

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 4Sfk/51/2021
Identifikačné číslo spisu: 8019200357
Dátum vydania rozhodnutia: 27. júna 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:8019200357.2

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členov senátu JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. (sudca spravodajca) a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD., v právnej veci žalobcu: DATA SOFTWARE, s.r.o. so sídlom 1384 Veľký Slavkov 059 91, IČO: 44 522 070, právne zastúpeného: BENČÍK & PARTNERS, s.r.o., AK so sídlom Aurela Stodolu 12, 080 01 Prešov IČO: 36 860 441, proti žalovanému: Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 05.03.2019, č. 100563972/2019, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/34/2019-63 zo dňa 25.03.2021 v spojení s opravným uznesením č. k. 2S/34/2019-98 zo dňa 09.11.2021, v spojenom konaní s konaním o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 05.03.2019, č. 100564487/2019 a o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/33/2019-57 zo dňa 25.03.2021 v spojení s opravným uznesením č. k. 2S/33/2019-92 zo dňa 09.11.2021, takto

r o z h o d o l :

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačné sťažnosti sa z a m i e t a.
- II. Žalovanému 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. Napadnutým rozsudkom č. k. 2S/34/2019-63 zo dňa 25.03.2021 Krajský súd v Prešove postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100563972/2019, ktorý podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 102335072/2018 zo dňa 26.11.2018, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil rozdiel dane v sume 1.600 € na DPH za zdaňovacie obdobie 4. štvrtrok 2015.

2. Napadnutým rozsudkom č. k. 2S/33/2019-57 zo dňa 25.03.2021 Krajský súd v Prešove postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu,

ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100564487/2019, ktorý podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č.: 102328878/2018 zo dňa 26.11.2018, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil rozdiel dane v sume 1.000 € na DPH za zdaňovacie obdobie 2. štvrt'rok 2015.

3. V odôvodnení svojich rozhodnutí krajský súd poukázal, že faktúra č. 150139 zo dňa 30.06.2015 od dodávateľa spoločnosti KALICH, s.r.o., Prešov, ktorej predmetom bola reklamná propagácia formou grafického návrhu, tlače a distribúcie reklamných letákov podľa Zmluvy o spolupráci č. 06/15 zo dňa 15.05.2015, reklamné letáky formátu A4 o celkovej výške 20 000 ks, v celkovej sume 6.000 €, neboli tieto služby vykonané v obsahu uvedenom na faktúre. Správca dane správne zistil, že uvedená faktúra vystavená spoločnosťou KALICH, s.r.o., Prešov na sumu 6.000 € bola vystavená iba formálne, pričom k skutočnému naplneniu materiálnej podstaty v tomto prípade nedošlo; zároveň že faktúra č. 150197 zo dňa 30.11.2015 od dodávateľa spoločnosti KALICH, s.r.o., Prešov, ktorej predmetom bola reklamná propagácia formou grafického návrhu, tlače a distribúcie reklamných letákov podľa Zmluvy o spolupráci č. 10/15 zo dňa 02.10.2015, reklamné letáky formátu A4 o celkovej výške 32.000 ks, v celkovej sume 9.600 €, neboli tieto služby vykonané v obsahu uvedenom na faktúre. Správca dane správne zistil, že uvedená faktúra vystavená spoločnosťou KALICH, s.r.o., Prešov na sumu 9.600 € bola vystavená iba formálne, pričom k skutočnému naplneniu materiálnej podstaty v tomto prípade nedošlo. Správny súd bol rovnakého názoru ako daňové orgány, pretože vyhodnotením jednotlivých vyjadrení tak konateľky spoločnosti KALICH, s.r.o., Prešov Z. K. ako aj písomného vyjadrenia S.. S. O. a vyjadrenia konateľa spoločnosti žalobcu K. V. dospel k rovnakému záveru, k akému dospeli správne orgány.

4. Správca dane podľa názoru súdu postupoval pri daňovej kontrole v zmysle ustanovenia § 3 ods. 1 Daňového poriadku, podľa ktorého sa pri správe daní postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu, obcí a dbá sa pritom na zachovanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Zároveň postupoval aj v súlade s príslušným ustanovením § 3 ods. 2, ods. 3 a ods. 6, ods. 9 Daňového poriadku a správny súd dospel bezpochyby k záveru, že neodklonil správca dane svoj právny názor ani od obsahu ustanovenia § 24 ods. 1, 2, 3, 4 Daňového poriadku. V zmysle uvedených ustanovení § 24 ods. 1, 2, 3 a 4 Daňového poriadku subjekt preukazuje 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, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. V intenciách týchto zákonných ustanovení Daňového poriadku správny súd konštatoval, že žalobca neunesol dôkazné bremeno v danom prípade, aj keď v odvolacích námietkach voči prvostupňovému rozhodnutiu ako aj v žalobných námietkach tvrdil, že správca dane ako aj žalovaný nedostatočne zistili skutkový stav veci a vydali rozhodnutie nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. Správny súd dospel k opačnému záveru, pretože správca dane dal žalobcovi v daňovom konaní dostatočný priestor pri výkone daňovej kontroly na to, aby sa mohol zúčastniť jednak výpovede bývalej konateľky spoločnosti KALICH, s.r.o., Z. K.. Pritom upovedomenie o vypočutí svedka bolo daňovému subjektu doručené dňa 22.12.2017 a na ústne pojednávanie 16.01.2018 sa žalobca, resp. jeho splnomocnený zástupca nedostavili. Svedkyňa vypovedala skutočnosti na uvedenom ústnom pojednávaní, ku ktorým sa mohol daňový subjekt - žalobca, reálnym spôsobom vyjadrovať a klásť svedkyňi otázky. Jeho snaha o opätovné vypočutie a návrhy, ktoré boli podávané v odvolacích námietkach a argument v žalobe, že správca dane nevykonal ním navrhované dôkazy, neboli namieste, pretože ako už súd uviedol, správca dane dal daňovému subjektu dostatočný priestor na to, aby sa ústneho pojednávania so svedkyňou zúčastnil a umožnil klásť svedkyňi otázky a vyjadrovať sa k jej samotnej výpovedi.

5. Čo sa týka ďalšej žalobnej námietky - navrhovanej výpovede svedka S. O., podľa názoru správneho súdu správca dane postupoval v súlade so zákonom. Uvedeného svedka správca dane písomne vyzýval na predloženie dokladov a dôkazov, ktoré by preukázali aj vykonávala táto osoba činnosť obchodného zástupcu pre spoločnosť KALICH, s.r.o. Pritom uvedená osoba nepredložila žiadne dôkazy ani doklady preukazujúce, že by spoločnosť KALICH, s.r.o. zastupovala ako splnomocnený zástupca. Vo svojom vyjadrení, ktoré bolo doručené 13.06.2018 Daňovému úradu Prešov, pobočka Poprad, dokonca

táto osoba potvrdila, že v roku 2015 ani v inom čase pre spoločnosť KALICH, s.r.o., nevykonávala žiadnu činnosť ako obchodný zástupca. Uvedenú skutočnosť správca dane nenechal bez povšimnutia, ale doplnil dokazovanie v tom zmysle, že skutočnosti, ktoré potvrdila bývalá konateľka spoločnosti KALICH, s.r.o. v tom, že v roku 2015 nemala táto spoločnosť žiadnych zamestnancov, preveril aj cez informačnú sieť Sociálnej poisťovne. Sociálna poisťovňa takisto potvrdila, že daná spoločnosť KALICH, s.r.o. v roku 2018 nezamestnávala žiadnych zamestnancov a nemala ani týchto evidovaných v Sociálnej poisťovni ako zamestnancov, ktorí by podliehali poisteniu. Z toho dôvodu aj správny súd je rovnakého názoru ako vyslovili daňové orgány, že by vypočutie daného svedka neprinieslo v predmetnej veci žiadne relevantné skutočnosti, ktoré by potvrdili, že tento svedok dané služby pre spoločnosť KALICH, s.r.o. vykonával. Skutočnosti, ktoré sú deklarované faktúrou zo dňa 30.11.2015, ktorá je predmetom tohto zdaňovacieho obdobia, teda 4. štvrťroku 2015 takýmto dôkazom nie sú.

6. V súvislosti s navrhovaným predvolaním svedkyne Z. K., bývalej konateľky spoločnosti KALICH, s.r.o. správny súd uviedol, že táto predvolaná zo strany správcu dane bola, avšak pre zdravotné dôvody sa opätovnej výpovede pred správcu dane nedostavila. Avšak správny súd poukázal na jej obsahlu výpoveď zo zápisnice o ústnom pojednávaní, kde bezpochyby potvrdila, že spoločnosť KALICH, s.r.o., za ktorú výlučne konala v konkrétnom období od 01.07.2014 do 16.06.2017 ona, nikoho nespĺnomocnila, teda zastupovanie danej spoločnosti inou osobou je vylúčené. Spoločnosť nevlastnila žiadny majetok, sídlo mala v prenajatých priestoroch a nemala ani žiadnych zamestnancov. Ďalej potvrdila svedkyňa aj to, že spoločnosť KALICH, s.r.o. v roku 2015 neobchodovala so spoločnosťou DATA SOFTWARE, s.r.o. v žiadnej oblasti. Uviedla, že konateľka spoločnosti K. V. nepozná a nikdy sa s ním ani nestretla. Čo sa týka tejto výpovede, potvrdila svedkyňa aj tú skutočnosť, že po nahliadnutí do faktúr od spoločnosti KALICH, s.r.o., medzi ktorými mala byť aj faktúra za 3. štvrťrok 2015, k predloženým faktúram uviedla, že spoločnosť KALICH, s.r.o., tieto faktúry nevystavila, pečiatka, ktorú používala spoločnosť KALICH, s.r.o., bola odlišná, čiernej farby a takisto ani podpis na faktúrach a zmluvách nie je jej. Spoločnosť KALICH, s.r.o. nepoužívala program POHODA Start, ktorého použitie je uvedené na predložených faktúrach, ktoré jej boli predložené k nahliadnutiu. Čo sa týka tejto výpovede svedkyne, správca dane sa neuspokojil len s jej vyjadrením na ústnom pojednávaní, ale v ďalšom dokazovaní pokračoval. Dôkazom konania správcu dane je záznam zo dňa 05.01.2018 o nazretí do kontrolných výkazov daňového subjektu KALICH, s.r.o., z ktorých bezpochyby vyplýva, že spoločnosť KALICH, s.r.o., za obdobie 2. až 4. štvrťrok 2015 nevyhotovila žiadne faktúry za zdaniiteľné obchody pre spoločnosť DATA SOFTWARE, s.r.o.

7. Tieto skutočnosti boli podľa správneho súdu dostačujúcim podkladom pre záver správcu dane, že vznikli pochybnosti ohľadom naplnenia materiálneho plnenia faktúry č. 150197 z 30.11.2015 tak, ako to deklaroval v daňovom priznaní žalobca ako kontrolovaný platiteľ DPH. V prípade navrhovaného vypočutia majiteľky osobného účtu v mBank, aj správny súd je toho názoru, že uvedený dôkaz by nepriniesol do preukázania plnenia zo strany spoločnosti KALICH, s.r.o. voči žalobcovi na základe predloženej faktúry z 30.11.2015 žiadne nové skutočnosti. To, že žalobca zaplatil na nejaký účet predmetnú sumu na základe predloženej faktúry, ešte neznamená, že táto platba bola z jeho strany preukázaním materiálneho plnenia. Čo sa týka samotného predmetu a podstaty tejto vystavenej faktúry, správny súd opätovne zdôraznil, že išlo o formálny doklad predložený správcovi dane, ktorý však reálne dodanie deklarovaných služieb v tejto faktúre nepreukázal. Správny súd rovnako ako daňové orgány pričítal na ťarchu žalobcu, že si dostatočne neoveroval, či ním deklarovaný dodávateľ služby je oprávnený predmetné služby dodať a či uvedený účet je účtom spoločnosti KALICH, s.r.o. Žalobca ako daňový subjekt uplatňujúci si odpočet DPH musí byť schopný reálnosť deklarovaného dodania služieb a v prípade nepreverenia si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, tak ako to bolo v tomto prípade, kedy žalobca nevedel preukázať reálne naplnenie deklarovaného obchodu medzi ním a deklarovaným dodávateľom služby spoločnosťou KALICH, s.r.o. Žalobca napriek výzvam správcu dane okrem predloženej faktúry nepredložil žiadne relevantné dôkazy, ktoré by realizáciu služieb potvrdili.

8. Správca dane podľa správneho súdu dostatočne preukázal, že spoločnosť KALICH, s.r.o., nedodala služby uvedené na faktúre č. 150197 z 30.11.2015, a preto ani navrhované opätovné výsluchy svedkov Z. K., či výsluch S. S. O. M. E. S. by nepriniesli v tejto veci žiadne nové skutočnosti, ktoré by

vyvrátili už vykonané výpovede týchto svedkov a zistenia, ktorými správca dane počas daňovej kontroly za 2. až 4. štvrtrok 2015 daňového subjektu disponoval. Bezpochyby bolo preukázané, že k samotnému materiálnu plneniu na základe uvedenej faktúry zo strany deklarovanej spoločnosti KALICH, s.r.o. v prospech žalobcu nedošlo.

9. Ohľadne poukazu na to, že žalobca konal, resp. obchodný vzťah bol realizovaný z jeho strany s obchodným zástupcom spoločnosti KALICH, s.r.o., s pánom S.. S. O., opak týchto tvrdení len preukazuje to, že samotný žalobca dostatočným spôsobom nepreveril svojho obchodného partnera a otázky ohľadom viny, či došlo k podvodu tretej osoby voči žalobcovi, resp. voči spoločnosti KALICH, s.r.o., nebolo povinnosťou správcu dane preukazovať. Kto v danom prípade vlastne mal povinnosť a v zmysle Obchodného zákonníka aj teda mal vyvinúť obozretnosť v danom prípade bol len a len žalobca. Tento však obozretné nekonal. Správny súd argumentoval tým, že povinnosťou žalobcu v danej veci, ak si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri dodaní reklamných služieb, ktoré mu mala dodať podľa predloženej faktúry deklarovanej dodávateľ - spoločnosť KALICH, s.r.o., aby preukázal, že služby mu boli dodané práve týmto dodávateľom, a taktiež aby preukázal skutočné dodanie služieb deklarovaným dodávateľom. Správca dane mal k dispozícii faktúru č. 150197 zo dňa 30.11.2015 a niekoľko reklamných letákov s popisom možností zvýšenia výkonu auta s uvedeným logom žalobcu. Žiadne iné doklady, resp. písomné dôkazy o naplnení Zmluvy o reklamnej spolupráci č. 10/15 zo dňa 02.10.2015 žalobca nepredložil aj napriek viacerým výzvam správcu dane. Žalobcom neboli predložené žiadne grafické návrhy reklamných letákov, či iné podklady, ktoré mali slúžiť na zabezpečenie reklamnej propagácie zo strany deklarovaného dodávateľa.

10. Podľa správneho súdu základnou podmienkou uplatnenia dane je dodanie tovaru alebo služieb na základe ktorého vznikla daňová povinnosť. Z dôvodu priznania odpočítania dane je platiteľ povinný preukázať (dôkazné bremeno je na ňom), že pri tomto tovare, resp. službe vznikla daňová povinnosť nielen po formálnej stránke, teda vystavenými dokladmi, faktúrou, ale aj po obsahovej stránke. Nestačí len formálne deklarovať dodanie tovaru, resp. služby faktúrou, ale je potrebné preukázať aj vecné naplnenie. Samotná faktúra bez ďalšieho nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt skutočne nadobudol tovar, resp. službu, pri ktorom vznikla daňová povinnosť. Správny súd považoval prijatie faktúr z formálneho hľadiska s plnenými náležitosťami podľa § 71 zákona o DPH, avšak toto prijatie ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých faktúr. Zákonné podmienky, po splnení ktorých vzniká platiteľovi nárok na odpočítanie dane, nespočívajú len vo formálnej deklarácii, t. j. predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu, t. j. musia nesporne preukazovať vyžadovanú skutočnosť vo všetkých jej znakoch - v právnej skutočnosti, v objekte aj subjekte. Uvedené však podľa správneho súdu kontrolovaný daňový platiteľ - žalobca nesplnil.

11. S poukazom aj na tú skutočnosť, že žalobca ako platiteľ predložil faktúry od dodávateľa KALICH, s.r.o., Prešov a uvedené služby deklaroval ako splnené, preukázané, nepredložil doklady, na ktoré ho vyzval správca dane, teda všetky tie dodacie listy, návrhy a tú dokumentáciu, na ktorú poukazoval daňový subjekt pri prvotnej výzve správcu dane, ktoré by preukázali materiálne plnenie na základe predloženej faktúry. Žalobcovi k vystaveniu faktúr zo strany spoločnosti KALICH, s.r.o., nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1, 2 v nadväznosti na § 69 ods. 1 zákona o DPH, ako to deklaroval a nakoniec aj argumentoval týmto materiálnym plnením v žalobe žalobca, keďže išlo len o fakturačné dodanie bez ekonomického opodstatnenia. Správny súd čo sa týka dodania služieb na základe uvedenej faktúry č. 150197 z 30.11.2015, totožne ako daňové orgány zistil, že tieto reklamné služby neboli uskutočnené tak, ako ich deklaroval žalobca predloženou faktúrou. Zo strany svedkov ako aj zo samotného vyjadrenia žalobcu však nevyplývali tieto skutočnosti, ktoré by bezpochyby preukazovali materiálne plnenie na základe predloženej faktúry a preto správca dane správne uplatnenú DPH z uvedenej faktúry vo výške 9.600 € pod č. 150197 z 30.11.2015 neuznal, pretože táto faktúra nesplnila podmienky v zmysle ustanovenia § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, ale len formálne podmienky uvedené v § 71 zákona.

12. Správny súd preskúmal napadnuté rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane v rozsahu a z dôvodov uvádzaných v žalobe, pričom mal bezpochyby preukázané, že postupom

žalovaného, ako aj správcu dane neboli porušené práva alebo právom chránené záujmy s poukazom na obsah ustanovenia § 2 ods. 2 Správneho súdneho poriadku, ako aj s poukazom na § 3 Daňového poriadku. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že žalovaný preskúmal napadnuté rozhodnutie správcu dane v celom rozsahu a vysporiadal sa so všetkými odvolacími námietkami uvedenými žalobcom v odvolaní. Správca dane pri výkone daňovej kontroly ako aj v rámci vyrubovacieho konania postupoval výlučne v medziach zákona, pričom svoj postup odôvodnil citáciou príslušných ustanovení zákona o DPH, ako aj Daňového poriadku. S dôrazom na ustanovenie § 3 ods. 3 Daňového poriadku hodnotil každý dôkaz samostatne ako aj všetky dôkazy podľa správnej úvahy vo vzájomných súvislostiach, pričom hodnotiacia úvaha správcu dane nebola ľubovoľná, ale vychádzala zo všetkého, čo počas svojho rozsiahleho dokazovania správca dane zistil a čo pri správe daní vyšlo najavo.

13. Správca dane analyzoval všetky výpovede, všetky dôkazy a všetky vyjadrenia v rámci zdanieľného obchodu a podľa obsahu faktúry, ktorá bola predložená zo strany daňového subjektu KALICH, s.r.o. Zistil pritom, že aj napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených zákonom o DPH, účel tohto zákona nebol dodržaný, pretože žalobcovi nevznikla daňová povinnosť realizovania reklamných služieb tak, ako to bolo deklarované na základe formálnej vystavenej faktúry z 30.11.2015, pri ktorej pridaná hodnota nevznikla a následne kontrolovanému daňovému subjektu, t. j. žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie DPH z uvedených reklamných služieb. Správca dane postupoval pri výkone daňovej kontroly a následne vo vyrubovacom konaní v súlade s § 24 ods. 2 Daňového poriadku, pričom zvažil vykonané úkony a zhodnotil výsledky vykonaných dôkazov, pričom zhodnotenie dôkazov správca dane aj riadne odôvodnil tak v protokole, ako aj následne v príslušnom odôvodnení rozhodnutia.

II.

Argumentácia účastníkov v kasačných konaniach

a) kasačné sťažnosti

14. Proti obom rozsudkom krajského súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote v podstate zhodné kasačné sťažnosti z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, v ktorých navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil, resp. zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

15. Spis sp. zn 2S/33/2019 bol predložený Najvyššiemu správneému súdu SR na kasačné konanie a bola mu pridelená spisová značka 4Sfk/51/2021. Spis sp. zn 2S/34/2019 bol predložený Najvyššiemu správneému súdu SR na kasačné konanie a bola mu pridelená spisová značka 3Sfk/49/2021. Najvyšší správny súd SR uznesením zo dňa 24.02.2022 postupom podľa § 65 ods. 1 SSP obe veci spojil na spoločné konanie s tým, že spojená vec bude vedená pod spisovou značkou 4Sfk/51/2021.

16. Podľa sťažnostných bodov správny súd zmeškal 30-dňovú lehotu na vyhotovenie a odoslanie rozsudku. V konaniach, v ktorých je správny súd povinný rozhodnúť v lehotách počítaných na dni, rozsudok sa vyhotoví a odošle najneskôr do siedmich pracovných dní. V žalovanom prípade bol rozsudok vyhlásený správnym súdom dňa 25.03.2021. Správny súd bol povinný vyhotoviť a odoslať rozsudok v lehote do 24.04.2021. Rozsudok bol do elektronickej schránky právneho zástupcu žalobcu doručený dňa 08.05.2021, čo je 13 dní po uplynutí zákonnej lehoty na vyhotovenie a odoslanie rozsudku. Správny súd porušil § 142 ods. 3 Správneho súdneho poriadku. Ďalej sa sťažovateľ nestotožnil so závermi správneho súdu uvedenými v napadnutom rozsudku, pričom zotrváva na tvrdeniach pertraktovaných v správnej žalobe. V žalovanej veci žalovaný nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávateľskej faktúry od dodávateľa KALICH, s.r.o. za zabezpečenie reklamnej propagácie formou grafického návrhu, tlače a distribúcie reklamných letákov. Sťažovateľ navrhol správcovi dane uskutočniť ústne pojednávania a vypočuť navrhovaných svedkov - Z. K., S. S. O. M. E. S.. Správca dane žalobcom navrhované výsluchy svedkov odignoroval. Správny súd sa k nevykonaným návrhom na výsluch svedka vyjadril v napadnutom rozsudku tak, že dospel k záveru, že správca dane dal žalobcovi v daňovom konaní dostatočný priestor pri výkone daňovej kontroly na to, aby sa mohol zúčastniť výpovede bývalej konateľky spoločnosti KALICH, s.r.o. Z. K..

Pokiaľ ide o výsluch svedka S.J. O., uvedeného svedka správca dane písomne vyzýval na predloženie dokladov a dôkazov, ktoré by preukázali, či vykonávala táto osoba činnosť obchodného zástupcu pre spoločnosť KALICH, s.r.o. a podľa názoru správneho súdu by vypočutie daného svedka neprinieslo v predmetnej veci žiadne relevantné skutočnosti, ktoré by potvrdili, že tento svedok dané služby pre spoločnosť KALICH, s.r.o. vykonával.

17. Sťažovateľ nesúhlasil s právnym názorom správneho súdu, ktorý sa priklonil k argumentácii správcu dane ohľadom nevykonania navrhovaných dôkazov. Práve prostredníctvom navrhovaných výsluchov by sa odstránili rozpory a nejasnosti, ktoré vznikli počas daňového konania. Správca dane má povinnosť v daňovom konaní dostatočne zistiť skutkový stav a musí pritom vykonať dokazovanie čo najúplnejšie. To síce neznamená, že táto archa vykonania dôkazov je len na ňom, ale na druhej strane musí mať k dispozícii všetky podklady potrebné k vydaniu objektívneho daňového rozhodnutia. Postupom správcu dane, ktorým odmietol vykonať dokazovanie, a ktorý zároveň potvrdil aj správny súd boli žalobcovi ako daňovému subjektu odňaté základné práva priznané mu daňovým poriadkom a bola mu odňatá daňová spravodlivosť. Dôkazné bremeno žalobcu nie je absolútne a žalovaný mal vykonať dôkazy navrhované žalobcom. Postup žalovaného a správcu dane trpí vadou nedostatočne zisteného skutkového stavu veci a v dôsledku toho je rozhodnutie správneho súdu postavené na nesprávnom právnom posúdení veci.

18. Podľa sťažovateľa dôkazné bremeno na preukázanie splnenia podmienok na odpočítanie dane spočíva na daňovníkovi (žalobcovi), preto mu zákon priznáva právo predkladať alebo navrhovať v priebehu daňovej kontroly, ako aj v priebehu daňového konania, dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. Najmä za situácie, ak správca dane v protokole z daňovej kontroly i vo vyrubovacom konaní skonštatoval, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok odpočtu DPH, môže správca dane vykonanie navrhovaného dôkazu odoprieť len za predpokladu, ak existujú skutočnosti, ktoré odôvodňujú nevykonanie navrhovaného dôkazu a musí ich v rozhodnutí uviesť. Za takúto skutočnosť odôvodňujúcu odmietnutie navrhovaných dôkazov, nemožno považovať tvrdenie správcu dane, t.j. že vypočutie svedkov by neprinieslo v predmetnej veci žiadne relevantné skutočnosti. V preskúvanom prípade správca dane odmietol vykonať žalobcom navrhnuté dôkazy bez toho, aby uviedol relevantný dôvod na takýto postup (nevykonanie navrhovaného dôkazu) a pokiaľ sa žalovaný s takýmto postupom správcu dane stotožnil, zaťažil konanie vadou, ktorá mala za následok nezákonnosť rozhodnutia žalovaného za kontrolované zdaňovacie obdobie. Správny súd túto nezákonnosť potvrdil napadnutým rozsudkom.

19. Sťažovateľ bol povinný preukázať splnenie podmienok na uplatnenie nároku na odpočet DPH z dodávateľskej faktúry. Predložil viaceré dôkazy o dodaní reklamných služieb dodávateľom označeným na faktúre. Žalovaný (ani správca dane) nezaložili svoje rozhodnutia týkajúce sa poskytnutia reklamných služieb od dodávateľa na tom, že žalobcovi nejaký doklad chýba. Pokiaľ žalovaný vyhodnotil žalobcom predložené dôkazy ako formálne, nedostatočne zistil skutkový stav a vec nesprávne právne posúdil, ak konštatoval, že žalobca predloženými dokladmi nepreukázal splnenie podmienok pre nárok na odpočet DPH. Správca dane v prípade, ak má na základe iných zistených skutočností pochybnosti o splnení podmienok odpočtu DPH, musí preukázať, že išlo o doklad falošný (nestačí teda len spochybniť pravosť dokladu) alebo vo svetle judikatúry Súdneho dvora EÚ musí správca dane preukázať, že obchod bol súčasťou reťazca zaťaženého podvodom, o ktorom žalobca vedel alebo musel vedieť, resp., že ide o zneužitie práva. Preto nestačí poskytnutie služieb od dodávateľa spochybniť na taký skutkový záver, ako urobil žalovaný aj správca dane. Za takejto dôkaznej situácie správca dane musí vykonaným dokazovaním vyvrátiť žalobcom predkladaný dôkaz o splnení zákonom stanovených podmienok, alebo preukázať jeho vedomosť o prípadnom podvode na strane jeho dodávateľa. V tomto zmysle vyznieva aj platná súdna judikatúra. Ani správca dane, ani žalovaný a ani správny súd nepreukázali uvedené skutočnosti, preto správny súd založil napadnutý rozsudok na nesprávnom právnom názore.

20. Požiadavka zo strany správcu dane, ktorej nesplnenie má za následok neunesenie dôkazného bremena vo vzťahu k preukázaniu reálnosti uskutočneného zdaniteľného plnenia, je nelegitímna a protiústavná. Pokiaľ neboli v daňovej kontrole a vyrubovacom konaní zistené skutočnosti, ktoré

vyvracajú pravdivosť obsahu faktúry a správca dane nemohol takéto zistenie vyvodit' z vykonaných dôkazov, nemohol správca dane rozhodnúť len na základe pochybností a svojich domnienok, ku ktorým pri preverovaní skutočností dospel. Navyše nie je možné prenášať na ťarchu žalobcu konanie iných daňových subjektov, ako to bolo v žalovanom prípade, keď nesplnenie daňových povinností dodávateľom bolo pripísané na ťarchu žalobcu. Sťažovateľ nemôže zodpovedať za obchodného partnera a iné zúčastnené daňové subjekty. Nie je to v objektívnych možnostiach žalobcu ako daňového subjektu a v tomto smere ide správca dane nad rámec dôkaznej povinnosti daňového subjektu. Správca dane pripísal na vrub sťažovateľa skutočnosti, ktoré on ovplyvniť nedokázal a ani za ne nemôže niesť zodpovednosť a naopak, keď žalobca navrhol na podporu svojich tvrdení vykonať výsluchy svedkov tieto správca dane a žalovaný nepovažovali za potrebné a účelné. A rovnako sa k tomu postavil aj správny súd. Sťažovateľ nemal pocit, že napadnutý rozsudok je odrazom objektívneho rozhodovania súdu v tejto právnej veci.

21. Najvyšší súd SR vo viacerých svojich rozhodnutiach konštatoval, že v prípade, ak u daňového úradu vzniknú pochybnosti z dôvodu preverovania účtovnej evidencie dodávateľov, nemôže to mať negatívny dopad na výsledok daňovej kontroly. Sťažovateľ nemohol predpokladať, že pri niektorých dodávateľoch by mal nad rámec svojich povinností zabezpečovať dôkazy o zdaniteľnom plnení pre prípad, že pri týchto spoločnostiach nebude účtovná evidencia riadne vedená. Takáto povinnosť nevyplýva daňovému subjektu zo žiadneho zákona. Postihnutý má byť ten subjekt, ktorý konal v rozpore so zákonom. Iný postup je neprijateľný pre spravodlivé daňové alebo súdne konanie. Nemôže byť postihnutý ten, kto konal v dobrej viere a v súlade so zákonom. Keďže konal v dobrej viere, preukázateľne obstaral služby od dodávateľa, je na mieste otázka, kde siaha jeho povinnosť preveriť si konanie iného subjektu.

22. Sťažovateľ sa ďalej odvolával na uznesenie Najvyššieho súdu SR sp.zn. 6Cdo/98/2017 zo dňa 31.01.2019, v ktorom sa súd vyslovil, že povinnosť súdu rozhodnutie náležite odôvodniť je odrazom práva strany sporu na dostatočné a presvedčivé odôvodnenie spôsobu rozhodnutia súdu, ktorý sa zaoberá so všetkými právne relevantnými dôvodmi uplatnenej žaloby, ako aj so špecifickými námietkami strany sporu. Porušením uvedeného práva strany sporu na jednej strane a povinnosti súdu na strane druhej sa strane sporu (okrem upretia práva dozvedieť sa o príčinách rozhodnutia práve zvoleným spôsobom) odníma možnosť náležite skutkovo aj právne argumentovať proti rozhodnutiu súdu v rámci využitia prípadných riadnych alebo mimoriadnych opravných prostriedkov. Za znemožnenie strane uskutočňovať jej patriace procesné práva v takej miere, že dochádza k porušeniu práva na spravodlivý proces, treba preto považovať aj taký nedostatok rozhodnutia súdu, keď rozhodnutie neobsahuje žiadne dôvody alebo ak v ňom absentuje zásadné vysvetlenie dôvodov podstatných pre rozhodnutie vo veci, prípadne, ak argumentácia obsiahnutá v odôvodnení rozhodnutia je natoľko vnútorne rozporná, že rozhodnutie ako celok je nepresvedčivé. Správny súd sa plne stotožnil s argumentami správcu dane a žalovaného bez toho, aby objektívne vyhodnotil doplnenie dokazovania navrhovaného sťažovateľom.

b) vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

23. Žalovaný sa ku kasačným sťažnostiam písomne nevyjadril.

III.

Konanie pred kasačným súdom

24. S účinnosťou od 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktorému predchádzalo v medziach dôvodov podanej

kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

25. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu vyplýva, že správca dane Daňový úrad Prešov vykonal u daňového subjektu DATA SOFTWARE, s.r.o. daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia 2. štvrťrok 2015 až 4. štvrťrok 2015. Správca dane v rámci daňovej kontroly zistil, že daňový subjekt si v kontrolovanom zdaňovacom období 4. štvrťrok 2015 uplatnil odpočítanie DPH na základe faktúry č. 150197 zo dňa 30.11.2015 na zabezpečenie reklamnej propagácie formou grafického návrhu, tlače a distribúcie reklamných letákov podľa Zmluvy o reklamnej spolupráci č. 10/15 zo dňa 30.11.2015, reklamné letáky formou A4 32 000 ks, v celkovej sume 9.600 €, z toho DPH 1.600 €. Žalovaný popísal postup správcu dane od začiatku daňovej kontroly od 31.11.2017 až cez vykonanie všetkých úkonov, ktoré smerovali k záveru správcu dane o nepriznaní odpočtu DPH 1.600 € zo strany daňového subjektu. Zároveň Daňový úrad Prešov vykonal u daňového subjektu DATA SOFTWARE, s.r.o., daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia 2. štvrťrok 2015 až 4. štvrťrok 2015.

26. Správca dane v rámci daňovej kontroly zistil, že daňový subjekt si v kontrolovanom zdaňovacom období 2. štvrťrok 2015 uplatnil odpočítanie DPH na základe faktúry č. 150139 zo dňa 30.06.2015 na zabezpečenie reklamnej propagácie formou grafického návrhu, tlače a distribúcie reklamných letákov podľa Zmluvy o reklamnej spolupráci č. 06/15 zo dňa 15.05.2015, reklamné letáky formou A4 20 000 ks, v celkovej sume 6.000 €, z toho DPH 1.000 €. Zároveň žalovaný popísal postup správcu dane od začiatku daňovej kontroly od 31.11.2017 až cez vykonanie všetkých úkonov, ktoré smerovali k záveru správcu dane o nepriznaní odpočtu DPH 1.600 € zo strany daňového subjektu. Správca dane listom z 29.06.2018 oznámil, že dňa 25.07.2018 sa uskutoční ústne pojednávanie vo veci oboznámenia kontrolovaného daňového subjektu so zisteniami z daňovej kontroly na DPH za zdaňovacie obdobie 2. až 4. štvrťrok 2015. Z ústneho pojednávania bola spísaná zápisnica a na základe uvedených zistení správca dane vypracoval Protokol č. 101496973/2018 dňa 03.08.2018, v ktorom skonštatoval, že daňový subjekt v rozpore s ustanovením § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov si v kontrolovanom zdaňovacom období 2. štvrťrok neoprávnene uplatnil právo na odpočítanie dane z faktúry od spoločnosti KALICH, s.r.o., Slovenská 948, 080 01 Prešov, v celkovej výške 1.000 € a v období 4. štvrťrok neoprávnene uplatnil právo na odpočítanie dane z faktúry od spoločnosti KALICH, s.r.o., Slovenská 948, 080 01 Prešov, v celkovej výške 1.600 €.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

27. Podľa § 6 ods. 1 SPP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

28. Podľa § 139 ods. 2 SSP v odôvodnení rozsudku uvedie správny súd stručný priebeh administratívneho konania, stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia, podstatné zhrnutie argumentov žalobcu a vyjadrenia žalovaného, prípadne ďalších účastníkov, osôb zúčastnených na konaní a zainteresovanej verejnosti, posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov, prípadne odkáže na ustálenú rozhodovaciu prax. Ak správny súd zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vráti mu vec na ďalšie konanie, je povinný v odôvodnení rozsudku uviesť aj to, ako má orgán verejnej správy vo veci ďalej postupovať. Správny súd dbá, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

29. 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.

30. 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.

31. 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.

32. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje na

- 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 v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

33. 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.

34. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

35. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, a ktoré nie sú 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.

36. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.

37. Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku, správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

38. Podľa ust. § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak.

39. Podľa § 11 ods. 1 zákona o DPH, na účely tohto zákona sa nadobudnutím tovaru v tuzemsku z iného členského štátu rozumie nadobudnutie práva nakladať ako vlastníkom s hnutelným hmotným majetkom odoslaným alebo prepraveným nadobúdateľovi dodávateľom alebo nadobúdateľom alebo na ich účet do tuzemsku z iného členského štátu. Za nadobudnutie tovaru podľa prvej vety sa považuje aj prevzatie tovaru na základe nájomnej zmluvy s dojednaným právom kúpy prenajatej veci, ak sa v členskom štáte prenajímateľa považuje odovzdanie predmetu nájmu za dodanie tovaru do iného členského štátu s oslobodením od dane.

40. Podľa § 19 ods. 1 prvej a druhej vety a ods. 2 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

41. 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.

42. Podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. 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.

43. 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.

44. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačných sťažností vo vzťahu k napadnutým rozsudkom Krajského súdu v Prešove po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívnych a súdnych spisov a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná. Je zároveň potrebné uviesť, že kasačná sťažnosť je inštitútom mimoriadneho opravného prostriedku. Z tohto dôvodu jej podanie je koncipované na konkrétnom tvrdení sťažovateľa o pochybení krajského súdu v konaní. Sťažovateľ namietal dôvody kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) SSP.

45. Kasačný súd uvádza, že pojem „právo na spravodlivý proces“ nahrádza doterajší pojem „odňatie možnosti konať pred súdom“, nakoľko obsahové znaky pojmu „právo na spravodlivý proces“ vyplývajú z konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva i Ústavného súdu Slovenskej republiky a v zmysle tohto pojmu musí konanie ako celok vykazovať znaky spravodlivosti. Najvyšší správny súd v tejto súvislosti poukazuje na rozhodnutie vydané v obdobnej veci pod sp. zn. 1Sžfk/43/2019 zo dňa 22.09.2020, ktoré ohľadom § 440 ods. 1 písm. f) SSP konštatuje, že „prvým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva je to, že ide o také vady v odôvodnení napadnutého rozsudku, keď tento neobsahuje vôbec žiadne odôvodnenie, alebo keď sa vyskytli „vady najzákladnejšej dôležitosti pre súdny systém“ (napríklad rozsudok ESĽP z roku 2009 vo veci Sutyazhnik proti Rusku), prípadne ak došlo k vade tak zásadnej, že mala za následok „justičný omyl“ (napríklad rozsudok ESĽP z roku 2003 vo veci Ryabykh proti Rusku).

46. Druhým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia je právny názor [najmä rozsudok ESĽP vo veci Ruiz Torija v. Španielsko, resp. neskôr García Ruiz v. Španielsko (vo veci č. 30544/96 z 20.01.1999)], t.j. že správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania alebo odpovedať na každú jeho námietku či argument, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia správneho súdu a na to nadväzujúce kasačného súdu (ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia), by malo postačovať na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (obdobne aj rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. II. ÚS 78/05 alebo sp.zn. II. ÚS 76/07).“ Nepreskúmateľnosť rozsudku je daná v prípade, ak chýbajú zásadné vysvetlenia dôvodov rozhodnutia súdu, pričom subjektívnu nespokojnosť sťažovateľa s obsahom odôvodnenia nemožno považovať za vyhovujúcu dôvodu kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 písm. f) SSP. Kasačný súd považoval za nedôvodnú aj námietku sťažovateľa, ktorá poukazovala na arbitrárnosť a nedostatok odôvodnenia správneho súdu. Ako vyplýva z obsahu odôvodnenia napadnutého rozhodnutia správneho súdu, tento riadne uviedol vlastné právne závery na posudzovaný prípad. Tu kasačný súd dodáva, že pri akomkoľvek rozhodnutí možno polemizovať o jeho odbornej úrovni, či správny súd mohol svoje argumenty vysvetliť podrobnejšie, alebo sa precíznejšie vysporiadať s námietkami žalobcu, ktoré možno považovať za právne významné. V danom prípade kasačný súd hodnotil preskúmateľnosť rozhodnutia správneho

súdu v miere jeho minimálnej argumentačnej kvality a interpretačnej schopnosti, na základe akých logických úsudkov a zvážení všetkých dôkazov vydal meritórne rozhodnutie, ktoré spĺňa atribúty riadneho odôvodnenia; v danom prípade napadnuté rozhodnutie správne súdu relevantné kritéria riadneho odôvodnenia spĺňa.

47. Podľa názoru kasačného súdu je nutné uvedomiť si postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustaľuje zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku 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 v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c/ vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Touto skutočnosťou je aj reálnosť dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

48. Kasačný súd uvádza, že odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/26/2014). Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t.j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

49. Kasačný súd poukazuje aj na Nález Ústavného súdu SR č. k. I. ÚS 241/07-44, podľa ktorého, zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t.j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na žalobcovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že si uplatnil odpočítanie dane oprávnene, čo sa v prejednávacom prípade nestalo.

50. K námietke sťažovateľa, že nie je možné na jeho ťarchu prenášať konanie iných daňových subjektov a teda nemôže zodpovedať za obchodného partnera, kasačný súd uvádza, že úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či pri predložených dokladoch neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti prevzal (ak bola preukázaná jeho existencia), alebo akým spôsobom tento získal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú žalobcovo tvrdenie o tom, že predmetný tovar alebo služba mu boli dodané ním uvádzanou spoločnosťou. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi, nie sú bez ďalšieho predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. 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 23.2.2012 v spojení s uznesením Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 24/2013 zo dňa 17.1.2013). Správny súd poukazuje aj na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/108/2014 zo dňa 29.09.2016, sp. zn. 8Sžf/22/2014, 8Sžf/23/2014 a 8Sžf/24/2014 zo dňa 17.09.2015, sp. zn. 3Sžf/125/2013 zo dňa 25.11.2014, podľa ktorých uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou plne pod kontrolou daňového subjektu.

51. Ako vyplýva z rozsudku Súdneho dvora EU C-154/20 Kemwater ProChemie k statusu osoby dodávateľa, je možno zhrnúť nasledovne: a) uvedenie osoby deklarovaného dodávateľa na daňovom doklade nie je hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane, avšak status osoby dodávateľa (t.j. poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH) hmotnoprávnou podmienkou je. b) dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa má spravidla osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. Pokiaľ však existujú osobitné skutkové okolnosti, tak táto podmienka sa môže považovať za splnenú i bez jej preukázania zo strany osoby, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. V takom prípade nie je potrebné preukazovať podvodné konanie. V danom prípade osobitné skutkové okolnosti ohľadne statusu iného dodávateľa zistené neboli.

52. Kasačný súd zdôrazňuje, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej „Smernica 2006/112/ES“) a jej transpozície do právneho poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t.j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté. Je dôležité pri právnom posúdení predmetnej veci uviesť, že správca dane dôvodne spochybnil existenciu tovaru v deklarovanej obchodnej transakcii.

53. Kasačný súd nemohol akceptovať sťažovateľovu námietku, ktorá sa týkala nesprávneho právneho posúdenia zo strany správneho súdu. Ako vyplýva z dôkazov založených v administratívnom spise, sťažovateľ nevedel dostatočne preukázať materiálnu podstatu plnenia (napriek opakovaným výzvam správcu dane) a okrem pár reklamných letákov s logom žalobcu nedokázal predložiť iné dôkazy potvrdzujúce realizáciu podľa Zmluvy o reklamnej spolupráci č. 10/15 zo dňa 02.10.2015 a Zmluvy o reklamnej spolupráci č. 06/15 zo dňa 15.05.2015, resp. vykonanie služieb v rozsahu uvedenom na faktúrach. Rovnako podstatná v konaní vyplynula skutočnosť, že deklarovaný dodávateľ (konateľka spoločnosti KALICH, s.r.o. Z. K.) poprel akúkoľvek obchodnú činnosť so sťažovateľom s tým, že ani štatutár nikoho nespomocnil na obchodnú činnosť v mene spoločnosti. Konateľka deklarovaného dodávateľa poprela vystavenie faktúr pre sťažovateľa v súvislosti s deklarovaným obchodom. Pokiaľ teda vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľovi), právo na

odpočítanie dane môže byť odopreté. Správca dane a žalovaný na základe dôkazov založených v administratívnom spise dôvodne prijali záver, že v priebehu daňovej kontroly preverovaním predložených dokladov a tvrdení žalobcu bolo spochybnenie uskutočnenie a predovšetkým aj existencia zdaniteľných plnení, ktoré boli fakturované deklarovaným dodávateľom. Preto podľa kasačného súdu pre daný prípad neprichádzala do úvahy aplikácia judikatúry v zmysle uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo, takže vec bola posúdená správne.

54. V prípade procesných námietok sťažovateľa, tieto považoval kasačný súd za nedôvodné. Treba uviesť, že ust. § 142 ods. 3 SSP síce stanovuje lehotu a určuje povinnosť správneho súdu v danej lehote rozhodnutie napísať a odoslať účastníkom konania, na druhej strane táto lehota a môže byť predĺžená predsedom súdu o 2 mesiace. Podstatné vzhľadom na námietku sťažovateľa však je, že prekročenie tejto lehoty nemá vplyv na zákonnosť preskúvaného súdneho rozhodnutia. Kasačný súd dodáva, že posudzovanie prietahov v konaní nespadá pod jeho kompetenciu. K námietke sťažovateľa a otázke rozloženia dôkazného bremena a teda, či a v akom rozsahu dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt alebo správcu dane ešte kasačný súd dodáva, že daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej (uznesenie Ústavného súdu SR zo 14. novembra 2018, sp. zn. I. ÚS 377/2018-53). Rovnako je potrebné dodať, že správny súd sa adekvátne vysporiadal aj s námietkou sťažovateľa, ktorá sa týkala návrhov na opakovaný výsluch konateľky spoločnosti KALICH, s.r.o. Z. K. ako aj výsluchu svedkov S.. S. O.W. M. E. S. a vysvetlil dôvody, pre ktoré prijal záver, že ich opakované výpovede by nepriniesli žiadne nové skutočnosti, spôsobilé zmeniť dôkaznú situáciu sťažovateľa.

V. Záver

55. Najvyšší správny súd sa na základe uvedených skutočností (s odkazom na príslušnú judikatúru) stotožnil so záverom ustáleným krajským súdom, že bolo predovšetkým v záujme sťažovateľa, aby v daňovom konaní predložil také dôkazné prostriedky, ktoré by preukázali deklarované zdaniteľné plnenia a odstránil tak pochybnosti finančných orgánov v tomto smere. Po preskúmaní podaných kasačných sťažností kasačný súd konštatuje, že námietky uvedené v nich neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačné sťažnosti podľa § 461 SSP ako nedôvodné zamietol.

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

57. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

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