

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 4Sfk/30/2021
Identifikačné číslo spisu: 1020201265
Dátum vydania rozhodnutia: 27. júla 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:1020201265.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a členov senátu JUDr. Zuzany Mališovej a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu: AgroMed, s.r.o., Zvolenská cesta 14, 974 05 Banská Bystrica, IČO: 36 620 165, právne zastúpený: Prosman a Pavlovič advokátska kancelária, s.r.o., Hlavná 31, 917 01 Trnava, IČO: 36 865 281, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.101202161/2020 z 21. júla2020, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/220/2020-128 zo dňa 26. mája 2021, takto

r o z h o d o l :

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

II. Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“) napadnutým rozsudkom č. k. 2S/220/2020-128 zo dňa 26. mája 2021 postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.101202161/2020 z 21. júla 2020, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 100673721/2019 z 12. mája 2020, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. zákona o správe daní (ďalej len „Daňový poriadok“) sťažovateľovi na DPH za zdaňovacie obdobie február 2016 určil rozdiel dane v sume 96 189,20 EUR.

2. V odôvodnení rozhodnutia správny súd uviedol, že pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/17/2011 zo dňa 23.02.2012 v spojení s uznesením Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 24/2013 zo

dňa 17.01.2013). Správny súd poukázal aj na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/108/2014 zo dňa 29.09.2016, sp. zn. 8Sžf/22/2014, sp. zn. 8Sžf/23/2014, sp. zn. 8Sžf/24/2014 zo dňa 17.09.2015 a sp. zn. 3Sžf/125/2013 zo dňa 25.11.2014, podľa ktorých uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosť rozhodujúce pre určenie dane. Preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočňovanie zdaniteľných plnení je esenciálnou podmienkou pre odpočítanie. Pri preukazovaní je významný aj charakter zdaniteľného plnenia. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojmem „môže“ v § 49 ods. 2 zákona o DPH), ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustálená rozhodovacou činnosťou vnútroštátnych súdov a judikatúrou Súdneho dvora EÚ.

3. Správny súd v tomto kontexte poukázal aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s uznesením Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z ktorých vyplýva, že: „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet DPH (je iniciátorom odpočítania DPH) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený“.

4. Pokiaľ ide o rozloženie dôkazného bremena, v daňovom konaní platí zásada, že daňový subjekt preukazuje skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosť, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov ním vedených, avšak nie je možné od daňového subjektu požadovať preukázanie skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal s následnou satisfakciou v podobe stanovenia výsledku zo strany správcu dane, že „daňový subjekt neuniesol dôkazné bremeno“. Daňový subjekt vyčerpá vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správcu dane. Plnenia, ktoré nie sú samé osebe poznačené podvodom vo vzťahu k DPH, predstavujú dodávku tovarov uskutočnenú osobou podliehajúcou dani konajúcou ako takou a hospodársku činnosť v zmysle čl. 2 bodu 1, čl. 4 a čl. 5 ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17.05.1977, ak spĺňajú objektívne kritériá, a to bez ohľadu na úmysel iného subjektu ako dotknutého platiteľa dane, ktorý je súčasťou rovnakého dodávateľského reťazca, a/alebo prípadnú podvodnú povahu iného plnenia, o ktorej tento platiteľ nevedel alebo nemohol vedieť, ktoré je súčasťou tohto reťazca a ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení uskutočnenom platiteľom (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011, rozsudky Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Electronics a C-484/03 Bond House).

5. Správny súd ďalej uviedol, že tie subjekty, ktoré prijímajú všetky opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia neboli poznačené podvodom, bez ohľadu na to, či ide o podvod vo vzťahu k DPH alebo iné podvody, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení bez toho, aby riskovali, že stratia svoje právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe (rozsudok v spojených veciach C-439/04, C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling, bod 51; vo veci C-384/04, bod 33). Inými slovami, nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom

podvode (rozsudky zo dňa 27.9.2007, Teleos a i., C-409/04 Zb. s. I-7797, body 65 a 68; Netto Supermarkt, bod 24, ako aj zo dňa 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, bod 25). Ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že dodávka tovaru alebo služby je uskutočnená pre platiteľa dane, ktorý vedel alebo musel vedieť, že svojou kúpou sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, prináleží vnútroštátnemu súdu, aby odmietol priznanie práva na odpočet tomuto platiteľovi dane (rozsudok v spojených veciach C-439/04, C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling, bod 61).

6. Výber dôveryhodných obchodných partnerov je primárnou záležitosťou daňového subjektu, ktorý je zodpovedný za dôsledky svojich rozhodnutí, keď znalosť obchodných partnerov nie je nadštandardnou požiadavkou správcu dane, ale základným predpokladom riadneho obchodného styku. V záujme predchádzania právnej neistote a v záujme uzatvárania jasných a korektných záväzkových vzťahov, je povinnosťou každej zmluvnej strany dbať o to, aby sa pri úprave zmlúv odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov (§ 43 OZ), to zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne svojho obchodného partnera. Inak sa, napr. aj v podnikateľskej sfére, následky nedostatočnej pozornosti pri vstupe do právnych vzťahov s inými právnymi subjektmi prejavia vo forme znášania väčšieho podnikateľského rizika, ktoré samozrejme zahŕňa aj následky vyplývajúce zo správnych konaní vedených v súvislosti s podnikateľskou činnosťou tej-ktorej zmluvnej strany (napríklad uznesenie Ústavného súdu SR č. k. IV. ÚS 104/2012-89 zo dňa 01.03.2012, rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/25/2011 zo dňa 27.10.2011, sp. zn. 4Sžf/25/2011 zo dňa 13.09.2011 a sp. zn. 2Sžf/42/2012 zo dňa 18.04.2013).

7. Krajský súd ďalej uviedol, že článok 28a ods. 3 prvý pododsek a článok 28c písm. a/ prvý odsek šiestej Smernice Rady 77/388/EHS, zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej Smernicou Rady 2000/65/ES zo 17. októbra 2000, sa majú vzhľadom na pojem „odoslaný“ uvedený v oboch týchto ustanoveniach vykladať v tom zmysle, že k nadobudnutiu tovaru v rámci Spoločenstva a k uplatneniu oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva od dane dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku tohto vývozu alebo tejto prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania. Skutočnosť, že nadobúdateľ predložil daňovým orgánom členského štátu určenia vyhlásenie týkajúce sa nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, akým je predmetné vyhlásenie vo veci samej, môže byť doplnujúcim dôkazom na účely preukázania, že tovar skutočne opustil územie členského štátu dodania, nemožno ho však považovať za určujúci dôkaz na účely oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva od dane z pridanej hodnoty (rozsudok vo veci C-409/04 Teleos).

8. Určenie opatrení, ktoré možno v tom-ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho-ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 Mahagében kft. a Pétér Dávid).

9. Správny súd mal za to, že ako správca dane, tak aj žalovaný postupovali pri rozložení dôkazného bremena v súlade s rozhodovacou praxou Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ (rozhodnutia citované vyššie). Je povinnosťou podnikateľa správať sa pri obchodovaní tak, aby aj do budúcnosti disponoval dôkazmi o reálnosti ním uzavretých obchodov, pričom je povinný predložiť na požiadanie správcovi dane na preukázanie svojich tvrdení dostatok hodnoverných dôkazov. Pokiaľ daňový subjekt neunesie dôkazné bremeno preukázania reálnosti uskutočnenia zdaniteľného plnenia, o ktorom má správca dane dôvodné pochybnosti pred správcom dane, má to za následok neuznania uplatneného práva na odpočítanie dane.

10. Pokiaľ ide o dodávateľa Option Service s.r.o., z obchodného registra vyplýva, že Okresný súd Banská Bystrica uznesením č. k. 27Cbr/41/2015-20 z 9. októbra 2015, právoplatným dňa 25.11.2015 zrušil túto obchodnú spoločnosť bez likvidácie. Správny súd mal preto za to, že z uvedeného je

zrejme, že v čase deklarovaneho obchodu, február 2016, nevykonávala obchodná spoločnosť Option Service s.r.o. podnikateľskú činnosť, resp. vykonávať nesmela, čoho si nepochybné boli vedomé i osoby, ktoré za spoločnosť v čase jej existencie konali.

11. Správny súd k námietke žalobcu, že bývalý konateľ dodávateľa Option Service s.r.o. Marián Bartoška potvrdil uskutočnenie obchodu, okrem tohto tvrdenia nebol daňovým orgánom predložený žiaden dôkaz potvrdzujúci uskutočnenia obchodu, dôkaz, ktorý by preukázal skutočné dodanie tovaru deklarovaneho na faktúre. Je nepochybné, že spoločnosť Option Service s.r.o. nemala v roku 2016 oprávnenie podnikat', teda vykonávať činnosť smerujúcu k dosiahnutiu zisku, ani nemohla uzavrieť akúkoľvek zmluvu (o dodaní tovaru) s právnymi účinkami, keďže v danom čase už bola zrušená bez likvidácie. Preto aj keby eventuálne došlo k dodaniu tovaru, z hľadiska týkajúceho sa súdnej veci by takéto dodanie nepodliehalo režimu zdanenia v súlade so zákonom. Ako osoba zrušená bez likvidácie Option Service s.r.o. nemohla platne nadobudnúť a ani následne dodať žiaden tovar. Vzhľadom na zjavnú skutočnosť, že tovar žalobcovi nebol (nemohol byť) deklarovávaným dodávateľom Option Service s.r.o. dodaný v súlade s ustanovením § 8 zákona o DPH, nevznikla (nemohla vzniknúť) dodávateľovi daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH.

12. Z toho istého dôvodu - nedodanie tovaru, nemohla deklarovávanému dodávateľovi Option Service s.r.o. vzniknúť daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 4 zákona o DPH ani v prípade zaplatenia za údajné dodanie. Vznik daňovej povinnosti spôsobom podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH je totiž naviazaný na následné dodanie tovaru a k tomu, ako už súd vyššie vysvetlil, nemohlo podľa práva platným spôsobom dôjsť.

13. Ako teda z vyššie uvedeného vyplýva, dôvodom nepriznania práva na odpočítanie DPH z faktúr od žalobcom deklarovaneho dodávateľa Option Service s.r.o. boli porušenia konkrétnych hmotnoprávných ustanovení zákona o DPH. Správca dane sa neriadil iba pochybnosťami, ktoré nezaložil na dôkazoch, ale posúdil vec s dostatočnou starostlivosťou a vo vzájomných súvislostiach. Bolo na mieste konštatovanie daňových orgánov, že dodávateľskej spoločnosti nemohla vzniknúť daňová povinnosť, z čoho následne vyplýva, že žalobcovi z predmetných faktúr nevzniklo právo na odpočítanie dane uvedenej na faktúrach v zmysle ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH. Pre úplnosť správny súd dodal, že s poukazom na skutkový rámec opísaný v ods. 113 až 119 odôvodnenia rozsudku žalobca nepredložil vlastný dôkaz, ktorý by odstránil pochybnosť o reálnosti obchodov, z ktorých boli vystavené faktúry.

14. Pokiaľ ide o ďalšieho deklarovaneho dodávateľa žalobcu, obchodnú spoločnosť FMT, s.r.o., správca dane zistil skutočnosti, ktoré vňávajú vážne pochybnosti o reálnosti obchodov v príslušnom zdaňovacom období a opodstatnenosti vystavených faktúr, z ktorých si žalobca uplatnil odpočet DPH, pričom by bola na mieste i úvaha o vedomom konaní dodávateľskej a subdodávateľskej spoločnosti so zámerom získať neoprávnenú výhodu. Správca dane porovnaním deklarovávaných zdaniteľných plnení v kontrolných výkazoch zistil, že FMT, s.r.o. v posudzovanom zdaňovacom období priznal daň z faktúr č. faktúr 01020016, 02020016, 03020016, 16022900, 201603040, 16022900, 16021800 a 16022601 vystavených žalobcovi za dodanie služieb. V tomto období si uplatnil za obstaranie od daňového subjektu UPROKO s.r.o. sumu DPH 103.396,12 eura, čo však bolo v nesúlade s deklarovávanými zdaniteľnými plneniami subdodávateľa UPROKO s.r.o. Správca dane tiež zistil, že FMT, s.r.o. bola dodávateľom aj spoločnosti BKP Holding, s.r.o., ktorá bola tiež dodávateľom žalobcu.

15. Správny súd považoval za skutočnosť hodnú zreteľa zistenie personálneho prepojenia medzi dodávateľom žalobcu FMT, s.r.o. a subdodávateľom UPROKO s.r.o. osobou Michal Pútik, ako aj to, že obe spoločnosti zanikli zlúčením do rovnakého subjektu KIVOX, s.r.o.. Rovnako ako v predchádzajúcom odseku opísaný spôsob zániku bol uplatnený aj pri treťom deklarovanom dodávateľovi žalobcu, obchodnej spoločnosti BKP Holding, s.r.o.. Aj táto spoločnosť zanikla spolu s dodávateľom žalobcu FMT, s.r.o. a subdodávateľom UPROKO s.r.o. v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou KIVOX, s.r.o. Obaja dodávatelia BKP Holding, s.r.o. FMT, s.r.o. boli personálne prepojení osobou Rudolf Valášek v pozícii konateľa a spoločníka FMT, s.r.o. a

obchodného zástupcu BKB Holding s.r.o. Správca dane zistil, že BKB Holding s.r.o. v predmetnom zdaňovacom období daň z faktúry vystavenej žalobcovi za dodanie služieb nepriznal.

16. Obchodná spoločnosť Neville Group s.r.o. je v poradí štvrtým deklarovaným dodávateľom žalobcu, ten predložil faktúru č. 1600008 zo dňa 11.02.2016, základ dane 72 500,00 eur, 20% DPH 14 500,00 eur, cena spolu 87 000,00 eur. Konateľ Neville Group s.r.o. ozrejmil, že žalobca mal záujem o kúpu vysokozdvížneho vozíka, pričom sa dohodli, že faktúra bude vystavená pri zaplatení za tovar. Žalobca si tovar prevzal, za vozík však odmieta zaplatiť alebo ho vrátiť. Dodávateľ teda poprel uskutočnenie obchodu aj vystavenie faktúry žalobcovi. Faktúra obsahuje, napr. nesprávny dátum zdanieľného plnenia, neexistujúce číslo bankového účtu, neobsahuje DIČ a IČ DPH dodávateľa. V tomto zdaňovacom období Neville Group s.r.o. vystavenie uvedenej faktúry ani neuviedol v kontrolnom výkaze. Pokiaľ Neville Group s.r.o., nepotvrdil uskutočnenie obchodu a vystavenie faktúry žalobcovi vôbec a tiež ani neuviedol vystavenie spornej faktúry v kontrolnom výkaze (§ 78a zákona o DPH) k daňovému priznaniu za príslušné zdaňovacie obdobie DPH, bolo povinnosťou žalobcu zabezpečiť také dôkazy, ktoré by jednoznačne potvrdili jeho tvrdenia dôvodne spochybnené v dôsledku vyššie uvedených zistení. Také dôkazy však žalobca v daňovom konaní nepredložil.

17. Pokiaľ ide o dodávateľov BKB Holding s.r.o. a FMT, s.r.o., ich v kritickom čase pôsobiaci štatutári uskutočnenie obchodov verbálne potvrdili. Uvedené však samo o sebe nemožno považovať za dôkaz vylučujúci pochybnosť o reálnom uskutočnení obchodov, ale je nevyhnutné takéto tvrdenia podporiť dôkazmi prisvedčujúcimi ich pravdivosti. Len samotné vzájomné potvrdenie uskutočnenia obchodov medzi jeho účastníkmi celkom logicky nepostačuje. Inak by Daňový poriadok neobsahoval právnu úpravu dokazovania uvedenú v § 24 a nasl. Hoci teda BKB Holding s.r.o. a FMT, s.r.o. dodania potvrdili, je potrebné sa vysporiadať s pochybnosťou, prečo ani dodávateľ a ani žalobca nedisponujú dôkazom o priebehu obchodov s konkrétnym obsahom o činnostiach, ktoré majú pre podnikateľa ekonomický zmysel.

18. Správny súd mal za to, že je rozumné sa domnievať, že činnosť podnikateľa konajúceho s očakávanou (bežnou) obchodníckou opatrnosťou a odbornou starostlivosťou, pokiaľ je hodnota obchodu relatívne vysoká (nie bagateľná), čo bolo deklarované aj v posudzovaných dodávkach, v sebe zahŕňa potrebu (častejšie alebo aspoň nejakej) komunikácie medzi zmluvnými stranami, bude zaznamenaná (archivovaná) a zanechá jasnú hmatateľnú stopu buď v podobe elektronickej alebo písomnej komunikácie alebo v podobe rôznych relevantných podkladov o procese obstarania, ďalšieho spracovania alebo využitia, skrátka o samotnom predmete jednotlivých dodávok - o vysokozdvížnom vozíku, o vodoinštaláčnom materiáli, o jednotlivých službách v oblasti IT.

19. Takouto stopou by boli napríklad podklady informujúce o druhu, množstve, kvalite a iných vlastnostiach tovaru a o jeho prepravovaní prípadne preskladňovaní alebo o oboznámení sa s požiadavkami pre projekt, na ktorý bolo potrebné zabezpečiť IT služby, o koordinácii jednotlivých úkonov medzi dodávateľmi a odberateľom (napr. s FORUM technologies), o zabezpečení postupu prác, o bezpečnosti a pod., pričom uvedený výpočet je z hľadiska možných ďalších dôkazov len minimálny a predpokladá sa, že podnikateľ pri svojej bežnej činnosti disponuje množstvom aj iných dôkazov, ktoré získal v priebehu realizovania svojich obchodov.

20. Pokiaľ ide o dôkazy o uskutočnenom obchode, tými by prirodzene nedisponoval len žalobca, ale museli by ich mať k dispozícii aj jeho dodávateľia a boli by ich daňovým orgánom predložili. Uvedené by však platilo za predpokladu, že dodávateľia žalobcovi reálne poskytovali tvrdené služby alebo dodali tovar, a teda by s rôznymi čiastkovými problémami zodpovedajúcimi predmetnej problematike boli ako zúčastnené zmluvné strany konfrontované. Niet pochýb o tom, že osoby oprávnené konať za uvedené subjekty by v prípade reálneho dodania jednotlivých tovarov služieb boli dostatočne informovaní o obsahu jednotlivých zodpovedajúcich činnostiach vzťahujúcich sa na plnenie zmluvy a disponovali dôkazmi o oprávnenosti fakturovať dodaný tovar alebo poskytnuté služby, a tieto by správcovi dane i predložil.

21. Ako aj správny súd opakovane uviedol, povinnosťou daňového subjektu pri realizácii zdaniteľného obchodu je správať sa s dostatočnou opatrnosťou, a to tak, aby aj do budúcnosti vedel preukázať materiálnu existenciu ním uskutočneného obchodu. Takýmto dôkazom je práve znalosť problematiky a disponovanie relevantnými informáciami o predmete obchodu o obchodnom partnerovi a tiež je pre tento účel povinný uchovať dôkazy (napr. listiny) o uskutočnenom obchode. Pokiaľ daňový subjekt nepristupuje k realizácii obchodu s dostatočnou opatrnosťou, vystavuje sa riziku, že mu zo strany orgánu štátu nebude daňový výdavok uznaný.

22. Situácia týkajúca sa všetkých vyššie spomenutých dodávateľov má, podľa názoru správneho súdu, spoločného menovateľa, a tým je, že žalobca ako kontrolovaný daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno (§ 24 Daňového poriadku), keď sa mu právne relevantným spôsobom nepodarilo preukázať prijatie na predmetných faktúrach deklarovaných zdaniteľných plnení od uvedených spoločností, ktorých vierohodnosť a pravdivosť bola správcom dane spochybnená. Za dôležité považoval správny súd zistenie, že ani žalobca ani jeho dodávatelia nedokázali hodnoverne a určito definovať pôvod predmetu dodávok fakturovaných v sporných faktúrach. V podstatných skutočnostiach si tvrdenia žalobcu a dodávateľov odporovali, alebo neboli podporené právne relevantnými (predovšetkým listinnými) dôkazmi.

23. Správny súd poznamenal, že správca dane mal snahu preveriť pôvod tovaru, ako aj odstrániť vzniknuté pochybnosti. Ako však z administratívneho spisu správcu dane vyplýva, v danej veci nebolo predovšetkým zo strany žalobcu žiadnymi relevantnými dôkazmi preukázané, že by sa deklarované zdaniteľné obchody fyzicky uskutočnili. V daňovom konaní nemá správca dane povinnosť žalobcovi napovedať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť dokladov vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení, že so sporným tovarom a službami skutočne obchodoval.

24. K žalobcovej námietke, že ho správca dane neupovedomil o výsluchoch svedkov a neumožnil mu nahliadnuť a vyjadriť sa k listinám obsiahnutým v administratívnom spise, správny súd poukázal na odseky 74 až 76 odôvodnenia rozsudku. Pokiaľ bol v neprospech žalobcu porušený proces, následne správca dane tieto vytknuté procesné pochybenia odstránil a umožnil žalobcovi si uplatniť svoje práva. Daňové orgány sa nedopustili pochybenia vytýkaného žalobcom. Žalobca mal možnosť oboznámiť sa so všetkými podkladmi zadováženými pred vydaním rozhodnutia vo veci a mal tiež vytvorený dostatočný priestor na vyjadrenie sa k týmto podkladom.

25. Pokiaľ žalobca poukázal na to, že správca dane bol žalovaným usmerňovaný a ovplyvňovaný v procese pred vydaním rozhodnutia, krajský súd uviedol, že žalobca k tejto námietke nepripojil žiadne argumenty, ktoré by mohol súd považovať za právne relevantné a ku ktorým by sa mal vyjadriť. Správny súd zdôraznil, že nie je jeho povinnosťou nahrádzať rolu žalobcu a domýšľať miesto neho dôvody tvrdení o nezákonnosti žalobou napadnutého rozhodnutia a bolo by nad rámec potrebný pre preskúmateľné rozhodnutie súdu, keby jeho odôvodnenie reagovalo aj na také námietky formulované bez špecifikácie.

26. Pokiaľ žalobca namietal vadu v doručovaní alebo nedodržanie lehoty na rozhodnutie žalovaným, mal správny súd za potrebné s poukazom na argumentáciu uvedenú v odsekoch 110 až 145 svojho rozhodnutia zdôrazniť, že prípadné zrušenie žalobou napadnutých rozhodnutí daňových orgánov len z formálnych dôvodov pre málo významné procesné pochybenia by bolo samoúčelným riešením. Vzhľadom na nepochybné zistenia daňových orgánov, z ktorých vyplynulo, že z dôvodov porušenia hmotnoprávných predpisov žalobcovi nevzniklo z predmetných faktúr právo na odpočítanie dane bolo zrejmé, že v konečnom dôsledku by zrušenie žalobou napadnutých rozhodnutí neznamenalo v novom konaní pred daňovými orgánmi pre žalobcu nádej na priaznivejší výsledok.

27. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou jeho postupu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd skúma procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe z hľadiska toho, či uvedené procesné

pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

28. Hoci je chybou správneho orgánu, že doručuje písomnosti účastníkovi a nie zástupcovi, ktorého si pre konanie zvolil, nebolo žalobcom namietané a nevyplýva to ani z administratívneho spisu, že by mu takýmto spôsobom bolo obmedzené právo na obhajobu a na spravodlivý proces.

29. Pokiaľ ide o namietané nedodržanie lehoty na vydanie rozhodnutia, toto pochybenie nemalo žiaden vplyv na procesné postavenie žalobcu ako účastníka konania. Predmetná lehota je len poriadkovou lehotou, jej cieľom je usmerniť konanie správneho orgánu, aby nedochádzalo k zbytočným prieťahom a omeškaniu, avšak nedodržanie lehoty nemá vplyv na výsledok konania, ani sa na nedodržanie lehoty neviaže žiaden vznik, zmena alebo zánik práv žalobcu.

30. Žalobca namietal zmätočnosť výroku rozhodnutia správcu dane. K tejto námietke sa súd vyjadril v bode 33 odôvodnenia rozsudku. Pokiaľ záhlavie (nie výrok, ako tvrdí žalobca) rozhodnutia správcu dane obsahuje, že rozhodol aj na základe judikatúry Súdneho dvora EÚ, ide o údaj nadbytočný, avšak vôbec ho nemožno považovať za údaj nesprávny alebo nezákonný, pretože judikatúra Súdneho dvora EÚ je nepopierateľným prameňom práva a je priamo záväzná pre orgán. Členského štátu EÚ, teda aj pre správcu dane a žalovaného.

31. Keďže správca dane vo výroku uviedol podľa žalobcu neúplný názov právneho predpisu, podľa ktorého rozhodoval (zákon č. 563/2009 Z. z.), nemohlo ísť o chybu spôsobujúcu nepreskúmateľnosť rozhodnutia správcu dane. Niet pochyb, podľa ktorého právneho predpisu správny orgán rozhodoval a ani o tom, že išlo o aplikáciu vhodného právneho predpisu. Zároveň treba upozorniť, že správca dane uviedol predpis jeho plným označením v záhlaví svojho rozhodnutia, ktoré tvorí neoddeliteľnú súčasť rozhodnutia.

32. Správny súd mal za to, že namietaná chyba, kedy správca dane vo výroku rozhodnutia uviedol slová v nesprávnom poradí, teda „roka február 2016“ miesto správneho poradia „február roka 2016“ je iba chybou v písaní a nemožno ju považovať za schopnú privodiť neistotu, ktorého zdaňovacieho obdobia DPH sa rozhodnutie týka. Z pohľadu triviálnej preskúmateľnosti posudzovanej a hodnotenej súdom, rozhodnutie správcu dane nebolo nezrozumiteľné.

33. K ďalším vytykáaným nedostatkom výroku rozhodnutia správcu dane, súd poukázal na znenie ust. § 63 ods. 3 písm. d/ Daňového poriadku, pričom je toho názoru, že správca dane nepochybil. Vo výroku rozhodnutia je informácia, že správca dane rozhodol podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku, v zmysle ktorého správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

34. Pokiaľ ide o absentujúci výrok o náhrade trov konania, žalobca ho namietal spôsobom opísaným v ods. 37 odôvodnenia rozsudku. Ani s touto námietkou sa správny súd nestotožnil, pretože z dikcie § 12 ods. 1 Daňového poriadku vyplýva, že daňový subjekt vlastné náklady, ktoré mu vznikli počas daňového konania, uhradza sám a ostatné náklady uhradza príslušný správca dane. Keďže táto povinnosť priamo vyplýva zo zákona, nie je potrebné to duplicitne uvádzať do výroku rozhodnutia. Odhliadnuc od toho, že nerozhodnutie o trovách administratívneho konania, ako uviedol správny súd, nemá vplyv na zákonnosť rozhodnutia vo veci samej, nemôže byť táto skutočnosť vnímaná ako spôsobila dotknúť sa právnej sféry žalobcu, poškodiť ho alebo ohroziť na jeho právach alebo oprávnených dôvodné záujmoch.

35. Záverom správny súd sumarizujúc vyššie uvedené stanoviská k jednotlivým žalobným námietkam a posúdiac komplexne podklady zabezpečené v rámci posudzovaného daňového konania uviedol, že daňovými orgánmi prijatý záver, že dodávateľom žalobcu nevznikla na základe faktúr opísaných v ods. 3 odôvodnenia rozsudku daňová povinnosť podľa § 19 zákona o DPH, a preto ani žalobcovi nevzniklo z predmetných faktúr právo na odpočítanie dane, pričom žalobca daňovým orgánom nepredložil dôkazy o vykonaní fakturovaných tovarov a služieb, bol správny. Správca dane aj

žalovaný postupovali pri rozložení dôkazného bremena v súlade s rozhodovacou praxou súdov SR a Súdneho dvora EÚ (rozhodnutia označené v texte odôvodnenia rozsudku). Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaných zdaniteľných kontraktov a spôsob ich prevedenia,

ako i komunikácia s dodávateľmi sa reálne uskutočnili. Správny súd na tomto mieste poukázal nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku,

ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (§ 2 ods. 1 ObZ), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak robí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 265 ObZ právnu ochranu a pochybnosti správca dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom boli oprávnené (napríklad rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/54/2017 zo dňa 23.01.2019).

36. Vychádzajúc z uvedených skutočností, citovaných právnych predpisov a rozhodnutí Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ správny súd dospel k záveru, že konanie aj rozhodnutie žalovaného a správca dane sú v súlade s Daňovým poriadkom a zákonom o DPH, oba správne orgány správne a podrobne zistili skutkový stav a vec správne právne posúdili, preto správny súd žalobu zamietol ako nedôvodnú podľa § 190 SSP.

II.

Kasačná sťažnosť a vyjadrenie

37. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) riadne a včas prostredníctvom splnomocneného právneho zástupcu kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP a navrhol, aby kasačný súd zmenil rozsudok správneho súdu tak, že zruší rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správneho orgánu a vec vráti správne orgánu na ďalšie konanie, alternatívne, aby kasačný súd vec zrušil a vrátil správne orgánu na ďalšie konanie.

38. Sťažovateľ mal za to, že správny súd žalobné dôvody uvedené v žalobe neprijal a s väčšinou sa nevysporiadal, preto ich v úvode rozsiahlo spracovanej kasačnej sťažnosti zopakoval v podobe sťažnostných bodov. Namietal závery správneho súdu ohľadne vysporiadania sa s údajným nenamietnutím nezákonného doručovania, rovnako

mal za to, že správny súd bagatelizoval nedodržanie lehoty na vydanie rozhodnutia, nesúhlasil ani s tým, že správny súd uviedol, že pokiaľ v žalobe namietal usmerňovanie správca dane žalovaným, tak k tejto námietke, podľa správneho súdu, nepripojil žiadne argumenty. Sťažovateľ taktiež namietal vnútornú rozpornosť správnych úvah správneho súdu, pokiaľ ide o hodnotenie potvrdenia realizácie obchodov zo strany svedkov na jednej strane a rozparovanie uvedeného v jednom z nasledujúcich bodov odôvodnenia.

39. Sťažovateľ poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo Fövállalkozó Kft. Mal za to, že niektoré časti rozhodnutia priamo negujú právne úvahy a posúdenie správneho súdu. Už zo samotnej podstaty Smernice 2006/112 vyplýva,

že je neakceptovateľné zamietnutie práva na odpočet dane len na základe porušenia vnútroštátneho práva, teda § 49 ods. 1 zákona o DPH tak, ako to konštatuje správca dane. V tejto súvislosti odkázal sťažovateľ na nález ÚS SR č. k. II. ÚS 148/06-33 a I. ÚS 241/07, z ktorých vyplýva, že všetky orgány verejnej moci sú povinné v pochybnostiach vykladať právne normy v prospech realizácie ústavou (a tiež medzinárodnými zmluvami) garantovaných základných práv a slobôd. Správny súd podľa sťažovateľa len konštatoval porušenie niektorých ust. § 49 zákona o DPH, pričom však neuviedol, akým spôsobom správca dane, zohľadnením uvedenej judikatúry, pristúpil k zamietnutiu práva na odpočet DPH.

40. V súvislosti so zisteniami týkajúcimi sa dodávateľskej spoločnosti uviedol sťažovateľ, že vyčerpал svoje dôkazné bremeno tým, že predložil zákonom požadované doklady a dôkazy a na podporu svojej argumentácie poukázal na rozsudky najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf/1/2010, ako aj sp. zn. 3Sžf/1/2011. Mal za to, že žalovaný svoje závery opiera o konanie, resp. nekonanie dodávateľa, resp. subdodávateľa sťažovateľa. Sťažovateľ uviedol, že konal v dobrej viere a nemal žiadne pochybnosti, nemohol mať a ani nemal podozrenie o prípadnom podvodnom konaní.

41. Sťažovateľ ďalej odkázal na žalobné námietky, s ktorými sa podľa jeho názoru, správny súd vôbec nevysporiadal, a to takmer doslovným prekopírovaním množstva strán žaloby.

42. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalovaný v písomnom podaní, v ktorom navrhol, aby kasačný súd zamietol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú. K sťažnostnému bodu týkajúcemu sa doručovania uviedol, že je nesporné, že sťažovateľ udelil vo veciach týkajúcich sa daňovej kontroly za zdaňovacieho obdobia február 2016 plnú moc v celom rozsahu zastupovania právneho zástupcovi. Predmetná plná moc bola doručená 13. mája 2019. Následne 19. decembra 2019 bola sťažovateľom doručená plná moc pre konateľku sťažovateľa Annu Škandovú, na preberanie zásielok z daňového úradu. Žalovaný ma preto z uvedených dôvodov za to, že doručoval rozhodnutie č. 100673721/2019, v tom čase, podľa platných plných mocí. Mal za to, že nemôže za skutočnosť, že splnomocnený právny zástupca nemal vedomosť o udelení plnej moci pre konateľku sťažovateľa, bol povinný udelenú plnú moc zohľadniť a v jej zmysle doručovať.

43. K námietke nedodržania lehoty na vydanie rozhodnutia uviedol žalovaný, že správca dane požiadal o predĺženie lehoty podľa § 65 ods. 2 daňového poriadku, žiadosti bolo vyhovené a lehota bola rozhodnutím Finančného riaditeľstva SR predĺžená o 90 dní. Žalovaný z administratívneho spisu síce zistil, že sťažovateľ o predĺžení nebol upovedomený, za dôležité však považoval, že sťažovateľ sa o predĺžení lehoty dozvedel o dva mesiace z oboznámenia č. 100224526/2020. Preto mal za to, že sťažovateľ bol upovedomený a nebol ukrátený na svojich právach a namietané porušenie ust. § 65 ods. 1 Daňového poriadku považuje za nedôvodné.

44. Pokiaľ sťažovateľ namietal, že došlo k ovplyvňovaniu, alebo konzultovaniu procesu so správcou dane, má za to, že nedošlo k porušeniu spravodlivého a nezávislého konania. Naopak, žalovaný v predošlom procese dvakrát zrušil rozhodnutie správcu dane a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie, čím odstránil vytknuté procesné pochybenia a umožnil sťažovateľovi si uplatniť svoje práva.

45. Záverom žalovaný uviedol, že posúdenie veci správnym súdom bolo, podľa neho, ku každej deklarovanej dodávateľskej spoločnosti osobitné a pritom vo vzájomných súvislostiach a súd sa zrozumiteľne vypríadal so všetkými podstatnými žalobnými námietkami a vyhodnotil ich v súlade s rozsiahlou judikatúrou.

III.

Konanie na kasačnom súde

46. Najvyšší súd SR ako súdu kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/ ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP) vo veci v zmysle ust. § 445 SSP nenariadil pojednávanie. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a internetovej stránke Najvyššieho súdu SR www.nsud.sk <<http://www.nsud.sk>> podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s ust. § 452 ods. 1 SSP.

47. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Bratislave

č. k. 2S/220/2020-128 z 26. mája 2021, ktorým tento podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. SSP zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101202161/2020 z 21. júla 2020.

48. Priebeh administratívneho konania bol podrobne opísaný v rozsudku krajského súdu, preto ho kasačný súd nebude opakovať, len naň v celom rozsahu odkazuje.

IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

49. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

50. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

51. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku 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.

52. Podľa § 12 ods. 1 Daňového poriadku ak tento zákon neustanovuje inak, náklady, ktoré vzniknú pri správe daní, uhrádza príslušný správca dane okrem nákladov, ktoré vznikli daňovému subjektu.

53. Podľa § 12 ods. 2 Daňového poriadku ak sa na výzvu správcu dane zúčastní na úkonoch súvisiacich so správou daní

a) svedok, patrí mu náhrada hotových výdavkov a ušlého zarábku; nárok je potrebné uplatniť u správcu dane, na ktorého výzvu sa na správe daní zúčastnil, súčasne s dokladmi, ktoré preukazujú uplatňovaný nárok, do piatich pracovných dní po vylúčení, inak tento nárok zaniká,

b) osoba, ktorá má listiny a iné veci potrebné v súvislosti so správou daní, okrem osoby, ktorej práva a povinnosti sú týmito úkonmi súvisiacimi so správou daní dotknuté, patrí jej náhrada hotových výdavkov spojená s ich predložením; nárok je potrebné uplatniť u správcu dane, na ktorého výzvu sa na správe daní zúčastnila, súčasne s dokladmi, ktoré preukazujú uplatňovaný nárok, do piatich pracovných dní od predloženia, inak tento nárok zaniká,

c) zástupca ustanovený správcou dane, patrí mu náhrada hotových výdavkov a ušlého zarábku; nárok je potrebné uplatniť u správcu dane, na ktorého výzvu sa na úkonoch súvisiacich so správou daní zúčastnil, súčasne s dokladmi, ktoré preukazujú uplatňovaný nárok do piatich pracovných dní po úkone, na ktorom sa zúčastnil, inak tento nárok zaniká.

54. Podľa § 12 ods. 3 Daňového poriadku o uplatňovanom nároku rozhodne príslušný správca dane do 15 dní odo dňa ich uplatnenia; ak nárok na úhradu prizná, úhradu v prospech oprávneného poukáže správca dane v uvedenej lehote.

55. Podľa § 12 ods. 4 Daňového poriadku ak správca dane uhradil náklady podľa odseku 2, ktoré vznikli v dôsledku nečinnosti alebo nesplnenia zákonných povinností daňového subjektu alebo inej osoby, môže správca dane rozhodnutím uložiť povinnosť daňovému subjektu alebo inej osobe tieto náklady uhradiť. Náhrada nákladov je splatná do 15 dní odo dňa doručenia rozhodnutia.

56. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

57. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

58. Podľa § 25 ods. 4 Daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

59. Podľa § 30 ods. 3 Daňového poriadku ak má adresát zástupcu s plnomocenstvom na účely správy daní, doručuje sa písomnosť len tomuto zástupcovi. Ak má však adresát osobne pri správe daní niečo vykonať, doručuje sa písomnosť jemu aj jeho zástupcovi. Týmto nie je dotknuté doručenie písomnosti uložením podľa § 9 ods. 2 a 11.

60. Podľa § 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní.

61. Podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, je povinný túto skutočnosť oznámiť správcovi dane do ôsmich dní od doručenia oznámenia a dohodnúť s ním nový termín začatia, daňová kontrola však nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o daňovej kontrole.

62. Podľa § 63 ods. 1 Daňového poriadku ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak.

63. Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH dodaním tovaru je dodanie hmotného majetku, pri ktorom dochádza k zmene vlastníckeho práva, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na slovenskú menu podľa kurzu vyhlasovaného Národnou bankou Slovenska.

64. Podľa § 9 ods. 1 zákona o DPH dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8, vrátane

- a) prevodu práva k nehmotnému majetku vrátane poskytnutia práva k priemyselnému vlastníctvu alebo inému duševnému vlastníctvu,
- b) poskytnutia práva užívať hmotný majetok,
- c) prijatia záväzku zdržať sa konania alebo strpieť konanie alebo stav,
- d) služby dodanej na základe poverenia alebo rozhodnutia vydaného štátnym orgánom alebo na základe zákona.

65. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

66. Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

67. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

68. Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH 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 voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (písm. a/), ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12 (písm. b/), ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a (písm. c/), zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru (písm. d/).

69. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

70. Podľa § 71 ods. 1 písm. a/, písm. c/ zákona o DPH na účely tohto zákona faktúrou je každý doklad alebo oznámenie, ktoré je vyhotovené v listinnej forme alebo elektronickej forme podľa tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho vyhotovenie faktúry (písm. a/), vierohodnosťou pôvodu faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru (písm. c/).

71. Spornou otázkou medzi účastníkmi konania bolo, či sťažovateľ uniesol dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu podmienok pre priznanie odpočtu dane podľa § 49 ods. 1 a nasl. zákona o DPH vo vzťahu k spornému dodaniu tovarov a služieb jednotlivými spoločnosťami.

72. Kasačný súd uvádza, že podmienky priznania práva na odpočet DPH z tovaru daňovníkovi sú upravené v § 49 ods. 1 a nasl. zákona o DPH, ktorý má pôvod v práve Európskej únie, konkrétne v smernici Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernica“). Aplikácia vnútroštátneho práva je tak podmienená nielen textom vnútroštátneho predpisu, ale najmä textom európskeho práva v medziach interpretácií podaných Súdny dvorom Európskej únie (ďalej len „SD EÚ“). Jednotný systém DPH v Európskej únii nemožno narušovať existenciou najrôznejších vlastných, vzájomne nekompatibilných, národných verzii predpisov upravujúcich DPH, či národných verzii interpretácie smernice o DPH nezohľadňujúcich záväzný výklad Súdneho dvora Európskej únie (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15. februára 2022, body 22 a 23).

73. Kasačný sťažovateľ odkazoval na rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora EÚ. V tejto súvislosti kasačný súd považuje za potrebné pre priznanie práva na odpočet dane pripomenúť rozlišovanie splnenia hmotnoprávných a formálnych podmienok daňovým subjektom. Hmotnoprávnymi podmienkami 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. Tieto otázky rieši ESD vo svojom rozhodnutí 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; ako aj Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24).

74. Formálne podmienky priznania práva na odpočet zodpovedajú najmä náležitostiam faktúry.

75. Platí, že 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 SD EÚ 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).

76. Je však treba uviesť, že právo na odpočet DPH možno odoprieť vtedy, ak porušenie formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predloženia jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne podmienky boli splnené (rozhodnutia SD EÚ 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 SD EÚ 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).

77. Ku kasačným sťažovateľom namietanému prenosu dôkazného kasačný súd uvádza, že ním citovaná rozhodovacia činnosť Najvyššieho súdu SR bola medzičasom už novšou judikatúrou prekonaná a práve ľahká zneužitelnosť práva na odpočet DPH viedla aj vnútroštátneho zákonodarcu k tomu, že prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet 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).

78. Určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje, býva častokrát náročné a pomerne nejednoznačné. V zásade je však treba pripomenúť, že daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získavať dôkazy o tom, že bol „uskutočnený“ (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/66/2016 zo dňa 31. mája 2018, bod 77).

79. Krajský súd správne v odôvodnení rozhodnutia dospel k záverom o potrebe obozretnosti v obchodnoprávných vzťahoch a jej vyžadovanie je plne 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 SD EÚ 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 SD EÚ 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 SD EÚ 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).

80. Preto správne uviedol správny súd, že pokiaľ ide o dôkazy o uskutočnenom obchode, tými by prirodzene nedisponoval len samotný sťažovateľ, ale museli by ich mať k dispozícii aj jeho dodávatelia a boli by ich daňovým orgánom predložili. Uvedené by však platilo za predpokladu, že dodávatelia žalobcovi reálne poskytovali tvrdené služby alebo dodali tovar a potom by aj osoby oprávnené konať za uvedené subjekty boli dostatočne informované o obsahu jednotlivých zodpovedajúcich činnostiach vzťahujúcich sa na plnenie zmluvy a disponovali by dôkazmi o oprávnenosti fakturovať dodaný tovar alebo poskytnuté služby, a tieto by správcovi dane i predložili.

81. Z obsahu vykonaného dokazovania dospel kasačný súd, v zhode so žalovaným, ako aj správnym súdom, k záveru, že sťažovateľ počas daňovej kontroly a ani v nadväzujúcom vyrubovacom konaní neunesol svoje dôkazné bremeno a riadne nepreukázal splnenie zákonných podmienok na odpočítanie DPH z faktúr od jednotlivých deklarovaných dodávateľov, čím porušil ust. § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 zákona o DPH.

82. Z vyššie uvedených dôvodov kasačný súd, rovnako ako správny súd, považuje za zákonný záver správcu dane a žalovaného o nepriznaní nároku na odpočet DPH sťažovateľovi vo vzťahu k sporným obchodom.

83. Nakoľko kasačný súd nezistil dôvodnosť žiadneho sťažnostného bodu, kasačnú sťažnosť zamietol.

84. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP a contrario k § 167 ods. 1 a § 168 SSP tak, že žiaden z účastníkov nemá právo na náhradu trov kasačného konania, pretože sťažovateľ nebol v kasačnom konaní úspešný a vo vzťahu k žalovanému nedošlo k naplneniu predpokladu obsiahnutého v § 168 SSP.

85. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov).

Poučenie :

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

