

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 5Sfk/27/2021
Identifikačné číslo spisu: 7020200608
Dátum vydania rozhodnutia: 28. júna 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:7020200608.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD., a členov senátu JUDr. Juraja Vališa, LL. M., a Mgr. Petra Macha, PhD. (spravodajca), v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ): CLV s.r.o., so sídlom Nižné Kapustníky 3, Košice, IČO: 46 979 689, zastúpeného: KAIFER advokátska kancelária s.r.o., so sídlom Fibichova 11, Košice, IČO: 36 861 561, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101039116/2020 z 15. júna 2020, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach z 29. apríla 2021, sp.zn. 8S/131/2020, ECLI:SK:KSKE:2021:7020200608.2, takto

r o z h o d o l :

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

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

O d ô v o d n e n i e

I. Administratívne konanie

1. Daňový úrad Košice (ďalej „správca dane“) rozhodnutím č. 100385837/2020 z 20.02.2020 (ďalej „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej „DPH“ či „daň“) za zdaňovacie obdobie máj 2015 vo výške 32.186,58 €, dôvodiac porušením § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej „zákon o DPH“). Správca dane konštatoval skutkové zistenia, že nedošlo k reálnym (fyzickým) dodávkam tovarov a služieb, ktorých dodanie na vstupe tvrdil sťažovateľ na základe dodávateľských faktúr od deklarovaných dodávateľov BOURNES s.r.o., MAEDA s.r.o., REWORD s.r.o., RKI, spol. s r.o., STANCO GROUP s.r.o., pričom malo ísť o fiktívne faktúry pre sťažovateľa so snahou získať pre neho neoprávnenú ekonomickú výhodu. Dodané mali byť rozličné reklamné služby a drobný tovar s potlačou alebo bez nej. Okrem toho, že správcovi dane boli predložené v podstate iba faktúry, vychádzal aj z nekonkrétnosti výpovedí konateľov dodávateľov, a z identifikovaných spoločných znakov charakterizujúcich dodávateľov, ktoré vyvolali opodstatnené pochybnosti správcu dane. Tiež poukazoval na pasivitu sťažovateľa počas daňovej kontroly, pričom aj dôkazy predkladané vo

vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly sa týkali len použitia tovarov a služieb na plnenia, ktoré sťažovateľ fakturoval svojim odberateľom, prípadne vlastnej spotreby.

2. Žalovaný rozhodnutím č. 101039116/2020 z 15.06.2020 (ďalej „preskúmané rozhodnutie“), na odvolanie sťažovateľa, potvrdil prvostupňové rozhodnutie podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej „Daňový poriadok“). Žalovaný považoval za správne skutkové zistenia správcu dane aj závery o nepreukázaní splnenia zákonných podmienok odpočítania dane. Na odvolacie námietky uviedol, že správca dane sa pripomienkami a dôkazmi sťažovateľa uvedenými v jeho vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly z 13.6.2019 zaoberal, hodnotil ich, a zaujal k nim stanovisko, že nezakladali dôvod na vykonanie ďalšieho dokazovania či miestneho zisťovania. Tento postup považoval za zákonný a súladný s jeho odporúčaním v predchádzajúcom odvolacom rozhodnutí, ktorým bolo zrušené skoršie rozhodnutie správcu dane v rovnakej veci. Poznamenal, že správca dane tieto dôkazy vyhodnocoval napriek tomu, že ich sťažovateľ mohol a mal predložiť už počas daňovej kontroly.

3. Žalovaný uviedol, že správca dane vzhľadom na pochybnosti sám vykonal dokazovanie, pričom pri preverovaní deklarováných obchodov skúmal ich uskutočnenie nielen z formálnej stránky, ale preveroval aj súlad skutočného stavu s formálnym stavom. Konštatoval, že sťažovateľ nepredložil žiadne dôkazy o deklarováných dodávkach tovarov a služieb. Pretože neboli splnené podmienky na uplatnenie odpočítania dane podľa § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, a vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 zákona o DPH, nebolo potrebné skúmať účasť sťažovateľa na podvodnom konaní či jeho vedomosť o nekalom konaní jeho obchodných partnerov. Sťažovateľ pri nesúhlase so závermi správcu dane podľa žalovaného opomína skutočnosť, že ani na opakované výzvy správcu dane nijakým konkrétnym spôsobom nepreukázal reálne dodanie tovarov fakturovaných dodávateľmi. Za nedôvodnú žalovaný považoval aj námietku, že správca dane neprihliadol na následný predaj tovarov a služieb odberateľom sťažovateľa, resp. ich použitie sťažovateľom, pretože fakturácia tovarov a služieb sťažovateľovým odberateľom, resp. fotodokumentácia použitia tovarov a služieb sťažovateľom nepreukazuje, že k dodaniu týchto tovarov a služieb došlo dodávateľmi uvedenými na faktúrach, a že zákonné podmienky na odpočítanie dane boli splnené. Vierohodnosť a pravdivosť faktúr podľa žalovaného nebola preukázaná.

II. Konanie pred správnym súdom

4. Krajský súd v Košiciach (ďalej „správny súd“) rozsudkom sp.zn. 8S/131/2020 z 29.04.2021 (ďalej „napadnutý rozsudok“) zamietol žalobu sťažovateľa proti preskúmanému rozhodnutiu, keď nepovažoval za dôvodný žiaden zo žalobných bodov. Správny súd mal za to, že finančné orgány dostatočne zistili skutkový stav veci a z neho správne vyvodili právny záver, s ktorým sa súd stotožnil; pritom sa dostatočne vysporiadali so všetkými námietkami sťažovateľa, ich závery sú logické, a korešponujú s dôkazmi vykonanými v priebehu administratívneho konania.

5. Správny súd poznamenal, že sťažovateľ bol správcom dane vyzvaný na predloženie príslušných dôkazov, ten však dôkazy nepredložil. Súd uviedol, že vo výzve vo vzťahu k jednotlivým dodávateľom boli špecifikované pochybnosti správcu dane, a tak obsahovo spĺňa požiadavku v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Mal podľa administratívneho spisu za zrejmé, že sťažovateľ počas daňovej kontroly predložil správcovi dane iba faktúry, a k niektorým preverovaným faktúram objednávky a plány vysielania reklamných spotov. Správca dane sa podľa správneho súdu zaoberal dôkazmi predloženými vo vyrubovacom konaní, hodnotil ich ako dôkazy, a dospel k záveru, že nemali vplyv na závery a výsledok daňovej kontroly. Správny súd sa stotožnil so závermi žalovaného, uvedenými v preskúmanom rozhodnutí, že vyrubovacie konanie neabsentovalo.

6. Správny súd mal za to, že sťažovateľom neskôr predložené dôkazy nie sú takého charakteru, ktoré by nebolo možné predložiť v priebehu daňovej kontroly, a že takto predložené dôkazy neboli dôvodom na doplnenie dokazovania vo vyrubovacom konaní. Predložené dôkazy totiž nepreukazujú dodanie tovaru a služieb deklaroványmi dodávateľmi, ale preukazujú iba ďalšie použitie dodaného tovaru a služieb konkrétnym odberateľom sťažovateľa. Správny súd považoval za opodstatnený záver,

že sťažovateľ nepreukázal reálne dodanie deklarovaných tovarov a služieb práve označenými dodávateľmi, pretože neboli predložené žiadne dôkazy k fakturovaným tovarom a službám. Správca dane podľa správneho súdu nerozširoval dôkazné bremeno sťažovateľa na skutočnosti, ktoré nastali u jeho dodávateľov alebo ich subdodávateľov, pretože žiadal iba preukázanie splnenia zákonom stanovených podmienok, teda, že pri tovaroch a službách fakturovaných uvedenými spoločnosťami vznikla daňová povinnosť z titulu ich reálneho dodania práve spoločnosťami uvedenými na faktúrach. Preto správny súd uzavrel, že nebolo potrebné ani preukazovať, či sťažovateľ vedel alebo mal vedieť o svojej účasti na daňovom podvode.

III. Kasačná sťažnosť, vyjadrenia účastníkov

A)

7. Sťažovateľ (pôvodne žalobca) podal kasačnú sťažnosť z 28.06.2021, ktorou žiadal zrušenie napadnutého rozsudku a vrátenie veci správneému súdu na ďalšie konanie. Tvrdil, že správny súd porušil zákon tým, že porušil jeho právo na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f/ Správneho súdneho poriadku, ďalej „SSP“), a tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP).

8. Konkrétne nesúhlasil s posúdením správneho súdu, že predložené dôkazy neboli dôvodom na doplnenie dokazovania vo vyrubovacom konaní. Tento záver považoval za rozporný s predloženými dôkazmi aj právnou úpravou správy daní. Tvrdil, že súd prihliadol na neakceptovateľne svojvoľné hodnotenie dôkazov.

9. Napadnutý rozsudok považoval za arbitrárny a nepreskúmateľný, pretože správny súd sa podľa sťažovateľa riadne a presvedčivo nevysporiadal so žalobnými bodmi. Tvrdil, že správny súd mal zodpovedať otázku, aký iný dôkaz mohol mať sťažovateľ k dispozícii (pri primeranej starostlivosti) na preukázanie faktu, že deklarovaní dodávatelia skutočne dodali sporné plnenia, ak nepostačovali faktúry, kontrolné výkazy a fotodokumentácia.

10. Tiež argumentoval, že daňová kontrola nemôže plniť a ani neplní ani len de facto úlohy prvostupňového vyrubovacieho konania a správny orgán má v zmysle § 68 ods. 3 Daňového poriadku povinnosť vykonať dokazovanie vo vyrubovacom konaní, pričom toto dokazovanie nemá mať povahu ani tzv. doplnenia alebo zopakovania dokazovania vykonaného v rámci daňovej kontroly. Dokazovanie v rámci vyrubovacieho konania sa vykonáva s cieľom odstrániť spornosť vzniknutú medzi závermi daňovej kontroly a tvrdeniami uvedenými vo vyjadrení k protokolu, resp. v rámci vyrubovacieho konania. Sťažovateľ tvrdil, že predloženými dôkazmi odstránil pochybnosti ohľadom dodania sporných plnení, preto bolo povinnosťou správnych orgánov vykonať dokazovanie minimálne v rozsahu predložených listinných dôkazov v rámci vyrubovacieho konania. Domnieval sa, že jednoznačne osvedčil, že spochybňované obstaranie tovarov a služieb pre neho zo strany dodávateľov časovo logicky aj vecne nadväzuje na následne sťažovateľom uskutočnené dodanie týchto tovarov tretím osobám, alebo ich použil na vlastnú spotrebu v rámci podnikateľskej činnosti.

11. V tomto smere sťažovateľ poukazoval na nález ústavného súdu sp.zn. I. ÚS 30/2018, ktorý podľa neho zaujal jednoznačné stanovisko k dokazovaniu vo vyrubovacom konaní. Tvrdil, že správny súd žiadnym spôsobom nevysvetlil odklon od právneho názoru uvedeného v tomto náleze. Správny súd podľa sťažovateľa nevysvetlil, prečo sa nemalo vykonať dokazovanie vo vyrubovacom konaní, a prečo na dôkazy, ktoré neboli predložené počas daňovej kontroly, ale až v rámci vyjadrenia k protokolu, sa nemá prihliadať. Pritom išlo o otázky podstatné pre posúdenie zákonnosti preskúmaného rozhodnutia. K tomu zasa poukázal na nálezy ústavného súdu sp.zn. I. ÚS 314/2015 a sp. zn. III. ÚS 279/09.

12. Sťažovateľ tvrdil, že neuplatnenie procesného práva predkladať dôkazy počas daňovej kontroly, či zúčastňovať sa na úkonoch, nemôže pre neho ako daňový subjekt znamenať ujmu v podobe straty práva na vykonanie dokazovania ako obligatórnej časti v rámci vyrubovacieho konania.

13. Správny súd podľa sťažovateľa opomenul v odôvodnení napadnutého rozsudku skutočnosť, že predložil v daňovom konaní, respektíve spolu s vyjadrením zo dňa 13.06.2019 aj fotodokumentáciu vo

vzťahu k dodaným plneniam od spoločnosti REWORD s.r.o. Sťažovateľ tvrdil, že ak podľa súdu bolo neprihliadnutie na takto predložené dôkazy zákonné, mal súd svoju úvahu odôvodniť a vysvetliť. Pri absencii takéhoto odôvodnenia považoval postup súdu za porušenie svojho práva na spravodlivý proces; tu tvrdil aj odklon od judikatúry najvyšších súdnych autorít. Prekážalo mu, že správny súd sa relevantne nevysporiadal s namietanou nesprávnosťou procesného postupu finančných orgánov. Upozorňoval, že preskúmané rozhodnutie ani prvostupňové rozhodnutie neobsahovali vysvetlenie, ako sa finančné orgány vysporiadali so zisteniami a dôkazmi uvedenými vo vyjadrení sťažovateľa z 13.06.2019, a ako závery obstoja vo vzťahu k fotodokumentácii a daňovým dokladom, ktorými sťažovateľ fakturoval tretím subjektom dodanie výrobkov vyrobených z materiálov dodaných od deklarovaných dodávateľov.

14. Vo výsledku tak podľa neho zostali nezodpovedné námietky o nedostatočne zistenom skutkovom stave. Tvrdil, že ani v napadnutom rozsudku nedostal odpoveď na otázku, čo bolo podkladom pre odmietnutie uplatneného práva na odpočítanie dane podľa zákona o DPH.

15. Sťažovateľ trval na tom, že riadne preukázal, že disponuje existenciou materiálneho plnenia, má zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným opisom dodaných tovarov a služieb od určitého dodávateľa. Z faktúr, fotodokumentácie, objednávok priložených k faktúram a kontrolných výkazov predložených v daňovom konaní vyplývalo podľa neho, že tovar od dodávateľov zabezpečoval na splnenie svojich záväzkov voči tretím subjektom, alebo že ich použil na chod vlastnej prevádzky.

16. Poukazoval tiež na aplikáciu čl. 167, čl. 168 písm. a/, čl. 178 písm. a/, čl. 273 smernice rady 2006/112/ES, a odkázal na rozhodnutie súdneho dvora v spojených veciach

C-80/11 a C-142/11. Tvrdil že správny súd rozhodol v rozpore s právne záväzným názorom Súdného dvora EÚ. Poukazoval na to, že dôkazmi osvedčil podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane najmä existenciu predmetu dodania, možnosť nakladania s predmetom dodania, uvedenie zdaniiteľného plnenia v daňovom doklade a v kontrolnom výkaze sťažovateľa, ako aj v kontrolných výkazoch všetkých dodávateľov. Poukazoval pritom na to, že finančné orgány aj správny súd uznali, že sťažovateľom zhotovené plnenia sťažovateľ dodával odberateľom. Sťažovateľ tiež poukazoval na to, že tieto plnenia nemal nadobudnúť od iných osôb, keď si vo vzťahu k rovnakému plneniu od iných osôb neuplatnil odpočítanie dane. Za nelogické považoval, že by tieto plnenia nadobudol od neznámych subjektov, zaplatil za ne, použil ich na dodania svojim odberateľom, no neuplatnil si DPH.

17. Sťažovateľ ďalej poukazoval na to, že finančné orgány mali svoje pochybnosti o dodávateľoch konkretizovať či preukázať v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku v oznámení doručenom sťažovateľovi. Podľa sťažovateľa však správny súd ponechal takéto námietky nepovšimnuté.

18. Sťažovateľ tvrdil, že v prípade pochybnosti o dodávateľskom subjekte, ktorý dodal tovar či službu, vystavil faktúry, plnenia a faktúry uviedol do kontrolného výkazu, a prijal kúpnu cenu na bankový účet, zaťažovalo dôkazné bremeno správcu dane a žalovaného.

19. Nepreskúmateľnosť odôvodnenia napadnutého rozsudku sťažovateľ videl aj v tom, že sa podľa neho správny súd nevysporiadal s jeho námietkou, že finančné orgány neuviedli, akými inými dôkazmi mohol disponovať a čo mal predložiť. S poukazom na to rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžfk/71/2017 uvádzal, že ako daňový subjekt ho síce zaťažuje dôkazné bremeno, ale nie absolútne. Odklon od tohto rozhodnutia podľa neho správny súd taktiež neodôvodnil. Sťažovateľ uviedol, že správca dane výzvami doručenými dňa 11.02.2019 a 05.03.2019 žiadal od neho predloženie relevantných dokladov písomností a ostatných náležitostí, preukazujúcich reálnu dodávku fakturovaných tovarov a služieb. Vo vzťahu k týmto výzvam uviedol, že obchodné transakcie boli dohodnuté medzi ním a deklarovanými dodávateľmi tak, ako je uvedené vo faktúrach a objednávkach, ale nepovažuje za rozhodujúce disponovať konkrétnymi menami osôb, ktoré boli poverené v mene dodávateľov dodaním; podľa sťažovateľa nebolo vôbec podstatné pri odpočítaní dane zisťovať personálne a materiálne predpoklady na obchodnú činnosť dodávateľov, pričom uviedol, že ďalšími dôkazmi, ktoré by bolo možné odňať spravodlivo požadovať, nedisponuje, a ani v bežnom obchodnom styku sa iné listiny či dôkazy pri porovnateľných obchodoch neuchovávajú.

20. Podľa sťažovateľa bazírovanie na neefektívne zaťažujúcej a nelogickej evidencii irelevantných skutočností hraničí s prílišným formalizmom, čo je rozporné s princípmi právneho štátu a spravodlivosťou. Dovoľával sa účelu a zmyslu zákona.

21. Sťažovateľ argumentoval, že v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ by mohol byť nárok na odpočítanie dane zamietnutý iba v prípade, keby s ohľadom na objektívne skutočnosti bolo preukázané, že vedel, že je toto plnenie súčasťou daňového podvodu. Takýto dôvod však nezistili ani finančné orgány ani súd. Trval na tom, že ak mali finančné orgány za to, že predložené dôkazy nie sú dostatočné, mali tieto pochybnosti uviesť a vyslovene konštatovať, akým iným spôsobom by ešte mohol sťažovateľ preukazovať.

22. Podľa sťažovateľa mal správny súd uviesť, ktorá zákonná podmienka pre uplatnenie odpočítania dane podľa § 49 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH nebola preukázaná, avšak súd neuviedol žiadne vysvetlenie. V tom videl aj nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom. Tvrdil, že mu nie je známe, o ktoré právne normy oprel správny súd svoje rozhodnutie o správnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného, a správny súd nevysvetlil, aký výklad právnych noriem bol preň smerodajný, keď akceptoval rozhodnutie žalovaného a správcu dane nedoplňiť dokazovanie vo vyrubovacom konaní o dôkazy predložené sťažovateľom spolu s vyjadrením k protokolu. Tvrdil, že správny súd mal odôvodniť, prečo sa stotožnil s odôvodnením preskúmaného rozhodnutia.

23. Nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku videl sťažovateľ v tom, že sa správny súd nevysporiadal s (podľa sťažovateľa) významnými právnymi otázkami, najmä či boli splnené všetky formálne aj materiálne podmienky pre vznik práva na odpočítanie DPH, aký iný dôkaz mohol sťažovateľ mať pri primeranej starostlivosti na preukázanie dodania deklaroványmi dodávateľmi, či prebehlo vyrubovacie konanie a ak áno kedy, prečo bolo odmietnuté vykonanie dokazovania v rozsahu dôkazov predložených sťažovateľom spolu s vyjadrením k protokolu, prečo nemalo prebehnúť vyrubovacie konanie v rozsahu vykonania dokazovania, aké existujú právne skutočnosti odôvodňujúce odklon od citovaných rozhodnutí najvyšších súdnych autorít.

B)

24. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť. Trval na odôvodnení preskúmaného rozhodnutia i vyjadrení k správnej žalobe.

25. Poukázal na vykonané dokazovanie, jeho vyhodnotenie so záverom, že deklarované obchody sa neuskutočnili tak, ako bolo deklarované faktúrami. Mal za to, že sťažovateľ neunesol svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k splneniu zákonných podmienok pre odpočítanie dane, pretože nepreukázal, že deklarovaní dodávateľia tovary a služby reálne dodali a vznikla im daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH.

C)

26. Sťažovateľ reagoval na vyjadrenie žalovaného replikou z 29.11.2021, kde však v podstate len zopakoval a čiastočne novo formuloval svoju skoršiu argumentáciu.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

27. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 11 písm. h/ SSP) v medziach sťažnostných bodov v zmysle § 453 ods. 1, ods. 2 SSP preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, a o kasačnej sťažnosti rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), a rozsudok verejne vyhlásil 28.06.2023, pričom deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený od 21.06.2023 na úradnej tabuli a od 22.06.2023 na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (§ 137 ods. 2, ods. 3 SSP).

28. Kasačný súd konštatuje, že sťažovateľ sa zameral najmä na dve právne otázky, vo vzťahu ku ktorým namietal jednak chýbajúce stanovisko správneho súdu, ako aj nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom.

29. Najrozsiahlejšie sa venoval svojej opakovanej kritike, že neprebehlo vyrubovacie konanie, čo na inom mieste upravil tak, že nebolo vykonané dokazovanie vo vzťahu k dôkazom predloženým vo vyrubovacom konaní; tiež rozporoval poukaz správneho súdu, že tieto dôkazy mohol, s ohľadom na ich povahu, predložiť už počas daňovej kontroly. Kasačný súd posúdil námietky sťažovateľa v tomto smere za nedôvodné a vo svojej podstate za posúvanie významu stanovísk žalovaného i správneho súdu. V bode 66 napadnutého rozsudku správny súd uviedol, že tieto neskôr predložené dôkazy neboli takého charakteru, ktoré by nebolo možné predložiť v priebehu daňovej kontroly.

30. Okrem toho však aj správny súd dospel k rovnakému záveru ako žalovaný, že predložené dôkazy nepreukazovali dodanie tovarov a služieb na vstupe (formulované „dodali žalobcom označené spoločnosti“), ale preukazujú iba dodanie tovarov a služieb odberateľom sťažovateľa. Aj kasačný súd rozumie stanovisku žalovaného na s. 19 - 20 preskúmaného rozhodnutia, že „správca dane sa predloženými pripomienkami a dôkazmi daňového subjektu zaoberal, hodnotil ich a zaujal k nim stanovisko, že tieto nezakladali dôvod na vykonanie ďalšieho dokazovania“ tak, že správca dane na dôkazy a argumentáciu sťažovateľa prihliadal, dôkazy vyhodnotil, ale z týchto nevyplývali také skutočnosti, ktoré by vyvolali potrebu ďalej doplniť dokazovanie - napríklad novou svedeckou výpoveďou doplniť dôkazy týkajúce sa skutočností plynúcich z predložených listín, keby existoval potenciál relevantne zmeniť skutkové závery.

31. Najmä je treba upriamiť pozornosť na slovo „ďalšieho“ (dokazovania). K tomu smeruje aj druhý odsek na s. 20 preskúmaného rozhodnutia, kde žalovaný vysvetľuje, že správcovi dane dal v skoršom rozhodnutí pokyn posúdiť pripomienky sťažovateľa, a iba keby zistil, že je treba doplniť dokazovanie, mal ďalšie dokazovanie vykonať. K podstate sťažnostnej námietky teda kasačný súd uvádza, že je nepochybné, že vyrubovacie konanie (a v rámci neho hodnotenie dôkazov) sa uskutočnilo, hoci s jeho výsledkom sťažovateľ spokojný byť nemusí. Ide o skutkovo odlišnú situáciu, než na akú reagoval ústavný súd nálezom z 30.01.2019 sp.zn. I. ÚS 30/2018-41, prinajmenšom preto, že prvé rozhodnutie správcu dane v teraz súdnej veci bolo zrušené žalovaným, a sťažovateľ tak mal dostatok priestoru na reakciu na závery správcu dane. Taktiež stojí za pozornosť, že ústavný súd vtedy zrušil rozhodnutie odvolacieho súdu ako nepreskúmateľné a arbitrárne, a (ako orgán ochrany ústavnosti) neurčil sťažovateľom navrhovaný výklad Daňového poriadku ako záväzný právny názor ani len pre danú vec. Iba na dokreslenie situácie kasačný súd poznamenáva, že na prerokovanie pripomienok a dôkazov z vyjadrenia k protokolu (§ 68 ods. 3 Daňového poriadku), sa sťažovateľ dňa 06.02.2020 bez vysvetlenia ani len nedostavil; jeho snaha o stvárnenie ustáleného skutkového stavu doplnením dokazovania sa tak, i v kontexte skoršej pasivity, javí skôr ako predstieraná.

32. K vyhodnoteniu predložených listín a fotodokumentácie správny súd uviedol (bod 66), že nešlo o dôkazy, ktoré by boli schopné preukázať, že tieto tovary a služby dodali sťažovateľom označené spoločnosti. Sťažovateľ toto právne posúdenie napadol úvahou, ktorou v podstate tvrdil, že bez dodávok deklarovaných faktúrami by nemohol poskytnúť plnenia na výstupe svojim odberateľom. Pri tejto argumentácii opomenul, že správca dane svoje pochybnosti postavil okrem iného aj na tom, že fakturované tovary a služby mohol produkovať aj sám sťažovateľ, ktorý disponoval príslušným vybavením a personálom, a sám podnikal v rovnakej oblasti. Pokiaľ chce sťažovateľ tvrdiť, že splnil hmotnoprávne podmienky odpočítania dane, kasačný súd poznamenáva, že tieto je potrebné preukázať vo vzťahu ku konkrétnym dodaniam, k čomu ani podľa kasačného súdu nedošlo.

33. Kasačný súd ďalej nevidel nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom ani v akceptácii skutkového stavu zisteného daňovou kontrolou a zachyteného v protokole - zmyslom daňovej kontroly je práve obstaranie skutkových zistení a záverov, ktoré sú podkladom pre vyrubovacie konanie. K tomu smeruje právna úprava najmä v § 68 Daňového poriadku, z ktorej vyplýva, že priebeh vyrubovacieho konania značne determinuje, či a aké pripomienky a dôkazy kontrolovaný daňový subjekt produkuje vo vyjadrení k protokolu; a takisto nemožno opomíňať zákonné vymedzenie účelu daňovej kontroly v § 44 ods. 1 prvá veta Daňového poriadku („Daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.“). Protokol z daňovej kontroly je tak vo vyrubovacom konaní základným listinným dôkazom, ktorý obsahuje už aj (prvotné) vyhodnotenie dokazovania vykonaného

počas daňovej kontroly (§ 46 ods. 8 prvá veta Daňového poriadku). V protokole uvedené skutkové závery môžu byť modifikované vo vyrubovacom konaní, ako uvádza aj sťažovateľ. Celý spor o vyrubovacie konanie sa potom v súdnej veci dostáva z tvrdeného procesného nedostatku prakticky do roviny skutkového sporu o to, či sťažovateľ vo vyjadrení k protokolu odstránil pochybnosti o dodaní plnení, alebo nie.

34. Iná sťažovateľova výhrada smerovala k tomu, že ani od správneho súdu nedostal odpoveď, čo bolo podkladom pre odmietnutie ním uplatneného práva na odpočítanie dane podľa zákona o DPH. Z bodu 69 odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že správny súd za podstatné považoval nepreukázanie uskutočnenia deklarovaných zdaniteľných obchodov, tvrdených spornými faktúrami, čo vychádzalo z prvostupňového aj preskúmaného rozhodnutia. Za nepreukázanú sa tak považuje samotná existencia zdaniteľných plnení na vstupe, ktoré mali byť dodané deklarovanými dodávateľmi.

35. Problému dokazovania hmotnoprávnych podmienok odpočítania dane sa dotýka ďalší sťažnostný bod, ktorému sťažovateľ venoval viacero odbočiek, predovšetkým sa domáhajúc odpovede na už v žalobe tvrdý nesúlad skutkového vyhodnotenia veci s rozsudkom Súdneho dvora EÚ z 21.06.2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 (Mahagében a Péter Dávid), ECLI:EU:C:2012:373.

36. Kasačný súd sa otázke hmotnoprávnych podmienok odpočítania dane venoval napríklad v rozsudku z 30.06.2022 sp. zn. 3Sžfk/15/2020, ECLI:SK:NSSSR:2022:8018200350.1, publikovanom v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pod č. 23/2022 ZNSS, body 16-17:

„16. K ostatným sťažnostným bodom 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 (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t.j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté.

17. Vyššie uvedené podmienky upravené v Smernici 2006/112/ES sú prevzaté do ZoDPH. Platiteľ dane (sťažovateľ) si môže v zmysle ZoDPH odpočítať daň:

1. dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 ZoDPH),
2. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník (§ 19 ods. 1 ZoDPH),
3. daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a) ZoDPH),
4. zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a) ZoDPH), čo je však formálnou a nie hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane.“

37. Kasačný súd poukazuje na to, že Súdny dvor síce vo svojej judikatúre často opakuje, že faktúra má byť v zásade jedinou listinou vyžadovanou na uplatnenie odpočítania dane (formálna podmienka), ale to platí len za predpokladu, že nie je relevantne spochybnená samotná existencia dodania tovaru či služby (ako jedna z hmotnoprávnych podmienok), ako vyplýva napríklad z uznesenia Súdneho dvora EÚ z 03.09.2012 vo veci C-610/19 (Vikingo), ECLI:EU:C:2020:673, body 40, 43, 46.

38. V súdnej veci však finančné orgány práve túto pochybnosť skonštatovali a vyzývali sťažovateľa na predloženie ďalších dokladov. Napokon, aj sám sťažovateľ sa preto snažil reálnu existenciu tovaru a služieb preukázať ich dodaním svojim odberateľom. To však v rámci komplexného vyhodnotenia

dôkazov neodstránilo pochybnosti finančných orgánov o existencii týchto tovarov a služieb na vstupe. Argument sťažovateľa, že niekde tieto tovary a služby vzniknúť museli, a on si neuplatňuje odpočítanie dane z nich pri iných dodávateľoch, v zásade nereaguje na okolnosť, ktorú brali do úvahy finančné orgány, a síce, že sám sťažovateľ mal kapacity na ich produkciu.

39. Sťažovateľova námietka, že nebol vyzvaný postupom podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, aby sa k pochybnostiam správcu dane vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal, je podľa kasačného súdu nedôvodná, keď odpoveď mu dal už správny súd v bode 64 napadnutého rozsudku, kde zaslané výzvy považoval za splňajúce požiadavky uvedeného ustanovenia, a z kasačnej sťažnosti nevyplývalo, v čom mal správny súd pri riešení tejto otázky pochybiť. Bližšie sa k forme a podstate takejto výzvy venoval Najvyšší správny súd v rozsudku sp.zn. 1Sžfk/10/2020 z 24.02.2022, ECLI:SK:NSSSR:2022:7018200586.1, uverejnenom pod č. 18/2022 ZNSS.

40. Ďalej, keď sťažovateľ vyčíta finančným orgánom i súdu, že nedostal odpoveď, akými inými dokladmi mal sťažovateľ disponovať, žiada od nich také stanovisko, ktoré nie sú povinné poskytovať. Vo výzvach, ktoré mu boli zaslané správcom dane, a na ktoré poukázal aj správny súd, však doklady, ktoré správca dane požadoval, sú aj príkladmo špecifikované (kasačný súd odtiaľ výberovo cituje: objednávky, zmluvy, preberacie doklady, dodacie listy, skladové príjemky/výdajky). Sťažovateľ poskytol iba spomínané priložené doklady k vyjadreniu k protokolu (odberateľské faktúry a fotodokumentáciu plnenia na výstupe).

41. Sťažovateľ vyčíta správne mu súdu prílišný formalizmus, keď údajne od neho požadoval dôkazy, ktoré sa v bežnej podnikateľskej praxi neuchovávajú. Faktom však je, že sťažovateľ priamo k tvrdeným obchodom s dodávateľmi nepredložil okrem faktúr žiadne doklady, na druhej strane stáli konkrétne z dokazovania plynúce zistenia správcu dane, že dodávatelia len simulovali činnosť a že ich konatelia, všeobecne potvrdzujúci dodanie, o charaktere deklarovaných tovarov a služieb nemali ani jasnú predstavu. Preto aj podľa kasačného súdu obстоjí záver, že tvrdenia o dodaní tovarov a služieb od dodávateľov ostali (po presune dôkazného bremena späť na sťažovateľa) nepreukázané. V súdnej veci tak vstupovala do procesu voľného hodnotenia dôkazov iná skladba dôkazov oproti veci rozhodnutej rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 2Sžfk/71/2017 z 28.05.2020, ECLI:SK:NSSSR:2020:1014201506.1, na ktorý tiež poukázal sťažovateľ.

42. Sťažovateľ aj namietal, že správny súd nedal odpoveď, na základe akých právnych noriem a ich výkladu dospel k záveru o zákonnosti rozhodnutia žalovaného. Správny súd v bode 69 napadnutého rozsudku uviedol konkrétne, že sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku a nepreukázal splnenie podmienok pre odpočítanie dane podľa § 49 zákona o DPH. Vo svojom odôvodnení pritom správny súd reagoval na jednotlivé námietky sťažovateľa, a opakovane vysvetľoval, prečo je udržateľný záver o neunesení dôkazného bremena o realnosti dodania tovarov a služieb deklarovanými dodávateľmi (čo v kontexte veci znamená iným platiteľom dane v zmysle § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, dodáva kasačný súd).

43. Pretože jednotlivé sťažnostné body nevyhodnotil kasačný súd ako dôvodné, nezostalo mu iné, ako kasačnú sťažnosť zamietnuť podľa § 461 SSP.

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

Poučenie :

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

