

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/9/2020
Identifikačné číslo spisu: 7017200446
Dátum vydania rozhodnutia: 25. mája 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:7017200446.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a z členiek senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa) a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. v právnej veci žalobcu: SPEEDCOM s.r.o., so sídlom Kláštorná 23/4, 076 05 Brehov, IČO: 36 728 489, právne zastúpený: JUDr. Zuzana Komorovská so sídlom Kuzmányho 57, 040 01 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100740255/2017 zo dňa 2. mája 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 8S/28/2017-37 zo dňa 14. marca 2019, takto

r o z h o d o l :

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.
- II. Účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

O d ô v o d n e n i e

O d ô v o d n e n i e

I.

Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Košice, pobočka Trebišov (ďalej aj ako „správca dane“) rozhodnutím č. 100152301/2017 zo dňa 24. januára 2017 (ďalej aj ako „rozhodnutie správcu dane“) na základe vykonanej daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2010, podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“ alebo „daň“) v sume 9.437,01 € za zdaňovacie obdobie júl 2010. Správca dane v rámci vyhodnotenia získaných dôkazov dospel k záveru, že k dodaniu služieb - stavebných prác od spoločnosti KIMBO s.r.o. (neskôr ESTA.SK. s.r.o) nedošlo, a teda žalobcovi nevznikol nárok na odpočet dane v zmysle dikcie zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Správca dane mal za preukázané, že:

- v priebehu výkonu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nebolo preukázané že spoločnosť KIMBO, s.r.o. bola dodávateľom služieb, a teda právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia na faktúre,
- spoločnosť KIMBO, s.r.o. na registrovanej adrese nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť a bola nekontaktná,
- jediný súčasný konateľ spoločnosti KIMBO, s.r.o. (občan Maďarskej republiky) zásielku od správcu dane odmietol prevziať,
- bývalá konateľka KIMBO, s.r.o. C. G. (v kontrolovanom období) odmietla vypovedať ako svedkyňa a uviedla, že označené faktúry nevyhotovila, podpis na faktúrach jej nepatrí a nejde o podpis ani jej nebohého otca K.S. G., ktorý podľa jej vyjadrenia bol splnomocnený za spoločnosť konateľ (správca dane z daňového informačného systému zistil, že K. G. bol splnomocnený na zastupovanie KIMBO, s.r.o. od 7. októbra 2010 do 18. apríla 2012, čiže mimo kontrolovaného obdobia júl 2010),
- v mene spoločnosti KIMBO, s.r.o. pri komunikácii so žalobcom konal K. G., o ktorom oprávnení konateľ so žalobcom nebol predložený žiaden dôkaz, pričom nebol konateľom spoločnosti KIMBO s.r.o., jej splnomocneným zástupcom, ani zamestnancom,
- šetrenia vykonané v priebehu daňovej kontroly preukázali, že k stavebným prácam deklaroványm faktúrami nedošlo,
- spoločnosť KIMBO, s.r.o. v priebehu roka 2010 nezamestnávala žiadnych zamestnancov;
- žalobca nepredložil v priebehu konania žiadne iné dôkazy, len faktúry, ktoré by preukazovali jeho tvrdenia,
- žalobca sa ku kontrolným zisteniam nevedel vyjadriť a v priebehu daňovej kontroly uviedol, že za spoločnosť KIMBO, s.r.o. rokoval s K. G.,
- nebolo preukázané, že by sa na údajnej realizácii dodávky služieb mala zúčastniť aj tretia osoba,
- príjmové pokladničné doklady nie sú dôkazom, že reálne došlo k dodávke tovaru a platbám za ne, a toto nepreukazovali ani dodatočne dodané výpisy zo Slovenskej záručnej a rozvojovej banky, z ktorých nebolo zrejmé, či išlo o úhradu v súvislosti s dodávkou stavebných prác a služieb,
- Národná kriminálna agentúra (ďalej len „NAKA“) vo svojom vyšetrovacom spise č. ČVS: PPZ-186/NKA-FP-VY-2012 uviedla, že nebohý K. G. viedol organizovanú skupinu, ktorej hlavnou činnosťou bolo vyhotovovanie fiktívnych účtovných dokladov pre rôzne podnikateľské subjekty (čo vyplýva aj z výsluchov C. G. a H. Y. v trestnom konaní), čo správcu dane viedlo k pochybnostiam o reálnom dodaní služieb od spoločnosti KIMBO, s.r.o.,
- bolo v záujme daňového subjektu (žalobcu), aby pri vstupe do obchodných vzťahov zachoval náležitú mieru obozretnosti a zabezpečil si potrebné podklady pre splnenie podmienok pre oslobodenie od dane.

2. Rozhodnutím č. 100740255/2017 zo dňa 2. mája 2017 (ďalej aj ako „rozhodnutia žalovaného“ alebo „napadnuté rozhodnutie“) žalovaný rozhodnutie správcu dane na základe odvolania žalobcu potvrdil. V napadnutom rozhodnutí sa stotožnil so závermi správcu dane, ktoré rovnako uviedol ako správca dane. K námietkam žalobcu uviedol, že žalobca ako kontrolovaný daňový subjekt bol zaťažený dôkazným bremenom preukázania opodstatnenia odpočítania dane z pridanej hodnoty nielen po formálnej stránke (dokladmi), ale i po stránke obsahovej. Predovšetkým musí nesporne preukázať deklarované vykonanie a dodanie prác a tovarov. Preukázanie zdaniteľného obchodu len dokladmi nemohol preto správca dane považovať za dôkaz, na základe ktorého by žalobcovi vzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle zákona o dani z pridanej hodnoty. Pre uplatnenie odpočítania dane v zmysle zákona o dani z pridanej hodnoty je teda potrebné splniť vecné (§ 49 zákona o DPH) aj formálne (§ 51 zákona o DPH) podmienky, pričom žalobca nepredložil žiaden doklad, ktorý by potvrdil, že skutočným dodávateľom bola spoločnosť KIMBO, s.r.o.

3. Žalovaný námietku žalobcu, že finančné orgány svoje rozhodnutia založili na výsledkoch zistených orgánmi činnými v trestnom konaní, nepokladal za dôvodnú. Predovšetkým správca dane vychádzal z vlastných zistení, riadne zistil skutkový stav a výsledky zistení orgánov činných v trestnom konaní vyhodnotil vo vzájomnej súvislosti s vlastnými zisteniami a uviedol akými úvahami sa pri ich hodnotení riadil. Za účelom zvýraznenia celkového obrazu aktivít K. G. poukázal na vyjadrenia konateľa spoločnosti A.. R., ktorý uviedol, že K. G. vystupoval za tri spoločnosti (KIMBO, s. r. o.,

VESET s.r.o. a DIGITALIS s.r.o.), ktorých dodávky žalobcovi boli predmetom preverovania a prehlásil, že s nikým iným nerokoval a nikoho iného z uvedených spoločností nepozná.

4. Podľa žalovaného žalobca nepreukázal, že predmet deklarovaný vo faktúrach od spoločnosti KIMBO, s.r.o. mu tento aj dodal. Tvrdenie žalobcu, že dôkazom o dodaní je samotné dielo, ktoré bolo postavené žalobcom je nepostačujúce, keďže na jeho realizácii sa podieľalo viacero dodávateľov s rovnakým tovarom a službami.

II.

Priebeh konania pred správnym súdom

5. Žalobca podal proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu, ktorou žiadal, aby Krajský súd v Košiciach (ďalej len „správny súd“) rozhodnutie žalovaného zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie.

6. V žalobe žalobca namietal, že žalovaný len mechanicky prebral popis skutkového stavu a dôkazov od správcu dane, že jeho rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci a z nedostatočne zisteného skutkového stavu. Namietal, že žalovaný svoje rozhodnutie oprel o výsledky šetrenia Národnej kriminálnej agentúry, pričom voči žalobcovi nebolo, ani nie je vedené žiadne trestné konanie, z uvedeného dôvodu sa ani nemôže oboznámiť s obsahom spisu NAKA. Žalovaný podľa neho nie je nadaný kompetenciou hodnotenia dôkazov zhromaždených v trestnom konaní a tiež poukázal na to, že výpoveď obžalovaných v trestnom konaní nie je založená na povinnosti uvádzať pravdu. Preto nebolo podľa neho možné ako relevantné dôkazy vyhodnocovať takéto výpovede voči inému daňovému subjektu.

7. Namietal aj dôkazy zhromaždené správcom dane, keď podľa jeho názoru správca dane jednak nevykonal dôkaz na preukázanie vlastníka účtu, na ktorý bola dňa 29. marca 2010 prevedená platba od žalobcu, ktorý predložil vo vyrubovacom konaní, a navyše zaťažil žalobcu ďalšou zavádzajúcou argumentáciou, že z predloženého bankového výpisu nevyplýva, komu bola platba adresovaná.

8. Namietal tiež závery o nekontaktnosti spoločnosti KIMBO s.r.o. (ESTA.SK. s.r.o), keďže podľa žalobcu správca dane doručoval zásielku spoločnosti ESTA, s.r.o. a pokus o doručenie nezopakoval. Tiež uviedol, že konateľ spoločnosti KIMBO s.r.o. (ESTA.SK. s.r.o) p. H. L. už nebol v čase doručovania zásielky jej konateľom, preto nemal žiadne právo na preberanie zásielok (konateľom bol do 11. júna 2014 a zásielka bola doručovaná v septembri 2014). Tento skutočný skutkový stav nemá preto oporu v napadnutom rozhodnutí.

9. Uviedol, že žalobca v danom prípade preukázal reálnu existenciu fakturovaných prác, čo žalovaný nespochybňuje a teda nespochybňuje ani skutočnosť, že práce boli dodané spoločnosťou KIMBO, s.r.o. Podľa neho nemôže byť absencia dôkazu - výsluch p. G., ktorý zomrel, využitá v neprospech žalobcu. Podľa neho žalobca preukázal splnenie dvoch základných podmienok a to kumulatívne - faktúru a existenciu fakturovaných výkonov.

10. Uviedol, že, C. G., ktorej výpoveď bola označená ako rozhodujúci dôkaz, využila svoje právo nevypovedať a nepotvrdila svoj podpis na faktúrach, pričom bolo proti nej vedené trestné stíhanie, preto takýto dôkaz podľa žalobcu nemôže mať relevantnú hodnotu, keďže všetky jej tvrdenia sú a budú prispôbené výlučne potrebe jej obhajoby. Je podľa neho úplne jedno, kto dielo zhotovil, právny vzťah bol založený medzi žalobcom a spoločnosťou KIMBO s.r.o. Tiež namietal závery o tom, že p. G. nekonal v mene spoločnosti KIMBO, s.r.o., keďže bol zapísaný v daňovom informačnom systéme a uviedol číslo účtu KIMBO, s.r.o. za účelom prijatia peňažného plnenia.

11. Doplnil, že podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ pre výklad Smernice 2006/112/ES právo na odpočítanie dane môže byť zamietnuté iba vtedy, ak je objektívne preukázané, že predmetná zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočítanie dane je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo jeho predchádzajúceho subjektu

dodávateľského reťazca. A podľa žalobcu on nemal vedomosť o prípadnej nelegálnej činnosti dodávateľa.

12. Podľa žalobcu rozhodnutie žalovaného je výsledkom formálneho prístupu k jeho odvolaniu a zopakoval, že vyhotovením diela vznikla daňová povinnosť, dielo bolo vykonané, preto rozhodnutie žalovaného žiadal zrušiť ako nezákonné.

13. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe odkázal na obsah svojho rozhodnutia a zopakoval, že zastupovanie KIMBO, s.r.o. K. G. nebolo preukázané, že v súvislosti s informáciami z NAKA, tieto hodnotil vo vzájomnej súvislosti s ostatnými dôkazmi, a preto samostatné hodnotenie dôkazov žalovaný považuje zo strany žalobcu za účelové. Trval na tom, že z výpisov zo Slovenskej záručnej a rozvojovej banky nebolo zrejmé, o aké úhrady išlo.

14. Žalovaný nepoprel, že správcovi dane bola doručená požiadavka orgánov činných v trestnom konaní o vykonanie daňovej kontroly u žalobcu, ktorá začala na základe oznámenia o vykonaní daňovej kontroly č. 9813401/5/556491/2014 zo dňa 11. februára 2014 podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku, nie podľa ustanovenia § 46 ods. 3 Daňového poriadku tak, ako to tvrdí žalobca. V závere vyjadrenia žalovaný poukázal na vyjadrenie konateľ a žalobcu, A.. R., že K. G. vystupoval za všetky tri daňové subjekty (KIMBO, s.r.o., VESET s.r.o., DIGITALIS, s.r.o.) a sám prehlásil, že s nikým iným nerokoval a nikoho iného z uvedených spoločností nepozná, pričom K. G. nebol štatutárom ani zamestnancom týchto spoločností a nebolo ani preukázané splnomocnenie na ich zastupovanie. Uvedené spoločnosti boli jedným z faktorov majúcich za následok pochybnosti správcu dane pri odpočítaní dane z faktúr nimi vyhotovených a zároveň predpokladali vedomosť štatutárneho orgánu odberateľa, že uvedené plnenie je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa.

15. Žalobca v duplike uviedol, že nezodpovedá za plnenie povinností tretích osôb, zopakoval argumenty, že predložil i bankové doklady o úhrade pre dodávateľa, ktoré neboli zohľadnené a zotrval na závere, že rozhodnutie žalovaného i správcu dane sú založené na zisteniach orgánov činných v trestnom konaní, s aktérmi ktorých žalobca nemá nič spoločné.

III.

Rozhodnutie správneho súdu

16. Správny súd rozsudkom č. k. 8S/28/2017-37 zo dňa 14. marca 2019 (ďalej len „rozsudok správneho súdu“ alebo aj „napádaný rozsudok“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) žalobu zamietol.

17. Správny súd uviedol, že žalobca namietal neurčitosť výrokov rozhodnutia, lebo žalovaný v časti obligatórnych náležitostí ako je sídlo žalobcu neuviedol v rozhodnutí poštové smerové číslo, namietal aj nepreskúmateľnosť a nedostatočné odôvodnenie výroku, lebo správca dane neurčil výšku dane, ale určil rozdiel dane z uplatneného nadmerného odpočtu. Uviedol, že spoločnosť je identifikovaná dostatočnými údajmi, ktoré sú aktuálne zapísané v obchodnom registri a formálny nedostatok spočívajúci v neuvedení poštového smerovacieho čísla ku sídlu daňového subjektu v žiadnom prípade nebráni preskúmaniu administratívneho rozhodnutia.

18. K námietke žalobcu o nesprávnej aplikácii § 68 ods. 5 Daňového poriadku vo vzťahu k výroku preskúmaného rozhodnutia správny súd uviedol, že ani táto námietka nie je opodstatnená, pretože správca dane na základe výsledku daňovej kontroly postupoval vo vyrubovacom konaní a vydal napadnuté rozhodnutie. Podľa správneho súdu neobstoja námietky žalobcu, že z výroku rozhodnutia žalovaného nie je zrejmé, o ktorých právach a povinnostiach žalobcu bolo rozhodované a na tejto skutočnosti nič nemení ani námietka žalobcu, že vo výroku nie je uvedené zdaňovacie obdobie, ktorého sa uvedená suma týka, lebo výrok rozhodnutia žalovaného i výrok rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu sú dostatočne určité a zrozumiteľné. Napokon je podľa názoru správneho súdu nedôvodná aj námietka ohľadom neprerokovania pripomienok k protokolu, pretože vzhľadom na vytýkané nedostatky v procese daňovej kontroly a vyrubovacom konaní správca dane

prerokoval so žalobcom jeho pripomienky zo dňa 27. januára 2015 pri ústnom pojednávaní dňa 10. januára 2017 (zápisnica č. 100040576/2017).

19. Správny súd sa v celom rozsahu stotožnil so záverom žalovaného a správcu dane, že zo strany žalobcu nebolo dostatočne preukázané, že predmet označených faktúr dodala spoločnosť KIMBO, s.r.o.. Žalobca podľa správneho súdu neunesol dôkazné bremeno na preukázanie, že predmet dane deklarovaný vo faktúrach mu dodal označený dodávateľ ako platiteľ dane z pridanej hodnoty.

20. Správny súd svoj záver odôvodnil tým, že spoločnosť KIMBO, s.r.o. na registrovanej adrese nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť, bola nekontaktná, so správcom dane nekomunikovala a nebolo preukázané, že v preverovanom období vykonávala reálnu ekonomickú činnosť. Prepojenie K. G. na spoločnosť KIMBO, s.r.o. pritom v preverovanom období nebolo žiadnym spôsobom preukázané, a preto nemožno z uvedeného vyvodiť záver, že túto spoločnosť zastupovala a za túto konala oprávnená osoba.

21. Správny súd ako podstatnú skutočnosť pre záver správcu dane uviedol závery šetrení NAKA, na základe ktorých mal správca dane oprávnené pochybnosti, že k žiadnemu reálnemu dodaniu spoločnosťou KIMBO, s.r.o. nedošlo. Takýto záver podľa správneho súdu podporuje zistenie, že spoločnosť KIMBO, s.r.o. v roku 2010 nezamestnávala žiadnych zamestnancov a v procese dokazovania nevyšli najavo žiadne skutočnosti, ktoré by preukazovali, že deklarované dodanie služieb bolo dodané subdodávateľsky, prípadne sa na ich realizácii mala zúčastniť aj tretia osoba.

22. Námietku žalobcu o tom, že spis NAKA nemal byť zákonným podkladom o vyvrátení jeho tvrdení z obsahu faktúr správcom dane nepovažoval správny súd za dôvodnú. Poukázal na znenie § 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku, podľa ktorého je ako dôkaz možné použiť aj zápisnice z iných, a to nielen z daňových konaní, ale aj trestných konaní, vyšetrovacích spisov a listinné dôkazy a svedecké výpovede získané zákonným spôsobom. Námietka žalobcu súvisela so zisťovaním skutkového stavu správcom dane, jeho vyhodnotenia v zmysle procesných ustanovení daňového poriadku a vyvodenie skutkových záverov potrebných pre právne posúdenie, ale aj so zákonným predpokladom, aby žalobca uniesol bremeno nielen tvrdenia, ale aj preukázania správcom dane spochybneného dôkazu žalobcu uvedeného vo faktúrach. Žalobca mal odôvodnený záujem, aby mohol práce, ktoré boli dodané nielen prevziať, ale i preukázať ich vykonanie na faktúre označeným subjektom. Len za splnenia týchto podmienok mohol uplatniť zo zaplateného plnenia pre dodávateľa odpočet DPH. Žalobca, ani jeho dodávateľ takýto dôkaz neposkytli.

23. Správny súd sa tiež stotožnil so záverom žalovaného, že doklad o príjmových dokladoch, ani doklad o bankovom prevode zo dňa 29. marca 2010 vo výške 14.227,37 € z účtu Slovenskej záručnej a rozvojovej banky od žalobcu nebol dodatočným preukázaním, že žalobcom predložený výpis z úverového účtu je úhradou v súvislosti s dodávkou stavebných prác a služieb od spoločnosti KIMBO, s.r.o.

24. Poukázal na to, že nevyhnutným pre nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty je preukázanie, že formálna deklarácia predložených dokladov má aj povahu faktu, teda, že tovary a služby, ktoré sú na faktúre deklarované, boli skutočne dodané platiteľom uvedeným na faktúre. Nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty nevzniká len jeho uplatnením, ale až po splnení podmienok, ktorých splnenie je platiteľ povinný preukazovať a za správnosť ktorých zodpovedá. Z dôvodu zamedzenia zneužitelnosti práva z odpočtu DPH, jeho platiteľ, ktorý nárok na odpočítanie dane uplatňuje, musí preukázať existenciu podmienok, ktoré boli pre nárok na odpočítanie DPH stanovené. Najmä musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. Žalobca bol povinný a mal byť vo vlastnom záujme schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené dodávateľom uvedeným na faktúre.

IV.

Argumentácia účastníkov v kasačnom konaní

25. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP a navrhol, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

26. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal, že rozhodnutie správcu dane musí obsahovať sídlo spoločnosti, ktorého súčasťou je aj poštové smerovacie číslo. Ak by sa pri akomkoľvek návrhu na zápis údajov do obchodného registra neuviedla hoci len interpunkcia, obchodný register navrhované údaje nezapíše.

27. Ďalšiu nesprávnu aplikáciu daňového poriadku vidí sťažovateľ v tom, že správca dane mu opakovane vyrubil tú istú daň. Poukázal na znenie § 68 ods. 5 a ods. 6 Daňového poriadku a uviedol, že správca dane mal postupovať podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku, keďže žalobca už priznal sám povinnosť zaplataenia DPH, správca dane mal už len určiť rozdiel v sume. Poukázal na to, že správny súd ale v rozpore so zákonom uvádza, že námietka nie je dôvodná, lebo správca dane nevyrubil celú daň, ale len jej rozdiel. Z toho dôvodu považuje rozhodnutie správneho súdu za nepreskúmateľné, keďže súd raz uvádza že posudzuje rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane a inokedy o určenie rozdielu dane, ale cituje ustanovenia o vyrubení dane.

28. Správny súd mal vzhľadnúť vadu nedodržania kontradiktórnosti konania spočívajúcu v tom, že závery správnych orgánov sú založené na výsledkoch šetrenia NAKA, ku ktorým však žalobca nemá prístup, nemá možnosť do nich nahliadať a oboznamovať sa s jeho obsahom. Tým, že správny súd v rozsudku len všeobecne uvádza, že všetky ostatné žalobné námietky neboli spôsobilé privodiť iné rozhodnutie, podľa žalobcu spôsobuje nepreskúmateľnosť rozsudku.

29. Sťažovateľ ďalej poukázal na to, že podľa § 68 Daňového poriadku sa vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 Daňového poriadku, ktorá mu v tomto prípade nebola doručená. Skutočnosť, že mu bola doručená výzva v zmysle Oznámenia MF SR o účtovných závierkach bánk, označená ako o správe daní, neznamená, že takáto výzva vyvoláva začiatok vyrubovacieho konania v zmysle Daňového poriadku.

30. Sťažovateľ poukázal na to, že v znenie § 71 zákona o DPH bolo v roku 2010 iné, ako znenie tohto ustanovenia v roku 2015, t. j. v čase vyhotovenia protokolu z kontroly. Nie je možné retroaktívne na podmienky stanovené zákonom v roku 2010 aplikovať podmienky určené z titulu novelizácie právneho predpisu. Sťažovateľ takto nemohol porušiť v roku 2010 povinnosti, ktoré sa založili zmenou zákona o niekoľko rokov neskôr. Správny súd mal podľa neho uviesť, že žalovaný na tomto základe nemohol uznať hotovostné platby. Tiež podľa sťažovateľa žalobca ako aj správca dane opakovane udávali, že nepredložil ani vo vyrubovacom konaní doklad o bezhotovostnej platbe. Poukázal na to, že doklad opakovane predložil.

31. Sťažovateľ ďalej uviedol, že závery o tom, že spoločnosť ESTA.SK s.r.o. nesídlí na doručovacej adrese, a to, že konateľ nepreberal zásielky, sa nezakladajú na skutočnom stave veci, keďže správca dane zasielal zásielku spoločnosti ESTA s.r.o. a konateľ už v tom čase nebol konateľom spoločnosti.

32. Uvádza, že pokiaľ súd sústredil pozornosť výlučne na spis NAKA a prehlásenie urobené C. G., je pre neho nejasné, ako mohla p. G. vypovedať, keď nevypovedala; prečo žalovaný uvádza, že p. G. spoločnosť KIMBO, s.r.o. zastupoval, a prečo keď KIMBO, s.r.o. zastupoval, nemohol byť jej štatutárnym zástupcom. Sťažovateľ zopakoval, že ani správca dane nespochybňuje, že práce a tovar uvedené v predmetných faktúrach boli realizované.

33. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že považuje námietky sťažovateľa za nedôvodné a navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť v celom rozsahu zamietol. Žalovaný uviedol, že mal postupovať podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku, pretože vyruboval rozdiel dane medzi zistenou a priznanou vlastnou daňovou povinnosťou. Správca dane i žalovaný pri posudzovaní opodstatnenosti uplatneného práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty nevychádzali len z predloženej faktúry a jej náležitostí, ale aj z toho, či predložená faktúra odráža skutočnosti v nej uvedené. Kontrolné zistenia správcu dane jednoznačne potvrdzovali opodstatnenosť jeho postupu, pretože žalobca nepredložil žiadne dôkazy, ktoré by potvrdili, že zdaniteľný obchod realizoval daňový subjekt uvedený na faktúre. Vo vzťahu k tvrdeniu sťažovateľa, že rozhodnutie je založené na obsahu spisu NAKA žalovaný uviedol, že správca dane vychádzal iba z informácie, ktorú mu NAKA poskytla a žalobca v priebehu celého konania nevyužil možnosť nahliadnuť do spisu, aby sa s touto postúpenou informáciou oboznámil.

V.

Posúdenie kasačného súdu

34. Dňa 1. januára 2021 nadobudla účinnosť novela Ústavy Slovenskej republiky, ústavný zákon č. 422/2020 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 1. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „kasačný súd“) kasačnú agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd SR“ alebo „NS SR“) v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prerokúvaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3 S a bola v kasačnom konaní vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

35. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná, a preto ju zamietol (§ 461 SSP).

36. Kasačný súd na úvod konštatuje, že sťažovateľ vzniesol námietku nepreskúmateľnosti napádaného rozsudku (§ 440 ods. 1 písm. f) SSP) ako aj nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 písm. 1 písm. h) SSP). Kasačný súd sa prednostne zaoberal práve namietanou vadou nepreskúmateľnosti, keďže len riadne vydaný a odôvodnený rozsudok správneho súdu môže byť podkladom pre ďalšie skúmanie správnosti v ňom obsiahnutých právnych úvah správneho súdu.

37. V súvislosti s kasačným dôvodom podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP dáva kasačný súd do pozornosti, že jedným z imanentných princípov obsiahnutých v práve na spravodlivý proces podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky je povinnosť súdov odôvodniť svoje rozhodnutie. Táto je normatívne vyjadrená v § 139 ods. 2 SSP. Povinnosť správneho súdu odôvodniť svoje rozhodnutie má pritom dvojaký význam. Na jednej strane zabezpečuje a garantuje právo účastníka súdneho konania poznať dôvody, pre ktoré bolo rozhodnutie správneho súdu prijaté a poznať odpovede na zásadné argumenty ním v konaní vznesené (účel odôvodnenia dovnútra, smerom k účastníkom konania), na druhej strane zabezpečuje verejnú kontrolu nad výkonom súdnej moci umožnením pochopenia dôvodov rozhodnutia súdu širokou verejnosťou (účel odôvodnenia navonok, vo vzťahu k verejnosti).

38. Správny súd však 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 (rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci Ruiz Torija v. Španielsko, resp. neskôr García Ruiz v. Španielsko vo veci č. 30544/96 zo dňa 20. januára 1999). Preto odôvodnenie rozhodnutia správneho 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).

39. Kasačný súd v intenciách vyššie uvedeného preto preskúmal jednak dôvody žalobcu uvedené v správnej žalobe, a následne aj spôsob, akým sa správny súd s nimi vysporiadal (body 35 až 42). Hoci správny súd v plnom rozsahu odkázal na závery žalovaného a správcu dane, vysporiadal sa podľa názoru kasačného súdu so všetkými zásadnými argumentmi žalobcu jednak po skutkovej ako aj právnej stránke dostatočne na to, aby jeho závery mohli byť predmetom prieskumu v kasačnom konaní. Z toho dôvodu pristúpil kasačný súd k prieskumu rozhodnutia správneho súdu aj z dôvodu namietaného nesprávneho právneho posúdenia správnym súdom.

40. Kasačný súd bol žalobcom vyzvaný, aby posúdil otázku, či správny súd správne rozhodol, že zo strany žalobcu neboli splnené zákonné podmienky na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH za zdaňovacie obdobie júl 2010, konkrétne za stavebné práce vykázané faktúrami vystavenými spoločnosťou KIMBO, s.r.o.

41. Vo vzťahu k námietkam sťažovateľa, týkajúcim sa uvádzania adresy sídla na rozhodnutí žalovaného, tiež že mu nebola doručená výzva podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 Daňového poriadku, námietky týkajúcej sa podstatných náležitostí faktúry a opakovaného vyrubenia dane preskúmaním súdneho spisu kasačný súd zistil, že tieto námietky neboli súčasťou správnej žaloby podanej žalobcom. V súlade s ustanovením § 440 ods. 3 písm. b) SSP, podľa ktorého je kasačná sťažnosť neprípustná, ak sa opiera o dôvody, ktoré sťažovateľ neuplatnil v konaní pred krajským súdom, v ktorom bolo vydané napadnuté rozhodnutie, hoci tak urobiť mohol, sa kasačný súd týmito námietkami ďalej v kasačnom konaní nezaoberal. Hoci sa s týmito aspektmi správny súd v napádanom rozsudku zaoberal, konal tak nad rámec svojej právomoci, keďže je viazaný rozsahom a dôvodmi podanej žaloby (§ 134 ods. 1 SSP). Uvedená chyba správneho súdu podľa kasačného súdu vznikla ľudskou chybou, keď správny súd rozhodoval vo viacerých obdobných veciach žalobcu, v ktorých žalobca zjavne tieto námietky vzniesol. Z toho dôvodu túto časť napádaného rozsudku (body 27 - 29) kasačný súd nepreskúmal.

42. K námietkam žalobcu, že sa správny súd nezaoberal skutočným dodaním stavebných prác, kasačný súd poukazuje na body 35 až 42 napadnutého rozsudku, v ktorých sa správny súd vysporiadal s vecnými námietkami žalobcu a deklaroval, že sa stotožňuje so záverom správcu dane a žalovaného, že zo strany daňového subjektu nebolo dostatočne preukázané, že predmet faktúry dodala spoločnosť KIMBO, s.r.o.. Správny súd uviedol aj dôvody, pre ktoré mal za to, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno. Sťažovateľ opakovane v tejto súvislosti uviedol, že nebolo žalovaným ani správnym súdom spochybnené dodanie stavebných prác konečnému odberateľovi sťažovateľa, s čím súhlasí aj kasačný súd, ale poukazuje na to, že predmetom ich pochybností bolo, že deklarované služby a práce boli vykonané pričinením sa spoločnosti KIMBO, s.r.o.. Vzhľadom na uvedené spochybnenie podieľania sa spoločnosti KIMBO, s.r.o. na výkone stavebných prác, a nie samotnej realizácie stavebných prác pre konečného odberateľa žalobcu, nemalo uskutočnenie stavebných prác žalobcom pre konečného odberateľa vplyv na posúdenie nároku na odpočet DPH zo strany žalobcu v súvislosti s deklarovanými prácami spoločnosti KIMBO, s.r.o., keďže odpočet dane môže byť priznaný len po splnení zákonných podmienok, pričom v predmetnom konaní správca dane, žalovaný a správny súd nemali za dostatočne preukázané, že stavebné práce dodal dodávateľ uvedený na faktúre.

43. Ďalšou námietkou sťažovateľa v kasačnom konaní bolo, že hmotnoprávne závery správnych orgánov sú založené na obsahu spisu NAKA, ku ktorému on nemal prístup. Vo vzťahu k tejto námietke kasačný súd poukazuje na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj ako „SDEÚ“) vo veci Glencore Agriculture Hungary Kft., C-189/18 zo dňa 16. októbra 2019, ktorý k možnosti použitia dôkazov získaných v rámci doposiaľ neukončeného súbežne vedeného trestného konania v

daňovom konaní uviedol, že právo únie nebráni tomu aby sa takéto dôkazy použili aj v daňovom konaní.

44. Na druhej strane však SDEÚ dopĺňa, že medzi práva zaručené právom Únie patrí rešpektovanie práva na obhajobu, ktoré podľa ustálenej judikatúry predstavuje všeobecnú zásadu práva Únie, ktorá sa uplatní vtedy, ak má správny orgán v úmysle prijať voči osobe rozhodnutie, ktoré nepriaznivo zasahuje do jej postavenia. Na základe tejto zásady sa musí osobám, ktorých záujmy toto rozhodnutie významnou mierou ovplyvňuje, umožniť, aby mohli účinne vyjadriť svoje stanovisko ku skutočnostiam, z ktorých správny orgán zamýšľa vychádzať. Túto povinnosť majú správne orgány členských štátov, keď prijímajú opatrenia patriace do oblasti pôsobnosti práva Únie, napriek tomu, že právna úprava Únie túto formálnu požiadavku výslovne nestanovuje (rozsudky z 18. decembra 2008, Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, bod 36 až 38, a z 22. októbra 2013, Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, bod 38). V súvislosti s takto definovaným právom je potom povinnosťou správneho orgánu zabezpečiť, aby mala zdaniteľná osoba možnosť nahliadnuť do všetkých skutočností uvedených v spise, z ktorých plánuje daňový orgán pri svojom rozhodnutí vychádzať. Pokiaľ teda daňový orgán plánuje pri svojom rozhodnutí vychádzať z dôkazov získaných v rámci trestných konaní a súvisiacich správnych konaní začatých proti jej dodávateľom, ako je to v spore vo veci samej, táto zdaniteľná osoba musí mať k týmto dôkazom prístup (rozsudok SDEÚ vo veci Glencore Agriculture Hungary Kft., C-189/18 zo dňa 16. októbra 2019, bod 47 a 53). Okrem toho, zdaniteľnej osobe treba tiež umožniť prístup k dokumentom, ktoré neslúžia priamo na odôvodnenie rozhodnutia daňového orgánu, ale môžu byť užitočné na výkon práva na obhajobu, konkrétne aj k dôkazom v prospech účastníka konania, ktoré tento daňový orgán mohol zhromaždiť (rozsudok SDEÚ vo veci USB Europe a i., C-358/16 zo dňa 13. septembra 2018, bod 66).

45. K obmedzeniu prístupu k spisu a k porušeniu práva na obhajobu, ako dôvodu na zrušenie rozhodnutia, sa SDEÚ vyjadril v rozhodnutí SC C.F. SRL, C-430/19, zo dňa 4. júna 2020, že pokiaľ ide konkrétnejšie o zásadu efektivity, SDEÚ nevyžaduje, aby napadnuté rozhodnutie, ktoré bolo prijaté v rozpore s právom na obhajobu, bolo vo všetkých prípadoch zrušené. Porušenie práva na obhajobu totiž vedie k zrušeniu rozhodnutia prijatého na konci predmetného správneho konania len vtedy, ak by bez tejto vady mohlo toto konanie viesť k inému výsledku (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. júla 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 a C-130/13, EU:C:2014:2041, body 78 a 79). Vnútroštátnemu súdu prináleží posúdiť, v akom rozsahu by konanie o daňovej kontrole mohlo viesť k inému výsledku, ak by dotknutý subjekt mohol mať prístup k spisu počas uvedeného správneho konania. Vzhľadom na vyššie uvedené SDEÚ v tejto veci uzavrel, že všeobecná zásada práva Únie spočívajúca v dodržiavaní práva na obhajobu sa má vykladať v tom zmysle, že ak v rámci vnútroštátnych správnych konaní o preskúmaní a určení základu dane na účely DPH zdaniteľná osoba nemala možnosť prístupu k informáciám nachádzajúcim sa v jej správnom spise, ktoré boli zohľadnené pri prijímaní správneho rozhodnutia, ktorým sa jej ukladajú dodatočné daňové povinnosti, a vnútroštátny súd pritom konštatuje, že v prípade neexistencie tejto nezrovnalosti by toto konanie mohlo viesť k inému výsledku, táto zásada vyžaduje, aby toto rozhodnutie bolo zrušené.

46. V prejednávanej veci z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane bol nahliadať do trestného spisu, ale kópie žiadnych dokumentov z tohto spisu sa v administratívnom spise nenachádzajú. Žalobca teda skutočne nemal vedomosť, ktoré podklady boli predmetom nahliadania a potenciálneho využitia žalovaným v daňovom konaní, a nemal k nim ani prístup. V takom prípade odkaz žalovaného a správcu dane na trestné konanie nemohol byť považovaný za zákonný a relevantný dôvod na nepriznanie odpočtu DPH z deklarovaného dodania stavebných prác spoločnosťou KIMBO s.r.o.. Ako však vyplýva z rozhodnutia žalovaného, správca dane v protokole i odôvodnení prvostupňového rozhodnutia výsledky zistení orgánov činných v trestnom konaní vyhodnotil v súvislosti s vlastnými zisteniami za účelom zvýraznenia celkového obrazu aktivít p. G.. Išlo však len o jeden z faktorov, ktoré viedli správcu dane k pochybnostiam pri odpočítaní dane z faktúr vystavovaných všetkými tromi spoločnosťami (KIMBO, s.r.o., VESET, s.r.o. a DIGITALIS, s.r.o.). Kasačný súd v tomto smere preto považuje za potrebné korigovať vyjadrenie správneho súdu v

bode 36 napadnutého rozsudku, že závery NAKA predstavovali podstatnú skutočnosť pre záver správca dane, resp. žalovaného, keďže takéto konštatovanie z rozhodnutí nevyplýva.

47. Kasačný súd preto ďalej v súlade s vyššie uvedeným skúmal, či obstoí záver žalovaného ako aj správneho súdu o nesplnení hmotnoprávnych podmienok zo strany žalobcu na priznanie odpočtu DPH aj bez odkazu na informácie z trestného konania.

48. V súvislosti s povinnosťou preukázať splnenie hmotnoprávnych podmienok kasačný súd považuje za potrebné uviesť, že podmienky priznania práva na odpočet dane 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 „SDEÚ“). Práve v súvislosti rozhodovacou činnosťou SDEÚ je potrebné pre priznanie práva na odpočet dane rozlišovať splnenie hmotnoprávnych a formálnych podmienok daňovým subjektom. Hmotnoprávnymi podmienkami je požiadavka, (i) aby daňový subjekt nárokuje si odpočet bol zdaniteľnou osobou, (ii) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a požiadavka, (iii) aby zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení (čl. 168 písm. a) Smernice, ale aj rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 28; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24).

49. Zatiaľ čo medzi materiálne podmienky patrí dodanie tovaru a postavenie (status) dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby, identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 25; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 26, 27).

50. Platí pritom, že nedostatky v naplnení formálnych podmienok nemôžu viesť k odopretiu práva na odpočítanie dane v prípade, ak je preukázané naplnenie hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 41; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 33; vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 38; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 29). Právo na odpočet DPH však možno odoprieť vtedy, ak porušenie formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predloženia jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne podmienky boli splnené (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 42; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 36; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 31) a splnenie materiálnych podmienok nevyplýva ani z dokazovania vykonaného správcom dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 34, 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 38).

51. Vyššie uvedené princípy sa vzťahujú aj na tento prípad, keď správca dane, žalovaný ako aj správny súd spochybnili preukázanie hmotnoprávnej podmienky pre priznanie odpočtu dane - dodanie deklarovaných služieb, a tým aj deklarovaného dodávateľa.

52. Ľahká zneužitelnosť práva na odpočet DPH viedla aj vnútroštátneho zákonodarcu k tomu, že prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžf 10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 6 Sžfk 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. 9 Sžfk 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. 6 Sžfk 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).

53. Správne orgány, s ktorými závermi sa stotožnil aj správny súd, spochybnili nárok na odpočet DPH zo strany žalobcu v súvislosti s deklarovateľnými službami od spoločnosti KIMBO, s.r.o. (okrem odkazu na trestné konanie) tak ako je uvedené v bode 1 tohto rozsudku.

54. Sťažovateľ v súvislosti so záverom žalovaného o nekontaktnosti spoločnosti KIMBO s.r.o. (ESTA.SK. s.r.o.) namietal, že správca dane doručoval zásielku spoločnosti ESTA, s.r.o. a nie ESTA.SK. s.r.o.. Preto nedoručenie zásielky či nereagovanie na zásielku, ktorá spoločnosti ESTA.SK. s.r.o. nikdy nebola správne doručovaná, nemôže byť dôvodom pre záver o jej nekontaktnosti. Táto námietka podľa právneho názoru kasačného súdu neobstoí. Hoci v záhlaví namietanej výzvy je naozaj nesprávne uvedený názov spoločnosti ESTA.SK. s.r.o., na poštovej obálke, v ktorej táto zásielka bola doručovaná, je však spoločnosť ESTA.SK. s.r.o. a jej adresa označená správne. Nič preto nenásvedčuje tomu, že by aj skutočne mala byť nesprávne doručovaná.

55. Tiež namietal, že konateľ spoločnosti KIMBO, s.r.o. (ESTA.SK. s.r.o.) p. H. L. už nebol v čase doručovania zásielky jej konateľom, preto nemal žiadne právo na preberanie zásielok (konateľom bol do 11. júna 2014 a zásielka bola doručovaná v septembri 2014). Ani táto námietka podľa kasačného súdu neobstoí, pretože síce je pravdou, že p. L.V. už nebol v čase doručovania zásielky konateľom spoločnosti, ale bol jej jediným spoločníkom a osobou, ktorá mohla za spoločnosť ESTA.SK. s.r.o. so správcom dane komunikovať, keďže táto spoločnosť až do jej zániku dňa 7. septembra 2016 už po p. L. nemala žiadneho konateľa. Správca dane tak jedine jemu mohol adresovať zásielku a jedine s ním v mene spoločnosti komunikovať.

56. Závery správcu dane o nekontaktnosti spoločnosti KIMBO, s.r.o. (ESTA.SK. s.r.o.) sú tak podložené a vychádzajú z riadne zisteného skutkového stavu, pričom nekontaktnosť dodávateľa je možné považovať za jednu z relevantných pochybností, ale nie jedínú, pri preukazovaní hmotnoprávných podmienok na odpočet DPH.

57. Okrem nekontaktnosti dodávateľa daňové úrady vzniesli pochybnosti o oprávnenosti p. G. konať v mene spoločnosti KIMBO, s.r.o., ktoré nerozptýlila svojou výpoveďou ani p. G., ktorá tvrdila, že ten za spoločnosť mal oprávnenie vystupovať, keď o tom neexistoval žiaden relevantný dôkaz. Naopak, správca dane z daňového informačného systému zistil, že p. G. bol splnomocnený na zastupovanie KIMBO, s.r.o. od 7. októbra 2010 do 18. apríla 2012, čiže mimo kontrolovaného obdobia júl 2010. Je síce pravdou, že na zastupovanie spoločnosti nie je potrebné písomné splnomocnenie, zo žiadneho dokumentu, akejkol'vek komunikácie medzi KIMBO, s.r.o. a žalobcom však jeho oprávnenie konať za spoločnosť KIMBO, s.r.o. nevyplýva, čo je tiež možné považovať za ďalšiu relevantnú pochybnosť v prípade splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočet DPH.

58. Sťažovateľ tiež poukazoval na závery správneho súdu o tom, že platby vykonával iba v hotovosti a že z jediného predloženého bankového výpisu nevyplýva, komu bola platba adresovaná. Uvedená námietka sťažovateľa však nekorešponduje so závermi daňových orgánov, na ktoré poukázal aj správny súd. Tie neuvádzali, že nie je zrejmé, komu bola platba adresovaná, ale že z tejto platby nie je možné zistiť, za čo bola realizovaná, preto ani nebolo potrebné vykonať o tomto dôkaz. Ako vyplýva z administratívneho spisu, sporné boli faktúry č. 21.7.2010 v sume 8.942 € a č. 6.7.2010 v sume 40.726,48 €. Platba zo dňa 29. marca 2020 znela na sumu 14.227,37 €, pričom žalobca nepreukázal, že by daná platba mala mať súvis s niektorou zo sporných faktúr. Z toho dôvodu sa aj kasačný súd stotožňuje so závermi daňových orgánov, ktoré na danú faktúru pri posudzovaných sporných dodaniach neprihliadali. So záverom daňových orgánov o tom, že platby v hotovosti v sume max.

15.000 € za dodanie stavebných prác tiež odôvodňujú pochybnosti o realnosti deklarovaného dodania, preto súhlasí aj kasačný súd.

59. Sťažovateľ pri sťažnostných námietkach zjavne opomenul, že pochybnosti o splnení hmotnoprávnych podmienok z jeho strany boli daňovými orgánmi postavené aj na tom, že spoločnosť KIMBO, s.r.o. nemala potrebné materiálno-technické prostriedky na vykonanie deklarovaných prác, nemala v čase výkonu deklarovaných prác žiadnych zamestnancov a žalobca nepreukázal dodanie týchto prác tretími osobami. Tiež daňové orgány poukázali na to, že žalobca nepredložil žiadne ďalšie dokumenty, z ktorých by podieľanie sa KIMBO, s.r.o. na vykonávaných stavebných prácach bolo možné vyčítať. V konaní nebol predložený napr. stavebný denník, z ktorého by vyplývalo, že KIMBO, s.r.o. na stavbe pracovala, ani žiadne protokoly o odovzdaní a prevzatí fakturovaných prác, či subdodávateľské faktúry, ktoré by preukazovali, že stavebné práce vykonali tretie osoby. Dodanie stavebných prác nepotvrdili ani žiadni svedkovia. Žalobca tvrdil dodanie deklarovaných stavebných prác len faktúrami a k nim priloženým súpisom prác. Na tomto mieste kasačný súd zdôrazňuje, že nezodpovedá poctivému obchodnému styku, ak si dodávateľ alebo odberateľ nezabezpečí doklady potrebné aj pre prípady vzniku uplatnenia zodpovednosti za vady dodávky.

60. Ako už bolo vyššie uvedené, dôkazné bremeno na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet ležalo na sťažovateľovi, ktorý ale deklarované stavebné práce vedel preukázať len po formálnej stránke vystavenou faktúrou. Podľa kasačného súdu správca dane vzniesol v konaní také relevantné pochybnosti (bod 53 až 58), ktoré aj bez poukazu na trestné konanie, preniesli dôkazné bremeno na žalobcu, ktorý bol následne povinný spochybnenie deklarovaného dodania odstrániť predložením ďalších dôkazov, alebo na preukázanie svojich tvrdení navrhnuť dokazovanie napr. výsluchom svedkov. Ak takéto spochybnenie neodstránil, dôkazné bremeno neunesol a splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane z faktúry od takého dodávateľa bez pochybností nepreukázal.

61. Kasačný súd pripomína, že daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužitelná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi. V bežnom obchodnom styku samozrejme nie je nutné požadovať od svojho dodávateľa dôkazy o vykonaní určitej služby, ale ak z takého obchodu vznikne podnikateľskému subjektu právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe a tento subjekt toto právo využije, je jeho povinnosťou byť pri takom obchode viac obozretný a predvídavý, aby sa v prípadnej daňovej kontrole, resp. daňovom konaní nedostal do dôkaznej núdze.

62. Na záver kasačný súd konštatuje, že bolo nesporne povinnosťou sťažovateľa predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočet DPH z faktúr vystavených spoločnosťou KIMBO, s.r.o.. Žalobca vierohodným spôsobom nepreukázal, že fakturované práce boli sťažovateľovi ako odberateľovi reálne dodané a že boli dodané zo strany KIMBO, s.r.o., pričom počas daňového konania nevyplývalo a žalobca ani netvrdil, že by deklarované stavebné práce mala dodať iná zdaniteľná osoba. Kasačný súd sa tak stotožnil so závermi správneho súdu, že zo strany sťažovateľa nedošlo k splneniu podmienky pre odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH.

63. Dožadovanie sa zo strany sťažovateľa o preukázanie podvodu správcom dane tak na základe uvedeného nie možné považovať za dôvodné. Preukazovanie hmotnoprávnych podmienok má totiž prednosť pred povinnosťou daňových orgánov preukazovať, že daňový subjekt vedel alebo mal vedieť, že poskytnutie tovarov alebo služieb súvisí s podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty. Z judikatúry SDEÚ jasne v tejto súvislosti vyplýva, že treba rozlišovať medzi preukázaním hmotnoprávnej požiadavky práva na odpočítanie DPH na jednej strane a určením existencie podvodu na DPH na druhej strane (Ferimet, C-281/20, bod 41), čo však sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spája. Všeobecnú povinnosť preukazovať podvod zo strany správcu dane kasačný súd nespochybňuje, ale v prejednávanej veci nešlo o tento prípad, keďže sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno pri preukávaní hmotnoprávnej podmienky na odpočet DPH, a preto už nebolo povinnosťou daňových orgánov preukazovať podvod.

64. Kasačný súd tiež poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 3 Sžfk 81/2019 zo dňa 14. januára 2020 a rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR vo veci sp. zn. 4 Sžfk 17/2020 zo dňa 29. novembra 2021, v ktorých kasačný súd riešil obdobný prípad dodávok sťažovateľovi, v ktorých sa kasačný súd tiež stotožnil so závermi daňových orgánov, že neunesením dôkazného bremena zo strany sťažovateľa sa pochybnosti správcu dane o reálnosti dodania služieb (prác) sťažovateľovi stali relevantným dôvodom pre neuznanie nároku na vrátenie fakturovanej DPH pre nesplnenie zákonných podmienok na odpočet podľa § 19, § 49 a § 51 zákona o DPH.

VI.

Záver

65. Kasačný súd poukazujúc na vyššie uvedené rozhodnutia konštatuje, že správny súd sa v odôvodnení svojho rozhodnutia vysporiadal so všetkými pre vec zásadnými námietkami sťažovateľa, svoje závery formuloval zrozumiteľne a presvedčivo, pričom sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol relevantné skutočnosti, ktorými spochybnil vecnú správnosť rozsudku správneho súdu. Z vyššie uvedených dôvodov kasačný súd, postupom podľa § 461 SSP, kasačnú sťažnosť zamietol.

66. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že ju žiadnemu z účastníkov nepriznal, keďže sťažovateľ nemal úspech v kasačnom konaní a u procesne úspešného žalovaného nezistil výnimočné dôvody, pre ktoré by mohol spravodlivo požadovať náhradu trov konania (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 SSP).

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

P o u č e n i e :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.