

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sfk/5/2022
Identifikačné číslo spisu: 5020200116
Dátum vydania rozhodnutia: 30. marca 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:5020200116.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. (spravodajca) a sudcov JUDr. Anity Filovej a JUDr. Juraja Vališa, LL.M., v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): Creo advertising, s.r.o., so sídlom Žižkova 7801/15, Bratislava, IČO: 51 280 299, právne zastúpený: Mgr. Dávid Štefanka, advokát so sídlom Povožnícka 18, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100425271/2020 zo dňa 13. februára 2020, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 30S/50/2020-115 zo dňa 22. júna 2021, takto

r o z h o d o l :

Rozsudok Krajského súdu v Žiline č.k. 30S/50/2020-115 zo dňa 22. júna 2021 sa m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100425271/2020 zo dňa 13. februára 2020 a rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 102477110/2019 zo dňa 31. októbra 2019 sa z r u š u j ú a vec sa v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

Žalobcovi sa p r i z n á v a p r á v o na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania, ako aj na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania pred správnym súdom.

O d ô v o d n e n i e

1. Krajský súd v Žiline (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 30S/50/2020-115 zo dňa 22. júna 2021 postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100425271/2020 zo dňa 13. februára 2020. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 167 ods. 1 S.s.p. tak, že žalobcovi a žalovanému náhradu trov konania nepriznal.

2. Rozhodnutím č. 100425271/2020 zo dňa 13. februára 2020 žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 102477110/2019 zo dňa 31. októbra 2019, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku

vyrubený rozdiel na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) v sume 3 232,- € za zdaňovacie obdobie august 2018.

3. Daňový úrad Žilina, pobočka Martin ako príslušný správca dane v rámci daňovej kontroly, ktorá bola u žalobcu začatá dňa 20. decembra 2018 zistil, že v kontrolovanom zdaňovacom období august 2018 si spoločnosť Creo advertising, s.r.o. odpočítala DPH z faktúr vystavených spoločnosťou Build&Rent, s.r.o., do 13. septembra 2018 spol. Car Pro-Rent, s.r.o., za grafické práce.

4. Správca dane v rámci preverovania zákonných podmienok pre odpočet dane v zmysle § 51 v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) preveroval u miestne príslušného správcu dane spoločnosť Build&Rent, s.r.o.. Dňa 19. marca 2019 bola správcovi dane doručená odpoveď na dožiadanie od miestne príslušného správcu dane Daňového úradu Bratislava, ktorý oznámil správcovi dane, že spoločnosť Build&Rent, s.r.o. je nekomunikujúca a nespupracujúca. Na adrese sídla je virtuálne sídlo spoločnosti, avšak výzva na predloženie dokladov, ktorú správca dane zaslal, sa vrátila s poznámkou poštového doručovateľa „adresát neznámy“. Konateľom spoločnosti je chorvátsky občan C. A., E. B. XXX, G. Z.. Na preverenie označeného konateľa a uskutočnenia zdaniteľných plnení zaslal správca dane 6. marca 2019 prostredníctvom Finančného riaditeľstva SR v zmysle čl. 7 Nariadenia Rady č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti DPH žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií na chorvátsku daňovú správu. Dňa 28. marca 2019 bola doručená odpoveď na žiadosť, v zmysle ktorej chorvátska daňová správa uviedla, že osoba C. A., sa nenachádza v ich databázach. Na základe uvedených skutočností správca dane konštatoval, že nebolo možné preveriť reálnosť deklarovaných zdaniteľných plnení uskutočnených medzi dodávateľom Build&Rent, s.r.o. a žalobcom.

5. Nahliadnutím do kontrolného výkazu spoločnosti Build&Rent, s.r.o. správca dane zistil, že za kontrolované zdaňovacie obdobie august 2018 bola jediným tuzemským dodávateľom fakturovaných grafických prác pre spoločnosť Build&Rent, s.r.o. spoločnosť RENT Slovakia s.r.o. Nakoľko u priameho dodávateľa žalobcu, t.j. spoločnosti Build&Rent, s.r.o. nebolo potvrdené a listinnými dôkazmi preukázané dodanie fakturovaných grafických prác, správca dane zaslal dožiadanie Daňovému úradu Bratislava. V odpovedi na dožiadanie Daňový úrad Bratislava oznámil, že zaslal na sídlo spoločnosti RENT Slovakia, s.r.o. výzvu na predloženie daňových a účtovných dokladov, ktorá sa vrátila späť s poznámkou „adresát neznámy“. Konateľom spoločnosti RENT Slovakia, s.r.o. je s účinnosťou od 31. júla 2018 C. C., J. C. R. XX, D. J. E. J. - S.. Na predvolanie sa k miestne príslušnému správcovi dane určenom termíne nedostavil. Zásielka sa vrátila späť ako neprevzatá v odbernej lehote. Správca dane na základe uvedeného konštatoval, že na základe daných skutočností nebolo možné preveriť reálnosť deklarovaných zdaniteľných plnení uskutočnených medzi Build&Rent, s.r.o. a subdodávateľom RENT Slovakia s.r.o..

6. Na objasnenie dodávateľsko-odberateľských vzťahov žalobcu predvolal správca dane konateľa žalobcu S. P. na ústne pojednávanie spolu s jeho účtovníkom D. K.. V zápisnici z ústneho pojednávania sa konateľ žalobcu vyjadril, že nevie, kde v Bratislave má spoločnosť Build&Rent, s.r.o. sídlo, osobne v sídle spoločnosti nebol, stretával sa s jej konateľom C., ktorého priezvisko si už nepamätá, spoločnosť Build&Rent, s.r.o. mu doporučil pán K., účtovník spoločnosti Creo advertising, s.r.o., zmluva uzatvorená nebola, obchody sa realizovali cez objednávky. Na otázku, kto konkrétne zo spoločnosti Build&Rent, s.r.o. fakturované grafické práce realizoval a akou formou boli doručené spoločnosti Creo advertising, s.r.o., sa vyjadril, že nevie, kto konkrétne grafické práce vykonával, čo sa týka bannerov, s konateľom spoločnosti Build&Rent, s.r.o. sa dohodli, ako majú bannery vyzerať, spoločnosť Creo advertising, s.r.o. dala produkčný plán, na základe čoho on urobil banner, v rámci koordinácie rakúskej mediálnej agentúry potrebovali vytypovať najviac frekventované miesta, najväčšiu premávku ľudí, kde by sa mali billboardy, resp. citylighty umiestniť, a spoločnosť Build&Rent, s.r.o. na internete vytypovala miesta, kde sa majú bannery umiestniť, pri produkčných prácach spoločnosť Build&Rent, s.r.o. vypracovala podklady pre 3D grafiku. Konateľ spoločnosti Build&Rent, s.r.o. aj napriek tomu, že je občanom Chorvátska, vedel po slovensky. Dodávateľské faktúry zo spoločnosti Build&Rent, s.r.o. mali byť uhradené v hotovosti, hotovosť odovzdával osobne

konateľ spoločnosti Creo advertising, s.r.o. konateľovi spoločnosti Build&Rent, s.r.o., a to v sídle spoločnosti Creo advertising, s.r.o..

7. Správca dane ďalej uviedol, že žalobca napriek výzve správcu dane nepredložil doklady preukazujúce úhrady dodávateľských faktúr. Následne správca dane upozornil konateľa žalobcu, že v zmysle § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku má žalobca právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia, alebo navrhnúť, aby boli v protokole uvedené jeho vyjadrenia k nim. Na základe uvedeného poučenia konateľ spoločnosti uviedol, že so spoločnosťou Build&Rent, s.r.o. bola ku koncu ťažká komunikácia, nevie, čo by mal k uvedenému viac dodať, chce, aby jeho vyjadrenie bolo uvedené v protokole. Správca dane záverom konštatoval, že na základe vykonaného preverovania správca dane spochybňuje dodávateľské faktúry vystavené spoločnosťou Build&Rent, s.r.o., ktoré predložila spoločnosť Creo advertising, s.r.o. k výkonu daňovej kontroly, nakoľko sú tieto v rozpore so skutkovým stavom zisteným v priebehu výkonu daňovej kontroly, pretože zdokumentované zistenie nekontaktnosti dodávateľskej spoločnosti Build&Rent, s.r.o. a rovnako aj jej chorvátskeho konateľa vyvracia vierohodnosť a preukázateľnosť dodávateľských faktúr predložených kontrolovaným daňovým subjektom k výkonu daňovej kontroly a odôvodňuje pochybnosti o ich pravosti a pravdivosti údajov na nich uvedených. Ak je spoločnosť Build&Rent, s.r.o. pre poštového doručovateľa neznáma, jej konateľ so správcom dane nespolupracuje a nekomunikuje, t. j. svojim konaním znemožňuje správcovi dane vykonať preverovania, je sama dodávateľská spoločnosť Build&Rent, s.r.o. nevierohodná a doklady predložené k výkonu daňovej kontroly nie je možné uznať ako dôkazný prostriedok, nakoľko ich pôvodca (dodávateľ) je nevierohodný daňový subjekt. Súčasne je takýto dôkazný prostriedok nepreukázateľný, nakoľko nie je možné pravdivosť a správnosť údajov v nich uvedených preveriť v preukázateľnom účtovníctve a v záznamoch vedených v zmysle § 70 zákona o DPH. Závery správcu dane potvrdzujú aj preverovania vykonané u ďalšieho subdodávateľa v zistenom reťazci, ktorým mala byť spoločnosť RENT Slovakia s.r.o., nakoľko aj subdodávateľská spoločnosť, ktorej konateľom je s účinnosťou od 31. júla 2018 občan Rumunská, so správcom dane nespolupracuje. Spoločnosť Creo advertising, s.r.o. svoju dôkaznú povinnosť pri preukázaní nároku na odpočítanie dane obmedzila len na predloženie listinných dokladov a dôkazov. Predloženie dokladov, resp. poskytnutie vyjadrení však bez reálneho základu a bez možnosti ich overenia u dodávateľa preverovaných zdaniteľných obchodov nie je možné považovať za unesenie dôkazného bremena kontrolovaného daňového subjektu.

8. Na základe výsledkov kontrolných zistení správca dane konštatoval, že zo strany spoločnosti Creo advertising, s.r.o. nebolo preukázané, že spoločnosť Build&Rent, s.r.o., ako deklarovaný dodávateľ, uskutočnila zdaniteľné plnenia v zmysle vystavených faktúr za zdaňovacie obdobie august 2018, z čoho vyplýva, že spoločnosť Creo advertising, s.r.o. nepreukázala splnenie základnej hmotnoprávnej podmienky definovanej v § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH, ktorá by ju oprávňovala uplatniť si nárok na odpočítanie dane z prijatých zdaniteľných plnení od dodávateľa Build&Rent, s.r.o.. V rámci vykonaného dokazovania mal správca dane za to, že pri výkone daňovej kontroly postupoval v súlade so základnými zásadami správy daní definovanými v § 3 Daňového poriadku, snažil sa o objektivitu vykonaného dokazovania, pričom postupoval v súlade so všeobecnými záväznými právnymi predpismi. Všetky získané dôkazy zhodnotil a vyvodil záver, ktorý je podrobne rozpísaný vo vypracovanom protokole.

9. O odvolaní žalobcu proti vyššie označenému rozhodnutiu správcu dane rozhodol žalovaný rozhodnutím č.100425271/2020 zo dňa 13. februára 2020, ktorým toto rozhodnutie potvrdil.

10. Správny súd mal za to, že v danej veci nevyplývalo preukázanie splnenia materiálnych podmienok pre vznik práva žalobcu na odpočet DPH podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/, § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Konateľ žalobcu vo svojom vyjadrení nevedel presne označiť osobu, ktorá za dodávateľa - Build&Rent, s.r.o., či už ako konateľ alebo osoba oprávnená na konanie za tohto dodávateľa na základe iného hmotnoprávneho titulu, konala pri realizácii plnenia podľa predmetných faktúr. Tým nebolo možné vypočítaním takejto osoby po jej dohľadani preveriť reálnosť deklarovaných zdaniteľných plnení, ktoré sa mali uskutočniť medzi dodávateľom Build&Rent, s.r.o. a subdodávateľom RENT Slovakia s.r.o., v smere preverovania vzniku daňovej povinnosti dodávateľa

Build&Rent, s.r.o. ako osoby uvedenej na faktúrach predložených žalobcom podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH.

11. Ako nedôvodnú vyhodnotil správny súd námietku žalobcu, že nebol oboznámený s pochybnosťami správcu dane resp., že mu tieto pochybnosti neboli oznámené hneď ako ich správca dane nadobudol, keď protokol, ktorý mu bol doručený, tieto pochybnosti nevymedzuje a že mu správca dane nezaslal oboznámenie so zistenými skutočnosťami v daňovej kontrole, a tým mu neumožnil vyvrátiť pochybnosti správcu dane ešte počas daňovej kontroly. Pri tomto závere poukázal správny súd na obsah administratívneho spisu, a to konkrétne zápisnicu z ústneho pojednávania zo dňa 12. septembra 2019, v ktorej správca dane uvádza, že po podaní vyjadrenia oboznámil správca dane konateľa spol. Creo advertising, s.r.o. s priebehom a výsledkami dokazovania správcu dane v priebehu výkonu daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie august 2018 a daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie september 2018. V nadväznosti na uvedené správny súd konštatoval, že tvrdenie žalobcu o absencii oboznámenia daňového subjektu so zistenými skutočnosťami v priebehu daňovej kontroly a výsledkami daňovej kontroly nezodpovedá skutočnosti. Správca dane jasným a zrozumiteľným spôsobom dal najavo svoje pochybnosti, žalobca poznal obsah svojho dôkazného bremena a z toho vyplývajúcej dôkaznej povinnosti.

12. Krajský súd poukázal na to, že dôkazné bremeno neunesol žalobca, pretože nevedel uviesť základný údaj o spolupráci so spoločnosťou dodávateľa, a to označiť osobu, s ktorou na strane dodávateľa jednal. Táto okolnosť vylučuje aplikáciu rozhodnutia NSS sp.zn. Afs/126/2016, NS SR sp.zn. 5Sžf/7/2016 ale i rozhodnutí ESD sp.zn. C-354/03 (Optigen), sp.zn. C-355/03 (Fulcrum Electronics), sp.zn. C-484/03 (Bond House), ktoré rozhodnutia SD EÚ sú založené na závere o podvodnom konaní.

13. Pokiaľ ide o dôkazné návrhy žalobcu, správny súd konštatoval, že osoba p. D. K. (účtovníka žalobcu) bola pri realizácii úkonu výsluchu štatutárneho zástupcu žalobcu podľa zápisnice o ústnom pojednávaní správcu dane zo dňa 12. septembra 2019. Štatutárny zástupca žalobcu k tejto osobe v rámci vyjadrenia sa podľa zápisnice o ústnom pojednávaní uviedol jedine to, že ide o osobu, ktorá mu odporučila subjekt Build&Rent, s.r.o. vtedy, keď hľadal externých dodávateľov. Cez osobu p. K. sa skontoval s osobou menom C., ktorý bol konateľom spol. Build&Rent, s.r.o. a pán C. prišiel k žalobcovi do firmy. Žalobca ani po oboznámení so zisteniami v daňovej kontrole zo strany daňového subjektu a po konštatovaní pochybností správcu dane žiadne ďalšie skutočnosti a súvislosti týkajúce sa osoby p. K. v rámci daňovej kontroly neuvádzal. Žalobca nenavrhol v súlade s plnením dôkaznej povinnosti podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku výsluch osoby p. K. ako svedka. Ako správny a súladný s úpravou podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku bol hodnotený postup správcu dane, keď tento bez dôkaznej iniciatívy daňového subjektu k výsluchu osoby pána K. neprikročil.

14. Podľa krajského súdu rovnako z obsahu administratívneho spisu nevyplýva, že by žalobca, plniac si svoju dôkaznú povinnosť, aktívne v administratívnom konaní navrhol ako svedka vypočuť O.. R. Q.. V tejto súvislosti správny súd zdôraznil úpravu rozhodného momentu pre posudzovanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia správnym súdom v zmysle § 135 ods. 1 S.s.p., ktorým je moment právoplatnosti napadnutého rozhodnutia v spojení so skutočnosťou, že správny súd nie je súdom skutkovým. Dôkazný návrh na výsluch svedka p. K., podaný až v obsahu právnej žaloby spolu s tvrdeniami žalobcu o tom, že p. K. sa priamo na komunikácii s obchodným partnerom žalobcu Build&Rent, s.r.o. zúčastnil - opakovane s ním rokoval a podieľal sa na tejto komunikácii, hodnotil správny súd ako účelový.

15. Správny súd taktiež uviedol, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí dostatočne a zrozumiteľne odôvodnil nevykonanie výsluchu svedkyne P. B. bývalej konateľky spoločnosti Build&Rent, s.r.o. s prihliadnutím na skutočnosť ukončenia jej funkcie štatutárneho zástupcu označeného dodávateľa ku dňu 13. júla 2018 a v spojení so skutočnosťou vymedzenia preskúmaného zdaňovacieho obdobia ako september 2018.

16. Okrem uvedeného krajský súd zdôraznil, že správca dane nespochybnil reálne vykonanie plnenia a ani uskutočnené úhrady dodávateľských faktúr, ale subjekt dodávateľa fakturovaných prác, ktorý je na faktúrach uvedený. Ani nesporná skutočnosť reálnej existencie plnenia, ktoré bolo fakturované predmetnými faktúrami, a to ani v spojení s realizovanými úhradami dodávateľských faktúr a prípadným použitím plnenia podľa týchto faktúr pre ďalšie dodávky žalobcu pre jeho odberateľov, skutočnosť realizácie plnenia osobou uvedenou na predmetných faktúrach nepreukazujú.

17. Krajský súd vyslovil názor, že správca dane i žalovaný vyhodnocovali nekontaktnosť dodávateľa žalobcu spolu s ostatnými zisteniami, a teda nešlo o jedínú zohľadňovanú skutočnosť. Úlohou správcu dane pritom nie je zisťovať a pátrať po dôkazoch, ktoré má označiť a predložiť daňový subjekt v súlade s úpravou jeho dôkazného bremena podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku. Za stavu, ktorý vyplýva z administratívneho spisu v tejto veci, kedy žalobca nebol schopný presne označiť v daňovom konaní osobu, ktorá za dodávateľa Build&Rent, s.r.o. so žalobcom komunikovala a keď správca dane vykonal na preverenie reálnosti uskutočnenia fakturovaného plnenia úkony ako sú v administratívnom spise zadokumentované (dožiadanie na príslušný daňový úrad, žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií, kde správca dane žiadal o vypočítanie konateľa dodávateľa p. C. A., žiadosť na register Okresného súdu Bratislava I, nahliadal do kontrolného výkazu spoločnosti Build&Rent, s.r.o., vykonal dožiadanie na Daňový úrad Bratislava ako správcu dane subjektu RENT Slovakia, s.r.o.) s výsledkom týchto úkonov, ktoré neumožňovali správcovi dane skonštatovať preukázanie splnenia hmotnoprávnej podmienky pre odpočet DPH podľa § 49 ods. 1, § 19 ods. 2 všetko zákona o DPH, boli pochybnosti správcu dane odôvodnené a daňové bremeno preukázania týchto hmotnoprávnych podmienok, teda preukázania skutočnosti, že obchod bol uskutočnený dodávateľom uvedeným na faktúrach predložených žalobcom, bolo na žalobcovi, ktorý toto dôkazné bremeno neunesol.

18. Ďalej krajský súd poznamenal, že správca dane a žalovaný správne a zákonne vychádzali pri svojich rozhodnutiach zo záveru o nepreukázaní hmotnoprávnych podmienok odpočtu DPH a nie zo záveru, podľa ktorého žalobca úmyselne zneužil systém DPH alebo, že by mal alebo mohol mať vedomosť o svojej účasti na podvodnom konaní. Táto okolnosť potom vylučuje záver o primárnej dôkaznej povinnosti daňových orgánov - orgánov finančnej správy v predmetnej veci s poukazom na judikatúru označenú žalobcom - najmä rozhodnutia Súdneho dvora EÚ (sp.zn. C-354/03, sp.zn. C-80/2011).

19. Okrem uvedeného správny súd zamietol návrhy na doplnenie dokazovania výsluchom svedka D. K. a O.. R. Q., nakoľko v prejednávanej veci neboli splnené podmienky, ktoré má na mysli ust. § 120 S.s.p., pre ktoré by správny súd mohol sám vykonať dokazovanie (t. j. dokazovanie nebolo nevyhnutné pre rozhodnutie správneho orgánu vo veci, zároveň nešlo o rozhodnutie podľa § 192 S.s.p. ani o rozhodnutie v konaní podľa § 6 ods. 2 písm. b/, e/, f/, i/, j/ S.s.p.). Podľa § 135 ods. 1 S.s.p. rozhodujúci je skutkový stav v čase právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy, ktorým je správny súd viazaný. Žalobcovi nič nebránilo, aby označené dôkazné návrhy vzniesol v samotnom administratívnom konaní.

20. Proti tomuto rozsudku podal žalobca - sťažovateľ kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v ust. § 440 ods. 1 písm. g/ a h/ S.s.p. (bod. II. kasačnej sťažnosti), pričom krajskému súdu (v bode III. kasačnej sťažnosti) vytýkal i ďalšie pochybenia, týkajúce sa nedostatočného odôvodnenia jeho rozhodnutia ako aj nedostatkov v zistení skutkového stavu veci.

21. Sťažovateľ mal za to, že správny súd sa v plnej miere stotožnil s názormi žalovaného a správcu dane, pričom podľa správneho súdu bol sťažovateľovi vyrubený rozdiel dane zákonným spôsobom. S uvedeným sa sťažovateľ nestotožnil, keď trval na tom, že si dopočet DPH uplatnil zákonným spôsobom a toto odpočítanie i preukázal najlepšie ako to bolo možné. Všetky pochybnosti žalovaného boli založené na pochybeniach dodávateľa, ktoré nemohol sťažovateľ žiadnym spôsobom ovplyvniť. Poukázal na to, že žiaden právny predpis mu neukladá, aby vedel mená osôb, ktoré konajú za dodávateľské spoločnosti. Sťažovateľ mal za to, že netvrdil, že reálnosť dodania služieb bol preukázaná iba na základe výpovede jeho konateľa, ale na základe ďalších predložených dôkazov. Daňové orgány ako i správny súd vyhodnocovali iba dôkazy v neprospech sťažovateľa. Zdôraznil, že

žalovaný ani krajský súd neuviedli ani raz, akým spôsobom by mal sťažovateľ preukázať realnosť sporných plnení a sťažovateľ teda nevedel, čo je z jeho strany ešte potrebné doložiť, aby to žalovaný považoval za dostatočné z hľadiska preukázania realnosti plnení. Sťažovateľ taktiež vyslovil presvedčenie, že krajský súd sa na viacerých miestach odôvodnenia rozhodnutia odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe napr. 1SŽf/65/2016 zo dňa 13. februára 2018 a to v súvislosti s potrebou uvedenia konkrétnych pochybností zo strany správcu dane, t.j. tak, aby poznal svoj rozsah dôkazného bremena. Sťažovateľ nesúhlasil ani s vyhodnotením postupu daňových orgánov, ktoré v rozpore s § 24 ods. 2 Daňového poriadku nevypočuli účtovníka sťažovateľa p. K.. Za najzásadnejšie pochybenie žalovaného, ku ktorému sa priklonil i správny súd považoval sťažovateľ skutočnosť, že vyhodnotili dôkaznú situáciu v neprospech sťažovateľa, keď vzali do úvahy predovšetkým nekontaktnosť dodávateľa a na druhej strane nevzali do úvahy dôkazné prostriedky predložené sťažovateľom - faktúry, ukážky grafických prác, doklady o úhrade faktúr. V súvislosti so závermi krajského súdu týkajúcimi sa neunesenia dôkazného bremena sťažovateľom dal do pozornosti rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp.zn. 5SŽf/7/2016 zo dňa 18. septembra 2017, v zmysle ktorého dôkazné bremeno daňového subjektu nemožno vykladať extenzívne pokiaľ ide o preukazovanie skutočnosti, ktoré svojou účasťou nezabezpečoval. Mal za to, že nemôže niesť zodpovednosť za pochybenie dodávateľa, či subdodávateľa, spočívajúce v tom, že tento je nekontaktný. Správny súd v tejto súvislosti neuviedol, aké „ostatné zistenia“ prispeli k vyhodnoteniu neoprávnenosti odpočtu DPH. Sťažovateľ bol toho názoru, že celé rozhodnutie správcu dane, žalovaného bolo postavené primárne na nekontaktnosti dodávateľa a ani správny súd neuviedol vymedzenie ďalších skutočností, ktoré by mali naznačovať nespĺnenie podmienok na odpočítanie DPH. Taktiež poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-354/03 ako aj C-80/11 a s tým spojenú povinnosť správcu dane preukazovať podvodný úmysel daňového subjektu. S poukazom na uvedené žiadal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil a rozhodnutie žalovaného ako aj správcu dane zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

22. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že ku všetkým skutočnostiam súvisiacim s prejednávanou vecou sa už vyjadril s tým, že krajský súd rozhodol v súlade s platnými právnymi predpismi a na základe preukázaného skutkového stavu.

23. Dňom 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky svoju činnosť, t.j. začal konať a rozhodovať vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konal a rozhodoval Najvyšší súd Slovenskej republiky v Správnom kolégiu (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). Od 1. augusta 2021 teda koná a rozhoduje o kasačných sťažnostiach Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Predmetná vec bola náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

24. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.), je prípustná (§ 439 S.s.p.) a bola podaná oprávneným subjektom (§ 442 ods. 1 S.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 S.s.p.).

25. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým ako nedôvodnú zamietol žalobu sťažovateľa, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100425271/2020 zo dňa 13. februára 2020, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 102477110/2019 zo dňa 31. októbra 2019, ktorým bol sťažovateľovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel na DPH v sume 3 232,- € za zdaňovacie obdobie august 2018.

26. Kasačný súd vychádzal pri posúdení veci z toho, že daňové orgány a napokon i krajský súd osvojac si ich závery dospeli zhodne k tomu, že sťažovateľ v posudzovanej veci neunesol svoje dôkazné bremeno vo smere preukázania, že prijaté plnenie - grafické práce boli dodané osobou uvedenou na daňových dokladoch - faktúrach (Build&Rent, s.r.o.), t.j. že dodávateľ uvedený na faktúre bol skutočným dodávateľom. Materiálnu existenciu plnenia, t.j. dodanie grafických prác ako takých, pritom daňové orgány nespochybňovali. Pochybnosti správcu dane a žalovaného pritom spočívali v nemožnosti preverenia dodávateľa, ako aj subdodávateľa (RENT Slovakia, s.r.o.) pre ich nekontaktnosť, Zistenie nekontaktnosti u deklarovaného dodávateľa, resp. i subdodávateľa malo vyvracať vierohodnosť a preukaznosť dokladov predložených sťažovateľom.

27. V prvom rade kasačný súd poukazuje na to, že nekontaktnosť dodávateľa je iba jedným, resp. spravidla prvotným zdrojom pochybností správcu dane o uskutočnení deklarovaných plnení. Samu o sebe ju však nemožno považovať za tak závažnú skutočnosť, ktorá by bez ďalšieho mohla viesť k nepriznaniu nároku na odpočítanie DPH. V danej veci síce správca dane vykonal viacero úkonov (dožiadanie, žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, žiadosť na register Okresného súdu Bratislava I, nahliadnutie do kontrolného výkazu spoločnosti Build&Rent, s.r.o., dožiadanie týkajúce sa daňového subjektu RENT Slovakia, s.r.o.), na základe ktorých dospel k záveru o nemožnosti preverenia dodávateľa, resp. subdodávateľa, avšak tieto zistenia sa viazali, resp. daňové orgány ich spájali práve s nimi uvádzanou nekontaktnosťou, ktorá mala v konečnom dôsledku vyústiť do záveru o neunesení dôkazného bremena sťažovateľom a to vo vzťahu k otázke osoby/dodávateľa uvedeného na faktúrach.

28. Taktiež je nutné uviesť, že nekontaktnosť dodávateľa nemôže byť bez ďalšieho pričítaná na ťarchu sťažovateľovi pri hodnotení toho, či sú sťažovateľom predložené dôkazy dostačujúce na unesenie jeho dôkazného bremena. Nekontaktnosť dodávateľa tak v tomto zmysle pozíciu sťažovateľa nijako nevylepšuje ani nezhoršuje. V posudzovanej veci síce nekontaktnosť dodávateľa/subdodávateľa mohla vyvolávať u správcu dane určité objektívne pochybnosti o uskutočnení plnení deklarovaným spôsobom, avšak bez podpory ďalších zistení (napr. so zameraním na materiálny a personálny substrát podnikateľskej činnosti a iné) z nej možno len ťažko vyvodzovať záver o tom, že došlo k takému spochybneniu sťažovateľom predložených dokladov, ktoré by bránilo priznaniu odpočtu DPH.

29. Napokon aj ustálená rozhodovacia činnosť národných súdov ako aj Súdneho dvora EÚ identifikovala 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 materiálneho plnenia). Ide napríklad o (i) nekontaktnosť dodávateľa či subdodávateľov ako výlučnú okolnosť (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 1Sžfk/44/2020 zo dňa 25. mája 2021), (ii) nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov pre vyrobenie alebo dodanie tovaru na strane dodávateľa či subdodávateľov (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 47, vo veci Maks Pen EOOD, C-18/13 zo dňa 13. februára 2014, body 31, 32; vo veci Gábor Tóth, C-324/11 zo dňa 6. septembra 2012, bod 49), (iii) pochybnosti na subdodávateľských stupňoch obchodného reťazca (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 64).

30. Vo vzťahu k otázke deklarovaného dodávateľa je potrebné záverom poznamenať aj to, že daňové orgány viedli dokazovanie so zameraním na to, či boli plnenia, z ktorých sťažovateľ odvodzoval nárok na odpočet DPH dodané deklarovaným dodávateľom (Build&Rent, s.r.o.). Zjavne tak vychádzali z právneho názoru, že nárok na odpočet je spojený s preukázaním toho, že skutočným dodávateľom bol ten, kto bol ako dodávateľ uvedený na daňových dokladoch - faktúrach. Kasačný súd poukazuje na to, že v súvislosti s posúdením uvedeného došlo k judikatúremu posunu, konkrétne vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie Súdny dvor EÚ pripustil, že dodávateľ plnenia nemusí byť vždy jednoznačne identifikovaný, pokiaľ možno zo skutkových okolností vyvodíť, že postavenie platiteľa DPH musel nutne mať. Doterajšia judikatúra vychádzala z predpokladu, že je potrebné postaviť naisto, kto bol dodávateľom a následne je možné overiť jeho postavenie ako platiteľa DPH. Rozsudok vo veci Kemwater ProChemie tak pripúšťa tiež možnosť, že sa preukáže iba to, že dodávateľ mal nutne

postavenie platiteľa DPH. Preukázanie tejto skutočnosti však podľa Súdneho dvora EÚ leží na daňovom subjekte, ibaže by správca dane sám mal údaje potrebné na overenie postavenia dodávateľa ako platiteľa DPH. Pokiaľ by teda zo skutkových okolností veci vyplývali zistenia, ktoré by nasvedčovali možnému uskutočneniu plnení takto určeným dodávateľom, resp. by jeho postavenie ako platiteľa dane bolo následne v daňovom konaní preukázané, išlo by o skutočnosť, ktorá by odôvodňovala priznanie nároku na odpočet DPH. V prípade existencie uvedených skutkových okolností veci je pritom potrebné vždy daňový subjekt s takýmto právnym náhľadom na vec konfrontovať. Platí to však len vtedy, ak existuje nejaká indícia ukazujúca na osobu odlišnú od deklarovaného dodávateľa, ktorá mohla fakticky dodať sporné plnenie.

31. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.), rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpí aj napadnuté rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane (§ 191 ods. 1 písm. c/ S.s.p.). Keďže správny súd žalobu zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 v spojení s § 191 ods. 1 písm. c/ S.s.p. zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného ako aj správcu dane a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

32. V ďalšom konaní žalovaný, resp. správca dane zohľadní prezentovaný právny názor a bude postupovať primeraným procesným spôsobom. Žalovaný a správca dane sú viazaní vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 S.s.p.).

33. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 S.s.p. tak, že plne úspešnému sťažovateľovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 S.s.p.). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 S.s.p.).

34. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 S.s.p. v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.).

P o u č e n i e :

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