

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/37/2020
Identifikačné číslo spisu: 4018200680
Dátum vydania rozhodnutia: 30. marca 2023
Meno a priezvisko: JUDr.,PhD.,LL.M Jana Hatalová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:4018200680.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky) ViOn-ENERGO, s.r.o., so sídlom Továrenská 64, 953 01 Zlaté Moravce, IČO: 46 067 370, právne zastúpenej JUDr. Vlastimilom Petřekom, PhD., advokátom, AK so sídlom Nám. Sv. Egídia 6/11, 058 01 Poprad, IČO: 42 399 050, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101454733/2018 zo dňa 27. júla 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/213/2018-84 zo dňa 13. novembra 2019, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/213/2018-84 zo dňa 13. novembra 2019 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 101454733/2018 zo dňa 27. júla 2018 z r u š u j e a vec mu v r a c i a na ďalšie konanie.

Žalobkyni p r i z n á v a nárok na náhradu trov konania na krajskom súde a kasačnom súde v plnom rozsahu.

O d ô v o d n e n i e

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Nitra, pobočka Topoľčany, ako prvostupňový správny orgán, rozhodnutím č. 100624649/2018 zo dňa 26.03.2018 podľa § 68 ods. 5 a ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) určil žalobkyni rozdiel v sume 16.139,71 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2017, nadmerný odpočet nepriznal v sume 543,30 € a vyrubil daň v sume 15.596,41 €.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 101454733/2018 zo dňa 27.07.2018 prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu potvrdil.

II.

Konanie na krajskom súde

3. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 190 Správny súdny poriadok (ďalej len S.s.p.) žalobu ako nedôvodnú zamietol.

4. V odôvodnení uviedol, že úlohou súdu bolo posúdiť správnosť postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o určení rozdielu na dani z pridanej hodnoty vo výške 16.139,71 € za zdaňovacie obdobie január 2017, nepriznaní nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie január 2017 v sume 543,30 € a vyrubení dane v sume 15.596,41 € a zistiť, či daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení záveru, že žalobkyňa nesplnila zákonom stanovené podmienky pre vznik nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, pretože nepreukázala uskutočnenie zdaniteľného plnenia v kontrolovanom zdaňovacom období zo strany ňou deklarovaného dodávateľa v zmysle faktúr č. 2017005 zo dňa 19.01.2017, č. 2017006 zo dňa 23.01.2017 a č. 2017008 zo dňa 30.01.2017.

5. Medzi účastníkmi konania bolo sporné, či žalobkyni vznikol nárok na uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2017 pri ňou tvrdených dodávkach tovaru od uvedeného dodávateľa podľa ňou predložených faktúr. Žalobkyňa v podanej žalobe poukazovala na to, že splnila všetky podmienky stanovené zákonom č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) na odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri dodaní tovaru spoločnosťou Maxchem s.r.o. Tvrdila, že v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania predložila všetku účtovnú dokumentáciu a dôkazy, ktoré bolo možné v zmysle zákona od nej požadovať a splnila si teda svoju dôkaznú povinnosť, pričom v tejto súvislosti namietala nesprávnu aplikáciu ustanovení Daňového poriadku. V tomto smere poukazovala na nesprávne vyhodnotenie svedeckých výpovedí G. L., Y. U. a T. V., nevyžiadanie si dokladov od G. L. v súlade s ustanovením § 26 ods. 7 Daňového poriadku. Tiež namietala nesprávnosť postupu správcu dane, keď ju neupovedomil o termíne výsluchu svedka T. V. a znemožnil jej tak uplatnenie práva klásť svedkovi otázky.

6. V priebehu daňovej kontroly žalobkyňa predložila správcovi dane faktúry uvedené v bode 25 tohto rozsudku vystavené spoločnosťou Maxchem s.r.o. ako dodávateľom pre žalobkyňu ako odberateľa s dátumom dodania v mesiaci január 2017, predmetom ktorých bol tovar (pohonné látky - nafta), pričom k faktúre č. 2017005 bol priložený Dodací list č. 0007989 zo dňa 19.01.2017, EČV: S. E., Externý doklad zo dňa 19.01.2017 a Certifikát, k faktúre č. 2017006 bol priložený Dodací list č. 0007990 zo dňa 23.01.2017, EČV: S. E., Externý doklad zo dňa 23.01.2017, na ktorom je ako dodávateľ uvedená spoločnosť SAMEL TRADE, s.r.o. a Certifikát, k faktúre č. 2017008 bol priložený Stačací list zo dňa 30.01.2017, na ktorom nie je uvedené EČV a ako dodávateľ je označená spoločnosť MOONLIGHT s.r.o., Externý doklad zo dňa 30.01.2017 a Certifikát. Žalobkyňa dňa 09.06.2017 predložila kúpnu zmluvu zo dňa 25.8.8.2015 (zrejme správny dátum uzavretia je 25.08.2015) uzatvorenú medzi žalobkyňou (ako kupujúcim) a spoločnosťou Maxchem s.r.o. (ako predávajúcim). Je nepochybné, že predloženie faktúr nie je dôkazom o dodaní tovaru, je len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, ale nie je tým ešte preukázaná realnosť a realizácia obchodnej transakcie, teda skutočného dodania tovaru dodávateľským subjektom, pretože technicky je dnes možné

vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne dodávateľom uskutočnené alebo nie. Teda akékoľvek doklady bez reálneho preukázania dodania zdaniteľného plnenia nie sú dôkazom o tom, že určité plnenie bolo i reálne uskutočnené osobou, ktorá mala plnenie dodať.

7. Za účelom zistenia skutkového stavu v súvislosti s deklarovanými dodávkami tovaru spoločnosťou Maxchem s.r.o. pre žalobkyňu v zdaňovacom období január 2017 a preverenia dodávateľsko - odberateľského vzťahu, správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, a to vyžiadaním listinných dôkazov od žalobkyne, vyžiadaním listinných dôkazov od dodávateľa, výsluchom G. L. (splnomocneného zástupcu dodávateľa v čase zdaniteľného plnenia), výsluchom zamestnanca žalobkyne T. V., výsluchom Y. U. (majiteľky vozidla, ktorým mal byť tovar dopravený žalobkyňu) a preverení pôvodu tovaru.

8. Svedok G. L. zrealizovanie zdaniteľných plnení i vystavenie faktúr potvrdil. Opísal spôsob dojednávania obchodných transakcií so žalobkyňou i samotnú realizáciu dodávky tovaru. Svedok T. V. sa vyjadril k postupu pri dojednávaní dodávok PHL na čerpaciu stanicu, prijme PHL a následných úkonoch. Potvrdil, že aj spoločnosť Maxchem s.r.o. bola dodávateľom PHL žalobkyňu. Svedkyňa Y. U. potvrdila, že v kontrolovanom zdaňovacom období na základe nájomnej zmluvy prenajímala motorové vozidlo (ťahač a cisternu) spoločnosti Maxchem s.r.o. Keďže svedok G. L., ako osoba, ktorá bola v kontrolovanom zdaňovacom období na základe plnej moci oprávnená konať za dodávateľa a ktorá mala podľa svojich tvrdení sama osobne dojsť obchodné transakcie realizované v mesiaci január 2017 a sama osobne mala dvakrát dopraviť PHL na čerpaciu stanicu žalobkyne, kde mal byť tovar prečerpaný do zásobníkov žalobkyne, žiadne účtovné doklady k predmetnej daňovej kontrole nepredložila s odvolaním sa na preberací protokol zo dňa 10.10.2016 a skutočnosť, že všetky doklady mali byť odovzdané novej konateľke, správca dane preveril aj ďalšie skutočnosti ohľadne spoločnosti dodávateľa žalobkyne a zistil, že spoločnosť dodávateľa zmenila v priebehu roka 2016 konateľa, týmto sa stala občianka Ukrajiny. Spoločnosť s príslušným správcom dane nespôlupracovala, žiadne doklady k daňovej kontrole nepredložila, a preto v súvislosti s daňovou kontrolou dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2017 bola spoločnosti určená daň podľa pomôcok. Správca dane z oznámenia Colného úradu Bratislava zistil i to, že v období mesiaca január 2017 bola jediným dodávateľom spoločnosti Maxchem s.r.o. spoločnosť MOONLIGHT, s.r.o., pričom táto spoločnosť je nekontaktná, posledné daňové priznanie podala za zdaňovacie obdobie 3. štvrtrok 2016, pričom jej konateľom je taktiež cudzí štátny príslušník.

9. Na základe návrhu žalobkyne krajský súd doplnil dokazovanie o výsluch G. L., ktorý konal za dodávateľa na základe plnej moci zo dňa 10.10.2016. Počas tohto výsluchu opakovane potvrdil zrealizovanie zdaniteľných plnení pre žalobkyňu. S poukazom na vyššie uvedené, bol krajský súd toho názoru, že správca dane vykonal všetky jemu dostupné procesné úkony smerujúce k zisteniu skutkového stavu v predmetnej veci, no napriek tomu nebolo preukázané, že tovar na základe faktúr č. 2017005 zo dňa 19.01.2017, č. 2017006 zo dňa 23.01.2017 a č. 2017008 zo dňa 30.01.2017 žalobkyňu dodala spoločnosť Maxchem s.r.o., ktorej v súvislosti s dodávkou predmetného tovaru vznikla daňová povinnosť.

10. V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako to tvrdí. Na strane žalobkyne v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobkyňa je zaťažená dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v daňovom priznaní. Žalobkyňa i podľa názoru krajského súdu túto svoju dôkaznú povinnosť v rámci daňovej kontroly, ani vyrubovacieho konania nespĺnila, keď nepreukázala reálnosť obchodov so spoločnosťou Maxchem s.r.o. v mesiaci január 2017, a teda dôvodnosť uplatneného odpočítania dane z pridanej hodnoty.

11. Vzhľadom na zistenia v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania potom správca dane nepriznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty v prípade žalobkyňou tvrdených dodávok tovarov správne odôvodnil tým, že žalobkyňa nepreukázala relevantnými dôkaznými prostriedkami, že

zdaniteľné plnenia, pri ktorých si uplatnila odpočítanie dane z pridanej hodnoty, vykonal a jej dodal ňou deklarovaný dodávateľ. Správca dane nespochybnil, že tovar sa u žalobkyne nachádza a že tento jej bol dodaný, spochybnil, že dodávateľom tohto tovaru bol subjekt deklarovaný v predložených faktúrach, nakoľko zdaniteľné plnenia neboli overiteľné v účtovníctve dodávateľa a v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania neboli predložené (ani navrhnuté) také dôkazy, ktoré by realnosť a realizáciu zdaniteľných plnení nespochybniteľne preukázali. V danom prípade bola realizácia zdaniteľných plnení spochybnená už tým, že predmetné zdaniteľné plnenia neboli overiteľné v účtovníctve dodávateľa, pričom G. L. sa v priebehu konania odvolával na to, že všetky doklady odovzdal novej konateľke, tiež tým, že spoločnosť dodávateľa so správcom dane nespolupracuje (za zdaňovacie obdobie január 2017 bola u neho určená daň podľa pomôcok), pričom jediným dodávateľom spoločnosti Maxchem s.r.o. v období mesiaca január 2017 bola podľa vyjadrenia Colného úradu Bratislava len spoločnosť MOONLIGHT, s.r.o., ktorá je taktiež nekontaktná a jej konateľom je cudzí štátny príslušník. Pokiaľ u dodávateľa nie je preukázaný vznik daňovej povinnosti v súvislosti s dodávkou predmetného tovaru, u žalobkyne ako odberateľa nie sú splnené podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane, ktoré je viazané na vznik daňovej povinnosti dodávateľa.

12. Žalobkyňa bola s výsledkami daňovej kontroly oboznámená, jej výsledky boli podrobne uvedené v protokole zo dňa 12.12.2017 z daňovej kontroly, ku ktorému podala písomné vyjadrenie, v ktorom vyjadrila nesúhlas so závermi správcu dane a navrhla doplniť dokazovanie výsluchom svedka G. L., čo správca dane zrealizoval v priebehu vyrubovacieho konania. Dňa 16.03.2018 správca dane spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní, na ktorom boli prerokované pripomienky žalobkyne podané v priebehu daňovej kontroly, resp. vyrubovacieho konania a správca dane k nim zaujal stanovisko, z ktorého vyplýva, že nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty uplatnený v zdaňovacom období január 2017 titulom zdaniteľných plnení fakturovaných dodávateľom Maxchem s.r.o. faktúrami č. 2017005 zo dňa 19.01.2017, č. 2017006 zo dňa 23.01.2017 a č. 2017008 zo dňa 30.01.2017 nepovažuje za dostatočne preukázaný a nie je možné ho žalobkyňi uznať.

13. Nakoľko v priebehu daňovej kontroly predmetné obchodné transakcie neboli overiteľné v účtovníctve dodávateľa, ktorý je nekontaktný, ku dňu 10.10.2016 zmenil konateľa a spoločníka, a u tohto bola daň za zdaňovacie obdobie január 2017 určená podľa pomôcok, správca dane postupoval správne, keď žalobkyňi právo na odpočítanie dane z faktúr zo dňa 19.01.2017, 23.01.2017 a 30.01.2017 nepriznal, nakoľko nebolo preukázané, že dodávateľovi vo vzťahu k dodaniu predmetného tovaru vznikla daňová povinnosť, keď spoločnosť MOONLIGHT, s.r.o. ktorá bola jediným dodávateľom spoločnosti Maxchem s.r.o. v zdaňovacom období január 2017, je nekontaktná a dodanie tovaru spoločnosti Maxchem s.r.o. sa preveriť nepodarilo. Krajský súd sa v tejto súvislosti stotožnil s názorom daňových orgánov, že potvrdenie realizácie zdaniteľného plnenia zo strany dodávateľa (v danom prípade osoby splnomocnenej konať za dodávateľa v kontrolovanom zdaňovacom období) bez preukázania vzniku jeho daňovej povinnosti vo vzťahu k predmetnému zdaniteľnému plneniu, nie je postačujúcim dôkazom na preukázanie vzniku daňovej povinnosti dodávateľa, navyše za situácie, kedy bol vznik daňovej povinnosti relevantne spochybnený.

14. Správny súd bol toho názoru, že pokiaľ si žalobkyňa uplatnila odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri dodávkach tovaru od označeného dodávateľa v mesiaci január 2017, bola povinná preukázať skutočnú realizáciu dodávok tohto tovaru uvedenou spoločnosťou. Tieto okolnosti musí preukazovať žalobkyňa, ktorá si uplatnila nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty a musí teda preukázať dôvodnosť tohto uplatnenia a realnosť dodávok tovaru zo strany deklarovaného dodávateľa. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že žalobkyňou predložené doklady a správcom dane vykonané dôkazy nepreukazujú realnosť dodávok tovaru spoločnosťou Maxchem s.r.o. pre žalobkyňu.

15. Za danej dôkaznej situácie potom treba podľa názoru krajského súdu prisvedčiť zisteniu správcu dane a žalovaného, že žalobkyňa nepreukázala ňou tvrdené obchodné transakcie (dodanie tovaru od spoločnosti Maxchem s.r.o.). S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcom dane je aj krajský súd toho názoru, že dodávateľovi žalobkyne v zmysle predložených faktúr nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty z titulu deklarovaného, ale nepreukázaného dodania

tovaru žalobkyni, a preto nemohlo ani žalobkyni vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na judikatúru kasačného súdu ako aj Ústavného súdu SR.

16. Daňový subjekt uplatňujúci si odpočítanie dane z pridanej hodnoty má v daňovom konaní preukázať reálne vykonanie zdaniteľného plnenia konkrétnym subjektom, resp. konkrétnym subdodávateľom, pretože jeho uskutočnenie a vykonanie zákon automaticky nepredpokladá. Bolo teda povinnosťou žalobkyne v prípade, ak si uplatnila pri tovare, ktorý jej mala dodať spoločnosť Maxchem s.r.o. ako dodávateľ, aby preukázala nielen existenciu zdaniteľného plnenia, ale aj jeho skutočné dodanie zo strany tohto dodávateľa, pričom potvrdenie G. L. (osoby splnomocnenej na všetky úkony za dodávateľa) v danom prípade nie je postačujúce, nakoľko jeho tvrdenia neboli overiteľné v účtovníctve dodávateľa. Cieľom daňového konania je overiť, či sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo tak, ako to tvrdí daňový subjekt. Preverovaním žalobkyňou tvrdených obchodných transakcií v mesiaci január 2017 na základe ňou predložených dokladov správca dane zistil a konštatoval, že obchodná transakcia (dodávka tovaru) sa neuskutočnila tak, ako je to uvedené na žalobkyňou predložených faktúrach, nakoľko v priebehu daňovej kontroly a ani vyrubovacieho konania žalobkyňa okrem vyššie uvedených dokladov (faktúr, dodacích listov, certifikátov, stáčacieho lístka), vyjadrenia žalobkyne a vyjadrenia G. L., vyjadrenia zamestnanca žalobkyne T. V., žiadnym spôsobom nepreukázala uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany deklarovaného dodávateľa a vznik jej daňovej povinnosti ako základnej podmienky pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Daňové orgány si urobili správny záver, že daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť, teda že tovar bol i reálne dodaný od dodávateľa uvedeného na predloženej faktúre a v súvislosti s dodaním tovaru mu vznikla daňová povinnosť.

17. Je povinnosťou každej zmluvnej strany, aby sa pri úprave obchodných vzťahov odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, pričom toto zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne obchodného partnera ako i osoby, ktorá za neho koná. Overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť schopný preukázať reálnosť predmetného obchodu a v prípade nepreverení si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo i v tomto prípade, keď žalobca nevedel preukázať reálne naplnenie tvrdeného obchodu medzi ním a dodávateľom (v súvislosti s ktorým mala vzniknúť deklarovanému dodávateľovi daňová povinnosť) v zmysle predložených faktúr. V danom prípade bolo jednoznačne preukázané, že žalobkyňa si svojho obchodného partnera riadne nepreverila, keď z verejne prístupného výpisu z obchodného registra mohla zistiť, že G. L. už nie je konateľom dodávateľa, čo ju mohlo nasmerovať k zvýšenej opatrnosti, najmä za situácie, keď konateľom dodávateľa sa stal cudzí štátny príslušník. Žalobkyňa si tiež nijako nepreverovala oprávnenie G. L. zastupovať spoločnosť dodávateľa aj po dátume 10.10.2016.

18. K námietke žalobkyne poukazujúcej na porušenie § 25 ods. 4 Daňového poriadku vo vzťahu k výsluchu zamestnanca žalobcu T. V., o ktorom žalobkyňa nebola upovedomená a bolo jej znemožnené právo klásť svedkovi otázky, krajský súd uviedol, že u žalobkyni bolo dňa 17.08.2017 v priestoroch jej čerpacej stanice vykonané ústne pojednávanie, pri ktorom bol vypočutý zamestnanec žalobkyne T. V.. Svedok sa vyjadroval všeobecne k postupu pri objednávaní a nákupe PHL, zo strany správca dane mu boli kladené všeobecné otázky vo vzťahu k objednávaniu a prijímaniu dodávok PHL, pričom tomuto bola položená otázka, na základe čoho bola vybratá spoločnosť Maxchem s.r.o. ako dodávateľ žalobkyne a či s touto spoločnosťou žalobkyňa obchoduje aj v súčasnosti, pričom svedok uviedol, že k spolupráci došlo na základe ponuky pána L. a že v súčasnosti už žalobkyňa so spoločnosťou Maxchem s.r.o. nespolupracuje. Zo strany svedka išlo o podanie vysvetlenia k nákupu PHL zo strany žalobkyne, pričom k preverovaným zdaniteľným plneniam neboli svedkovi kladené žiadne také otázky, ktorý by mali relevantný význam pre rozhodnutie správca dane a následne žalovaného. Je pravda, že zo strany správca dane žalobkyňa nebola o termíne tohto ústneho pojednávania upovedomená, nakoľko ale výpoveď svedka T. V. nebola kľúčovým dôkazom, na ktorom správca dane, resp. žalovaný založili svoje rozhodnutie, pričom tento svedok potvrdil spoluprácu so spoločnosťou Maxchem s.r.o., krajský súd mal za to, že postup správca dane, ktorý o termíne ústneho pojednávania žalobkyňu

neupovedomil, nespôsobil žiadnu ujmu na právach žalobkyne. Ak by toto pochybenie správcu dane malo byť dôvodom pre zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného, smerovalo by len k formálnemu zopakovaniu procesného úkonu správcu dane, nakoľko zo strany správcu dane boli zistené také skutočnosti, ktoré vznikajú nároku žalobkyne na odpočítanie dane relevantne spochybňujú.

19. K námietke žalobkyne ohľadne nedodržania postupu v zmysle § 26 ods. 7 Daňového poriadku vo vzťahu ku svedkovi G. L., krajský súd poukázal na to, že svedok G. L. bol v každom predvolaní na ústne pojednávanie vyzvaný k tomu, aby predložil všetku dokumentáciu týkajúcu sa preverovaných zdaniteľných plnení, pričom tento opakovane pri výsluchu uviedol, že všetku dokumentáciu odovzdal novej konateľke. Potom nie je zrejmé, k predloženiu akých písomností mal byť zo strany správcu dane podľa názoru žalobcu vyzvaný.

20. V predmetnej veci tak správca dane na základe vykonaného dokazovania neuznal žalobkyňu odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2017 z dôvodu, že žalobkyňa nepredložila a neoznačila dôkazy jednoznačne a nepochybne preukazujúce reálny obsah faktúr a reálne nadobudnutie tovaru od ňou uvádzaného dodávateľa, v dôsledku čoho bolo potom spochybnené i prijatie plnenia od tohto dodávateľa, pričom žalobkyňa tieto pochybnosti v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania neodstránila. Vzhľadom na vykonané dôkazy (predložené listiny a výsluchy svedkov, zistenia z daňovej kontroly vykonanej u dodávateľa, zistenia vyplývajúce z oznámenia Colného úradu Bratislava, zistenia ohľadne spoločnosti MOONLIGHT, s.r.o.) i podľa názoru krajského súdu správca dane dôvodne spochybnil tvrdenia žalobkyne, že tovar žalobkyňu dodal dodávateľ uvedený na predložených faktúrach. Uvedené potom súvisí so spochybnením vzniku daňovej povinnosti u tohto dodávateľa a následne i so spochybnením práva žalobkyne na odpočítanie dane. Tieto pochybnosti, ktoré v priebehu daňovej kontroly vyvstali, žalobkyňa nevysvetlila a nevyvrátila v jej priebehu, ale ani v priebehu následného vyrubovacieho konania.

21. O trovách konania krajský súd rozhodol tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech nepriznal náhradu trov konania, a to s poukazom na § 168 S.s.p., vychádzajúc z toho, že žalovaný v zásade nemá právo na náhradu trov konania a túto mu možno priznať len vo výnimočných prípadoch. O takýto prípad sa v predmetnej veci nejednalo a zo súdneho spisu ani nevyplýva, že by žalovanému v súvislosti s týmto súdnym konaním trov konania vznikli.

III.

Konanie na kasačnom súde

22. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., v ktorej navrhla kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil a zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

23. Sťažovateľka sa nestotožnila so závermi krajského súdu a tvrdí, že všetku účtovnú dokumentáciu a dôkazy, ktoré bolo možné v zmysle zákona od nej požadovať predložila, a teda si svoju dôkaznú povinnosť splnila. Sťažovateľka ďalej uviedla, že v prípade preukázania dostatočnej obozretnosti v podnikaní a prijatie všetkých opatrení na zamedzenie účasti sťažovateľky na podnikaní patrí podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ sťažovateľke ochrana ako poctivému podnikateľovi, ktorému nemožno uprieť nárok na odpočet DPH ak o svojej účasti na prípadnom daňovom podvode nemal vedomosť. K argumentácii krajského súdu, podľa ktorej správca dane z oznámenia Colného úradu Bratislava zistil, že v období mesiaca január 2017 bola jediným dodávateľom spoločnosti Maxchem s.r.o. spoločnosť MOONLIGHT, s.r.o., pričom táto spoločnosť je nekontaktná, posledné daňové priznanie podala za zdaňovacie obdobie 3. štvrtrok 2016, pričom jej konateľ je taktiež cudzí štátny príslušník sťažovateľka uviedla, že v čase uzatvárania obchodu a ani potom nevedela nič o subdodávateľoch svojho dodávateľa, nevedela túto skutočnosť nijako ovplyvniť a tieto skutočnosti jej nemôžu byť pričítané na jej ťarchu.

24. Žalovaný vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti nepodal.

IV.

Právny názor Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

25. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 1. augusta 2021 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). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky a bola jej pridelená sp. zn. 5Sžfk/37/2020. Od 1. augusta 2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

26. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1 S.s.p., § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), jednomyselne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho správneho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 30. marca 2023 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

27. Úvodom kasačný súd uvádza, že v danej veci správca dane na základe vykonaného dokazovania neuznal sťažovateľke nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2017 z dôvodu, že sťažovateľka nepredložila a neoznačila dôkazy jednoznačne a nepochybne preukazujúce reálny obsah faktúr a reálne nadobudnutie tovaru od ňou uvádzaného dodávateľa (Maxchem s.r.o.), v dôsledku čoho bolo potom spochybnené i prijatie plnenia od toho dodávateľa, pretože nebolo preukázané, že dodávateľovi (Maxchem s.r.o.) vo vzťahu k dodaniu predmetného tovaru vznikla daňová povinnosť, keď spoločnosť MOONLIGHT, s.r.o., ktorá bola jediným dodávateľom spoločnosti Maxchem s.r.o. v zdaňovacom období január 2017 je nekontaktná a dodanie tovaru spoločnosti Maxchem s.r.o. sa nevedelo preveriť, teda z doterajšieho zistenia nie je jednoznačne preukázané, že dodávateľ Maxchem s.r.o. bol skutočným vlastníkom, a teda skutočným dodávateľom predmetnej nafty pre sťažovateľku.

28. Kasačný súd v danom prípade poukazuje na aktuálnu judikatúru Súdneho dvora EÚ, podľa ktorej nie je možné odmietnuť odpočítanie dane len z dôvodu, že sťažovateľka nevie preukázať, že ňou deklarovaný dodávateľ zabezpečil dodanie prostredníctvom subdodávateľských subjektov, respektíve tieto subjekty stotožniť, k čomu však vedú závery správcu dane aj žalovaného v súdnej veci. K uvedenému kasačný súd poukazuje na uznesenie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo: „Smernica Rady 2006/112/ ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa má vykladať v to zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, na základe ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože po prvé osoba, ktorá vyhotovila faktúru, uvedený tovar nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená, po druhé neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva, po tretie dodávateľský reťazec, ktorý viedol k uvedeným nákupom, nebol ekonomicky

opodstatnený a po štvrté v prípade niektorých predchádzajúcich transakcií, ktoré boli súčasťou tohto dodávateľského reťazca, sa vyskytli nezrovnalosti. Takéto zamietnutie je možné len vtedy, ak je právne dostatočným spôsobom preukázané, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.“

29. Kasačný súd si je vedomý, že v tejto súvislosti dochádza k judikatórnemu posunu vo vzťahu k posudzovaniu okolností nepreukázania dodania tovaru deklarovanej dodávateľom v prípadoch, ak správca dane oprávnené spochybni ich vykonanie subdodávateľmi deklarovanej dodávateľa. Avšak zodpovednou inštanciou, ktorá je oprávnená podávať záväzný výklad práva Európskej únie, je Súdny dvor EÚ a ten svoj výklad uviedol v citovanom uznesení vo veci C-610/19 Vikingo.

30. Z vyššie citovaného uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo vyplýva, že v prípade spochybnených subdodávateľov v kontexte prejednávanej veci je možné nepriznať odpočítanie dane v prípade, kedy by bola preukázaná účasť alebo aspoň vedomosť daňového subjektu (sťažovateľky) o podvodnom konaní niektorého zo subjektov zapojených do obchodného reťazca. Keďže správca dane a ani žalovaný týmto smerom nevedli svoje úvahy pri rozhodovaní o určení rozdielu dane sťažovateľke, tak kasačný súd považuje ich rozhodnutie za nezákonné.

31. Je potrebné prisvedčiť sťažovateľke, že správcovi dane predložila ako dôkaz o plneniach poskytnutých deklarovanej dodávateľom písomné dôkazy - k faktúre č. 2017005 bol priložený Dodací list č. 0007989 zo dňa 19.01.2017, EČV: S. E., Externý doklad zo dňa 19.01.2017 a Certifikát, k faktúre č. 2017006 bol priložený Dodací list č. 0007990 zo dňa 23.01.2017, EČV: S. I., Externý doklad zo dňa 23.01.2017, na ktorom je ako dodávateľ uvedená spoločnosť SAMEL TRADE, s.r.o. a Certifikát, k faktúre č. 2017008 bol priložený Stačací list zo dňa 30.01.2017, na ktorom nie je uvedené EČV a ako dodávateľ je označená spoločnosť MOONLIGHT s.r.o., Externý doklad zo dňa 30.01.2017 a Certifikát. Správcovi dane realizované dokazovanie sa týkalo najmä nemožnosti zabezpečenia plnení prostredníctvom subdodávateľských subjektov deklarovanej dodávateľa, čo však v zmysle aktuálnej judikatúry Súdneho dvora EÚ samo o sebe neobstojí.

32. Pre záver správcu dane a žalovaného, že sťažovateľka nespĺnila hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, nepostačuje spochybnenie subdodávateľských spoločností (MOONLIGHT, s.r.o.) deklarovanej dodávateľa (Maxchem s.r.o.) sťažovateľky. V prípade spochybnených subdodávateľov deklarovanej dodávateľa je možné nepriznať odpočítanie dane daňovému subjektu, ak by bolo v konaní preukázané, že daňový subjekt sa podieľal na daňovom podvode, alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom prípadným daňovým podvodom.

33. Kasačný súd z uvedených dôvodov napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zrušil preskúmané rozhodnutie žalovaného podľa § 462 ods. 2 S.s.p. z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia nenaplnenia hmotnoprávnych podmienok odpočítania dane s ohľadom na judikatúru ESD a rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30. júna 2022. Žalovaný bude pri svojom ďalšom konaní a rozhodovaní vo veci viazaný právnym názorom vysloveným v tomto rozsudku a bude musieť najmä zväziť, či je na základe zisteného skutkového stavu možné udržať záver o nespĺnení podmienok na odpočítanie dane zo strany sťažovateľky.

34. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 a 2 S.s.p. v spojení s § 167 ods. 1 S.s.p. a § 175 ods. 1 S.s.p. tak, že úspešnej sťažovateľke priznal proti neúspešnému žalovanému nárok na úplnú náhradu trov konania na krajskom súde a kasačnom súde. O výške náhrady trov konania na krajskom súde a kasačnom súde rozhodne krajský súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 S.s.p.).

35. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3 : 0.

Poučenie :

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