

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 8Sfk/15/2023
Identifikačné číslo spisu: 9623200466
Dátum vydania rozhodnutia: 30. januára 2024
Meno a priezvisko: JUDr. Anita Filová
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:9623200466.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej (sudkyňa spravodajkyňa), sudkyne Mgr. Kristíny Babiakovej a sudcu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Rivac, s. r. o., so sídlom Ontopa 815, Zlatná na Ostrove, IČO: 35 934 760, zastúpený advokátskou kanceláriou: HAVRILLA & Co., s. r. o., so sídlom Nám. M. Benku 2, 811 07 Bratislava, IČO: 36 364 606, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 678531/2017 z 19. mája 2017, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 26 S 12/2017-215 z 19. septembra 2019, takto

r o z h o d o l :

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

O d ô v o d n e n i e

I. Priebeh administratívneho konania

1. Žalobou napadnutým rozhodnutím číslo: 678531/2017 z 19. mája 2017 (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“) 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 aj ako „daňový poriadok“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej aj ako „správca dane“) číslo: 1494948/2016 z 7 septembra 2016, ktorým tento (v poradí tretím rozhodnutím) postupom podľa § 68 ods. 6 v nadväznosti na § 165b ods. 1 daňového poriadku určil žalobcovi ako daňovému subjektu a platiteľovi dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2009 rozdiel v sume nadmerného odpočtu vo výške 105 930,49 €, tým znížil nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie júl 2009 zo sumy 105 965,62 € na sumu 35,13 € s tým, že časť nadmerného odpočtu v sume 35,13 € bola podľa § 79 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „zákon o DPH“ alebo „zákon č. 222/2004 Z. z.“) vrátená v lehote 10 dní odo dňa skončenia daňovej kontroly.

2. Správca dane založil svoje rozhodnutie na zisteniach, podľa ktorých si žalobca ako kontrolovaný daňový subjekt v zdaňovacom období júl 2009 uplatnil odpočítanie dane v sume 105 930,49 € na základe dodávateľskej faktúry č. 9 zo dňa 17. júla 2009 od spoločnosti VIVIMPEX s.r.o., Česká 8/22,

Komárno, IČO: 36 714 011 (od 11 marca 2010 s obchodným názvom „SAER VIVIMPEX s.r.o.“) (ďalej aj ako „VIVIMPEX s.r.o.“) s dátumom dodania tovaru a služby 17. júla 2009, cena bez dane 557 528,92 €, daň 19 % vo výške 105 930,49 €, celková fakturovaná čiastka 663 459,41 €. Uvedenou faktúrou boli fakturované stavebné práce na akciu „Farma na chov činčíl“ v zmysle zmluvy o dielo č. 03/2008 zo dňa 21. apríla 2008, uzatvorenej medzi žalobcom a spoločnosťou VIVIMPEX s.r.o. ako zhotoviteľom. Zmluvou sa zaviazal zhotoviteľ zhotoviť dielo s termínom začatia stavebných prác máj 2008 a s termínom ukončenia stavebných prác máj 2010. Subdodávateľom pre zhotoviteľa mala byť spoločnosť GO - SAVE s.r.o., M. Corvína 1321/26, Veľký Meder, IČO: 36 311 588 (ďalej aj ako „GO - SAVE s.r.o.“).

3. Správca dane v rámci vykonaného šetrenia nadobudol pochybnosti o pravdivosti údajov uvedených vo faktúre č. 9 zo dňa 17. júla 2009 (ďalej aj ako „sporná faktúra“) a pochybnosti o tom, že faktúru vyhotovil platiteľ, ktorý aj v skutočnosti vykonal zdaniteľný obchod. Tieto pochybnosti sa pritom nepodarilo rozptýliť opakovanými výsluchmi konateľov a bývalých konateľov vyššie uvedených spoločností, ako ani predloženými dokladmi (znaleckým posudkom k vykonaným stavebným prácam, stavebným denníkom).

4. Rovnaké závery konštatoval v napadnutom rozhodnutí aj žalovaný, podľa ktorého bolo právo na odpočítanie dane spochybnené s ohľadom na skutočnosti uvedené dodávateľom vo faktúrach, nadväzne na zistené skutočnosti u subdodávateľa, ktorý dodávateľovi mal zdaniteľné plnenie dodať (nemožnosť identifikácie pracovníkov, ktorí mali stavebné práce vykonať a nepreukázanie zabezpečenia stavebného materiálu). Bolo preukázané, že dodávateľ VIVIMPEX s.r.o. práce nevykonával. Správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie s cieľom zistiť, či uvedený dodávateľ fakturované stavebné práce aj reálne dodal. Postupným preverovaním na základe získaných faktúr a zmlúv správca dane zistil, že stavebné práce boli fakturované v reťazci obchodných spoločností nasledovne: GO - SAVE s.r.o. > VIVIMPEX s.r.o. > daňový subjekt (žalobca), u ktorých sa nepreukázalo reálne dodanie stavebných prác i napriek tomu, že si ich navzájom medzi sebou fakturovali.

5. Okrem uvedeného poukázal na skutočnosť, že žalobca bol personálne prepojený prostredníctvom osoby MVDr. Zoltána Szénássyho so svojím generálnym dodávateľom stavebných prác, spoločnosťou VIVIMPEX s.r.o., a tento bol osobou, ktorá konala v mene oboch spoločností. MVDr. Zoltán Szénássy bol zároveň aj osobou prepojenou so subdodávateľom, keď on sám prehlásil, že vyhľadal subdodávateľa (GO - SAVE s.r.o.) pre svojho dodávateľa VIVIMPEX s.r.o.

6. Žalovaný nespochybňuje, že dielo bolo do istej miery zrealizované, ale v danom prípade nebolo preukázané, že dielo fyzicky dodal subdodávateľsky deklarováný priamy dodávateľ a samotná existencia faktúr, na ktorých je uvedená daň, nezakladá právo na odpočítanie dane. Žiaden z dotknutých subjektov totiž nepriznal fyzické vykonanie prác (alebo nevedel, kto práce vykonal), ktoré logicky museli byť vykonané, avšak otázne je, kým, v akom rozsahu a za akú cenu.

II. Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

7. Proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu, domáhajúc sa jeho zrušenia, pričom súčasne navrhol aj zrušenie jemu predchádzajúceho rozhodnutia správcu dane a vrátenia veci na ďalšie konanie. Žalobca súčasne navrhoval uložiť žalovanému pokutu vo výške 2 000,- €, na právnom základe § 80 ods. 1 písm. c), ods. 2 v spojení s § 191 ods. 6 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „SSP“ alebo „Správny súdny poriadok“).

8. Žalobca rozdelil žalobné body do šiestich okruhov, namietajúc porušenie zásady rýchlosti a hospodárnosti konania; porušenie zásady voľného hodnotenia dôkazov; nesprávne vyhodnotenie zisteného skutkového stavu zo strany správcu dane; nezákonné konanie a rozhodnutie žalovaného; marenie podnikateľskej činnosti žalobcu a zhatenie jeho podnikateľského zámeru a napokon marenie rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 26 S 14/2013-91 zo dňa 06. marca 2014.

9. Poukázal aj na skoršie zrušujúce rozsudky tohto krajského súdu č. k. 26 S 9/2011-72 z 22. decembra 2011 a rozsudku č. k. 26 S 14/2013-91 zo 6. marca 2014, v dôsledku ktorých dvakrát obživlo vyrubovacie konanie pred správcou dane, pričom v druhom z uvedených rozsudkov uvedený krajský súd skonštatoval, že žalobca vyčerpal svoju dôkaznú povinnosť na uplatnenie práva na priznanie nadmerného odpočtu DPH.

10. V súvislosti s rýchlosťou konania namietal, že toto sa tiahne (v tom čase) už deviaty rok a je stále v tej istej situácii, ako na jeho začiatku. Nestotožnil sa s nepravdivými tvrdeniami žalovaného, keď

mal za to, že v ním predložených dokumentoch a dôkazoch v skutočnosti žiadne nezrovnalosti neboli. Faktúra č. 9 za stavebné dielo bola vystavená riadne - v súlade so zmluvou o dielo a v súlade so zákonom. Obsahovala všetky zákonom predpísané náležitosti. Konateľ subdodávateľa bol vypočítaný vo veci trikrát s niekoľkoročným odstupom. Vo všetkých svojich výpovediach potvrdil predmetnú stavebnú dodávku. Neuviedol žiadne iné verzie, ako sa snaží podsunúť žalovaný. Žalovaný inými materiálnymi a objektívnymi dôkazmi nedisponuje.

11. K porušeniu zásady voľného hodnotenia dôkazov argumentoval, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je nesprávne a účelové, zakladajúce sa na svojvoľných úvahách, pričom žalovaný nepredostrel ani jeden objektívny a materiálny dôkaz na odôvodnenie svojich rozhodnutí.

12. Nestotožnil sa ani so závermi orgánov verejnej správy, podľa ktorých nebol preukázaný zámer žalobcu pokračovať vo svojej podnikateľskej činnosti. Žalobca svoje investície preukázal v celom konaní vrátane vynaložených finančných prostriedkov spochybnených žalovaným a správcom dane na základe faktúry č. 9. Závery žalovaného a správcu dane vo vzťahu k výkonu ekonomických činností žalobcu po uplatnení nároku na nadmerný odpočet DPH nie sú správne. Žalobcovi vznikol nárok na odpočet DPH. Žalobca dostatočne preukázal svoj úmysel a podnikateľský zámer, cieľom ktorého bola rekonštrukcia existujúcich objektov na jeho farme a následne pokračovanie v tej podnikateľskej činnosti, ktorú vykonával úspešne dlhé roky pred zahájením realizácie projektu podporovaného z finančných prostriedkov Európskej únie.

13. Žalobca splnil všetky taxatívne stanovené zákonné požiadavky na vrátenie nadmerného odpočtu. Za nezákonný označil žalobca postup, v rámci ktorého správca dane spolu so žalovaným stále prichádzajú s novými argumentmi, ktoré majú vyvrátiť jeho nárok na nadmerný odpočet. Mal za to, že vyčerpал vlastné dôkazné bremeno, čo správca dane ani žalovaný nevedeli vyvrátiť. V napadnutom rozhodnutí žalovaný tvrdí, že nárok na nadmerný odpočet u žalobcu nebol priznaný z dôvodu, že nepreukázal ďalší podnikateľský zámer. Takéto konanie žalovaného považuje za nezákonné. Požiadavky žalovaného, ako aj správcu dane presahujú zákonné rozmery a ich zákonné kompetencie.

14. Správca dane a žalovaný nemôžu opakovane odmietnuť nárok žalobcu na nadmerný odpočet z dodatočne zistených dôvodov. Nie je namieste, aby posúdenie neskoršej činnosti žalobcu vykladal žalovaný v jeho neprospech.

15. Záverom dodal, že žalovaný svojím konaním sleduje jediný zámer, a to nepripustiť uznanie jeho nároku, a tým zmarit' jeho podnikateľskú činnosť a zhatiť jeho podnikateľský zámer.

16. Krajský súd v Nitre (ďalej len ako „krajský súd“ alebo „správny súd“) správnu žalobu ako nedôvodnú postupom podľa § 190 SSP zamietol.

17. Krajský súd sa v úvode vlastného odôvodnenia v prvom rade vysporiadal s otázkami týkajúcimi sa dôkazného bremena rozloženého medzi daňový subjekt a správcu dane v daňovom konaní, a to s ohľadom na početnú rozhodovaciu prax kasačného súdu (ktorú príkladom uviedol). Žalobca totiž argumentoval skorším rozsudkom krajského súdu č. k. 26 S 14/2013-91 zo dňa 06. marca 2014, v ktorom krajský súd dospel k záveru, že žalobca svoje dôkazné bremeno vyčerpал, a to s odkazom na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší súd“) sp. zn. 3 Sžf 1/2011, z ktorého pri formulovaní tohto záveru vychádzal.

18. Naproti žalobcom prezentovanému rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 1/2011 krajský súd akcentoval, že judikatúra kasačného súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila v intenciách, že nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. V tejto súvislosti príkladom krajský súd poukázal na rozhodnutia najvyššieho súdu vo veciach sp. zn. 3Sžf/40/2017, 4Sžf/38/2017, 1Sžf/1/2017, 6Sžf/43/2017, 1Sžf/82/2016, 3Sžf/12/2018, ako aj na uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017. Rozhodnutie najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2011 vydané niekoľko rokov pred vydaním uvedených rozhodnutí sa tak viac-menej obmedzuje na formálne požiadavky na predkladané doklady, v zmysle aktuálnej konštantnej judikatúry však od celkovej dôkaznej situácie závisí, či na preukázanie práva na odpočet dane je potrebné v dokazovaní pokračovať ďalej.

19. Teda samotný kasačný súd konštatuje, že od rozhodnutia vydaného vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2011 došlo k judikatúrnemu posunu v danej oblasti a právne závery vyjadrené v rozhodnutí sp. zn. 3Sžf/1/2011 boli neskoršou rozhodovacou činnosťou samotného najvyššieho súdu prekonané. Navyiac,

v daných právnych otázkach došlo aj k publikovaniu viacerých takýchto rozhodnutí ako judikátov v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky, pričom správny súd osobitne poukázal v tejto súvislosti na už spomenutý judikát R 38/2017.

20. Krajský súd s konkretizáciou na prejednávajúcu vec, ktorá sa týkala preukázania deklarovaných služieb spočívajúcich v stavebných činnostiach, poukázal na rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 1Sžf/81/2015, publikovaný v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky č. 4/2017 pod R 38/2017, v ktorom najvyšší súd uviedol, že v súvislosti s charakterom tvrdenej činnosti dodávateľa (výkopové a iné prípravné činnosti v stavebníctve) mala sa o ich uskutočnení v zmysle zákona č. 50/1976 Zb. o územnom plánovaní a stavebnom poriadku (stavebný zákon) (ďalej len „stavebný zákon“) viesť dotknutými osobami povinná dokumentácia, ako aj zápisy v stavebnom denníku (§ 46a, § 46d stavebného zákona). Pokiaľ žalobca pri uplatnení práva na odpočet dane, ktorej základom sú poskytnuté služby pri výkone činností spojených s realizáciou stavieb, nepredkladá pri svojich tvrdeniach svedectvá, resp. zákonom uvedenú dokumentáciu o stavebných činnostiach údajne vykonaných žalobcom alebo jeho dodávateľmi, potom neunesol dôkazné bremeno.

21. S ohľadom na vyššie prezentované potom správny súd skonštatoval, že žalovaný ako aj správca dane pri svojom rozhodovaní vychádzali práve z takýchto záverov, a to aj napriek tomu, že na zmienenú judikatúru výslovne nepoukazovali.

22. Krajský súd nadviazal na závery žalovaného, keď mal rovnako za to, že správca dane dôvodne spochybnil, že predmetné služby - vykonané stavebné práce na farme na chov činčíl, vyfakturované dodávateľskou faktúrou č. 9 zo dňa 17. júla 2009, od dodávateľa VIVIMPEX s.r.o., žalobcovi ako daňovému subjektu dodal práve platiteľ uvedený na faktúre - teda spoločnosť VIVIMPEX s.r.o., resp. ním tvrdený subdodávateľ - spoločnosť GO - SAVE s.r.o.

23. V súlade so žalobcom vymedzeným žalobným bodom týkajúcim sa nesprávneho vyhodnotenia svedeckých výpovedí Petra Ferencíka (bývalého konateľa spoločnosti GO - SAVE s.r.o.) správny súd konštatoval, že v dôsledku, že svedok uviedol v svedeckých výpovediach viac verzii (v prvej dňa 8. júla 2010, že práce nevykonali jeho zamestnanci a nevie ani ich mená, v druhej dňa 6. júna 2012, že práce vykonali maďarskí občania a v tretej dňa 10. júla 2012, že práce vykonali živnostníci) nie sú konštatovania orgánov verejnej správy vybočením zo zásady voľného hodnotenia dôkazov ustanovenej v § 3 ods. 3 daňového poriadku. Správny je aj záver správcu dane a žalovaného o tom, že v konaní, napriek dokazovaniu vykonanému vo veľkom rozsahu (keď správca dane vykonal mnohé úkony smerujúce k zisteniu, kto vykonal stavebné práce, vyfakturované dodávateľskou faktúrou č. 9, kto dodal stavebný materiál, ktoré osoby práce vykonali a pod.) nebolo preukázané, kto práce v skutočnosti vykonal, bolo však dôvodne spochybnené, že stavebné práce vykonala v mene spoločnosti VIVIMPEX s.r.o. subdodávateľsky spoločnosť GO - SAVE s.r.o. Svedok Peter Ferencík nielen, že menil svedecké výpovede, čo znižuje ich vierohodnosť, ale nevedel v rámci nej ani uviesť žiadne konkrétne údaje o osobách, ktoré mali fakturované stavebné práce vykonať.

24. Odstránenie pochybností nepriniesli ani ďalšie výsluchy svedkov, napríklad Ireny Violovej, ktoré uviedla, že sa na riadení a vedení spoločnosti žalobcu sama nepodieľala a o fakturovaných dodávkach nemala žiadnu vedomosť, pričom odkázala na MVDr. Zoltána Szénássyho, ktorý bol generálnou plnou mocou oprávnený na jeho zastupovanie. Tvrdenia MVDr. Zoltána Szénássyho (napríklad o dojednaní stavebných prác) sa však v priebehu daňového konania nepotvrdili.

25. V nadväznosti na vyššie uvedené zistenia, keď sa správcovi dane napriek rozsiahlemu dokazovaniu (miestne obhliadky, svedecké výpovede, zabezpečenie stavebného denníka, výzvy na poskytnutie účtovných dokladov a iných dôkazov preukazujúcich reálne vykonanie fakturovaných stavebných prác) nepodarilo preukázať reálne dodanie služieb dodávateľom (resp. subdodávateľom), bol potom správny postup správcu dane, ktorý poskytol veľký procesný priestor žalobcovi, ktorého konateľom počas administratívneho konania bol (aj) MVDr. Zoltán Szénássy (teda totožná osoba s tou, ktorá bola v čase uzavretia zmluvy medzi žalobcom a spoločnosťou VIVIMPEX s.r.o., predmetom ktorej bolo dodanie fakturovaných stavebných prác, tak zástupcom žalobcu ako aj spoločnosti VIVIMPEX s.r.o. na základe udelených generálnych plných mocí), aby predložil ďalšie dôkazy, ktoré vyvrátia pochybnosti správcu dane o tom, že fakturované stavebné práce reálne dodal žalobcovi subjekt uvedený na faktúre - teda spoločnosť VIVIMPEX s.r.o. (resp. jeho subdodávateľ spoločnosť GO - SAVE s.r.o.). Žalobca však zostal v tomto smere nečinný.

26. Pochybnosti správcu dane o reálnosti uskutočnenia deklarovaných služieb práve platiteľom uvedeným na faktúre (resp. jeho subdodávateľom) boli opodstatnené okrem nevedomosti konateľky

žalobcu (vykonávajúcej funkciu v čase uzavretia zmluvy), aj nedisponovaním dokladmi týkajúcimi sa použitého stavebného materiálu a evidenciou pracovníkov. Podľa informácií žalobcu však stavebný materiál pochádzal hlavne z Poľska (firma ART-BUD) a z Maďarska (Tatabánya), stavebná mechanizácia vykonávajúca stavebné práce na predmetných objektoch pochádzala z Maďarska. Správca dane, v úmysle čo najúplnejšie zistiť skutkový stav veci, vykonal aj na základe týchto zistení ďalšie dokazovanie. Z dôkazu - výpisu z elektronického systému VIES - vyplynulo, že subdodávateľ spoločnosti VIVIMPEX s.r.o. - teda spoločnosť GO - SAVE s.r.o. - nenadobudla žiadne dodania v rámci EÚ, čím taktiež boli spochybnené tvrdenia MVDr. Zoltána Szénássyho (v čase vykonania tohto dôkazu už konateľa žalobcu) o tom, že stavebný materiál, ktorý spoločnosť GO - SAVE s.r.o. mala použiť na dodanie dodávateľskou faktúrou č. 9 fakturovaných služieb (stavebných prác) mal pochádzať z Poľska/Maďarska a stavebná mechanizácia z Maďarska.

27. Krajský súd opätovne poukázal na vyššie prezentovaný judikát č. R 38/2017, podľa ktorého žalobca neunesol dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu splnenia podmienok na odpočet dane z pridanej hodnoty, ktorej základom sú poskytnuté služby pri výkonne činnosti spojených s realizáciou stavieb (tak ako je tomu aj v prejednávanej veci), ak nepredkladá pri svojich tvrdeniach stavebným zákonom vymedzenú dokumentáciu (§ 46a, § 46d stavebného zákona). Ani táto podmienka nebola v administratívnom (daňovom) konaní splnená, keďže v správcom dane získanom dôkaze - stavebnom denníku sa nenachádzali podpisy osoby zodpovednej za zápisy v ňom. Zo stavebných denníkov nie je ani zrejmé, kto ich viedol. Navyiac, vierohodnosť stavebného denníka, predloženého aj k vypracovaniu znaleckého posudku, bola spochybnená aj už uvedenou výpoveďou konateľa subdodávateľa.

28. Z týchto dôvodov stavebné denníky neboli hodnoverným ani vierohodným dôkazom o vykonaných prácach, a najmä o subjekte, ktorý práce v skutočnosti vykonal, keď práve táto skutočnosť bola v administratívnom konaní sporná (správny súd zdôrazňuje, že správca dane v zásade nespochybňoval, že boli vykonané určité stavebné práce, avšak spochybňoval, a to vzhľadom na vykonané dokazovanie, dôvodne to, že tieto práce vykonal práve subjekt uvedený na predmetnej faktúre č. 9).

29. Záverom krajský súd zdôraznil, že dôvodom na nepriznanie práva na odpočítanie DPH nebola skutočnosť, že by žalobca nepreukázal ďalší podnikateľský zámer a argumentácia žalobcu bola v tomto smere nedôvodná. Žalovaný totiž na str. 3 odôvodnenia napadnutého rozhodnutia výslovne uvádza, že z odôvodnenia a záverov uvedených v rozhodnutí, ktoré žalovaný v odvolacom konaní preskúmaval (ktorým bolo v poradí tretie vo veci samej vydané rozhodnutie správcu dane) vyplýva, že daňový subjekt porušil ustanovenie § 49 ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, keď nepreukázal splnenie podmienok na odpočítanie dane z faktúry, ktorou svoj nárok preukazoval.

30. Žalovaný v ďalších častiach rozhodnutia tento záver potvrdil, keď uviedol (na str. 5), že podstatným dôvodom na rozhodnutie správcu dane bola skutočnosť, že žalobca ako daňový subjekt nepreukázal, že nadobudol službu deklarovanú na faktúre č. 9 od spoločnosti VIVIMPEX s.r.o. tak, ako bolo deklarované na tejto faktúre, a teda nepreukázal, že by boli splnené podmienky stanovené v zákone o DPH na to, aby si mohol uplatniť odpočítanie dane. Aby k odpočítaniu mohlo prísť, nestačí predložiť len faktúru, pretože v prvom rade musí prísť k dodaniu prác a z tohto titulu k vzniku daňovej povinnosti. Najskôr musí prísť k naplneniu materiálnej podstaty veci (dodaniu stavebných prác) a až následne k vystaveniu faktúry (§ 71 zákona o DPH). Len v tomto prípade môže prísť k odpočítaniu dane. V prípade, že je vystavená faktúra, ale dodanie služby alebo tovaru sa neuskutoční subjektom uvedeným na faktúre, daňová povinnosť síce dodávateľovi vznikne (§ 69 ods. 5 zákona o dani z pridanej hodnoty), ale právo na odpočítanie dane nevzniká.

31. Správny súd na základe uvedeného uzavrel, že keďže bolo v daňovom konaní, vykonanom v súlade s procesnoprávnymi normami obsiahnutými v daňovom poriadku, spochybnené reálne dodanie služieb tak, ako boli tieto deklarované na preverovanej dodávateľskej faktúre č. 9, teda keď bolo spochybnené, že služby žalobcovi dodal na faktúre deklarovaný dodávateľ - spoločnosť VIVIMPEX s.r.o., resp. jeho subdodávateľ - spoločnosť GO - SAVE s.r.o. a žalobca nenavrhol vykonanie žiadnych dôkazov a ani nepredložil žiadne dôkazy, ktoré by boli objektívne spôsobilé túto pochybnosť vyvrátiť, tak záver žalovaného o tom, že nepreukázal, že by boli splnené podmienky stanovené v zákone o DPH na to, aby si mohol uplatniť odpočítanie dane, je v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH.

III. Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

32. Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce kasační stížnost z důvodů podle § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP a navrhol napadnutý rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu na další konání, alternativně navrhol, aby ho kasační soud změnil tak, že napadnuté rozhodnutí žalovaného se zrušuje a věc se mu vrací na další konání.

33. Po stručném zrekapitulování skutkového stavu, zameranom na predchádzajúce zrušenia rozhodnutí žalovaného zo strany krajského soudu (rozsudkami sp. zn. 26S/9/2011 a 26S/14/2013) stěžovatel argumentoval, že v predmetnom konaní správca dane nezistil žiadne nové skutočnosti.

34. Krajskému soudu vyčítal, že ten sa nevysporiadal s protichodnými závermi správcu dane a žalovaného, z ktorých nemožno jednoznačne ustáliť, či svoje rozhodnutia o nepriznaní práva na odpočítanie DPH založili na konštatovaní nepreukázania uskutočnenia zdaniteľného plnenia alebo na existencii podvodného konania, na ktorom sa mal stěžovateľ podieľať. Žalovaný pritom záverom svojho rozhodnutia poukázal na údajné podvodné konanie vyplývajúce z personálneho prepojenia stěžovateľa na svojho dodávateľa a subdodávateľa, no bližšie neobjasnili, v čom má podvod spočívať. V tejto súvislosti potom poukázal na európsku judikatúru, ktorá pre konštatovanie podvodu vyžaduje preukázanie tzv. Axel Kittel testu, ktorý tvoria štyri otázky, pričom iba za predpokladu ich kumulatívneho splnenia môže správca dane vyhodnotiť, že ku daňovému podvodu došlo. Týmito otázkami sú: 1. existuje ku dnešnému dňu daňová ujma štátu, 2. pokiaľ áno, je daňová ujma dôsledkom podvodného konania, 3. pokiaľ áno, boli predmetné transakcie spojené s týmto podvodným konaním a 4. pokiaľ áno, musel vedieť alebo vedel o tomto spojení daňový subjekt? Stěžovateľ mal za to, že hneď prvú otázku možno zodpovedať iba negatívne, pretože žiadna daňová ujma nevznikla.

35. Stěžovateľ ďalej rozvíjal svoju argumentáciu v tom smere, že pokiaľ správca dane pracoval s možnosťou účasti stěžovateľa na podvode, nepriamo z toho vyplýva, že žalovaný uznal uskutočnenie zdaniteľného plnenia deklarovaneho faktúrou č. 9. Nemožno potom spochybňovať splnenie podmienok odkazom na ekonomické ukazovatele a personálne obsadenie dodávateľa žalobcu. Stěžovateľ nedisponuje dokladmi týkajúcimi sa tretích subjektov a vo vzťahu k ich činnosti na ňom nespočíva dôkazné bremeno. V priebehu administratívneho ako aj súdneho konania pritom stěžovateľ nedostal odpoveď na to, aký konkrétny dôkaz mal predložiť, aby preukázal zdaniteľné plnenie. Rovnako nedostal odpoveď, prečo by mal predkladať dokumenty týkajúce sa identifikácie pracovníkov subdodávateľa alebo použitého stavebného materiálu. Stěžovateľ mal za to, že splnil všetky formálne požiadavky na priznanie nadmerného odpočtu, pričom si ho uplatnil na základe formálne správneho a bezchybného daňového dokladu, vrátane všetkých jeho zákonom predpísaných príloh (čo skonštatoval aj sám krajský súd v bode 22.13 napadnutého rozsudku). Správca dane nemohol od neho žiadať, aby si splnil dôkaznú povinnosť nad rámec svojich možností a schopností a to najmä za iné daňové subjekty.

36. Nesúhlasil ani s výkladom krajského soudu týkajúcim sa pojmu personálne prepojených osôb, pričom poukázal na výklad žalovaného, z ktorého vyplýva, že skutočnosť, že sa konateľ stěžovateľa osobne pozná s konateľom subdodávateľa, nenapĺňa pojmové znaky osôb personálne prepojených. Rovnako nebolo dokázané, že by bol stěžovateľ akokoľvek personálne prepojený so svojím generálnym dodávateľom v rozhodnom období mesiaca júl 2009.

37. Odklon od ustálenej rozhodovacej praxe podľa § 440 ods. 1 písm. h) SSP stěžovateľ badal v tom, že sa krajský súd odklonil od svojich vlastných záverov vyslovených v skorších rozsudkoch, pričom konštatovania tam prijaté (napríklad o vyčerpaní dôkazného bremena na strane stěžovateľa) úplne ignoroval. Nestotožnil sa s odôvodnením tohto odklonu v dôsledku vývoja rozhodovacej praxe, pretože nemôže byť v jeho neprospech, že konanie trvá neprimerane dlho a práve v dôsledku meniacej sa rozhodovacej praxe je na jeho vec prihlíadané odlišne, ako by tomu bolo na začiatku súdneho konania. Krajský súd prijal retrospektívne závery a aplikuje súčasnú judikatúru na vyše desať rokov starý prípad. Po správnom by pritom mal krajský súd postupovať podľa judikatúry existujúcej v dobe, kedy mu vznikol nárok na nadmerný odpočet. Práve uvedeným postupom bola narušená doktrína predvídateľnosti a princíp právnej istoty.

38. Žalovaný svoje právo na vyjadrenie sa ku kasačnej stížnosti napriek výzve krajského soudu nevyužil.

IV. Argumentácia Najvyššieho správneho soudu Slovenskej republiky

39. 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) činnosť a začal konať vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konal Najvyšší súd Slovenskej republiky v správnom kolégiu (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy SR 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). Predmetná kasačná sťažnosť bola predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky 7. júla 2020 a zaregistrovaná v jeho správnom kolégiu pod sp. zn. 4 Sžfk 42/2020. Od 1. augusta 2021 je teda na konanie o nej príslušný Najvyšší správny súd. Vec bola náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu.

40. Uvedený senát vo veci rozhodol rozsudkom sp. zn. 4 Sžfk 42/2020 z 26. októbra 2022, ktorým kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietol a účastníkom konania nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

41. V odôvodnení tohto skoršieho rozsudku bolo uvedené, že sťažovateľ vymedzil v kasačnej sťažnosti dva sťažnostné dôvody, prvý, namietajúc nesprávnosť právneho posúdenia zo strany krajského súdu, keď ten nereflektoval na skutočnosť, že správca dane zmätočne skumuloval dôvody nepriznania nadmerného odpočtu DPH spočívajúce tak v konštatovaní neuskutočnenia zdaniteľného plnenia a zároveň v konštatovaní podvodu, čo sa však vzájomne vylučuje. Druhý kasačný dôvod mal spočívať v odklone od rozhodovacej praxe kasačného súdu. Prvý sťažnostný bod vyhodnotil kasačný súd ako v celku predstavujúci novotu v rozpore s § 441 SSP, a preto naň neprihliadal. Druhý sťažnostný bod považoval kasačný súd za nedôvodný, pretože skoršie rozhodnutia krajského súdu o tej istej žalobe sťažovateľa nemožno považovať za ustálenú rozhodovaciu prax podľa § 440 ods. 1 písm. h) SSP; rovnako krajský súd nebol viazaný svojimi skoršími rozsudkami v tejto veci.

42. Nálezom Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 246/2023 z 15. augusta 2023 bol rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4 Sžfk 42/2020 z 26. októbra 2022 zrušený a vec mu bola vrátená na ďalšie konanie. Po jej opätovnom predložení Najvyššiemu správneému súdu bola vec podľa § 14 ods. E a G písm. a) Rozvrhu práce Najvyššieho správneho súdu na rok 2023 pridelená do senátu č. 8 a bola jej pridelená sp. zn. 8 Sfk 15/2023.

43. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť žalovaného - sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. a) SSP v znení účinnom do 30. júna 2023), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

44. Je potrebné pripomenúť, že v kontexte sťažovateľom uplatnených sťažnostných bodov Ústavný súd Slovenskej republiky vo svojom zrušujúcom náleze uviedol:

Ústavný súd v prvom rade uvádza, že s najvyšším správnym súdom možno súhlasiť v tom smere, že sťažovateľka v kasačnej sťažnosti skutočne uviedla aj nové dôvody, ktoré neboli uplatnené v jej správnej žalobe, a to pokiaľ ide o jej tvrdenie týkajúce sa zmätočného rozhodnutia správcu dane v súvislosti s určením dôvodu pre nepriznanie nároku na odpočet DPH. V správnej žalobe totiž nie je ani len zmienka, resp. výhrada o vzájomne si odporujúcich právnych záveroch správcu dane, ktorý zmätočne skumuloval dôvody nepriznania nároku na odpočet dane, keď na jednej strane skonštatoval neuskutočnenie zdaniteľného plnenia a zároveň konštatoval podvodné konanie. Ak preto najvyšší správny súd vyhodnotil túto námietku sťažovateľky ako novú (v správnej žalobe neuplatnenú) a z tohto dôvodu neprípustnú s poukazom na § 439 ods. 3 SSP, nemožno mu v tomto ohľade nič vytknúť. (bod 15)

Ústavný súd však nemôže prisvedčiť tvrdeniu kasačného súdu, že všetky námietky, ktoré sťažovateľka predostrela v kasačnej sťažnosti, predstavujú nové a dosiaľ neuplatnené námietky, ktorými sa najvyšší správny súd nemohol pre neprípustnosť vnášania nových sťažnostných bodov do kasačnej sťažnosti zaoberať. Sťažovateľka totiž už v správnej žalobe zreteľne namietala, že splnila všetky zákonom stanovené podmienky na priznanie uplatneného nároku na odpočet DPH a konštantne tvrdila, že vyčerpala svoje dôkazné bremeno (s odkazom na právne závery predchádzajúceho rozhodnutia krajského súdu č. k. 26 S 14/2013 zo 6. marca 2014), pričom v tejto súvislosti označila za nezákonný argument žalovaného, že dôvodom na nepriznanie nadmerného odpočtu DPH bolo aj neunesenie dôkazného bremena za nedostatky, resp. iné nezrovnalosti na strane subdodávateľského subjektu jej dodávateľa. (bod 16)

Ústavný súd preto konštatuje, že ak najvyšší správny súd neposkytol odpoveď na námietku sťažovateľky týkajúcu sa splnenia hmotnoprávnych podmienok na vznik nároku na odpočítanie dane, ale všetky námietky obsiahnuté v kasačnej sťažnosti považoval za neprípustné s odkazom na § 439 SSP upravujúci zákaz uvádzania nových dôvodov v kasačnej sťažnosti, nemožno odôvodnenie napadnutého rozsudku považovať za presvedčivé, náležité, a teda ústavne akceptovateľné. (bod 18)

45. Najvyšší správny súd teda naďalej v súlade s názorom ústavného súdu neprihliadal na sťažnostný dôvod namietajúci nesprávnosť právneho posúdenia zo strany krajského súdu, keď ten nereflektoval na skutočnosť, že správca dane zmätočne skumuloval dôvody nepriznania nadmerného odpočtu DPH spočívajúce tak v konštatovaní neuskutočnenia zdaniteľného plnenia a zároveň v konštatovaní podvodu, čo sa však vzájomne vylučuje, pretože ide o novotu podľa § 441 SSP.

IV.A K splneniu hmotnoprávnych podmienok

46. Na druhej strane, Najvyšší správny súd preskúmal, v súlade s právnym názorom Ústavného súdu Slovenskej republiky, splnenie hmotnoprávnych podmienok na vznik nároku na odpočítanie DPH.

47. Úvodom kasačný súd poukazuje na to, že v rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie (i) hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočítanie DPH (alternatívne oslobodenia od dane), (ii) formálnych podmienok priznania práva na odpočítanie, (iii) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenia od dane z dôvodu daňového podvodu a (iv) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenia od dane z dôvodu zneužitia práva.

48. Kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že nárok na odpočítanie DPH vzniká príjemcovi plnenia 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). Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú: (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre DPH (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, právo na odpočítanie DPH môže byť odopreté (rozsudok sp. zn. 8 Sžfk 16/2020 z 25. augusta 2022, bod 25; rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Senatex z 15. septembra 2016, C-518/14, bod 28; vo veci Vikingo Fővállalkozó z 3. septembra 2020, C-610/19, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie z 9. decembra 2021, C-154/20, bod 24).

49. Kým medzi materiálne podmienky patrí postavenie (status) dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby, tak identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia Súdneho dvora vo veci Kemwater ProChemie, bod 25; vo veci Ferimet z 11. novembra 2021, C-281/20, body 26, 27).

50. 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 (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Paper Consult z 19. októbra 2017, C-101/16, bod 41; vo veci Ferimet, bod 33; vo veci Senatex, bod 38; vo veci Kemwater ProChemie, bod 29).

51. Vnútroštátny zákonodarca prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet dane práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 daňového poriadku; rozhodnutia najvyššieho súdu sp. zn. 1 Sžf 10/2015 z 3. februára 2016, sp. zn. 6 Sžfk 7/2016 z 27. septembra 2018, sp. zn. 5 Sžfk 15/2018 z 30. apríla 2019). Obchodné transakcie pritom nepostačujú deklarovať len po formálnej stránke, predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktorého priebeh v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia najvyššieho súdu sp. zn. 9 Sžfk 1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, č. R 26/2021, bod 40; sp. zn. 6 Sžfk 20/2018 z 11. júna 2019, č. R 6/2020, body 49 a 50).

52. Pokiaľ ide ešte o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti

rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať. V nadväznosti na vyššie uvedené kasačný súd poukazuje na uznesenie Ústavného súdu SR zo dňa 14. novembra 2018, sp. zn. I. ÚS 377/2018-53, v zmysle ktorého „ Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej“.

53. Vyššie uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je neobmedzené (rozhodnutie najvyššieho súdu sp. zn. 6 Sžfk 40/2018 z 3. septembra 2019, bod 54). Nepostačuje však predložiť faktúru či dodacie listy alebo podobné formálne doklady, a ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaneho zdaniteľného plnenia, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov a týmto naň prenáša dôkazné bremeno za účelom rozptýlenia identifikovaných pochybností správcu dane (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017 z 15. novembra 2017, č. 71/2017 ZNaU).

54. Obrátiac sa k práve posudzovanej veci, jej podstatou je odpovedať na otázku, či správny súd správne posúdil, s ohľadom na dôvod neuznania uplatneného práva na odpočet DPH z realizovaných obchodov, ktorým bolo spochybnenie deklarovaneho dodávateľa služby, pri nespochybnení existencie tejto služby, mieru dôkazného bremena, ktoré zaťažovalo sťažovateľa v daňovom konaní, a v tomto kontexte či správny súd aj náležite posúdil rozsah a výpovednú hodnotu dokazovania vykonaneho správcom dane.

55. V prejednávanej veci bola správcom dane pri dodávateľovi VIVIMPEX spochybnená prvá hmotnoprávna podmienka - že poskytovateľom plnenia (deklarovaneho dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre DPH.

56. Zo skutkových zistení správcu dane je zrejmé, že u žiadnych z aktérov v reťazci GO - SAVE s.r.o. > VIVIMPEX s.r.o. > sťažovateľ nevedel preukázať realizáciu fakturovaných stavebných prác, ani o tom predložiť doklady. Nikto v reťazci sa nevedel presnejšie vyjadriť k priebehu prác či počtu pracovníkov, žiaden z článkov tohto reťazca teda nevedel bližšie nič uviesť k fakturovanému obchodu ani o tom predložiť dôkazy.

57. Konateľka sťažovateľa v rozhodnej dobe Irena Violová uviedla, že nevie predložiť žiadne doklady.

58. Konateľka spoločnosti VIVIMPEX v rozhodnej dobe Ilona Csekés rovnako uviedla, že sa k ničomu nevie vyjadriť, odkazuje na konateľa spoločnosti GO - SAVE, doklady nemá k dispozícii, pretože ich odovzdala novému konateľovi. Teda priamy dodávateľ (jeho konateľka v rozhodnom čase) nevedel potvrdiť realizáciu obchodov. Nový konateľ, Jozef Paulus, uviedol, že ku skutočnostiam z roku 2009 sa nevie vyjadriť, lebo nebol vtedy konateľom; žiadne doklady nepredložil. Ďalší údajný konateľ spoločnosti VIVIMPEX D. tiež nepredložil správcovi dane žiadne doklady. Ani konateľ sťažovateľa, Zoltán Szénássy, ktorý bol i konateľom spoločnosti VIVIMPEX, nevedel predložiť žiadne doklady a odkazoval na spoločnosť GO - SAVE.

59. Konateľ subdodávateľa sťažovateľa, spoločnosti GO - SAVE, vypovedal, že, naopak, všetku dokumentáciu má mať u seba konateľ spoločnosti VIVIMPEX, počas svojej výpovede ale opakovane uvádzal, že si nič nepamätá; spoločnosť GO - SAVE mala používať stavebný materiál nakúpený z

iných členských štátov, ale v systéme VIES žiadne takéto dodania z iného členského štátu nie sú deklarované.

60. Správca dane rovnako zdôraznil, že stavebné denníky neboli podpísané oprávnenou osobou. Rovnako poukázal na to, že sa nezhoduje dátum vystavenia faktúry za stavebné práce s ich dátumom dodania, keď spoločnosť VIVIMPEX fakturovala sťažovateľovi toto dodanie v júli 2009, ale subdodávateľ spoločnosť GO-SAVE fakturovala dodanie prác spoločnosti VIVIMPEX až v decembri 2009. Uvedené vysvetľoval konateľ spoločnosti GO-SAVE jeho zlým zdravotným stavom, čo však kasačný súd považuje za nedôveryhodné vysvetlenie v situácii, keď časový rozdiel predstavuje 5 mesiacov.

61. Sťažovateľ rovnako nepodal daňové priznanie na dani z príjmu právnickej osoby za roky 2009, 2011, 2012, 2013, 2014 ani 2015. Sťažovateľ tiež nedeclaruje na DPH žiadne zdaniteľné obchody od júla 2009.

62. Sumarizujúc vyššie uvedené závery správcu dane, z dokazovania ním vykonaného vyplynulo, že realizáciu predmetných a posudzovaných obchodov iným platiteľom dane potvrdzuje jedine faktúra vystavená deklarovateľom a tvrdenia sťažovateľa, resp. jednej a tej istej fyzickej osoby oprávnenej konať za sťažovateľa a za iné osoby v dodávateľskom článku, pána Szénássyho, o tom, že predmetné obchody sa udiali, avšak bez uvedenia ďalších podrobností. Konateľ subdodávateľa sťažovateľa síce nominálne potvrdil dodanie služieb, avšak k nim nevedel nič bližšie uviesť, pretože si nepamätá, pričom svedeckú výpoveď opakovane nedôveryhodne menil.

63. Jediný iný dôkaz ako výpovede osôb, a to stavebné denníky, neobsahujú podpis žiadnej osoby, uvedený dokument preto nie je možné považovať za autentický (podpisom nebol autentifikovaný) a zároveň relevantný. Pokiaľ ide o držbu iných písomných dokladov, sťažovateľ a jeho dodávateľ a subdodávateľ na seba iba vzájomne odkazujú bez predloženia takýchto dokladov správcovi dane.

64. Vychádzajúc z vyššie uvedeného je teda namieste uzavrieť, že konajúce daňové orgány po vykonanom dokazovaní dôvodne spochybnili, že službu dodal sťažovateľovi deklarovateľ, a to spoločnosť VIVIMPEX. Tým preniesli dôkazné bremeno ohľadom splnenia jednej z hmotnoprávných podmienok práva na odpočítanie dane opätovne na sťažovateľa. Za takto ustáleného skutkového stavu podľa kasačného súdu sťažovateľ nepreukázal, že mu bola služba dodaná inou zdaniteľnou osobou. Sťažovateľ ani iného (možného) dodávateľa v pozícii zdaniteľnej osoby netvrdil ani nepreukazoval, čím dáva kasačný súd odpoveď aj na ten možný argument, že je potrebné použiť závery rozsudku vo veci Kemwater ProChemie, nakoľko ten je za danej skutkovej situácie nepoužiteľný. Pokiaľ by osobitne išlo o výšku obratu v práve posudzovanej veci (557 528,92 ako základ dane), ani z tejto výšky nie je možné bez ďalšieho vyvodit' záver, že dodávateľom predmetných služieb musela nevyhnutne byť iná osoba v pozícii platiteľa dane (bod 39 rozsudku vo veci Kemwater ProChemie). Uvedené vyplýva z toho, že ak by aj takýto hypotetický dodávateľ dosiahol citovanú výšku obratu najneskôr v mesiaci júl 2009, vznikla by mu ešte len povinnosť podať daňovému úradu žiadosť o registráciu pre daň, no platiteľom dane by sa stal až dňom tejto registrácie, registrácia teda nenastáva ex lege (§ 4 ods. 1 a 5 zákona o DPH v znení uplatniteľnom v júli 2009) a rovnako nie je možné vylúčiť, a to vzhľadom na charakter dodávaných služieb (stavebné práce ako deliteľné plnenie), že tieto mohli byť dodané viacerými dodávateľmi a že žiaden z takýchto viacerých hypotetických dodávateľov nemusel samostatne dosiahnuť výšku obratu vyžadovanú zákonom o DPH pre povinnú registráciu na túto daň.

65. V posudzovanej veci bolo aj s poukazom na vyššie popísané aspekty a mechanizmus prenosu dôkazného bremena medzi správcou dane a daňovým subjektom na sťažovateľovi, aby relevantným spôsobom (nielen formálnymi dokladmi - faktúrou) preukázal dôvodnosť ním uplatneného nároku na odpočítanie dane v príslušnom zdaňovacom období, t. j. že službu, ktorej existencia nie je spochybnená, dodal sťažovateľovi iný platiteľ dane. Dôkazné bremeno, ktorým bol sťažovateľ v predmetnom daňovom konaní zaťažený, preto kasačný súd nepovažuje za neprimerané. 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.

66. Na tomto mieste ešte kasačný súd dodáva, že žalovaný síce v krátkosti na záver napadnutého rozhodnutia (s. 9) argumentačne operoval i s daňovým podvodom, tieto jeho konštatovania ale nemajú žiadnu relevanciu pre daňový prípad sťažovateľa, keďže správca dane od počiatku preveroval iba splnenie hmotnoprávných podmienok na priznanie práva na odpočítanie dane. K splneniu týchto podmienok sťažovateľom sa vyššie náležite vyjadril i kasačný súd.

IV.B K ostatnej námietke

67. Kasačný súd napokon opätovne uvádza, zdôrazňujúc, že tieto závery neboli sťažovateľom v ním podanej ústavnej sťažnosti atakované, že má za to, že dôvodnosť nemožno konštatovať ani vo vzťahu k druhému sťažnostnému bodu podľa § 440 ods. 1 písm. h) SSP.

68. Za ustálenú rozhodovaciu prax najvyššieho súdu ako kasačného súdu možno v zásade považovať stanoviská správneho kolégia najvyššieho súdu, rozhodnutia veľkého senátu správneho kolégia najvyššieho súdu alebo rozhodnutia senátov správneho kolégia najvyššieho súdu publikované v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky. Podľa rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 1Sžik/4/2020 zo dňa 13. júla 2021 možno za súčasť ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu považovať aj prax vyjadrenú opakovane vo viacerých nepublikovaných rozhodnutiach senátov správneho kolégia najvyššieho súdu, alebo dokonca aj v jednotlivom, dosiaľ nepublikovanom rozhodnutí, pokiaľ niektoré neskôr vydané (nepublikované) rozhodnutia najvyššieho súdu názory obsiahnuté v skoršom rozhodnutí nespochybnili.

69. Uvedené platí rovnako aj pre rozhodnutia vydané Najvyšším správnym súdom (por. uznesenie sp. zn. 2 Sžfk 45/2020 z 24. novembra 2021, bod 19), pričom za ustálenú rozhodovaciu prax Najvyššieho správneho súdu je potrebné považovať aj právne názory obsiahnuté v predchádzajúcom bode popísaných rozhodnutiach najvyššieho súdu (uznesenie sp. zn. 2 Sžfk 45/2020 z 24. novembra 2021, bod 21).

70. Zákonodarca v § 440 ods. 2 SSP zároveň konkretizoval, akým spôsobom je sťažovateľ povinný vymedziť dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v odseku 1 písm. h) SSP, a to tak, že uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie v čom spočíva tvrdená nesprávnosť, a to s poukazom na konkrétne rozhodnutie najvyšších súdnych inšancií. Z takto koncipovaného sťažnostného dôvodu je zrejmé, že je na samotnom sťažovateľovi, aby v prvom rade uviedol judikát, resp. presné označenie rozhodnutia uverejneného v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky, s ktorým má názor krajského súdu v prejednávanej veci kolidovať a v druhom rade uviedol také argumenty, ktoré majú „presvedčiť“ kasačný súd, že sa krajský súd odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

71. Žiadne konkrétne rozhodnutie kasačného súdu v obdobnej veci, prípadne súvisiace s prejednávanou vecou, však sťažovateľ neuviedol. Z uvedeného dôvodu kasačný súd tento kasačný bod viac neskúmal (rozsudok sp. zn. 5 Sfk 42/2022 z 28. augusta 2023, bod 43).

72. Sťažovateľ sa taktiež mýli, pokiaľ sa domnieva, že krajský súd bol akokoľvek viazaný svojím skorším rozhodnutím. Citované ustanovenie § 440 SSP pritom hovorí jasne a nepredpokladá situáciu, podľa ktorej by sa mohol sťažovateľ domáhať nezákonnosti rozhodnutia v dôsledku odchýlenia sa krajského súdu od svojich záverov vyslovených v predošlých rozhodnutiach. Navyše protichodnosť rozhodnutí na úrovni správneho súdu prvej inštalácie nie je rozporná s princípom právnej istoty, no zároveň je žiaduce, aby správny súd, ktorý sa mieni odkloniť v skutkovo a právne obdobnej veci od predchádzajúceho rozhodnutia správneho súdu (dokonca v danom prípade, toho istého správneho súdu) náležite zdôvodnil svoj odklon od tohto rozhodnutia (rozsudok sp. zn. 3 Sžfk 12/2020 z 1. júla 2022, bod 75).

73. Krajský súd sa v odôvodnení napadnutého rozsudku riadne vysporiadal so zmenou svojho právneho názoru týkajúceho sa dôkazného bremena, keď v bodoch 20 a 21 napadnutého rozsudku poukázal na judikatúrny posun, ktorý rozsiahle zdôvodnil.

V. Záver

74. Na základe týchto dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná, a postupom podľa § 461 SSP ju zamietol.

75. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP a § 168 SSP, keď žalobca (sťažovateľ) bol v konaní pred kasačným súdom neúspešný a u žalovaného nezistil kasačný súd mimoriadne dôvody, pre ktoré by mu malo byť spravodlivo priznané právo na náhradu trov konania.

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

Poučenie :

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.