

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 5Sfk/26/2022
Identifikačné číslo spisu: 3021200231
Dátum vydania rozhodnutia: 30. januára 2024
Meno a priezvisko: JUDr. Anita Filová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:3021200231.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej, zo sudkyne Mgr. Kristíny Babiakovej a zo sudcu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD. (sudca spravodajca), vo veci žalobcu (sťažovateľa): PALICA, s.r.o., (pôvodne WR system, s.r.o. do 29. marca 2023), IČO: 47 585 471, so sídlom J.I. Bajzu 14, 971 01 Prievidza, právne zastúpeného: Prosman a Pavlovič advokátska kancelária, s.r.o., IČO: 36 865 281, so sídlom Hlavná 31, 917 01 Trnava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100880431/2021 z 21. mája 2021, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13 S 76/2021-116 z 8. decembra 2021, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietá.
- II. Účastníkom konania sa právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

Odôvodnenie

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín, pobočka Prievidza (ďalej aj ako „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu zameranú na daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia október až november 2018. O výsledku daňovej kontroly za uvedené zdaňovacie obdobia vypracoval správca dane protokol č. 100629413/2020 z 9. marca 2020 (ďalej len „protokol“) so zisteniami. Žalobca si v zdaňovacom období október 2018 uplatnil odpočítanie dane vo výške 19 163,68 Eur na základe faktúr za nákup tovarov (rôzne dielce a komponenty) od dodávateľských spoločností BECO, spol. s r.o. a TRI KNIHY s.r.o. (ďalej aj ako „deklarovaní dodávateľia“).

2. Správca dane rozhodnutím č. 101730161/2020 z 12. novembra 2020 (ďalej aj ako „rozhodnutie správcu dane“) v zmysle § 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 v sume 26 811,81 Eur za zdaňovacie obdobie október 2018. Rozhodujúcou skutočnosťou pre vydanie rozhodnutia správcu dane boli závery o porušení § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). Správca dane mal za to, že žalobcovi nevznikol nárok na odpočítanie dane, nakoľko nebolo preukázané, že

predmetné dodávky použil ako platiteľ a zároveň nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti podľa § 19 zákona o DPH u deklarovaných dodávateľov. Daň sa tak u deklarovaných dodávateľoch stala splatnou len v zmysle § 69 ods. 5 zákona o DPH.

3. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100880431/2021 z 21. mája 2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie žalovaného“) tak, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Uviedol, že správca dane vyhodnotil uvedené dokazovanie tak, že platiteľ nepreukázal nadobudnutie zdaniteľných obchodov od deklarovaných dodávateľov. Na základe zistení správcu dane nebolo (vzhľadom k zneniu faktúr ani nemohlo byť) preukázané reálne uskutočnenie fakturovaných zdaniteľných obchodov tak, ako je uvedené na faktúrach, a teda splnenie jednej zo základných podmienok na priznanie práva na odpočítanie dane z prijatého zdaniteľného obchodu, ktorou je vznik daňovej povinnosti u dodávateľov uvedených na faktúre v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH.

4. Ďalej žalovaný posudzujúc vykonané dôkazy uviedol, že v prípade žalobcu ide o množstvo chaotických a rozporných vyjadrení, na základe ktorých nebolo možné určiť ani tak základnú skutočnosť, či sa v predmetnej veci jedná o dodanie tovaru alebo o dodanie služby. Podľa žalovaného tvrdenie konateľa žalobcu, že v danom prípade išlo o službu vizuálnej kontroly a prípadné dotiahnutie skrutiek, resp. oprava poškodených dielcov, nevyplýva ani zo znenia faktúr, ktoré obsahujú len odkaz na dodací list, ani zo znenia dodacích listov, v ktorých sú vymenované jednotlivé „dielce a komponenty“. Podľa žalovaného správca dane správne vyhodnotil, že predložené faktúry nespĺňajú náležitosti podľa § 74 ods. 1 písm. f) zákona o DPH, podľa ktorého musí faktúra obsahovať množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby. Tento nedostatok podľa žalovaného neodstránili ani žalobcom predložené dodacie listy, pretože ani z nich nevyplýva skutočnosť, že sa jedná o žalobcom deklarovanú službu vizuálnej kontroly a opravy poškodených dielcov a komponentov. Navyše dodacie listy boli predložené až po siedmych mesiacoch od doby, ako boli vyžiadané správcou dane.

5. Žalovaný tiež skonštatoval, že hoci konateľ žalobcu a aj svedkovia potvrdili uskutočnenie zdaniteľných obchodov a zároveň prisľúbili predložiť potrebné doklady, žiadnymi dokladmi nepreukázali reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov, dokonca rozpory boli aj v ich výpovediach ohľadom samotnej podstaty zdaniteľných obchodov. Konateľ žalobcu počas ústneho pojednávania 20. augusta 2019 nevedel uviesť či predmetom dodania bol tovar alebo služby. Následne počas ústneho pojednávania 28. októbra 2019 konateľ žalobcu uviedol, že pridaná hodnota platiteľa bola „vizuálna kontrola dielcov, meranie, kvalita, či neboli poškodené.“ Žalovaný poukázal tiež na to, že žalobca a ani jeho dodávatelia si nevedli skladovú evidenciu vzťahujúcu sa k predmetu zdaniteľného obchodu a správcovi dane sa počas daňovej kontroly nepodarilo zistiť, kto žalobcovi viedol účtovníctvo, pretože konateľ žalobcu svoje vyjadrenia opakovane menil.

6. Realnosť zdaniteľných obchodov podľa žalovaného nebola preukázaná ani úhradami za zdaniteľné obchody, keď žalobca 28. februára 2019 uviedol, že úhrady boli realizované bezhotovostne na účet a 20. augusta 2019 rozšíril svoje tvrdenie o to, že spôsob úhrady mal prebiehať vzájomnými zápočtami. Aby mohli byť zápočty realizované, zapojené osoby mali uzavreté dohody o postúpení pohľadávok bez toho, aby sa preukázala odplata za odkúpené pohľadávky. Hoci platiteľ predložil výpisy z bankového účtu, jednoznačne z nich vyplýva, že preverované zdaniteľné obchody neboli uhrádzané prostredníctvom bankových prevodov. Žalovaný tak potvrdil záver správcu dane, že medzi zúčastnenými subjektami vo vykonávaných obchodných vzťahoch nedochádzalo k reálnym úhradám faktúr, pričom podľa správnych orgánov sa jednalo o simulované úhrady prostredníctvom vzájomných zápočtov.

7. Na záver žalovaný uviedol, že z výpovedí žalobcu a svedkov vyplynulo, že k dodaniu tovaru v skutočnosti nedošlo, pretože podľa výpovedí konateľa žalobcu deklarovaný tovar nesmel opustiť adresu Dolné Rudiny 1, Žilina, ktorá bola uvedená ako sídlo dodávateľských spoločností BECO, spol. s r.o. a TRI KNIHY s.r.o. a na rovnakej adrese mala mať skladové priestory zároveň aj odberateľská spoločnosť EMES - VK s.r.o., ktorej konateľ mal zdaniteľné obchody koordinovať. Žalobca tak nemal možnosť nakladať s predmetným tovarom ako vlastník. Podľa žalovaného sa tak vykonaným dokazovaním nepreukázalo, že v predmetnej veci došlo k dodaniu tovarov alebo služieb deklarovanými dodávateľskými spoločnosťami BECO, spol. s r.o. a TRI KNIHY s.r.o.

II. Konanie na správnom súde

8. Žalobca podal proti rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu, v ktorej namietal, že v posudzovanej veci podľa neho došlo k splneniu zákonných podmienok v zmysle § 49 a § 51 zákona o DPH, tzn. že mal faktúru od dodávateľa vyhotovenú v zmysle § 71 zákona o DPH, predmet fakturácie použil ako platiteľ a daň bola voči nemu uplatnená iným platiteľom, ktorému vznikla daňová povinnosť. Ďalej namietal zmätočnosť rozhodnutia a nesprávny výrok, v ktorom podľa neho absentovali obligatórne náležitosti. Taktiež, že správca dane nesprávne posúdil rozloženie dôkazného bremena a nedodrжал zákonom stanovenú lehotu na vykonanie daňovej kontroly.

9. Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 13 S 76/2021-116 z 8. decembra 2021 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) žalobcovu správnu žalobu zamietol. Správny súd po preskúmaní zákonnosti napadnutého rozhodnutia a konania, ktoré mu predchádzalo dospel k záveru, že správca dane v posudzovanom prípade viedol dokazovanie zákonným spôsobom s cieľom preveriť splnenie zákonných podmienok pre uplatnenie práva na odpočet DPH zo sporných faktúr a snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci takým spôsobom, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Záver správcu dane a žalovaného, že žalobca nespĺnil podmienky uplatnenia nároku na odpočet DPH zo sporných faktúr je podľa názoru správneho súdu opodstatnený a rovnako sú správne dôvody, na základe ktorých daňové orgány k tomuto záveru dospeli.

10. Správny súd uviedol, že podmienky uvedené v § 49 ods.1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet DPH. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužitelnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet DPH uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet DPH zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie DPH z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené a tovar reálne dodaný. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet DPH teda nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom; pre vznik nároku na odpočet DPH musí daňový subjekt (žalobca) zároveň preukázať reálne vykonanie obchodu.

11. Správny súd je toho názoru, že žalobca v posudzovanom prípade nespĺnil nie len materiálne podmienky uplatnenia nároku na odpočet DPH, ale ani formálne, Sporné faktúry totiž nemajú náležitosti podľa § 74 ods. 1 písm. f) zákona o DPH, keď neobsahujú druh dodanej služby (na sporných faktúrach je kolonka „popis“ nevyplnená). Pokiaľ žalobca doložil k sporným faktúram dodacie listy, správny súd skonštatoval, že tieto so spornými faktúrami nekorešpondujú, nakoľko podľa dodacích listov mal byť žalobcovi dodaný tovar a podľa faktúr a aj samotného vyjadrenia žalobcu a svedkov mali byť spornými faktúrami fakturované služby vizuálnej kontroly. S poukazom na túto skutočnosť, správny súd ďalej skonštatoval, že žalobca nepreukázal dôveryhodným spôsobom, že na sporných faktúrach deklarovaní dodávateľa reálne dodali žalobcovi zdaniteľné plnenia, z ktorých si bol žalobca oprávnený odpočítať DPH na vstupe.

12. Správny súd ďalej poukazuje na skutočnosť, že žalobcom vykonané „spárovanie faktúr“ odhalilo ďalšie rozpory, keď žalobca sporné prijaté zdaniteľné plnenia nemohol ďalej použiť na dodávku tovarov a služieb ako platiteľ, keďže zo „spárovania faktúr“ jednoznačne vyplynulo, že žalobca mal chronologicky skôr sporné zdaniteľné plnenia svojim odberateľom dodať, ako ich mal sám prijať, čo je logický nezmysel. V niektorých prípadoch boli odhalené nesúlady v predmete prijatého a následne dodávaného zdaniteľného plnenia. Za týchto okolností bol správny súd toho názoru, že sporné faktúry neodrážajú reálne vykonanie obchodu.

13. Správny súd vyhodnotil námietku žalobcu, že správca dane neodôvodnil, nepomenoval a nepreukázal ním tvrdené zneužívacie úkony žalobcu, ktoré mali byť účelovo vytvorené pre získanie daňového zvýhodnenia, ani záver o účasti žalobcu v reťazci vzťahov slúžiacim na zneužitie systému DPH, ako nedôvodnú. Správny súd k tejto otázke poukázal na rozhodnutia Súdneho dvora EÚ v spojených veciach SGI, C-459/17 a Valériane SNC, C-460/17 obe z 27. júna 2018, podľa ktorého na nepriznanie nároku na odpočet DPH postačuje, ak správca dane preukáže absenciu materiálneho plnenia, čo v posudzovanom prípade podľa názoru správneho súdu správca dane bezpečne preukázal. Za takého stavu je bezpredmetné sa zaoberať tým, či sa žalobca dopustil podvodu alebo zneužívacieho konania, príp. či bol zapojený do takéhoto pochybného obchodného reťazca.

14. Žalobné námietky týkajúce sa dôkazného bremena správny súd vyhodnotil taktiež ako nedôvodné. V tejto súvislosti poukázal, že rozhodovacou praxou kasačného súdu je ustálené, že pokiaľ správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov na faktúre (k čomu v posudzovanom prípade nepochybne došlo), musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak,

ako deklaruje. Ide o procesnú povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, kedy dôkazné bremeno leží predovšetkým na daňovom subjekte. Z uvedeného dôvodu sa správny súd nestotožnil s tvrdením žalobcu, že žalovaný a správca dane ho nezákonne zaťažili dôkazným bremenom. V posudzovanom prípade je podstatou sporu to, či predmetné obchody reálne prebehli tak ako je deklarované spornými faktúrami, teda či žalobca nadobudol služby od dodávateľov v nich označených. Je to práve žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia.

15. K žalobnej námietke, že žalobca nemá povinnosť preukazovať skutočnosti, ktoré nastali u jeho dodávateľa, prípadne ďalších subjektov zapojených v predmetných transakciách, a k povinnosti zachovávať pri obchodovaní potrebnú mieru opatrnosti správny súd zaujal stanovisko, podľa ktorého poctivý obchodný styk je základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti a prejavuje sa tým, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti má vedomosti nielen o obsahu a rozsahu činnosti, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie, ale aj vedomosť o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Za stavu, že žalobca podstúpi riziko a začne s neoverenými subjektmi obchodovať, musí si byť vedomý toho, že pre preukázanie reálnosti dodávok od takýchto spoločností bude musieť správcovi dane predložiť také dôkazy, ktoré reálnosť dodávok bez akýchkoľvek pochybností potvrdia. Takéto dôkazy však žalobca nepredložil.

16. Záverom sa správny súd vyjadril k otázke dĺžky daňovej kontroly, že táto bola ukončená v zákonnej lehote. Z administratívneho spisu vyplýva, že začiatok daňovej kontroly nastal 2. apríla 2019 a daňová kontrola bola ukončená 24. marca 2020, teda do jedného roka. Tvrdenia žalobcu, že daňová kontrola nezačala podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku, ale podľa § 46 ods. 3 Daňového poriadku vyhodnotil správny súd ako účelové, keďže z oznámenia o začatí daňovej kontroly je zrejmé, že táto začala podľa § 46 ods. 1 cit. zák. 2. apríla 2019. Správny súd poukázal na § 38 ods. 5 Daňového poriadku, ktorý deklaruje oprávnenie správcu dane zapožičať si doklady a iné veci potrebné pre daňovú kontrolu pred začatím daňovej kontroly. K zabezpečeniu výsluchu svedka konateľa odberateľskej spoločnosti Autoservis DANIŠEK, s.r.o. p. Jána Danišeka, správny súd uviedol, že z administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane využil všetky zákonné možnosti, vrátane predvedenia, aby mohol menovaného svedka vypočuť. Správny súd tak vyhodnotil aj túto námietku žalobcu ako nedôvodnú.

III. Argumentácia účastníkov konania v kasačnom konaní

17. Žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) podal proti napadnutému rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť, v ktorej žiadal zrušiť tento rozsudok z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) a vec vrátiť správne mu súdu na ďalšie konanie alternatívne zmeniť tak, že kasačný súd zruší rozhodnutie žalovaného, ako aj správcu dane a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie.

18. Podľa názoru sťažovateľa z odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že správny súd sa pri rozhodovaní vo veci oprel o tvrdenia žalovaného, že sťažovateľ v posudzovanom prípade nesplnil nielen materiálne podmienky uplatnenia nároku na odpočet DPH, ale ani formálne, pretože sporné faktúry nemajú náležitosti podľa § 74 ods. 1 písm. f) zákona o DPH, keďže neobsahujú druh dodanej služby. Sťažovateľ v tejto súvislosti namietal, že ani rozhodnutie správcu dane ani žalovaného a ani vyjadrenie žalovaného k správnej žalobe neobsahuje právnu argumentáciu absencie náležitostí faktúr podľa § 74 ods. 1 písm. f) zákona o DPH. Podľa názoru sťažovateľa, ak správny súd vyslovil právny názor, ktorý nemá oporu v rozhodnutí žalovaného, ani v rozhodnutí správcu dane a uvedená skutočnosť nebola namietaná ani sťažovateľom, postupoval správny súd v rozpore s ustanovením § 134 ods. 1 SSP, podľa ktorého je správny súd v správnom súdnictve viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, pokiaľ nejde o vady, na ktoré sa prihliada ex offio.

19. Sťažovateľ má za to, že presne a nespochybniteľne potvrdil predmet spolupráce s dodávateľmi BECO spol. s r.o. a TRI KNIHY, s.r.o., ktorou mala byť kontrola správnosti namontovania dielcov nábytku resp. ich prípadná oprava v prípade chybného namontovania - iba kovové dielce. V spojitosti s dodávateľom One media, s.r.o. sa nespochybniteľne, objektívne a pravdivo vyjadril, že predmetom spolupráce mali byť reklamné činnosti. Sťažovateľ tiež tvrdí, že disponoval materiálno-technickým vybavením na realizáciu dodaných tovarov a vykonaných služieb, pričom to zamestnanci správcu dane mali možnosť vzhliadnuť aj v priestoroch sťažovateľa pri začatí daňovej kontroly bez oznámenia dňa 28. februára 2019. Ak správca dane mal za potrebné si toto overiť, mohol vykonať miestne zisťovanie, pričom dal do pozornosti § 37 ods. 2 Daňového poriadku.

20. Sťažovateľ ďalej tvrdí, že od počiatku sa vyjadroval, že vo všetkých prípadoch vo vzťahu k dodávateľom TRI KNIHY s.r.o., BECO spol. s r.o. a One Media s.r.o. bola dohodnutá obchodná spolupráca na základe ústnej dohody medzi konateľmi, ktorá riadne prebehla, zdaniteľné plnenie bolo vykonané v zmysle zákona a cena bola stanovená dohodou. Úhrady pre odberateľov boli realizované zrejme bankovým prevodom alebo zápočtom. Podľa sťažovateľa uvedené tvrdenia boli aj riadne preukázané. Zároveň poukázal na skutočnosť, že všetci predvolaní a vypočutí svedkovia potvrdili vykonanie zrealizovaných zdaniteľných plnení pre sťažovateľa, potvrdili spôsob dohodnutia obchodnej spolupráce, každý z nich sa relevantne vyjadril aj k spôsobu realizácie predmetných zdaniteľných plnení, postupu jednotlivých dodaní, a to vizuálnej kontroly po vykonaní, vyhotoveniu príslušnej evidencie resp. dodacieho listu a následnej fakturácií už vykonaných plnení. Preto uvedené nie je v žiadnom rozpore ako to tvrdí správca dane.

21. Sťažovateľ zdôraznil, že za účelom preukázania výkonu zdaniteľných plnení viackrát v priebehu konania navrhol vykonanie miestneho zisťovania v priestoroch na adrese Dolné Rudiny 1, Žilina, kde malo reálne dôjsť k vykonaniu predmetných zdaniteľných plnení za kontrolované zdaniteľné obdobia, október a november 2018, v týchto priestoroch sa okrem iného mali nachádzať aj podnikateľské priestory spoločnosti BECO spol. s r.o., taktiež One Media s.r.o. a ďalšie podnikateľské priestory (haly, kancelárie) umožňujúce výkon predmetných činností. Podľa názoru sťažovateľa správca dane postupoval v rozpore s ustanoveniami Daňového poriadku aj v prípade zabezpečenia výsluchu svedka p. Jána Danišeka.

22. Sťažovateľ tvrdí, že postupoval v dobrej viere a s patričnou starostlivosťou a dodávateľov si preveril všetkými jemu dostupnými prostriedkami. Zastáva názor, že splnil zákonné podmienky podľa § 49 a § 51 zákona o DPH - mal faktúru od dodávateľa vyhotovenú v zmysle § 71 zákona o DPH (podľa sťažovateľa iné tvrdenie nebolo uvedené správcom dane a žalovaným ani v ich rozhodnutiach), predmet fakturácie použil sťažovateľ ako platiteľ, daň bola voči nemu uplatnená iným platiteľom, ktorému vznikla daňová povinnosť, čo správca dane nespochybnil. Sťažovateľovi nie je zjavné, aké zákonné podmienky nespĺnil. Podľa jeho názoru to žalovaný a správca dane neuvádzajú.

23. Vo vzťahu k otázke dôkazného bremena sťažovateľ tvrdí, že nie je povinný preukazovať vznik daňovej povinnosti v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH u svojho dodávateľa. Vo svojej kasačnej sťažnosti poukázal na rozhodnutia Súdneho dvora v spojených veciach Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, oba z 21. júna 2012 a rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sžf 73/2015 z 1. decembra 2016. Tiež poukázal na zásadu voľného hodnotenia dôkazov vyplývajúcu z § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. Sťažovateľ má za to, že v danej veci správny súd neakceptoval rozhodnutie Súdneho dvora EÚ Vikingo Fővállalkozó z 3. septembra 2020, C-610/19, pričom správny súd sa podľa neho odklonil od rozhodovacej praxe kasačného súdu ako aj Súdneho dvora EÚ.

24. Žalovaný poukázal na svoje predchádzajúce vyjadrenia a navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť, pretože sa stotožnil s rozhodnutím správneho súdu. Naďalej zastáva názor, že sťažovateľ nespĺnil hmotnoprávne podmienky nároku na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľov TRI KNIHY s.r.o. a BECO spol. s r.o. a jeho rozhodnutie ako aj rozhodnutie správcu dane, nie je v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora EÚ.

IV. Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

25. Vec bola predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) 31. marca 2022. Vec bola náhodným spôsobom pridelená piatemu senátu Najvyššieho správneho súdu a v tomto senáte bola pridelená sudkyňi spravodajkyňi JUDr. Anite Filovej. Na základe § 27c ods. B rozvrhu práce Najvyššieho správneho súdu v znení jeho opatrenia č. 6 bola vec prerozdelená do ôsmeho senátu Najvyššieho správneho súdu, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku pod pôvodnou spisovou značkou.

26. Najvyšší správny súd, po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ SSP v znení účinnom do 30. júna 2023), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), a má predpísané náležitosti (§ 57 SSP a § 445 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

27. Spornou otázkou v predmetnej veci, ku ktorej riešeniu bol kasačný súd sťažovateľom vyzvaný, je posúdenie toho, či správny súd a správne orgány vychádzali zo správneho posúdenia veci, ak dospeli k záveru, že sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu splnenia materiálnych podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporných faktúr.

28. Kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávnych 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, že (1) poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t. j. status osoby deklarovaného dodávateľa), že (2) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia), a že (3) 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.

29. Ustálená rozhodovacia činnosť vnútroštátnych súdov, ako aj Súdneho dvora identifikovala potom rad okolností, ktoré samy o sebe (bez ďalších okolností) nie sú spôsobilé vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH (osobitne, ak nie je sporná existencia dodaného tovaru a služieb). Ide napríklad o (i) nekontaktnosť dodávateľa či subdodávateľov ako výlučne tvrdenú okolnosť (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 44/2020 z 25. mája 2021), (ii) nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov pre vyrobenie alebo dodanie tovaru na strane dodávateľa či subdodávateľov (rozhodnutia Súdneho dvora vo veci Vikingo Fövállalkozó z 3. septembra 2020, C-610/19, bod 47; vo veci Maks Pen z 13. februára 2014, C-18/13, body 31, 32; vo veci Gábor Tóth zo 6. septembra 2012, C-324/11, bod 49), (iii) pochybnosti na subdodávateľských stupňoch obchodného reťazca (rozhodnutia Súdneho dvora vo veci Vikingo Fövállalkozó z 3. septembra 2020, C-610/19, bod 64; vo veci Mahagében a Dávid z 21. júna 2012, C-80/11 a C-142/11, bod 50).

30. Kasačný súd má v prejednávanej veci za dôležité zdôrazniť, že pokiaľ správca dane, žalovaný a správny súd na viacerých miestach a najmä v súhrnných hodnotiacich záveroch preskúmaných rozhodnutí argumentovali, že sťažovateľ nepreukázal, že mu tovar resp. služby boli dodané od deklarovaných dodávateľských spoločností BECO spol. s r.o. a TRI KNIHY, s.r.o. (resp. spochybené bolo dodanie od deklarovaných dodávateľov), spochybnili práve splnenie materiálnej/hmotnoprávnej podmienky práva na odpočítanie dane - dodanie tovaru resp. služby osobou so statusom zdaniteľnej osoby podľa čl. 168 písm. a) v spojení s čl. 287 Smernice.

31. Aplikujúc vyššie uvedené všeobecné východiská, kasačný súd konštatuje, že dôkazné bremeno sťažovateľa sa vzťahuje tak k preukázaniu splnenia materiálnych/hmotnoprávnych podmienok dane (podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH) ako aj k splneniu formálnych podmienok (§ 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH). Platí pritom, že zatiaľ čo nepreukázanie hmotnoprávnej (materiálnej) podmienky pre priznanie práva na odpočet dane (oslobodenie od dane) je dôvodom pre odopretie tohto práva, v prípade nezrovnalostí vo faktúre (ako formálnej podmienky) tomu tak bez ďalšieho nie je. Kasačný súd sa však nestotožňuje s tvrdením sťažovateľa, ktorý argumentuje tým, že si svoju dôkaznú povinnosť v daňovom konaní splnil predložením faktúr a dodacích listov vzťahujúcich sa k sporným zdaniteľným plneniam, čím mal zároveň preukázať splnenie materiálnych podmienok nároku na uplatnenie odpočtu dane.

32. Kasačný súd vo vzťahu k dodávateľským spoločnostiam BECO spol. s r.o. a TRI KNIHY, s.r.o. poukazuje na to, že konatelia týchto spoločností len vo všeobecnej rovine potvrdili skutočnosť, že so sťažovateľom obchodovali na základe ústnej dohody, avšak neuviedli konkrétne skutkové okolnosti a nepredložili žiadne doklady, ktoré by uskutočnenie zdaniteľného plnenia preukázali. Z vykonaných svedeckých výpovedí nebolo možné ustáliť ani skutočnosť, či predmetom zdaniteľného plnenia malo byť dodanie tovaru alebo služby vizuálnej kontroly správnosti namontovania dielcov nábytku. V tomto kontexte sa preto formálna deklarácia obchodných vzťahov so sťažovateľom a formálne potvrdenie dodania tovarov resp. služieb a vyhotovenia faktúr javia ako nedôveryhodné.

33. Kasačný súd sa stotožňuje s názorom žalovaného, že výpovede konateľa sťažovateľa, ako aj výpovede konateľov ďalších zúčastnených spoločností sú vzájomne nekonzistentné, príliš všeobecné a vo svojej podstate nič nepreukazujúce. Nejde o nepatrné nezrovnalosti, ale o nezrovnalosti týkajúce sa základnej podstaty zdaniteľných plnení. Z výpovedí konateľa sťažovateľa a dodávateľských spoločností BECO spol. s r.o. a TRI KNIHY, s.r.o., ako aj konateľa odberateľskej spoločnosti EMES VK, s.r.o. sa taktiež nepodarilo ustáliť, v čom konkrétne mali spočívať zdaniteľné plnenia, ktoré sa

mali dodávať sťažovateľovi, a ktoré mal sťažovateľ poskytovať svojim odberateľom. Tieto rozpory a významné nezrovnalosti vo výpovediach jednotlivých konateľov zainteresovaných spoločností sú o to významnejšie, že konateľ sťažovateľa deklaroval ústnu a priamu komunikáciu s konateľmi dodávateľských spoločností, pri ktorej mala byť medzi nimi dohodnutá podstata uskutočnených obchodov.

34. Je potrebné zdôrazniť, že zistenia správcu dane a žalovaného vo svojej podstate spochybňujú aj materiálnu podstatu deklarovaných obchodov, teda existenciu tovarov, resp. služieb, čím vzniesli pochybnosti o reálnosti uskutočnenia zdaniteľného plnenia, resp. o tom, že ide len o fiktívny/simulovaný obchod bez ekonomického významu (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci W. sp. z o.o., C-114/22 z 25. mája 2023, bod 31; vo veci EN.SA. srl, C-712/17 z 8. mája 2019, body 24 a 25). Je tomu tak preto, že v zásade žiadny zo subjektov v reťazci deklarovaní dodávatelia - sťažovateľ - odberatelia nevedeli bližšie popísať podstatu dodávaných služieb (v čom spočívali), aký bol účel ich poskytnutia, či kto ich fakticky vykonal. Rovnako neboli predložené žiadne dôkazy o vykonaní deklarovaných služieb, či dôkazy o ich ekonomickom zmysle. Keďže pochybnosti boli vznesené priamo vo vzťahu dodávateľ - daňový subjekt a neboli postavené na pochybnostiach o subdodávateľoch, preto podľa kasačného súdu pre daný prípad neprichádza do úvahy aplikácia judikatúry v zmysle rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Vikingo Fővállalkozó z 3. septembra 2020, C-610/19, ako namietal sťažovateľ v kasačnej sťažnosti.

35. Sťažovateľ vo svojej kasačnej sťažnosti argumentuje taktiež tým, že disponoval materiálno-technickým vybavením na realizáciu dodaných tovarov a vykonaných služieb, čo zamestnanci správcu dane mali možnosť vzhliadnuť aj v priestoroch sťažovateľa a ak správca dane mal za potrebné si túto skutočnosť overiť, mohol vykonať miestne zisťovanie podľa § 37 ods. 2 Daňového poriadku, ktoré v priebehu správneho konania sťažovateľ viackrát navrhol. K predmetnej sťažnostnej námietke kasačný súd uvádza, že je na zväžení správcu dane ako dokazovanie vedie a ktoré dôkazy navrhne vykonať. Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane vykonal na uvedenej adrese miestne zisťovanie pred začatím daňovej kontroly a spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní z 28. februára 2019 (podľa protokolu išlo úkony vykonané správcom dane u kontrolovaného platiteľa v inom konaní použité ako dôkaz pri daňovej kontrole, str. 5). Keďže v rámci daňovej kontroly začatej 2. apríla 2019 a ukončenej 24. marca 2020 správca dane nevykonal opakované miestne zisťovanie na adrese Dolné Rudiny 1, Žilina, kasačný súd sa z tohto dôvodu zaoberal otázkou, či uvedený postup správcu dane bol náležitý. Vzhľadom na skutočnosť, že z administratívneho spisu nevyplýva žiaden vzťah sťažovateľa k adrese Dolné Rudiny 1, Žilina (sťažovateľ nemal oficiálne sídlo, ani prevádzku na uvedenej adrese, nepredložil platnú nájomnú zmluvu vzťahujúcu sa k uvedenej adrese, nepredložil dôkaz o umiestnení strojov alebo materiálu v jeho vlastníctve alebo nájme na uvedenej adrese, nepredložil žiadne leasingové zmluvy a splátkové kalendáre viažuce sa k strojovému vybaveniu prevádzky na adrese Dolné Rudiny 1, Žilina alebo inak nepreukázal žiadny vzťah k uvedenej adrese) je kasačný súd názoru, že správca dane nemal dôvod vykonať miestne zisťovanie v rámci daňovej kontroly na adrese Dolné Rudiny 1, Žilina, resp., že uvedené vykonanie dôkazu nebolo v súvislosti so zistením a objasnením skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane kľúčové.

36. K námietke sťažovateľa, že počas správneho konania viackrát navrhol daňovým orgánom, aby vykonali miestne zisťovanie na adrese Dolné Rudiny 1, Žilina, kasačný súd uvádza, že rovnakú argumentáciu sťažovateľ použil aj vo vyjadrení k zisteným skutočnostiam a pochybnostiam správcu dane z 10. marca 2020, ako aj v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane z 2. februára 2021. Kasačný súd však pozorne preštudoval administratívny spis správcu dane predložený do konania a uvedená skutočnosť, že sťažovateľ počas daňovej kontroly, resp. následného konania, navrhol vykonať takýto dôkaz z ničoho nevyplýva. Hoci sťažovateľ v oboch podaniach upozornil na to, že ako kontrolovaný daňový subjekt má právo počas výkonu daňovej kontroly neustále až do jej skončenia predkladať listinné dôkazy a iné dôkazy, ktoré považuje za relevantné a potrebné na svoju obhajobu, ani v jednom podaní toto svoje právo nevyužil. Keďže sťažovateľ nepoukázal na konkrétny úkon, akým spôsobom a kedy navrhol tento dôkaz správcovi dane vykonať, kasačný súd preto vyhodnotil túto námietku sťažovateľa ako nedôvodnú.

37. K argumentácii sťažovateľa, v zmysle ktorej boli úhrady za zdaniteľné plnenia preukázané, kasačný súd konštatuje, že uvedené tvrdenie sťažovateľa z administratívneho spisu taktiež nevyplýva. Sťažovateľ, deklarovaní dodávatelia a odberatelia tvrdia, že zdaniteľné plnenia mali byť vysporiadané ako bankovým prevodom, tak aj vzájomným zápočtom. Kasačný súd však považuje tieto tvrdenia za

všeobecné, bez toho aby sťažovateľ predložil dôkazy, ktoré by ich potvrdzovali. Z administratívneho spisu má kasačný súd za preukázané, že sťažovateľ najskôr 28. februára 2019 tvrdil, že úhrady boli realizované bezhotovostne bankovým prevodom, ale následne na ústnom pojednávaní 20. augusta 2019 uviedol, že spôsob úhrady bol realizovaný vzájomným zápočtom, ktorý sa mal uskutočniť 31. decembra 2018. Uvedené tvrdili aj vypočítaní svedkovia - konatelia deklarováných dodávateľov a odberateľa. Kasačný súd zdôrazňuje, že sťažovateľ a ani deklarovaní dodávateľia a odberateľ nepredložili správcovi dane žiadne dôkazy o tom, akým spôsobom boli vzájomné zápočty vyrovnané s tým, že výpisy z bankového účtu sťažovateľa neobsahovali ani jednu realizovanú platbu týkajúcu sa preverovaných zdaniteľných obchodov s dodávateľskými spoločnosťami BECO spol. s r.o. a TRI KNIHY s.r.o. V rámci daňovej kontroly neboli preukázané odplaty za odkúpené pohľadávky vyplývajúce z dohôd o postúpení pohľadávok. Kasačný súd považuje preto námietku sťažovateľa o tom, že úhrady za zdaniteľné plnenia boli preukázané za všeobecné a ničím nepodložené tvrdenie.

38. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namieta aj to, že správca dane nezabezpečil výsluch svedka p. Jána Daníška, konateľa odberateľskej spoločnosti AUTOSERVIS Daníšek, s.r.o., čím postupoval v rozpore s ustanoveniami Daňového poriadku, pretože správca dane je oprávnený v prípade, ak sa predvolaná osoba bez ospravedlnenia na výsluch nedostaví, požiadať o jej predvedenie. Z administratívneho spisu má kasačný súd za preukázané, že správca dane 2. júla 2019 predvolal p. Daníška na výsluch, avšak zásielka sa mu vrátila ako neprevzatá v odbernej lehote. Následne však správca dane využil možnosť predvedenia p. Daníška na výsluch, ktorý sa mal uskutočniť 12. novembra 2019, ale svedka sa príslušníkom finančnej správy predviesť nepodarilo. Z tohto dôvodu, tak kasačnému súdu nie je úplne jasné, či argumentácia sťažovateľa smerovala k priebehu daňovej kontroly v tu posudzovanej veci, pretože jeho námietka je v logickom rozpore s úkonmi v administratívnom spise. Kasačný súd tak zastáva názor, že je preukázateľne zrejmé, že správca dane vyčerpал všetky prostriedky, ktoré mu Daňový poriadok v rámci zabezpečenia výsluchu svedka umožňuje. Kasačný súd vo vzťahu k uvedenému zároveň zdôrazňuje, že z administratívneho spisu nevyplýva, že sťažovateľ navrhol opakovaný výsluch tohto svedka v rámci daňovej kontroly ako to tvrdí v kasačnej sťažnosti, a preto kasačný súd považuje túto námietku prinajmenšom za účelovú a zavádzajúcu.

39. Poslednú námietku sťažovateľa v súvislosti s tým, že ani rozhodnutie správcu dane a ani rozhodnutie žalovaného neobsahuje právnu argumentáciu absencie náležitostí faktúr podľa § 74 ods. 1 písm. f) zákona o DP, považuje kasačný súd taktiež za nedôvodnú. V prvom rade dáva kasačný súd do pozornosti, ako už uviedol vyššie, že dôvodom nepriznania uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov bolo primárne nepreukázanie hmotnoprávnej podmienky zo strany sťažovateľa, že mu tovar resp. služby boli dodané od deklarováných dodávateľov. Kasačný súd má rovnako za to, že z dokazovania vykonaného správcom dane splnenie materiálnych podmienok nevyplýva, a preto je v podstate otázka splnenia formálnych podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov irelevantná. Pre úplnosť však kasačný súd dodáva, že z rozhodnutia správcu dane a z rozhodnutia žalovaného vyplýva, že správne orgány opakovane sťažovateľovi vytkli nesplnenie formálnych podmienok faktúry a poukázali na túto skutočnosť aj vo svojich rozhodnutiach, napokon sám sťažovateľ túto formuláciu premietol aj do svojej kasačnej sťažnosti. V tomto kontexte sa tak javí námietka sťažovateľa ako nelogická.

40. Len na dôvetok sa kasačnému súdu žiada poukázať na rozpory v kasačnej sťažnosti, v ktorej sťažovateľ na viacerých miestach poukazoval aj na spoluprácu s dodávateľskou spoločnosťou One Media s.r.o. Na základe protokolu z daňovej kontroly, ako aj z rozhodnutia správcu dane a žalovaného má však kasačný súd za preukázané, že v preverovanom zdaňovacom období október 2018 sťažovateľ s touto dodávateľskou spoločnosťou neobchodoval. Dodanie tovaru, resp. služieb touto spoločnosťou bolo vykázané len v zdaňovacom období november 2018, a preto sa kasačný súd podmienkam obchodovania so spoločnosťou One Media s.r.o. vo svojej argumentácii nevenoval.

41. Kasačný súd sa tak záverom stotožňuje s názorom správneho súdu, ako aj názorom správnych orgánov, že sťažovateľ v predmetnom konaní neunesol svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu materiálnej podmienky uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov, a to podmienky postavenia skutočného dodávateľa služieb ako zdaniteľnej osoby, resp. platiteľa dane. Dôkazné bremeno, ktorým bol sťažovateľ v predmetnom daňovom konaní zaťažený, nepovažuje kasačný súd za neprimerané. Vznesené dôvodné pochybnosti sa týkali len vzťahov a okolností medzi sťažovateľom, jeho deklaroványmi dodávateľmi a odberateľmi. Išlo teda o okolnosti a skutočnosti

priamo v dispozičnej sfére sťažovateľa. Kasačný súd zastáva názor, že od sťažovateľa možno spravodlivo požadovať, aby vedel vysvetliť, preukázať (či už predložením alebo označením dôkazov) podstatu ním realizovaného obchodného vzťahu, podstatu služieb/tovarov, ktoré pre svojich odberateľov (v rámci svojej obchodnej činnosti) zabezpečoval a za akým účelom.

V. Záver

42. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľa. Rozsudok správneho súdu považuje za v postačujúcej miere odôvodnený a vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci. Preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

43. O nároku na náhradu trov kasačného konania kasačný súd rozhodol tak, že žiadnemu z účastníkov konania právo na náhradu trov konania nepriznal. Kasačný súd urobil tak z dôvodu, že sťažovateľ úspech v kasačnom konaní nemal a kasačný súd súčasne nezistil výnimočné dôvody, pre ktoré by žalovaný mohol spravodlivo požadovať náhradu trov konania.

44. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu pomerom hlasov 3:0.

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.