nepriznal nadmerný odpočet v sume 4.325,08 € a vyrubil daň v sume 9.674,92 €.
2. Správca dane v predmetnom zdaňovacom období žalobkyni neuznal uplatnené nároky na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávateľských faktúr od spoločnosti ELEKTRONIXNET SHOP, s.r.o. za sprostredkovanie servisných služieb, pomoci, konzultačných služieb a riešení za mesiac jún 2017.
3. Správca dane v predmetnej veci zistil, že spoločnosť ELEKTRONIXNET SHOP s.r.o. je nekontaktná. Opakovane kontaktoval so žiadosťou o výsluch bývalého konateľa spoločnosti

ELEKTRONIXNET SHOP s.r.o. pána V. B.. Ten sa na výsluchy opakovane nedostavil a zaslal správcovi dane písomné vyjadrenia. V týchto (zo dňa 8. februára 2018) uviedol, že nedisponuje účtovnou dokumentáciou ani zmluvami, keďže už nie je konateľom spoločnosti, všetky doklady odovzdal novému majiteľovi (meno neuviedol). K žalobkyni sa vyjadril tak, že pozná jej konateľa (J. Q. K.), spolupráca prebiehala v oblasti informačných technológií v prvej polovici roka 2017. Nevedel sa k nej bližšie vyjadriť. Faktúry týkajúce sa žalobkyne boli zaúčtované a uvedené v kontrolných výkazoch spoločnosti. V nasledujúcom vyjadrení vo vyrubovacom konaní (zo dňa 17. októbra 2018) uviedol, že spolupráca prebiehala v oblasti informačných technológií, najmä servisných a konzultačných služieb, ktoré boli určené pre klientov žalobkyne. Neuviedol však mená osôb, ktoré tieto služby vykonávali, či to bol on, jeho zamestnanci alebo niekto iný. Neuviedol ani, či mali technické vzdelanie, len že služby odovzdával na USB kľúčoch priamo konateľovi žalobkyne.

4. Dňa 22. októbra 2018 zaslal správca dane pánovi B. výzvu na uvedenie osôb, ktoré vykonávali IT služby deklarované na faktúrach. Vo svojej odpovedi (zo dňa 9. novembra 2018) pán B. uviedol, že tieto služby boli zabezpečované subdodávateľsky, a to prostredníctvom spoločnosti DES TECHNOLOGY s.r.o.

5. Správca dane z interných zdrojov Finančnej správy Slovenskej republiky získal informáciu, že Daňový úrad Trenčín vykonal miestne zisťovanie v sídle spoločnosti DES TECHNOLOGY s.r.o., pričom spoločnosť bola nekontaktná. Tiež zistil, že táto spoločnosť neodviedla DPH za zdaňovacie obdobie, ktoré je predmetom kontroly a nedoplatky na DPH predstavovali sumu 851.000,- €.

6. Preverení sídla spoločnosti ELEKTRONIXNET SHOP s.r.o., miestnym zisťovaním, správca dane zistil, že predmetná spoločnosť zaplatila nájomné za sídlo len raz a dňa 12. septembra 2017 bola nájomná zmluva vypovedaná.

7. Na základe výzvy správcu dane žalobkyňa uviedla, že obchodnú spoluprácu pri zabezpečovaní a poskytovaní predmetných služieb nadviazala len so spoločnosťou ELEKTRONIXNET SHOP s.r.o., a to za účasti jej bývalého konateľa pána V. B., ktorý mal práce/služby aj vykonávať. Žalobkyňa nedisponovala informáciou, či práce vykonával aj niekto iný. Výkon servisných služieb bol dohadovaný s pánom B. osobne. Služby boli poskytnuté spoločnosti W soft, s.r.o. v zastúpení V. B..

8. V nadväznosti na pokyn žalovaného vo vyrubovacom konaní správca dane tiež požiadal o prevedenie pána V. B. na výsluch. Po predvedení na výsluchu dňa 10. júla 2019 pán B. uviedol, že sa presne nevie vyjadriť k obchodnej spolupráci so žalobkyňou, potvrdil vystavenie a podpísanie faktúr a zmluvy, nepamätal si mená osôb, adresy, názvy osôb a spoločností realizujúcich služby, nepamätal si, za akým účelom boli tieto služby vykonané, pretože ich len sprostredkoval. Nevedel ani predložiť doklady k deklarovaným službám.

9. Správca dane neúspešne predvolal a následne sa neúspešne pokúsil o prevedenie konateľa spoločnosti W soft, s.r.o., pána V. B..

10. Z kontrolného výkazu spoločnosti ELEKTRONIXNET SHOP s.r.o. správca dane zistil, že spoločnosť priznala dodanie služieb žalobkyni.

11. Správca dane zaslal výzvu na súčinnosť aj subdodávateľovi spoločnosti DES TECHNOLOGY s.r.o., ktorú si neprevzala v odbernej lehote.

12. Konateľ žalobkyne bol v administratívnom konaní pasívny, vyjadrovať sa k zisteniam správcu dane bol ochotný po vydaní protokolu, prípadne následne až v opravných prostriedkoch po vydaní prvostupňových rozhodnutí správcu dane.

13. Na základe už uvedených skutočností správca dane skonštatoval, že na základe vykonaného a neskôr doplneného dokazovania nezískal dôkazy, ktoré by potvrdili reálnosť deklarovaných služieb na dodávateľských faktúrach od spoločnosti ELEKTRONIXNET SHOP s.r.o. pre žalobkyňu, zistil teda porušenie § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v spojení s § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). Preto žalobkyni nepriznal uplatnené odpočítanie dane zo sporných obchodov.

14. Žalobkyňa podala voči prvostupňovému rozhodnutiu odvolanie, ku ktorému priložila písomné vyjadrenie pána Michala Szakácsa, bývalého konateľa spoločnosti W soft s.r.o. Tento potvrdil spoluprácu so žalobkyňou pri dodávke IT služieb na základe zmlúv uzatvorených s konateľom žalobkyne. Predmetné služby mali byť následne aj fakturované. Hlavička na dokumente napísanom na počítači bola dopísaná ručne.

15. Rozhodnutím č. 100713791/2020 zo dňa 23. marca 2020 (ďalej len „žalované rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie žalovaného“) žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie. Žalovaný sa stotožnil s

názorom, že daňový subjekt nemôže bez ďalšieho nieť zodpovednosť za neplnenie zákonných povinností zo strany jeho dodávateľa, avšak na druhej strane je to práve daňový subjekt, ktorý si vyberá obchodných partnerov. Pri ich výbere pritom musí postupovať primerane obozretne.

16. Podľa názoru žalovaného, správca dane vykonal náležité dokazovanie formou viacerých výziev, predvolaní a zápisníc o vypočutí svedka. Dôkazným bremenom tak správca dane nezaťažil len žalobkyňu, ale sám iniciatívne vykonával dokazovanie. Žalovaný akcentoval skutočnosť, že bývalý konateľ dodávateľa žalobkyne nevedel uviesť konkrétne údaje o zdaniteľných obchodoch so žalobkyňou, navyše si pri svojich tvrdeniach odporoval s konateľom žalobkyne. Tento rozpor bol daný v tom, že zatiaľ čo pán B. tvrdil, že poskytnutie služieb len sprostredkoval, konateľ žalobkyne tvrdil, že ich mal aj sám vykonať. Takýto postup mal vyplývať aj zo Zmluvy č. 20170104. Deklarovaná subdodávateľská spoločnosť bola nekontaktná, pričom správca dane nezistil skutočnosti nasvedčujúce tomu, že služby pre klientov žalobkyne táto spoločnosť aj reálne vykonala. Šetrením správcu dane nebolo ani zistené, v čom mali poskytnuté služby spočívať a čo sa malo nachádzať na USB, ktoré malo výsledky poskytnutých služieb obsahovať.

17. Správca dane sa podľa žalovaného pokúsil vypočúť aj konateľa deklarovaného odberateľa služby, avšak tohto sa nepodarilo predvolať a ani predviesť. K jeho písomnému vyhláseniu žalovaný uviedol, že v ňom chýba predmet, názov uzatvorených zmlúv, faktúry neobsahujú žiadny dátum uskutočnenia plnenia, vystavenia, splatnosti a aj hlavička je napísaná rukou. Je preto otázne, odkiaľ žalobkyňa získala toto prehlásenie, keď pobyt pána V. B. nie je známy a nepodarilo sa ho predviesť ani policajnému zboru. Ide podľa žalovaného o jednostranné vyhlásenie, ktoré nepredstavuje relevantný dôkaz.

18. Ku kontrolnému výkazu deklarovaného dodávateľa žalovaný uviedol, že formálne uvedenie sporných faktúr v kontrolovanom výkaze dodávateľa bez predloženia ďalších záznamov a účtovných dokladov ešte neznamená, že tieto plnenia boli uvedené v daňovom priznaní, resp. či nebola daňová povinnosť účelovo ponížená o iné neexistujúce plnenia na vstupe.

19. Vykonaným dokazovaním boli podľa žalovaného preukázateľne spochybnené doklady a dôkazy žalobkyne. Pochybnosti správcu dane o reálnosti fakturovaného dodávateľa sú podľa žalovaného založené na relevantných faktoch, nesvedčia možnosti, aby mohol deklarovaný dodávateľ reálne dodať žalobkyňi služby uvedené na sporných faktúrach. Tieto faktúry preto nereflektujú skutočnosť. V dôsledku absencie chýbajúcich dokladov nebolo preukázané skutočné dodanie služieb fakturovaným dodávateľom ako základnej podmienky na vznik nároku na odpočet DPH na vstupe. Žalobkyňa teda porušila § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v spojení s § 51 zákona o DPH.

II.

Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

20. 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.

21. V správnej žalobe žalobkyňa spochybňuje právny názor žalovaného, že neuniesla svoje dôkazné bremeno ohľadom preukázania dodania služieb spoločnosťou ELEKTRONIXNET SHOP, s.r.o. Žalobkyňa je toho názoru, že predložila všetky potrebné doklady, spoluprácu potvrdil aj výsluch pán B., potvrdzujú ju aj kontrolné výkazy spoločnosti ELEKTRONIXNET SHOP, s.r.o. a ich reálnosť potvrdzuje aj písomné vyjadrenie pána B., konateľa spoločnosti W soft s.r.o. Vyjadrenie pána B. je relevantným dôkazom a žalovaný naň bol povinný podľa žalobkyne prihliadať. Správca dane a žalovaný neprodukovali žiadne dôkazy, ktoré by vyvrátili dôkazy a tvrdenia žalobkyne. Prípadný nedostatok konkrétností vo výpovedi pána B. je podľa tvrdení žalobkyne pochopiteľný s ohľadom na časový odstup.

22. Žalobkyňa zastáva názor, že je neprípustnou prax správcu dane a žalovaného, keď dokazovanie nevykonali v postačujúcej miere počas daňovej kontroly, ale až následne vo vyrubovacom konaní. Svedok B. mal byť preto vypočutý už počas daňovej kontroly, nie až vo vyrubovacom konaní.

23. Za nezákonný považuje žalobkyňa postup správcu dane, keď svoje pochybnosti ohľadom deklarovaného subdodávateľa spoločnosti DES TECHNOLOGY založil aj na informáciách z „interných zdrojov.“ Pre účely kontroly totiž možno použiť zistenia z iných kontrol len vo forme Protokolov z týchto kontrol.

24. Žalovaný vo svojom vyjadrení k správnej žalobe a v nasledujúcej duplike v podstatnom zopakoval svoju argumentáciu uvedenú v jeho rozhodnutí. Rovnako žalobkyňa vo svojej replike v podstatnom zotrvala na argumentácii uvedenej v správnej žalobe.

25. Správny súd rozsudkom č. k. 11 S 63/2020 - 61 zo dňa 8. júna 2021 (ďalej len „napadnutý rozsudok“ alebo „rozsudok správneho súdu“) zamietol správnu žalobu žalobkyne.

26. Správny súd dospel k názoru, že správca dane a žalovaný vykonali náležité dokazovanie v rozsahu postačujúcom pre učinenie záveru o nepreukázaní dodania služieb spoločnosťou ELEKTRONIXNET SHOP, s.r.o. prostredníctvom subdodávateľa DES TECHNOLOGY s.r.o. Za správny považoval záver, že žalobkyňa si v rozpore so zákonom uplatnila nárok na odpočítanie dane, keď nepreukázala, že zdaniteľné plnenia boli skutočne realizované dodávateľskou spoločnosťou tak, ako je deklarované na sporných faktúrach.

27. Správny súd zhrnul judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky k dôkaznému bremenu v daňovom konaní a uviedol, že dôkazná povinnosť v daňovom konaní primárne zaťažuje daňový subjekt. Na preukázanie reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia nie je postačujúca iba formálna existencia faktúry. Ak správca dane spochybni tvrdenia daňového subjektu a túto pochybnosť aj zrozumiteľne oznámi, nastupuje procesná povinnosť daňového subjektu obnoviť dôveryhodnosť svojich tvrdení a dôkazov.

28. Správca dane, podľa názoru správneho súdu, vzniesol dôvodné pochybnosti o identite skutočného dodávateľa a deklarovaného subdodávateľa na základe sporných faktúr. Za najdôležitejšie zistenia a pochybnosti považoval správny súd to, že :

- bývalý konateľ deklarovaného dodávateľa V. B. nevedel pri výsluchu uviesť, aké služby sprostredkoval, čoho sa týkali, nepamätal si mená osôb, názvy spoločností realizujúcich sprostredkovanie služieb, nevedel sa vyjadriť k predmetu obchodnej spolupráce so žalobkyňou,
- sídlo spoločnosti ELEKTRONIXNET SHOP, s.r.o. bolo len formálne, čo vyplýva z korešpondenčnej nedostupnosti, ale aj z toho, že nájomné za priestory využívané na podnikanie bolo zaplatené iba raz a následne bola nájomná zmluva vypovedaná,
- subdodávateľská spoločnosť DES TECHNOLOGY s.r.o. je nekontaktná, za kontrolované zdaňovacie obdobie neodviedla daň a má vysoké nedoplatky,
- z príslušných zmlúv o poskytovaní servisných služieb a z vyjadrenia konateľa žalobkyne vyplýva, že objednané služby mal vykonať pán B., čo je v rozpore s vyjadreniami pána B., že išlo o sprostredkovanie služieb,
- v zmluvách o poskytovaní servisných služieb uzatvorených medzi žalobkyňou a spoločnosťou ELEKTRONIXNET SHOP, s.r.o. sa v čl. I bode 5 nachádza nesprávne označenie klienta. Namiesto žalobkyne je tam uvedená spoločnosť W soft s.r.o. Podľa správneho súdu tento lapsus navodzuje domnienku, že zmluvy boli len skopírované a uzatvorené spoločnosťou ELEKTRONIXNET SHOP, s.r.o. a spoločnosťou W soft s.r.o.

29. Podľa názoru správneho súdu pre posúdenie nároku žalobkyne neboli relevantné skutočnosti týkajúce sa spoločnosti W soft s.r.o., preto bolo čestné vyhlásenie V. B. irelevantné. Navyše ide o osobu, ktorá bola korešpondenčne nedostupná, nebolo možné zabezpečiť jeho výsluch ani prostredníctvom Policajného zboru. Tieto skutočnosti na hodnovernosti predmetného vyhlásenia podľa správneho súdu nepridávajú.

III.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

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

31. Sťažovateľka v prvom rade namieta, že správny súd svoj rozsudok odôvodnil v rozpore s administratívnym spisom a v rozpore s dôkazmi predloženými sťažovateľkou. K žalobným bodom sťažovateľky sa správny súd vyjadril veľmi všeobecne, bez odpovedí na relevantné námietky sťažovateľky.

32. Podľa názoru sťažovateľky je nesprávny právny názor správneho súdu, žalovaného a správcu dane, že sťažovateľka neuniesla svoje dôkazné bremeno v daňovom konaní. Sťažovateľka predložila všetky potrebné listinné doklady, obchodnú spoluprácu potvrdil aj bývalý konateľ deklarovaného dodávateľa

pán B., potvrdzujú ju kontrolné výkazy deklarovaného dodávateľa a aj vyjadrenie pána B., deklarovaného odberateľa žalobkyne. Práve týmito dôkazmi sťažovateľka uniesla svoje dôkazné bremeno a správca dane a ani žalovaný neprodukovali žiadny dôkaz, ktorý by preukazoval, že spoločnosť ELEKTRONIXNET SHOP, s.r.o. nedodala žalobkyni fakturované plnenie. Správny súd, napriek záveru, že sťažovateľka neuniesla svoje dôkazné bremeno, nepomenúva dôkazy, ktoré ešte mohla predložiť v záujme preukázania svojho nároku. Mieru zaťaženia dôkazným bremenom zo strany správcu dane a žalovaného považuje sťažovateľka za neprimeranú.

33. Napadnutý rozsudok navyše vychádza z nezákonného dôkazu, keď správny súd akceptoval a vychádzal zo skutočnosti, ktorú mal správca dane zistiť z „interných zdrojov“ - a teda, že subdodávateľská spoločnosť DES TECHNOLOGY má nedoplatky. Tieto tvrdenia vrhajú negatívne svetlo na sťažovateľku napriek tomu, že táto so spoločnosťou DES TECHNOLOGY nespolupracovala. Tiež tento rozsudok náležite nezohľadňuje výsledky zistení z kontrolných výkazov spoločnosti ELEKTRONIXNET SHOP, s.r.o.

34. S poukazom na rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Mahagében (C-80/11) sťažovateľka dôvodí, že právo na odpočet dane môže byť zamietnuté len vtedy, ak sa preukáže, že platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť, že sporné plnenie je súčasťou podvodu. K tomuto však v prípade sťažovateľky nedošlo.

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

36. 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.

37. Podpredseda Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky uznesením sp. zn. KPP 20/23 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

38. 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.

39. Kľúčovou právnou otázkou v predmetnej veci bolo, či správny súd, žalovaný a správca dane vychádzali zo správneho posúdenia veci, ak dospeli k záveru, že sťažovateľka v predmetnej veci neuniesla dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov.

40. V súvislosti s podanou sťažnosťou kasačný súd konštatuje, že rozsudok správneho súdu považuje na náležite odôvodnený. Správny súd jednoznačne komunikoval dôvody, pre ktoré bolo žalobkyni nepriznané právo na odpočet zo sporných obchodov a tiež dôvody, pre ktoré takýto postup považoval za zákonný (body 57, 66 a 67 napadnutého rozsudku). Rovnako správny súd jasne pomenoval skutkové okolnosti, ktoré považoval za rozhodujúce z hľadiska kľúčového záveru - spochybnenie tvrdení sťažovateľky a nadväzujúceho neunesenia dôkazného bremena (body 68 a 69 napadnutého rozsudku).

Všeobecné východiská

41. V súvislosti s prvou nastolenou otázkou týkajúcou sa (ne)primeranosti dôkazného bremena, ktorým bola sťažovateľka zaťažená, kasačný súd v prvom rade komunikuje 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.

42. 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).

43. 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.

44. 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).

45. Slovenská republika je jednou z krajín, ktoré si uplatňujú výnimku podľa čl. 287 Smernice, v kontexte ktorej niektoré zo zdaniteľných osôb podľa čl. 9 ods. 1 Smernice oslobodzuje od dane z pridanej hodnoty (§ 4 ods. 1 zákona o DPH). Preto sa hmotnoprávna podmienka preukázania statusu dodávateľa ako zdaniteľnej osoby podľa čl. 168 písm. a) Smernice mení na požiadavku preukázania statusu dodávateľa ako platiteľa dane (§ 4 ods. 1 a 2 zákona o DPH). Platiteľom dane je pritom osoba registrovaná pre daň z pridanej hodnoty (§ 4 ods. 3 zákona o DPH). Podmienka dodania tovaru/služby platiteľom dane ako podmienka priznania práva na odpočet dane je pritom zrejماً aj z § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH.

46. 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 hmotnoprávných 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).

47. 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).

48. Právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH v spojení s čl. 168 písm. a) Smernice preto nemožno nepriznať v prípade, ak daňový subjekt (okrem iných materiálnych podmienok) preukáže (alebo zo správcom 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. A to aj v prípade, ak identita skutočného dodávateľa tovaru/služby nebude rovnaká s identitou faktúrou deklarovaného dodávateľa tovaru alebo služby (podobne tiež rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžfk 43/2021 zo dňa 14. decembra 2022, body 52 až 56). To všetko platí za situácie, že sa príslušným orgánom nepodari preukázať daňový podvod, resp. vedomú (vedel alebo musel vedieť o svojej účasti) účasť daňového subjektu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

49. 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).

50. Ľahká zneužitelnosť práva na odpočet DPH viedla aj vnútroštátneho zákonodarcu k tomu, že prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet dane práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 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 nepostačujú deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21. 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).

51. 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 spochybenie 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).

52. Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je preto akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcu dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení podmienok pre priznanie práva na odpočet dane (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019).

53. V rozhodnutí sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12. októbra 2022 k vyššie uvedenému Ústavný súd Slovenskej republiky dodal:

„Až preukázateľným spochybením 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 spochybenie dodania tovaru. Kvalita spochybenia dôkazov produkovaných daňovým subjektom musí spĺňať určité parametre, t. j. nestačí iba jednoduché a ničím nepodložené tvrdenie správcu dane založené na indiciách a domnienkach. Spochybenie zo strany správcu dane musí byť preukázateľné vo forme relevantného dôkazu, ktorý vyvracia dôkazný potenciál dôkazov predkladaných daňovým subjektom.“

54. 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.“

55. 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).

56. 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 Fővállalkozó 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 Fővállalkozó 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).

57. Kasačný súd považuje za potrebné dodať, 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 nesplnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, nepostačuje spochybnenie subdodávateľských spoločností deklarovaného dodávateľa daňového subjektu, ktoré nemali žiadnych zamestnancov, nemali personálne vybavenie, nemali materiálno-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).

58. 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).

59. 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 Fővállalkozó 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 Fővállalkozó 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 Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 53, 54, 56 a 58).

60. 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 preukázania 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).

61. 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 hmotnoprávnych/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).

62. Zhrňujúc doteraz uvedené možno konštatovať, že zatiaľ čo pri preukazovaní hmotnoprávnych 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

63. 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. Tie formálne sú upravené v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. 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 preukázaniu splnenia materiálnych/hmotnoprávnych podmienok dane (podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH) ako aj k splneniu formálnych podmienok (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH). Platí pritom, že prípadné nedostatky na strane formálnych podmienok možno odpustiť vtedy, ak je v daňovom konaní riadne preukázané splnenie materiálnych/hmotnoprávnych podmienok predmetného daňového oprávnenia.

64. 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 správcou dane je tieto potrebné zo strany daňového subjektu aj preukázať.

65. Kasačný súd konštatuje, že pokiaľ správca dane, žalovaný a správny súd argumentovali, že sťažovateľka nepreukázala, že jej služby dodané od deklarovaného dodávateľa - spoločnosti ELEKTRONIXNET SHOP, s.r.o. (resp. dodanie od deklarovaného dodávateľa bolo spochybnené), spochybnili práve splnenie materiálnej/hmotnoprávnej podmienky práva na odpočítanie dane - dodanie služby 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).

66. 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.

67. Zo zistení správcu dane je zrejmé, že deklarovaným dodávateľom je v súčasnosti nekontaktná spoločnosť ELEKTRONIXNET SHOP, s.r.o., ktorá správcovi dane nepredložila účtovnú dokumentáciu a nemala riadne sídlo. Z písomných vyjadrení ako aj z výsluchu bývalého konateľa spoločnosti ELEKTRONIXNET SHOP s.r.o., pána V. B., vyplýva, že tento nevedel uviesť svojich subdodávateľov, mená či názvy osôb, ktoré mali jeho spoločnosťou dodávané služby vykonávať, nevedel ani popísať služby, ktoré mal sťažovateľke, resp. jej klientom poskytovať. V tomto kontexte

sa preto jeho formálna deklarácia obchodných vzťahov so sťažovateľkou a formálne potvrdenie dodania služieb a vyhotovenia faktúr javia ako nedôveryhodné.

68. Pokiaľ sťažovateľka namieta, že ide o pochopiteľné a drobné nedostatky vo výpovedi, 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 činnostiach firmy. Navyše pán V. B. ani neoznačil žiadnu inú osobu, ktorá by v mene spoločnosti ELEKTRONIXNET SHOP, s.r.o. mala dohadovať obchody so sťažovateľkou či so subdodávateľmi v predmetnej veci.

69. Nedostatky výpovede pána V. B. nemožno ospravedlňovať časovým odstupom od uskutočnenia zdaniteľných obchodov. Je tomu tak preto, že vyjadrenia pána B. sú príliš všeobecné a vo svojej podstate nič nedokazujúce. Nejde o drobné nezrovnalosti, ale o absenciu akýchkoľvek vedomostí o obchodoch, ktoré mal sám uskutočňovať. Navyše časový odstup výsluchu pána B. (dňa 10. júla 2019) od uskutočnenia zdaniteľných obchodov (mesiac jún 2017) nebol zásadný, pričom na tieto obchody bol v priebehu daného obdobia pán B. dopytovaný opakovane (písomné vyjadrenia pána B. zo dňa 8. februára 2018 či zo dňa 17. októbra 2018).

70. Kasačný súd dáva tiež do pozornosti, že ani z písomných vyjadrení sťažovateľky a jej konateľa sa nepodarilo ustáliť, v čom konkrétne mali vlastne spočívať služby, ktoré mala spoločnosť ELEKTRONIXNET SHOP, s.r.o. dodávať sťažovateľke, a ktoré mala sťažovateľka poskytovať spoločnosti W soft s.r.o. Rovnako konateľ sťažovateľky neuvádzal mená osôb či názvy subdodávateľských spoločností, ktoré v mene deklarovaného dodávateľa mali realizovať služby, ktoré sťažovateľka mala poskytovať svojim klientom. Navyše vnútorne rozporné boli aj výpovede pána V. B. a vyjadrenia konateľa sťažovateľky (vyjadrenie zo dňa 15. novembra 2018). Ako už bolo uvedené, sťažovateľka vo svojich písomných vyjadreniach tvrdila, že služby mal zabezpečovať priamo pán B.. Ten sa však vyjadril, že služby nezabezpečoval, ale len sprostredkoval ich vykonanie.

71. Na rozdiel od správneho súdu a žalovaného, kasačný súd sa zhoduje so sťažovateľkou v tom, že v predmetnej veci mohli byť relevantné aj vyjadrenia odberateľa sťažovateľky - spoločnosti W soft s.r.o., resp. jej konateľa v čase zdaniteľných obchodov, pána V. B.. Tento totiž mohol objasniť otázku, či služby reálne boli poskytnuté a kým, keďže bol deklarovaným konečným odberateľom služieb, ktoré mu boli sprostredkované sťažovateľkou od deklarovaného dodávateľa ELEKTRONIXNET SHOP, s.r.o.

72. Kasačný súd dáva do pozornosti, že pán B. bol pre správcu dane nedostupný, nepodarilo sa ho predviesť. Sťažovateľka až do odvolacieho konania predložila jeho písomné vyjadrenie, ktoré sa javí ako minimálne pochybné. Napriek tomu, že toto obsahuje formálne potvrdenie odobratia služieb, kasačný súd konštatuje, že toto vyjadrenie neposilňuje dôkazný stav na strane sťažovateľky. Práve naopak, posilňuje pochybnosti vznesené správcou dane. Ani vo vyjadrení pána B. totiž nie je vysvetlené, aké služby vlastne boli spoločnosti W soft s.r.o. poskytnuté, za akým účelom (z akého dôvodu) a kto ich vykonal. Opätovne ide len o všeobecné a formálne deklarácie obchodných vzťahov, ktoré sa javia ako účelové.

73. Zhrňujúc vyššie uvedené kasačný súd konštatuje, že v rámci obchodného reťazca spočívajúceho z deklarovaného dodávateľa služby (spoločnosti ELEKTRONIXNET SHOP s.r.o.) - sťažovateľky ako odberateľa služby - a konečného odberateľa služby (spoločnosti W soft s.r.o.) žiadny z týchto subjektov nevedel realizovaný obchod riadne popísať, bližšie popísať poskytnuté služby, ich účel a ani označiť osoby, ktoré tieto služby fakticky vykonávali.

74. Správca dane tiež kontaktoval deklarovaného subdodávateľa spoločnosti ELEKTRONIXNET SHOP s.r.o., spoločnosť DES TECHNOLOGY s.r.o. Táto spoločnosť pritom bola nekontaktná. Kasačný súd zdôrazňuje, že nekontaktnosť subdodávateľa nie je kladená sťažovateľke na ťarchu. 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.

75. Kasačný súd sa stotožňuje s názorom správcu dane, žalovaného a správneho súdu v tom, že vyššie uvedené skutočnosti a zistenia predstavujú dôvodnú pochybnosť o splnení materiálnych podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane - a to podmienky postavenia skutočného dodávateľa služieb ako zdaniteľnej osoby, resp. platiteľa dane. Vznesené pochybnosti totiž nasvedčujú tomu, že služby nedodala spoločnosť ELEKTRONIXNET SHOP, s.r.o. a z administratívneho spisu nevyplýva, kto bol skutočný dodávateľ deklarovaných služieb. Iného dodávateľa ako ELEKTRONIXNET SHOP, s.r.o.

neoznačila ani sťažovateľka a zo zistení správcu dane ani nevyplýva, že by skutočný dodávateľ deklarovaných služieb nevyhnutne musel mať postavenie zdaniteľnej osoby, resp. platiteľa dane.

76. Je potrebné zdôrazniť, že zistenia správcu dane a žalovaného vo svojej podstate spochybňujú aj materiálnu podstatu deklarovaných obchodov - a teda existenciu deklarovaných služieb. Je tomu tak preto, že v zásade žiadny zo subjektov v reťazci deklarovaný dodávateľ (ELEKTRONIXNET SHOP, s.r.o.) - sťažovateľka - konečný odberateľ (W soft s.r.o.) nevedel bližšie popísať podstatu dodávaných služieb (v čom spočívali), aký bol účel ich poskytnutia či kto ich fakticky vykonal. Rovnako neboli predložené žiadne dôkazy o vykonaní deklarovaných služieb či o ich ekonomickom zmysle.

77. Napriek už uvedenému a vzneseniu dôvodných pochybností správcom dane sťažovateľka nepredložila žiadne dôkazy či vysvetlenia, ktoré by boli spôsobilé vyvrátiť pochybnosti správcu dane. Kasačný súd sa preto stotožňuje s názorom správneho súdu, správcu dane aj žalovaného, že sťažovateľka v predmetnom konaní neunesla svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu už uvedených materiálnych podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov.

78. Dôkazné bremeno, ktorým bola sťažovateľka v predmetnom daňovom konaní zaťažená, nepovažuje kasačný súd za neprimerané. Vznesené dôvodné pochybnosti sa týkali len vzťahov a okolností medzi sťažovateľkou, jej deklarovaným dodávateľom a odberateľom. Išlo teda o okolnosti a skutočnosti priamo v dispozičnej sfére sťažovateľky. Kasačný súd zastáva názor, že od sťažovateľky možno spravodlivo požadovať, aby vedela vysvetliť, preukázať (či už predložením alebo označením dôkazov) podstatu ňou realizovaného obchodného vzťahu, podstatu služieb, ktoré pre svojich odberateľov (v rámci svojej obchodnej činnosti) zabezpečovala a za akým účelom. Nie je pritom uveriteľné, aby v rámci svojej obchodnej činnosti sťažovateľka (jej dodávateľ a ani odberateľ) nemala predstavu o osobách vykonávajúcich služby a o samotných službách, ktoré sú podstatou jej obchodnej činnosti a ktoré je povinná podľa zmluvných záväzkov zabezpečiť svojim odberateľom.

79. Na vyššie uvedených záveroch nič nemenia ani sťažovateľkou akcentované kontrolné výkazy deklarovaného dodávateľa - spoločnosti ELEKTRONIXNET SHOP, s.r.o. Kontrolný výkaz (a teda formálna deklarácia dodávateľa) bez ďalšieho nie je dôkazom o tom, že služba bola v skutočnosti vykonaná, a to aj dotknutou osobou.

80. Sťažovateľka namietala aj nezákonnosť zistení správcu dane z „interných zdrojov“, týkajúcich sa daňových nedoplatkov deklarovaného subdodávateľa spoločnosti DES TECHNOLOGY s.r.o. Kasačný súd vo vzťahu k tejto námietke poukazuje na svoju vyššie uvedenú argumentáciu, a teda že dôvodné pochybnosti ohľadom splnenia materiálnych podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov boli postavené na vyjadreniach a dôkazoch týkajúcich sa reťazca deklarovaný dodávateľ (spoločnosť ELEKTRONIXNET SHOP, s.r.o.) - sťažovateľka - deklarovaný odberateľ (spoločnosť W soft s.r.o.). V tomto kontexte sa aj rozhodovacia činnosť kasačného súdu ustálila na právnom názore, že pochybnosti a nedostatky na strane deklarovaných subdodávateľov nie sú bez ďalšieho dôvodným spochybnením materiálnych podmienok práva na odpočítanie dane (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). Preto skutočnosť, či spoločnosť DES TECHNOLOGY s.r.o. mala nedoplatky na daniach, nie je pre toto konanie relevantná. Irelevantné sú z tohto dôvodu aj námietky vo vzťahu k otázke (ne)zákonnosti zistení správcu dane ohľadom nedoplatkov spoločnosti DES TECHNOLOGY s.r.o., keďže v tejto veci nemajú vplyv na samotné rozhodnutie.

V.

Záver

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

82. 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)

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

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.