Súd:	Najvyšší správny súd SR
Spisová značka:	2Sfk/31/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu:	3021200162
Dátum vydania rozhodnutia:	23. 11. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. Katarína Benczová
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2023:3021200162.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej. a členov senátu JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. (sudca spravodajca) a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. v právnej veci žalobcu: ArchiCon s.r.o., so sídlom v Trenčíne, I. Olbrachta 900/6, IČO: 44 948 620, zastúpeného Advokátskou kanceláriou JUDr. Danice Birošovej, s. r. o., AK so sídlom v Trenčíne, Piaristická 46 proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 130950/2021 zo dňa 26.03.2021, o kasačnej žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/38/2021 - 108 zo dňa 21.12.2021, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/38/2021 - 108 zo dňa 21.12.2021 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 130950/2021 zo dňa 26.03.2021, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 430761/2020 zo dňa 18.09.2020 sa zrušuje a vec sa vracia správcovi dane na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi sa voči žalovanému priznáva nárok na úplnú náhradu trov konania na správnom súde a kasačnom súde.

o d ô v o d n e n i e :

I. Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom č. k. 11S/38/2021 - 108 zo dňa 21.12.2021 Krajský súd v Trenčíne postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 130950/2021 zo dňa 26.03.2021, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 430761/2020 zo dňa 18.09.2020, ktorým bol v zmysle § 68 ods. 5 Daňového poriadku, žalobcovi neuznaný nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty v sume 3.183,70 € na DPH za zdaňovacie obdobie december 2013.

2. Krajský súd v rozsudku konštatoval, že pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet DPH nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom; pre vznik nároku na odpočet DPH musí daňový subjekt (žalobca) zároveň preukázať reálne vykonanie obchodu, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Pokiaľ teda žalobca tvrdil, že došlo k dodaniu tovaru dodávateľom CY Partner Slovakia, s.r.o. tak, ako to deklaroval v daňovom priznaní, bolo jeho povinnosťou takéto tvrdenie preukázať. Rovnako tak bolo jeho povinnosťou preukázať existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet dane zákon o DPH stanovil. V prípade, ak si žalobca ako daňový subjekt uplatnil nárok odpočet dane z dodávateľských faktúr, potom musí vedieť preukázať, že plnenia, z ktorých vyplýva uplatnenie práva na odpočet dane majú reálny základ (čiže sa reálne uskutočnili tak, ako je deklarované na faktúrach a dodávateľom, ktorý je na nich uvedený) a neboli vykonané len formálne

uvedením na dodávateľskej faktúre. K tvrdeniu žalobcu, že bolo povinnosťou správcu dane preukázať, že dodávateľ uvedený na faktúre tovar nedodal, správny súd uvádzal nasledovné: „V rámci dokazovania sa vždy dokazuje, čo sa stalo, pričom dôkaz o skutočnosti, ktorá nenastala je skôr výnimočný, aj keď nie je vylúčený. Preto správcovi dane v zásade postačuje dôvodne spochybniť skutočnú realizáciu dodávky tovaru (služieb) tak, ako je uvedená na faktúre a potom je už na žalobcovi (platiteľovi dane), aby preukázal, že obchodu došlo tak, ako to vyplýva z predložených dokladov, nakoľko preukázanie neexistujúcej skutočnosti (situácie) je obtiažne."

3. Ak správca dane vykonaným preverovaním preukázateľne spochybní deklarovaný zdaniteľný obchod, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nie je možné priznať nárok na odpočítanie dane. Žalobca v konaní nedoložil také dôkazy, ktorými by preukázal, že fakturovaný tovar a služby boli reálne uskutočnené dodávateľom uvedeným na faktúre (spoločnosťou CY Partner Slovakia, s.r.o.). Správca dane nadobudol pochybnosti okrem iného aj tým, že sporná faktúra bola vystavená dodávateľskou spoločnosťou pre žalobcu v predmetnom zdaňovacom období, ktorá nemala personálne, materiálne ani majetkové pomery na zabezpečenie dodávok, pričom konateľ spoločnosti, ktorý mal zabezpečiť dodávky (vystaviť doklady) priamo, poprel vystavenie dokladov, ako aj dodávku tovaru, resp. splnomocnenie pre akúkoľvek osobu. Konateľ nepoznal žalobcu ani žiadnu z osôb zúčastnených na obchode. Rovnako tak aj spoločník spoločnosti uviedol, že spoločnosť nemala majetok, priestory, pracovníkov a o obchode nevedel uviesť žiadnu okolnosť. Sám žalobca nevedel uviesť bližšie okolnosti ohľadne danej dodávky (resp. spôsobu kontaktu s p. T.). Podstatným je aj zistenie, že dodávateľ nepodal daňové priznanie k DPH, a že prostriedky zo zálohy išli na súkromný účet p. T.. Údajný šofér dodávateľa, E. E., nie je stotožnenou osobou, pričom žalobca nebol schopný dodať kontaktné údaje na p. T. (mimo verejne dostupných údajov), hoci predtým s ním bez problémov uzavrel obchod v hodnote viac ako 17.000 €. Je značne neštandardné v obchodnej praxi uzavrieť obchod v hodnote 17.000 € s neznámou osobou, pričom sa nestretnúť ani s konateľom dodávateľa. Správny súd uvádza, že všetky tieto skutočnosti oprávnene navodzujú vznik pochybností správcu dane o reálnom uskutočnení dodania tovaru žalobcovi spoločnosťou CY Partner Slovakia, s.r.o., resp. reálne preukazujú, že obchod neprebehol tak, ako bol uvedený na dodávateľskej faktúre, ktorú nemohol vystaviť a podpísať konateľ, ktorý bol vo výkone trestu odňatia slobody.

4. Na základe zistení správcu dane boli pochybnosti správcu dane a žalovaného o reálnom dodaní tovaru a služieb práve dodávateľom uvedeným na spornej faktúre oprávnené. Aj podľa správneho súdu je nepravdepodobné a neštandardné, aby Vladimír Vacul, S. T. ako predstavitelia spoločnosti CY Partner Slovakia, s.r.o. nemali vedomosť o subjektoch, s ktorými spolupracujú. Ak však popreli uskutočnenie obchodu, pričom je preukázané, že ho ani nemohli vykonať, tak potom možno prijať spoľahlivý záver, že obchod sa neuskutočnil tak, ako bolo uvedené na faktúre. Uvedené závery rovnako platia na žalobcu, ktorý nevedel uviesť žiadne podstatné skutočnosti o osobe konajúcej za dodávateľa (okrem mena a priezviska). Vzhľadom na to, že žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno spoľahlivo nepreukázal, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje, nemohol byť nárok na odpočet dane za zdaňovacie obdobie december 2013 uznaný ako oprávnený. Z právneho hľadiska žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky pre odpočet DPH uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. V tejto súvislosti správny súd hodnotí námietku žalobcu ohľadne nesprávneho posúdenia veci ako neopodstatnenú, nakoľko žalovaný v napadnutom rozhodnutí správne uviedol, že žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok na odpočítanie DPH z faktúry od dodávateľa CY Partner Slovakia, s.r.o., čím porušil § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Právne posúdenie v danej veci je podľa názoru správneho súdu správne.

5. K námietke žalobcu, že správca dane nevykonal navrhované dôkazy v podobe miestneho zisťovania a výsluchom C. a S. T., správny súd uviedol, že v zmysle § 24 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie a rozhodne, ktoré dôkazy vykoná. Navrhované vypočutia svedkov nebolo možné vykonať pre nekontaktnosť označených svedkov, pričom správca dane vykonal všetky úkony potrebné k vypočutiu osôb C. T. a S. T., ktoré možno od neho rozumne požadovať, a to vrátane pokusu o predvedenie. Označených svedkov sa však nepodarilo zabezpečiť, nakoľko uvedené osoby adresy uvádzané žalobcom poskytovali len formálne a ich reálny pobyt nebolo možné dohľadať. Rovnako nevykonanie výsluchu nestotožneného E. E. nebolo možné. Navrhované výsluchy a miestne zisťovanie nebolo potrebné s ohľadom na výpoveď konateľa Vladimíra Vacula a spoločníka S. T., ktorí popreli akúkoľvek vedomosť o dodávke cukru pri zohľadnení skutočnosti, že na faktúre a dodacom liste bolo meno a podpis konateľa Vladimíra Vacula, ktorý bol vo výkone trestu odňatia slobody. Podľa správneho

súdu správca dane dostatočne zistil skutkový stav a ďalšie vykonané úkony by boli nadbytočné a neviedli by k lepšiemu alebo úplnejšiemu objasnenie skutkových zistení.

6. K námietke o presúvaní dôkazného bremena správny súd uviedol, že z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane v posudzovanom prípade zákonným spôsobom viedol dokazovanie, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci s tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly všetky potrebné podklady a dôkazy pre svoje rozhodnutie, bez ohľadu na to, či tieto dôkazy boli v prospech alebo v neprospech žalobcu a tieto i správne vyhodnotil. Rozhodovacou praxou kasačného súdu je ustálené, že pokiaľ správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov na faktúre (k čomu v posudzovanom prípade nepochybne došlo), musí daňový subjekt (žalobca) v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Na strane žalobcu v postavení daňového subjektu totiž nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti potrebné pre priznanie nároku na odpočet DPH. Dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte. Správny súd sa teda nestotožnil s tvrdením žalobcu, že žalovaný a správca dane nezákonne zaťažili žalobcu dôkazným bremenom. Ako už bolo vyššie uvedené, okamihom, keď správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov na sporných faktúrach, musí žalobca produkovať (označiť a navrhnúť) ďalšie dôkazy na preukázanie, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Je len a len na žalobcovi, akými skutočnosťami (dôkazmi) preukáže reálnosť sporných obchodov. V zmysle daňového poriadku totiž možno na preukázanie rozhodujúcich skutočností použiť všetko, čo nie je získané v rozpore so zákonom. V posudzovanom prípade je podstatou sporu to, či predmetný obchod reálne prebehol tak ako je deklarované spornými faktúrami, teda či žalobca nadobudol tovar od dodávateľa označeného na spornej faktúre. V každom prípade je potrebné si uvedomiť, že je to práve žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia. Pokiaľ si túto procesnú povinnosť žalobca nesplní, nemôže mu byť nárok na odpočet DPH priznaný. Aj túto žalobcovu námietka uvedenú v správnej žalobe hodnotí správny súd ako nedôvodnú.

7. Žalobca mal povinnosť prijať všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky vo veciach napr. Teleos plc. a spol., C-409/04, Vlaamse Oliemaatschappij NV, C-499/10), pričom určenie opatrení, ktoré možno v konkrétnom prípade požadovať od žalobcu uplatňujúceho si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jeho plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností konkrétneho prípadu vo veci samej (rozsudok ESD v spojených veciach Mahagében kft. a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11). Podľa správneho súdu možno od žalobcu spravodlivo požadovať, aby mal vedomosť o svojich obchodných partneroch a aby pri obchodovaní zachovával potrebnú mieru opatrnosti. Poctivý obchodný styk je základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti a prejavuje sa tým, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti má vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie, ale aj vedomosť o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Za stavu, že žalobca podstúpi riziko a začne s nedôveryhodným subjektom obchodovať, musí si byť vedomý toho, že na preukázanie reálnosti dodávok od takejto spoločnosti bude musieť správcovi dane predložiť také dôkazy, ktoré reálnosť dodávok bez akýchkoľvek pochybností potvrdia.

8. Správny súd sa stotožnil aj so záverom žalovaného a správcu dane, že žalobca v konaní napriek opakovaným výzvam nepreukázal, že dodávky od spoločnosti CY Partner Slovakia s.r.o. v Bratislave (základ dane 15.600 €, DPH 3.120 €) za dodanie cukru ICUNSA 45, ďalej z faktúry č. 7105003942 zo dňa 01.12.2013 vystavenej spoločnosťou Slovenský plynárenský priemysel a. s. Bratislava (základ dane 25,83 €, DPH 5,17 €) za dodanie zemného plynu na odbernom mieste Rybárska 2B/7392, Trenčín, z faktúry č. 7170645427 zo dňa 31.12.2013 vystavenej spoločnosťou ZSE Energia a.s. Bratislava (základ dane 217,76 €, DPH 43,55 €) za dodanie elektrickej energie na odbernom mieste Rybárska 2B/7392, Trenčín a z výdavkového pokladničného dokladu č. V-12/01 zo dňa 28.10.2013 vystaveného spoločnosťou NAY Elektrodom NAY a. s. Bratislava (základ dane 74,92 €, DPH 14,98 €) za dodanie držiaka na televízor VOGELS WALL 1225B, boli použité na dosiahnutie zdaniteľných príjmov. Skutočnosť, že žalobca vo vyjadreniach uviedol, že výdavky súvisiace s bytom a držiakom boli pomerne vynaložené na dosiahnutie príjmov nie je postačujúce, nakoľko správca dane riadne vyzval žalobcu na preukázanie týchto skutočností aj iným dôkazom okrem tvrdenia, avšak žalobca na uvedené v stanovenej lehote ani dodatočne nereagoval. Správne boli v tejto časti aj zistenia správcu dane, že žalobca nemal na adrese bytu, kde si uplatňoval náklady na energie vedené miesto podnikania, alebo

sídlo, a preto neboli bez ďalšieho preukázané skutočnosti, ktoré by odôvodňovali priznanie tohto výdavku ako nákladu vynaloženého na dosiahnutie príjmov. Správny súd má za to, že žalovaný a správca dane správne posúdili aj otázku nepreukázania použitia dodávky tovaru od spoločnosti CY Partner Slovakia s.r.o. na dosiahnutie zdaniteľných plnení, nakoľko z obsahu administratívneho spisu uvedená skutočnosť nevyplýva. Správny súd konštatuje, že rozhodnutie žalovaného a priebeh administratívneho konania je predmetom prieskumu so stavom ku dňu vydania rozhodnutia žalovaného, t. j. k 26.03.2021. Ak v danom čase administratívny spis neobsahoval doklady o ďalšom predaji tovaru, tak potom záver žalovaného o nepoužití dodaného tovaru na zdaniteľné plnenia je správny.

9. Pokiaľ žalobca vo svojom písomnom vyjadrení a tiež na súdnom pojednávaní poukazoval jednak na skutočnosť, že na základe obdobných žalôb podaných žalobcom už prebiehali súdne konania na Krajskom súde v Trenčíne pred iným senátom (senát 13S), ktoré boli právoplatne ukončené tak, že súd žalobe vyhovel a napadnuté rozhodnutia zrušil a tiež, že voči žalobcovi žalovaný rozhodnutia správcu dane, týkajúce sa daňovej kontroly za rok 2012, zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie, správny súd považoval za potrebné uviesť, že nie je viazaný právnym názorom iného senátu, keď po preskúmaní napadnutého rozhodnutia dospel k inému právnemu záveru. Naviac, ako sám žalobca uviedol, uvedenými rozhodnutiami správny súd preskúmaval rozhodnutia žalovaného, týkajúce sa daňovej kontroly z roku 2012 a predmetným rozhodnutím v pojednávanej veci bolo preskúmavané rozhodnutie týkajúce sa daňovej kontroly za december 2013. I keď v zmysle § 3 ods. 9 Daňového poriadku, platí zásada, že v skutkovo zhodných prípadoch nemajú vznikať neodôvodnené rozdiely, rozhodnutia žalovaného, na ktoré žalobca poukazoval, sa týkali síce žalobcu, ale inej daňovej kontroly, za iné zdaňovacie obdobia a neuznané odpočty DPH sa týkali dodávok od iných dodávateľov. Správny súd mal ďalej za to, že nedôvodné sú námietky žalobcu o nepreskúmateľnosti a nezrozumiteľnosť rozhodnutia pre nedostatok dôvodov, ako aj námietka o nevysporiadaní sa so všetkými dôvodmi odvolania, a že skutkový stav, ktorý vzal žalovaný základ napadnutého rozhodnutia, nemá oporu v administratívnych spisoch.

II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

a) kasačná sťažnosť

10. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) h) a i) SSP.

11. Sťažovateľ vo svojej sťažnosti namietal:

- žalovaný neprihliadol na rozsudok NS SR spis. zn. 1Sžf/112/2015 zo dňa 11.04.2017,
- správny súd sa nedostatočne vysporiadal s námietkou sťažovateľa týkajúcu sa rozsahu, rozloženia a presúvania dôkazného bremena,
- nesprávne právne posúdenie s tým, že ak žalobcom predložené doklady formálne vystavené neboli, čo správca dane nespochybnil, tak zákonné predpoklady pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane naplnené boli,
- nedostatok odôvodnenia o účasti sťažovateľa na daňovom podvode,
- nedostatočné zistenie skutkového stavu na riadne posúdenie veci,
- porušenie práva na vybavenie veci bez zbytočných prieťahov,
- krajský súd sa odklonil od rozhodovacej praxe pri porušení § 46 ods. 5 Daňového poriadku.

12. Podľa sťažovateľa že mu správca dane do ukončenia daňovej kontroly žiadne pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených neoznámil, ani sťažovateľa nevyzval, aby sa k nejakým pochybnostiam vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Zároveň poukázal na cit. rozsudok NS SR spis. zn. 1Sžf/112/2015 zo dňa 11.04.2017. Pri daňovej kontrole v daňovom konaní nekoná o tom, či správnym orgánom o niečom vznikli pochybnosti, alebo nie, ale o tom, či pochybnosti o predložených dokladoch, ak im také vznikli, daňovému subjektu zákonným spôsobom oznámili, nemožno vyvrátiť pochybnosť, ktorú správca dane žalobcovi vôbec neoznámil a ani žalovaný nijako bližšie nekonkretizoval a tvrdené spochybnenie deklarovaných skutočností nie je možné preukázať konkludentne, teda ani dokazovaním aj keby bolo vykonané, lebo spôsob preukázania spochybnenia je upravený ustanovením 46 ods. 5

Daňového poriadku a že k tomu, aby bolo správnymi orgánmi čokoľvek preukázateľne spochybnené, je potrebné, aby tieto orgány pri spochybňovaní podľa tohto ustanovenia postupovali.
13. Nakoľko správca dane v rámci daňovej kontroly, vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených žalobcom preukázateľne nespochybnil, mal sťažovateľ za to, že v procese dokazovania v daňovom konaní v danej veci k presunutiu dôkazného bremena zo správcu dane na daňový subjekt nedošlo. Z toho istého dôvodu je to správca dane, kto po ukončení daňovej kontroly (vo vyrubovacom konaní) za preukázanie svojich tvrdení znáša dôkazné bremeno a dôkaznú núdzu a že je iba na ňom, či vo vyrubovacom konaní vyvráti skutočnosti preukázané dôkazmi predloženými žalobcom v daňovej kontrole. Sťažovateľ nenamietal, že nemôže byť jeho povinnosťou preukazovať vo vyrubovacom konaní po ukončení daňovej kontroly tie skutočnosti, ktorých preukázanie už počas daňovej kontroly predložením listinných dôkazov vykonal a ktoré správca dane do ukončenia daňovej kontroly zákonným spôsobom preukázateľne nespochybnil a ktoré konkrétne nespochybnil ani vo vyrubovacom konaní. Krajský súd nevysporiadal s námietkou o nedostatočnom odôvodnení rozhodnutí správcu dane a žalovaného, ako aj s ich odmietnutím vykonať navrhované dôkazy.
Ďalej sťažovateľ poukazoval, že k porušeniu ust. 46 ods. 5 zákona Daňového poriadku správcom dane existuje ustálená rozhodovacia prax Najvyššieho správneho súdu SR, ako aj Najvyššieho súdu SR. Obdobný názor ako vo vyššie uvedenom rozsudku spis. zn. 1Sžf/112/2015 zo dňa 11.04.2017 zaujal Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný vo veci rovnakých účastníkov. S uvedeným súvisí aj nerešpektovanie právne záväzného názoru vysloveného v citovanom súdnom rozhodnutí. Sťažovateľ zároveň poukázal na rozsudok NS SR spis. zn. 1Sžfk/4/2016 zo dňa 09.10.2016 v skutkovo analogickej veci.

b) vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti
14. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti písomne vyjadril a uviedol, že námietka o nedodržaní predĺženej lehoty na vydanie rozhodnutia správcom dane je nedôvodná. Sťažovateľ namietal, že správca dane požiadal o predĺženie lehoty na vydanie rozhodnutia po uplynutí lehoty 60 dní a porušil tak ustanovenie § 65 ods. 2 prvá veta daňového poriadku. Sťažovateľ tiež uvádzal, že rozhodnutie žalovaného číslo 101172848/2019 zo dňa 17.05.2019 bolo správcovi dane doručené dňa 25.04.2019. Podľa žalovaného uvedené tvrdenie už len na základe logického uvažovania nie je možné, nakoľko doručenie rozhodnutia zo dňa 17.05.2019 nie je reálne uskutočniť dňa 25.04.2019. Uvedené rozhodnutie žalovaného bolo správcovi dane doručené dňa 03.06.2019 (zaslanie právoplatného rozhodnutia číslo 101327713/2019 zo dňa 03.06.2019), a teda zákonná lehota 60 dní na vydanie rozhodnutia správcu dane uplynula dňa 02.08.2019. Keďže správca dane požiadal o predĺženie lehoty na vydanie rozhodnutia žiadosťou zo dňa 02.07.2019, vykonal tento úkon pred uplynutím zákonnej lehoty 60 dní. Námietka o požiadaní predĺženia lehoty na vydanie rozhodnutia správcom dane po 60 dňovej lehote na vydanie rozhodnutia je preto nedôvodná. Sťažovateľ rovnako namietal, že žalovaný nedodržal lehotu na vydanie rozhodnutia, ktorá bola predĺžená Ministerstvom financií SR na základe žiadosti žalovaného číslo 100003209/2021 zo dňa 04.01.2021 s tým, že „Predĺžená lehota na vydanie rozhodnutia uplynula dňa 12.03.2021. Rozhodnutie žalovaného číslo 100446665/2021 bolo vydané dňa 17.03.2021."

15. Žalovaný poukázal na skutočnosť, že rozhodnutie číslo 100446665/2021 bolo vydané dňa 17.03.2021 je rozhodnutím správcu dane, ktorým bol žalobcovi určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie november 2012, a teda sa netýka posudzovanej veci. Žalobou napadnutým rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane číslo 430761/2020 zo dňa 18.09.2020; odvolanie žalobcu proti uvedenému rozhodnutiu bolo doručené správcovi dane dňa 21.10.2020, doplnené dňa 09.11.2020, žalovanému bolo predmetné odvolanie žalobcu doručené dňa 02.12.2020; 60 dňová lehota na vybavenie odvolania končila dňa 29.01.2021 a Ministerstvom financií SR predĺžená lehota (o 60 dní) uplynula dňa 01.04.2021. Sťažovateľ bol o predĺžení lehoty, ako aj o dôvodoch, upovedomený - Upovedomenie číslo 100210039/2021 zo dňa 05.02.2021; predmetné upovedomenie bolo splnomocnenému zástupcovi žalobcu doručené dňa 09.02.2021. Námietky žalobcu o nedodržaní predĺženej lehoty na vydanie žalobou napadnutého rozhodnutia, ako aj o neupovedomení žalobcu o predĺžení lehoty na vydanie rozhodnutia žalovaného a neuvedení dôvodov, sú preto podľa žalovaného nedôvodné.

III. Konanie pred kasačným súdom

16. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktorému predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej

sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), 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 podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

IV. Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

17. Podľa § 19 ods. 1 veta prvá zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákona o DPH“) daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru.

18. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

19. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byt' platiteľovi dodané.

20. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

21. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

22. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku, pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

23. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje
a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

24. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

25. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

26. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

27. Podľa § 45 ods. 2 písm. c), d), e) Daňového poriadku, kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane povinnosti poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou, predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom

dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia a predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia.

28. Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

29. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná. Je zároveň potrebné uviesť, že kasačná sťažnosť je inštitútom mimoriadneho opravného prostriedku. Z tohto dôvodu jej podanie je koncipované na konkrétnom tvrdení sťažovateľa o pochybení krajského súdu v konaní. Sťažovateľ namietal dôvody kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 písm. g), h) a i) SSP.

30. Kasačný súd poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR spis. zn. 1Sžfk/10/2020 z 24. februára 2022 (R 18/2022 ZNSS), kde tunajší súd konštatoval, že: „zásada zákonnosti je nesporne najvýznamnejšou zásadou daňového konania, pričom jej základ pochopiteľne nevychádza len z ustanovenia § 3 ods. 1 Daňového poriadku, ale primárne z článku 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Daňové orgány sú tak pri určovaní daňovej povinnosti povinné nielen postupovať podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, dbať na fiškálne záujmy štátu, ale rovnako sú povinné dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a pri správne daní postupovať v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Spolupráca daňových orgánov s kontrolovanými daňovými subjektmi vyplýva z viacerých ustanovení Daňového poriadku, pričom jedným z nich je aj ustanovenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ktoré vo svojej podstate upravuje prenos dôkazného bremena zo správcu dane na kontrolovaný daňový subjekt práve v prípade, ak má správca dane pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich oznámených. V prípade, ak k takejto situácii dôjde, správca dane vyzýva daňový subjekt, aby sa k zisteným pochybnostiam správcovi dane vyjadril a teda, aby pravdivosť údajov, ktoré uviedol v daňovom priznaní, preukázal. Táto výzva môže byť daňovému subjektu alternatívne zaslaná v písomnej forme alebo pochybnosti môžu byť daňovému subjektu oznámené i počas ústneho pojednávania, na ktoré správca dane daňový subjekt predvolá a následne spíše zápisnicu. Práve týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania k prenosu dôkazného bremena zo správcu dane na kontrolovaný daňový subjekt. V posudzovanom prípade však k prenosu dôkazného bremena nedošlo a žalobca, ako kontrolovaný daňový subjekt, sa o dôvodoch nesplnenia zákonných podmienok ustanovených v § 43, § 49 a 51 zákona o DPH dozvedel až z protokolu, doručením ktorého došlo k ukončeniu daňovej kontroly.“

31. Samotnému prenosu dôkazného bremena v daňovom konaní sa vo svojom rozhodnutí sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo 14. novembra 2018 venoval aj ústavný súd, ktorý v odôvodnení tohto rozhodnutia rozobral prenos dôkazného bremena nasledovne: „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 pokladov 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 prejednacej.“

32. Kasačný súd považoval za dôvodnú námietku sťažovateľa, ktorá sa týkala nedodržania ust. § 46 ods. 5 Daňového poriadku s tým, že mu správca dane do ukončenia daňovej kontroly „žiadne pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým

subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených neoznámil, ani sťažovateľa nevyzval, aby sa k nejakým pochybnostiam vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.“ Išlo o jednoznačnú a konkrétnu námietku zo strany sťažovateľa aj keď žalovaný v písomnom vyjadrení k žalobe argumentoval, že túto procesnú povinnosť naplnil výzvou č. 101828207/2018 zo dňa 18.09.2018 (resp. aj výzvou č. 101217234/2018 zo dňa 25.06.2018, prípadne ešte výzvou č. 9301402/5/3241950/2014/Šrá zo dňa 03.07.2014). Uvedenú skutočnosť kasačný súd preveril a musí konštatovať, že tieto procesné úkony správcu dane sa týkali iba predloženia dôkazov, ale z obsahového hľadiska správca dane žiadne pochybnosti voči daňovému subjektu neuplatnil a preto nie je možné prijať záver, že by správca dane pri preverovaní uvedených písomných pokladov preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom. Pochybnosti musí správca dane výslovne uviesť a týmto procesom dochádza k prenosu dôkazného bremena. Postup správcu dane bol v rozpore s ustálenou rozhodovacou praxou Najvyššieho správneho súdu SR ako aj Ústavného súdu SR. Pritom uvedený právny záver už deklaroval Najvyšší súd SR ako súd kasačný vo veci rovnakých účastníkov v rozsudku spis. zn. 1Sžf/112/2015 zo dňa 11.04.2017. Sťažovateľ podľa záveru Najvyššieho súdu SR nedostal jednoznačnú informáciu o tom, či vôbec a keď áno tak aké mal správca dane pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených žalobcom. Napriek záväznému právnemu názoru vyslovenému v tomto rozsudku, postup v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku nebol opätovne dodržaný a z tohto dôvodu bola aj námietka sťažovateľa podľa § 440 ods. 1 písm. h) a i) SSP dôvodná.

33. Kasačný súd k uvedenému dopĺňa, že kontrolovaný daňový subjekt má počas daňovej kontroly právo poznať priebežné výsledky hodnotenia predložených dôkazov, pretože ak správca dane svoje pochybnosti a ich príčiny kontrolovanému daňovému subjektu neoznámi, vytvára pre daňový subjekt stav právnej neistoty a s tým súvisí aj postup ďalšieho dokazovania a zisťovania skutkového stavu, ktorý bol poznačený touto vadou. Daňový subjekt v zmysle Daňového poriadku preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Preto musí správca dane daňovému subjektu v procese dokazovania aj ozrejmiť, aké skutočností považuje za pochybné a vyzvať ho, aby sa ku konkrétnym pochybnostiam aj vyjadril, najmä, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Uvedený rozpor správny súd nesprávne právne posúdil so záverom, že „správca dane v posudzovanom prípade zákonným spôsobom viedol dokazovanie, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci s tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly všetky potrebné podklady a dôkazy pre svoje rozhodnutie, bez ohľadu na to, či tieto dôkazy boli v prospech alebo v neprospech žalobcu a tieto i správne vyhodnotil“. Za neudržateľný - vzhľadom na konštatované skutočnosti, kasačný súd považoval záver správneho súdu v tom zmysle, že správca dane spochybnil v procese dokazovania dôveryhodnosť údajov na sporných faktúrach a teda žalobca mal produkovať ďalšie dôkazy na preukázanie, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaroval. Sťažovateľ v danej časti dôvodne namietal nedostatočné sa vysporiadanie uvedenou námietkou zo strany správneho súdu, pretože ako vyplýva zo žaloby, sťažovateľ konkrétnym a vecným spôsobom poukazoval na vadu rozloženia dôkazného bremena v dokazovaní a z toho vyplývajúce dôsledky pre daňové konanie.

34. Odobrením vyššie uvedeného postupu správcu dane by v podstate mohlo dochádzať aj k obchádzaniu zákonom stanovenej prekluzívnej jednoročnej lehoty (§ 46 ods. 10 daňového poriadku) na výkon daňovej kontroly, keď správca dane by v časovej tiesni nepostupoval podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku, čím by následne nevykonával dokazovanie vo vzťahu k tvrdeniam kontrolovaného daňového subjektu, avšak protokol by vydal v zákonom stanovenej lehote. Kasačný súd prisvedčil dôvodnosti sťažovateľovej námietky o porušení ustanovenia § 46 ods. 5 daňového poriadku zo strany správcu dane, ktorá skutočnosť mala za následok prijatie záveru, že v priebehu daňovej kontroly došlo k podstatnému pochybeniu, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej [§ 191 ods. 1 písm. g/ SSP]. Uvedená vada mala podstatné dôsledky pre celý proces dokazovania v daňovom konaní.

35. Kasačný súd nad rámec uvedené prízvukuje, že nie je možné pri právnom posúdení kumulovať nesplnenie hmotnoprávnych podmienok s vedomostnou zložkou sťažovateľa o daňovom podvode. Ak teda napríklad správny súd konštatuje, že neboli splnené hmotnoprávne podmienky - neexistuje opodstatnenie pri právnom posudzovaní predmetnej veci zaoberať sa podvodným konaním, resp.

vedomostnou zložkou daňového subjektu o daňovom podvode. Ak na druhej strane správny súd konštatuje podvod ide o prípad, kedy správca dane musí v rámci svojho dôkazného bremena: 1. preukázať existenciu podvodu na dani z pridanej hodnoty (chýbajúcu daň) a to v ktoromkoľvek predchádzajúcom článku reťazca (objektívny test v rámci celého reťazca), 2. následne preukázať objektívne skutkové okolnosti svedčiace tomu, že kontrolovaný daňový subjekt o podvode na predchádzajúcom článku reťazca vedel alebo mohol vedieť - stačí nevedomá nedbalosť, nemusí ísť o úmysel (vedomostný test konkrétneho subjektu), 3. posúdiť, či kontrolovaný daňový subjekt prijal opatrenia ktoré po ňom je možné rozumne vyžadovať aby zistil, či prijaté plnenie nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (due diligence vedomostný test konkrétneho subjektu). V ostatných častiach sa správny súd s námietkami sťažovateľa vysporiadal, resp. v nich kasačný súd nevidel takú relevanciu, ktorá by mala za následok konštatáciu o porušení zákona zo strany správcu dane a žalovaného.

V. Záver

36. Kasačný súd sa na základe uvedených skutočností (s odkazom na príslušnú judikatúru) nestotožnil so záverom ustáleným krajským súdom, že správca dane v posudzovanom prípade zákonným spôsobom viedol dokazovanie. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti, ktoré nadväzovali na nesprávne vedený proces dokazovania, boli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia ako aj procesu, ktorý rozhodnutiam správcu dane a žalovaného predchádzal. Z uvedeného dôvodu kasačný súd zmenil rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/38/2021 - 108 zo dňa 21.12.202 tak, že rozhodnutie žalovaného č. 130950/2021 zo dňa 26.03.2021, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 430761/2020 zo dňa 18.09.2020 zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 2 SSP.

37. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 S.S.P. tak, že úspešnému sťažovateľovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom. V zmysle § 175 ods. 2 S.s.p. o výške náhrady trov konania bude rozhodnuté samostatným uznesením krajského súdu.

38. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

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