

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/65/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5020200025
Dátum vydania rozhodnutia: 20. 09. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Valašiková
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:5020200025.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a členov senátu JUDr. Zuzany Mališovej a prof. JUDr. PhD. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa):
NeoTec Martin, s.r.o., so sídlom Brezová 13, 036 01 Martin, IČO: 31 595 375,
právne zastúpený: Hronček & Partners, s. r. o., so sídlom Kálov 1, 010 01 Žilina,
IČO: 47 248 327, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102453365/2019 zo dňa 28.10.2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/10/2020 zo dňa 30. novembra 2021, takto

rozhodol:

I. Návrh žalobcu na prerušenie konania sa **z a m i e t a**.

II. Rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/10/2020 zo dňa 30. novembra 2021 sa **m e n í t a k**, že rozhodnutie žalovaného č. 102453365/2019 zo dňa 28.10.2019 sa **z r u š u j e** a vec sa mu **v r a c i a** na ďalšie konanie.

III. Žalobcovi sa **p r i z n á v a** voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania.

o d ô v o d n e n i e :

I.
Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Žiline (ďalej aj ako „správny súd“) rozsudkom č. k. 31S/10/2020 zo dňa 30. novembra 2021 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102453365/2019 zo dňa 28.10.2019 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“), ktorým 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, pobočka Námestovo (ďalej len „správca dane“) č. 101336482/2019 zo dňa 03.06.2019, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku určený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 2.050,20 Eur za zdaňovacie obdobie február 2016. Účastníkom náhradu trov konania nepriznal. Zároveň správny súd zamietol návrh žalobcu na prerušenie správneho súdneho konania a podanie návrhu na začatie prejudiciálneho konania pred Súdny dvorom Európskej únie.

2. Správny súd v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že žalobca mienil upriamiť pozornosť na to, že pokiaľ daňový orgán nekoná v súlade so zákonom alebo koná nad rámec zákona, dochádza k

porušovaní subjektívneho práva daňového subjektu na zákonný postup daňového orgánu. V žalobných bodoch 1 až 3 správnej žaloby však chýba spôsobilý predmet takéhoto hodnotenia správneho súdu, a teda konkrétna argumentácia žalobcu vymedzujúca rozpor rozhodnutia správcu dane alebo žalovaného, alebo ich postupov, ktoré predchádzali ich vydaniu so zákonom.

3. S poukazom na § 46 ods. 8 Daňového poriadku uviedol, že táto úprava umožňuje správcovi dane vydať v rámci jednej daňovej kontroly, predmetom ktorej sú viaceré zdaňovacie obdobia v zmysle § 77 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), ako tomu bolo v predmetnom administratívnom konaní, samostatný protokol pre zdaňovacie obdobia, v ktorých rozdiel dane zistený nebol a samostatný protokol z daňovej kontroly pre zdaňovacie obdobia, v ktorých takýto rozdiel dane bol daňovou kontrolou zistený. Správca dane a žalovaný sa s touto námietkou dostatočne vysporiadali vo svojich rozhodnutiach.

4. K námietke žalobcu, že protokol z daňovej kontroly neobsahoval náležitosť uvedenú v § 47 písm. h) Daňového poriadku spočívajúcu vo vyhodnotení dôkazov správny súd uviedol, že je nedôvodná. Z obsahu protokolu č. 100344791/2019 zo dňa 31.01.2019, ktorý je súčasťou administratívneho spisu, vyplýva konštatovanie týkajúce sa zdaňovacieho obdobia február 2016, pokiaľ ide o vymedzenie náležitosti protokolu - preukázaných kontrolných zistení a vyhodnotenie dôkazov, to na strane 4 a nasl. 33. Uvedená časť označeného protokolu spĺňajúca obsahovú požiadavku kladenú na protokol z daňovej kontroly podľa § 47 písm. h) Daňového poriadku zahŕňa i sumarizáciu a vyhodnotenie dôkazov zo strany správcu dane, viažuce sa i k zdaňovaciemu obdobiu február 2016.

5. Pokiaľ žalobca namietal, že správca dane odmietol vykonať dôkaz kontrolnými výkazmi dodávateľa, správny súd ani túto námietku nepovažoval za dôvodnú a poukázal na úpravu § 24 ods. 2 Daňového poriadku, v zmysle ktorej nie je správca dane pri vykonávaní dôkazov viazaný dôkaznými návrhmi daňového subjektu. Správca dane je oprávnený daňovým subjektom navrhnutý dôkaz i nevykonať a uvedené nepredstavuje automaticky nezákonný postup správcu dane. Z rozhodnutia správcu dane, a to konkrétne z tretieho odseku na strane 31 odôvodnenia rozhodnutia správcu dane, vyplýva síce stručné, avšak dostatočné a správne odôvodnenie nepreverovania kontrolných výkazov správcom dane na základe záveru správcu dane, že údaje v kontrolnom výkaze nie sú dôkazom o tom, že dodanie služieb bolo uskutočnené spôsobom a dodávateľom uvedeným na faktúrach.

6. K ďalšej námietke žalobcu spočívajúcej v tvrdení, že správca dane mal pri nadobudnutí pochybností o reálnom uskutočnení obchodov presne špecifikovať dôkazy, ktoré nad rámec zákona požaduje od žalobcu na preukázanie deklarovaných obchodov správny súd uviedol, že je nedôvodná. Úlohou správcu dane je dôkazy produkované daňovým subjektom hodnotiť v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku a nie daňovému subjektu určovať, akými konkrétnymi dôkaznými prostriedkami a z nich vyplývajúcimi dôkazmi má svoje tvrdenia o realizácii zdaniteľných obchodov pre potreby preukázania jeho práva na odpočet preukazovať. Takémuto hodnoteniu bola podrobená i svedecká výpoveď svedka p. Hečku, ktorá bola na základe zásady voľného hodnotenia dôkazov vyhodnocovaná v kontexte ostatných zistení správcu dane, a teda bola ako dôkaz správcom dane zohľadnená po jej náležitom vyhodnotení zohľadňujúcim ostatné výsledky dokazovania vedeného správcom dane. Závery rozsudkov Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžfk/1/2018 a sp. zn. 6Sžfk/40/2018, na ktoré poukazoval žalobca, nie sú na predmetný prípad aplikovateľné.

7. Správny súd zdôraznil, že skutočnosť nepredloženia účtovníctva dodávateľa uvedeného na faktúre, nebola jedinou okolnosťou, ktorou spochybnil správca dane reálnosť zdaniteľných plnení. Dôvodné pochybnosti správcu dane v prejednávanej veci boli založené komplexom zistení. Žalobca podoprel svoj návrh formálnymi dôkazmi - predloženými dodávateľskými faktúrami (tie sami o sebe nie sú materiálnym dôkazom o dodaní tovaru), rámcovou zmluvou (táto je len zmluvným rámcem upravujúcim obchodný vzťah medzi žalobcom a dodávateľom), výpoveďou svedka I. (tento síce potvrdil sprostredkovanie služieb pre žalobcu avšak bez doloženia relevantných dôkazov, na základe ktorých by bolo možné toto vyjadrenie uvedeného svedka overiť, a ktoré by svedčili o samotnom fakte realizácie fakturovaného plnenia dodávateľom uvedeným na predmetnej faktúre, čo samo o sebe znížilo dôkaznú hodnotu uvedenej svedeckej výpovede vo vzťahu k relevantnej okolnosti dodania služby dodávateľom uvedeným na faktúre), výpoveďou svedka M. (jeho výpoveď bola nekonkrétna, bez prínosu k objasneniu podrobností realizácie dodávky predmetných služieb), fotodokumentáciou, ktorá v stave obsahu ako je súčasťou pripojeného administratívneho spisu nepreukazuje realizáciu

fakturovaného plnenia dodávateľom uvedeným na faktúre rovnako ako plány vysielania reklamných spotov, ktoré predstavujú len podchytenie zámeru medzi dodávateľom daňového subjektu a jeho dodávateľom. Tieto dôkazy dodanie služby daňovému subjektu dodávateľom uvedeným na faktúre spoľahlivo nepreukazujú. Poukázal tiež na odôvodnenie rozhodnutia správcu dane, podľa ktorého správca dane skonštatoval ako základ svojho rozhodnutia i absenciu preukázania dodania fakturovanej služby dodávateľom uvedeným na faktúre - teda subjektom TK WLP s.r.o., čím vymedzil absentujúcu podmienku práva na odpočet a jeho rozhodnutie netrpí procesnou vadou, ako to až na pojednávaní tvrdil žalobca cestou právneho zástupcu. Taktiež upriamil pozornosť na závery podľa rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/81/2018.

8. Ohľadne námietky žalobcu, že správca dane mal povinnosť preukázať, že v predmetnej veci išlo o podvod alebo zneužitie práva správny súd zdôraznil, že v prejednávanej veci nebol preukázaný základný predpoklad vzniku práva žalobcu na odpočet, a to splnenie vecnej podmienky vzniku daňovej povinnosti dodávateľa daňového subjektu uvedeného na predmetných faktúrach. Z tohto dôvodu nemožno konštatovať dôkazné bremeno správcu dane pri preukazovaní podvodu alebo zneužitia práva. Žalobca sa mylí, ak vychádza zo záveru, že správca dane môže neuznať nárok na odpočítanie dane len v prípade, ak preukáže, že v danom prípade išlo o podvod alebo zneužitie práva. Správny súd zdôrazňuje, že pokiaľ nie sú preukázané hmotnoprávne podmienky pre odpočítanie dane podľa zákona o DPH, t. j. vecné a formálne podmienky, potom nie je možné odpočítanie dane práve z dôvodov porušenia úpravy podľa § 49 ods. 1 v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) a § 19 ods. 1 zákona o DPH priznať. Až pokiaľ by žalobca uniesol svoje dôkazné bremeno a všetky tieto podmienky by preukázal, teda k porušeniu zákona o DPH by nedošlo, vtedy by mohol správca dane neuznať odpočítanie dane len v prípade, ak by preukázal, že žalobca je zapojený do zneužitia právnej regulácie spoločného systému DPH alebo na podvodnom reťazci zdaniteľných obchodov, k čomu však v prejednávanej veci nedošlo a absenciu uvedeného nie je možné preklenúť ani žalobcom uplatňovaným eurokonformným výkladom nároku žalobcu na odpočet DPH. Uviedol, že správca dane a žalovaní nemali teda povinnosť na seba prebrať ani dôkazné bremeno.

9. V závere odôvodnenia poukázal správny súd na to, že viaceré žalobné body boli žalobcom prezentované až po uplynutí lehoty na podanie správnej žaloby, preto na tieto nebolo možné prihliadať. V súvislosti so znaleckým posudkom, ktorý produkoval žalobca až v priebehu konania pred správnym súdom, tento uviedol, že ho nepovažuje za relevantný, keďže sa v ňom znalec vyjadroval k právnym otázkam - a nie ku skutkovým otázkam, na ktoré treba vedecké poznatky. Správny súd taktiež uviedol, že nevzhladol dôvod na prerušenie súdneho konania do skončenia veci vedenej pred Súdny dvorom Európskej Únie (ďalej len „SD EÚ“) sp. zn. C-154/20 a rovnako nevzhladol ani dôvod na iniciovanie konania o prejudiciálnej otázke pred týmto súdom.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

10. Proti právoplatnému rozsudku správneho súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej ako „sťažovateľ“) z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP kasačnú sťažnosť a žiadal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alternatívne aby rozsudok správneho súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného spolu s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a vec mu vráti na ďalšie konanie. Tiež navrhol, aby mu bol v celom rozsahu priznaný nárok na náhradu trov konania.

11. Podľa názoru sťažovateľa, správny súd mu nesprávnym procesným postupom znemožnil, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces a rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci. Uviedol, že správny súd nesprávne pristúpil k posúdeniu argumentácie sťažovateľa, uvedenej v replike zo dňa 08.06.2020, ktorú vo významnej časti posúdil ako vznesenie nových žalobných dôvodov uplatnené po uplynutí lehoty na podanie správnej žaloby. Podľa sťažovateľa sa nejednalo o nové žalobné námietky, ale len o rozvinutie argumentácie a doplnenie právneho zdôvodnenia k už vzneseným žalobným dôvodov, ktoré boli v správnej žalobe vymedzené v súlade s ust. § 182 ods. 1 písm. e) SSP, a to v celom rozsahu.

12. Sťažovateľ ďalej uviedol, že odôvodnenie správneho súdu v súvislosti s dôvodmi, prečo nepovažuje za potrebné v súdnej veci položiť prejudiciálnu otázku, je nedostatočné a obmedzuje sa len na

jednoduché porovnanie rozhodnutia SD EÚ vo veci C-154/20 s prejednávanou vecou s tým, že správny súd nepovažuje závery tohto rozhodnutia za aplikovateľné.

13. Ohľadne sťažostného bodu spočívajúceho v nesprávnom právnom posúdení veci správnym súdom sťažovateľ uviedol, že správca dane podľa sťažovateľa nebol oprávnený z daňovej kontroly vydať viac ako jeden protokol. Právny názor a výklad § 46 ods. 8 Daňového poriadku správnym súdom tak považoval za nesprávny, nakoľko správny orgán je oprávnený robiť len to, čo mu zákon umožňuje, pričom príslušná právna norma tu správcovi dane ukladá vyslovene možnosť vydať v jednej daňovej kontrole len jeden protokol.

14. Podľa sťažovateľa správny súd nesprávne právne posúdil aj skutočnosť, že správca dane nevykonával dokazovanie kontrolnými výkazmi dodávateľa. Kontrolný výkaz považuje žalobca za dôkaz, ktorý má svoju výpovednú schopnosť a to najmä vo väzbe na ostatné zistené skutočnosti v daňovom konaní. Dodávateľ, ktorý v kontrolnom výkaze uvedie identifikačné číslo pre daň svojho odberateľa, čísla faktúr vystavených tomuto odberateľovi a hodnotu dodaných tovarov či služieb uvedenú na týchto faktúrach, nado všetku pochybnosť deklaruje vznik daňovej povinnosti v zmysle § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Kontrolné výkazy síce nie sú priamym dôkazom o dodaní plnenia v danom mieste, čase a daným subjektom, ale nepriamo dokazujú a vypovedajú o tom, že určitý subjekt, ktorý kontrolný výkaz podáva vystavil a zaúčtoval daňový doklad, viažuci sa k určitému v doklade uvedenému zdaniteľnému plneniu, v určitej kvalite a kvantite a s určitou daňou, ktorú voči štátu priznal a zúčtoval.

15. Sťažovateľ rovnako namietal, že tak finančné orgány, ako aj správny súd stotožniac sa v celom rozsahu s ich závermi nesprávne vymedzujú primeranosť dôkazného bremena, a to práve vo vzťahu k predmetu dodávanej služby -vysielanie reklamných spotov. Ak daňový subjekt predložil fotodokumentáciu, z ktorej je evidentné, že reklamné spoty jeho spoločnosti sa skutočne vysielali tak potom je absolútne neodôvodnené tvrdenie, o neposkytnutí služieb. Súčasne mal za to, že neexistuje iný objektívny dôkaz, ktorý by bol spôsobilý preukázať poskytnutie služby podľa faktúr vo fakturovanom rozsahu (trvaní, frekvenciách). Sťažovateľ tak zabezpečil všetky dôkazy, ktoré bolo vzhľadom na prijaté plnenie rozumné a primerané od neho očakávať, a to konajúc s odbornou starostlivosťou. Správny súd nemôže po sťažovateľovi požadovať predloženie dokumentov, ktoré nikdy neexistovali, resp. ich nikdy nemal k dispozícii a zároveň mu žiadny právny predpis evidenciu alebo archiváciu takýchto dokumentov neukladá. Zároveň mal za to, že na posúdenie predmetnej veci sú aplikovateľné závery rozsudkov Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžfk/1/2018 a sp. zn. 6Sžfk/40/2018.

16. Sťažovateľ ďalej namietal, že skutočnosť, že dodávateľ sťažovateľa, respektíve jeho subdodávateľa, boli nekontaktní a nepredložili žiadne doklady na podporu svojich svedeckých výpovedí, nemožno pričítať na ťarchu sťažovateľa. Správca dane ani žalovaný nespochybnil ani jeden z dôkazov predložených sťažovateľom ako daňovým subjektom, teda pochybnosti o preukaznosti dodávateľa zdaniteľného plnenia boli od začiatku nedôvodné. Rovnako nespochybnili ani pravdivosť svedeckých výpovedí. Správca dane formálne spochybnil skutočnosti, ktoré nie sú v diskreícii sťažovateľa, ktoré nastali niekoľko rokov po vykonaní zdaniteľných obchodov, a ktoré nemal sťažovateľ možnosť žiadnym spôsobom ovplyvniť ani zabezpečiť. Spoločnosť TK WLP s.r.o. v rozhodnom čase vykazovala všetky znaky poctivého obchodného partnera, bola to reálna spoločnosť so sídlom, zamestnancami, spoločnosť, ktorá zostavovala účtovné závierky, vykazovala zisk, závierky zverejňovala a taktiež podávala daňové priznania k dani z príjmu. Opätovne pritom zdôraznil, že žalovaný nespochybnil zdaniteľné plnenie, ale dodanie služby subjektom uvedeným na faktúrach. Táto zmena právneho posúdenia zo strany žalovaného pritom nebola v napadnutých rozhodnutiach dostatočne odôvodnená, čo by spôsobovalo zmätočnosť a nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia.

17. Záverom uviedol, že napadnutý rozsudok správneho súdu nereflektuje závery znaleckého posudku T. B. Y. č. 03/2020 z 25. septembra 2020 a taktiež, že správny súd rozhodol v rozpore s rozhodnutiami Súdneho dvora Európskej únie (napr. č. C-277/14 z 22. októbra 2015, č. C-18/13 z 13. februára 2014, č. C-610/2019 a C-80/11 a C-142/11 z 21. júna 2012).

18. Následne sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd, ak nenadobudne presvedčenie o potrebe zachovať právo sťažovateľa na odpočet dane z faktúr, prerušil toto konanie do rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie o ním navrhnutých prejudiciálnych otázkach.

19. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril podaním zo dňa 20.05.2022, v ktorom uviedol, že sťažovateľ preukazoval svoje právo na odpočítanie dane len samotnou faktúrou bez ďalších relevantných dôkazov, pričom Plány vysielania reklamných spotov, ani tvrdenia bývalého konateľa spoločnosti TREZ Slovakia s.r.o. neboli podložené žiadnymi dôkazmi. Vyhodnotením získaných informácií a podkladov dospel správca dane k záveru, že popierajú realnosť uskutočnenia zdaniteľného plnenia spoločnosťou TK WLP s.r.o. Vykonané dokazovanie preukázalo, že vecné plnenie z predložených faktúr nenastalo, predložené dôkazy sa ukázali ako nedôveryhodné, vystavené bez reálneho podkladu. Nebolo preukázané, že deklarovanému dodávateľovi vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Stotožnil sa s rozhodnutím správneho súdu a navrhol aby kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietol.

20. Sťažovateľ sa podaním zo dňa 10.06.2022 vyjadril k vyjadreniu žalovaného. Uviedol, že sťažovateľ ako daňový subjekt doložil všetky relevantné dôkazy o existencii fakturovaného plnenia, ako aj o subjekte, ktorý mu ho dodal, ktoré od neho možno v konkrétnom prípade spravodlivo požadovať. Zotrval na svojich tvrdeniach uvedených v kasačnej sťažnosti a poukázal na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/2/2021 zo dňa 27.04.2022 a sp. zn. 10Sžfk/1/2021 zo dňa 27.04.2022, ktorými boli zmenené rozhodnutia správnych súdov v obdobnej veci totožného sťažovateľa.

21. Ďalej sťažovateľ podal vyjadrenie zo dňa 14. februára 2023. Poukázal v ňom na podľa jeho tvrdenia novú skutočnosť, že medzi subdodávateľom sťažovateľa, spoločnosťou TREZ Slovakia, s.r.o., a dodávateľom sťažovateľa, TK WLP s.r.o., boli riadne vystavované faktúry. Tie boli aj zaúčtované.

III.

Konanie na kasačnom súde

22. Prejednávaná vec bola dňa 15.06.2022 predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky (ďalej ako „kasačný súd“), ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie, podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na kasačnom súde bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 4S sp. zn. 4Sfk/65/2022. Následne bola vec vrátená bez rozhodnutia na odstránenie nedostatkov správneému súdu (absencia doložky o autorizácii). Predmetná vec bola - po odstránení nedostatku - opätovne predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky na rozhodnutie kasačnému senátu 4S, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia

23. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

24. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Žiline sp. zn. 31S/10/2020 zo dňa 30. novembra 2021, ktorým tento podľa § 190 SSP zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102453365/2019 zo dňa 28.10.2019, ktorým podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101336482/2019 zo dňa 03.06.2019, ktorým bol sťažovateľovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku určený rozdiel dane na DPH v sume 2.050,20 Eur za zdaňovacie obdobie február 2016.

25. Kasačný súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že správca dane nepriznal sťažovateľovi právo na odpočítanie dane od spoločnosti TK WLP s.r.o., Kutuzovova 3828, 085 01 Bardejov, IČO: 36 509 604 a to z faktúry č. 16007, s dátumom dodania 29.02.2016, s dátumom uplatnenia 29.02.2016, základ dane v eurách 10.251,00 Eur, DPH v eurách 2.050,20 Eur a celková suma v eurách 12.301,20 Eur. Predmetom fakturácie boli reklamné služby. Konkrétne sa jednalo o odvysielanie reklamných spotov podnikateľskej činnosti sťažovateľa na LED obrazovkách zrealizovaných subdodávateľom TREZ Slovakia s.r.o., Kysucká 162, Košice - mestská časť Západ, IČO: 36 696 838. Vydaniu rozhodnutia predchádzala daňová kontrola dane z príjmu právnickej osoby za rok 2016 a dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2016 a január a február 2017.

26. Správca dane skonštatoval, že k dodaniu zdaniteľného plnenia skutočne došlo, avšak nie spoločnosťou TK WLP s.r.o. Daňovému subjektu tak nevzniklo právo na odpočítanie dane z predmetných faktúr od spoločnosti TK WLP, čím porušil § 49 ods. 1, 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Voči rozhodnutiu správcu dane podal sťažovateľ odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím.

IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

27. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

28. Podľa § 6 ods. 1 SSP, správne súdy v správnom súdnictve preskúmavajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

29. Podľa § 464 ods. 1 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

30. 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.

31. Podľa § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1 zákona o DPH, právo na odpočítanie dane z tovarov a služieb vzniká platiteľovi v deň, keď vznikla daňová povinnosť, pričom daňová povinnosť vzniká dňom dodania. To znamená, že právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ.

32. 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 ods. 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 byť platiteľovi dodané.

33. 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.

34. K námietke žalobcu, že správca dane nie je oprávnený vydať dva protokoly, kasačný súd uvádza, že vydanie dvoch protokolov z daňovej kontroly nie je možné považovať za nezákonnosť, ktorá by odôvodňovala zrušenie príslušných rozhodnutí ani v kontexte rozhodovacej praxe kasačného súdu. Kasačný súd zdôrazňuje, že namietaným postupom správcu dane nedošlo k žiadnej ujme na právach sťažovateľa a sťažovateľ v tomto smere ani žiadnu argumentáciu v správnej žalobe ani v kasačnej sťažnosti neponúkol. Zákonnosť vypracovania dvoch protokolov z jednej daňovej kontroly už kasačný súd posudzoval viackrát s rovnakým výsledkom, napr. v rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/21/2020 z 26. mája, v ktorom k uvedenej námietke uviedol: „Znenie § 46 ods. 8 daňového poriadku nevyklučuje však podľa kasačného súdu taký postup, ako zvolil správca dane, za predpokladu, že je v jednotlivých protokoloch jednoznačne identifikované, akého zdaňovacieho obdobia a akej dane sa protokoly týkajú, vrátane identifikácie daňovej kontroly (všetko aj v zmysle § 47 Daňového poriadku), a správca dane sa vyhne vyvolaniu vyššie naznačenej zmätočnosti. Treba totiž zohľadniť aj to, že daňová kontrola je koncipovaná tak, že sa môže súčasne týkať viacerých zdaňovacích období a viacerých druhov daní, pričom k rozšíreniu jej predmetu môže dôjsť aj počas jej priebehu (§ 46 ods. 4 daňového poriadku). To vyplýva najmä z požiadavky na čo najmenšiu záťaž pre daňový subjekt

a všeobecne z princípu hospodárnosti. Preto, hoci ide formálne a procesne o jednu daňovú kontrolu, materiálne sa predmety takejto „spoločnej“ kontroly neprelínajú, a kontrolné zistenia sa aj v jedinom protokole vyhotovenom za viaceré zdaňovacie (účtovné) obdobia a dane uvádzajú samostatne podľa jednotlivých predmetov kontroly.

35. Rovnako k uvedenej pristupoval kasačný súd aj v rozsudku sp. zn. 1Sžfk/35/2020 zo dňa 16. februára 2022: „Formalistický, resp. jazykový výklad (§ 46 ods. 8 Daňového poriadku) smerujúci k tomu, že z daňovej kontroly musí byť vydaný jeden protokol síce nie je bez ďalšieho nesprávny, keďže je v ustanovení predmetnej právnej normy použité jednotné číslo, avšak väčší štandard ochrany práv je zabezpečený cez výklad, ktorý pripúšťa vydanie dvoch protokolov z daňovej kontroly.“ Uvedené je rovnako v súlade aj so skorším právnym názorom kasačného súdu napr. vo veci sp. zn. 1Sžfk/90/2017 zo dňa 26. februára 2019, kde v bode 39 kasačný súd uviedol: „Správca dane postupoval podľa názoru kasačného súdu v súlade so zákonom, keď z jednej daňovej kontroly vyhotovil jeden daňový protokol za zdaňovacie obdobia, v ktorých bol zistený rozdiel na dani a za zdaňovacie obdobia, v ktorých rozdiel na zistený nebol, a preto sa vyrubovacie konanie ani nezačalo.“ Z uvedeného dôvodu kasačný súd vyhodnotil túto námietku sťažovateľa ako nedôvodnú.

36. K námietke sťažovateľa týkajúcej sa nevykonania dokazovania kontrolnými výkazmi dodávateľa poukazuje na rozsudok kasačného súdu sp. zn. 10Sžfk/1/2021 z 27. apríla 2022, ktorý k uvedenej námietke (v obdobnej veci tých istých účastníkov konania, avšak inej daňovej kontroly) uviedol:

27. Správca dane navyše ani celkom zrejme nevyčerpal všetky dostupné dôkazy, ktoré boli v konaní k dispozícii. Sťažovateľ dôvodne namieta nevykonanie kontrolných výkazov dodávateľa ...Kasačný súd je presvedčený, že i keď tento dôkaz sám o sebe nie je nespochybniteľný, tak stále môže dopomôcť k dokresleniu skutkového stavu pre správcu dane. Totiž, ak by mal dodávateľ ...v kontrolných výkazoch vedené faktúry, na základe ktorých si sťažovateľ uplatnil odpočet DPH, tak by tento dôkaz mohol, i keď len čiastkovo, preukazovať riadne vedenie týchto faktúr v účtovníctve dodávateľa ...a tým vyvracať tvrdenie správcu dane, že pokiaľ nie je možné skontrolovať účtovníctvo dodávateľa uvedeného na faktúre, tak nie je možné považovať faktúry za vierohodné, pretože nie je možné zistiť, či má takýto subjekt vôbec tento doklad vo svojom účtovníctve zaúčtovaný a daň odvedenú. Tento záver podporuje aj účel kontrolných výkazov, ktorý zákonodarca vyjadril v dôvodovej správe k novele uskutočnenej zákonom č. 360/2013 Z. z. nasledovne: „Kontrolný výkaz, ako dokument obsahujúci informácie o vymedzených dodávkach tovaru a služieb platiteľov dane na vstupe aj výstupe, predstavuje jedinečný zdroj informácií pre finančnú správu. Prostredníctvom automatizovaného systému krížovej kontroly v ňom uvedených údajov bude finančná správa vedieť efektívne plánovať daňové kontroly. Sprievodným efektom zavedenia kontrolného výkazu bude zlepšenie dobrovoľného plnenia daňových povinností platiteľov dane, čo sa v konečnom dôsledku odrazí na zlepšenom výbere dane z pridanej hodnoty. Ambíciou kontrolného výkazu je odhaľovanie nových typov podvodov a ich predchádzanie, do budúcnosti takisto rozšírenie jeho uplatnenia na kontrolu plnenia zákonných povinností pri iných druhoch priamych a nepriamych daní. Krížovou kontrolou údajov, uvedených v kontrolných výkazoch vzájomne obchodujúcich platiteľov dane, bude možné napríklad:

- odhaliť tuzemské a cezhraničné karuselové podvody
- odhaliť machinácie s faktúrami, ako sú napr. nezaradenie faktúr do účtovníctva dodávateľa, pričom odberateľ z nich uplatňuje odpočítanie dane, výmena faktúr, vystavenie fiktívnych faktúr, nevystavenie faktúr, vystavenie faktúr neplatiteľmi dane, uplatnenie si odpočtu dvakrát z tej istej faktúry
- monitorovať rizikových platiteľov dane
- preventívne pôsobiť proti uvádzaniu nepravdivých údajov.“

37. Kasačný súd uvádza, že v obdobnej veci totožného sťažovateľa aj žalovaného (za zdaňovacie obdobie október 2016 vo vzťahu k totožnej osobe dodávateľa) rozhodoval kasačný súd rozsudkom sp. zn. 2SfK/34/2021 zo dňa 31.07.2023, ktorým kasačný súd rozsudok správneho súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Keďže sa kasačný senát rozhodujúci v tejto veci stotožnil s právnym posúdením v predmetnom konaní a zároveň išlo o obdobnú vec s totožnými a kasačnými námietkami, v súlade s § 464 ods. 1 SSP poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2SfK/34/2021 zo dňa 31.07.2023, v ktorom tento k argumentácii sťažovateľa ďalej uviedol:

13. Kasačný súd súhlasí so záverom správneho súdu, podľa ktorého správca dane nie je povinný vykonať každý dôkaz navrhnutý daňovým subjektom. V zmysle § 24 ods. 2 daňového poriadku je však povinný pri vedení dokazovania čo najúplnejšie zistiť skutkový stav. Z vyššie citovaného rozsudku pritom

vyplýva, že vykonanie dokazovania kontrolnými výkazmi dodávateľa môže výrazným spôsobom pomôcť dotvoriť zisťovaný skutkový stav. Kasačný súd súhlasí s tvrdením nachádzajúcim sa na s. 31 rozhodnutia správcu dane v tom, že kontrolné výkazy priamo nepreukazujú dodanie služby dodávateľom žalobcovi. Pomáhajú však dotvárať celkový obraz o zdaniteľnom obchode. S ohľadom na uvedené skutočnosti kasačný súd vyhodnotil predmetnú námietku ako dôvodnú.

14. K posúdeniu námietok týkajúcich sa splnenia hmotnoprávnych podmienok pre odpočítanie DPH kasačný súd uvádza, že hmotnoprávnymi podmienkami pre uznanie odpočtu dane z pridanej hodnoty sú: a) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou (status dodávateľa), b) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (tzv. materiálna existencia plnenia) a c) zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení. Tieto požiadavky pritom vyplývajú z ustanovení § 19 ods. 1, § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, ako aj z čl. 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (porovnaj rozsudok sp. zn. 2Sfk/12/2021 z 29. mája 2023).

15. V predmetnej veci nebola sporná existencia zdaniteľného plnenia, čo priznal aj žalovaný na pojednávaní pred správnym súdom. Z uvedenej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie žalobcom vyplýva, že dodávateľ môže dodať tovar alebo službu aj subdodávateľsky.

16. Žalobca v konaní netvrdil, že zdaniteľné plnenie bolo priamo dodané jeho dodávateľom. V rámci konania poukázal, že zdaniteľné plnenie bolo dodávané subdodávateľsky, kde vystupovali spoločnosť TREZ Slovakia s.r.o. a CreoArt s.r.o. Nie je pritom sporné, že žalobca komunikoval s dodávateľom, spoločnosťou TK WLP s.r.o.

17. Pre posúdenie tejto veci považuje kasačný súd za zásadný rozsudok Súdneho dvora Európskej únie C-610/2019 z 3. septembra 2020, podľa ktorého: Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa má vykladať v to zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, na základe ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože po prvé osoba, ktorá vyhotovila faktúru, uvedený tovar nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená, po druhé neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva, po tretie dodávateľský reťazec, ktorý viedol k uvedeným nákupom, nebol ekonomicky opodstatnený a po štvrté v prípade niektorých predchádzajúcich transakcií, ktoré boli súčasťou tohto dodávateľského reťazca, sa vyskytli nezrovnalosti. Takéto zamietnutie je možné len vtedy, ak je právne dostatočným spôsobom preukázané, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

18. Predmetný rozsudok vyvracia tvrdenie žalovaného, že plnenie muselo byť realizované priamo dodávateľom žalobcu. Vyššie citovaný rozsudok Súdneho dvora Európskej únie je prelomový v tom, že pre účely odpočtu DPH nemusí byť žalobcom určená totožnosť osoby, ktorá zdaniteľné plnenie reálne dodala. Ani zákon o DPH neustanovuje ako hmotnoprávnu podmienku dodanie zdaniteľného plnenia priamo dodávateľom. V zmysle § 49 ods. 2 písm. a) je odpočet DPH viazaný na uplatnenie tovarov a služieb, ktoré majú byť platiteľovi dodané. Z predmetného ustanovenia však nevyplýva, že by nemohli byť dodané subdodávateľsky.

19. S ohľadom na uvedené skutočnosti správny súd vo svojom rozsudku nesprávne právne posúdil vec. Kasačný súd znovu zdôrazňuje, že nebol spor o existencii zdaniteľného plnenia a obchodného vzťahu medzi žalobcom a spoločnosťou TK WLP s.r.o. v postavení dodávateľa. V zmysle citovaného rozsudku preto správny súd považoval za nesprávne právne posúdenie, ak správny súd za v súčasnosti zisteného skutkového stavu konštatoval správnosť záverov žalovaného a správcu dane o nesplnení hmotnoprávnych podmienok pre odpočet DPH.

20. Vo vzťahu k predloženému znaleckému posudku kasačný súd uvádza, že použiteľnosti znaleckého posudku ako dôkazu sa venoval v už uvedenom rozsudku sp. zn. 10Sžfk/1/2021 z 27. apríla 2022. Kasačný súd súhlasí s názorom správneho súdu, že právne posúdenie veci je v právomoci súdov, avšak aj takto koncipované znalecké posudky môžu obsahovať skutočnosti použiteľné pre daňové konanie.

38. Záverom kasačný súd pre úplnosť uvádza, že sťažovateľ kasačnému súdu navrhol prerušenie konania podľa § 100 ods. 1 písm. c) SSP s tým, že sa má obrátiť na Súdny dvor EÚ s prejudiciálnymi

otázkami. Ako vyplýva z vyššie prezentovaných úvah kasačného súdu, pre samotné rozhodnutie o kasačnej sťažnosti, t. j. rozhodnutie vo veci samej, nebolo potrebné obracať sa s navrhovanými prejudiciálnymi otázkami na Súdny dvor EÚ, preto kasačný súd návrh sťažovateľa a prerušenie konania zamietol. Vychádzal zo skutočnosti, že kasačnej sťažnosti bolo vyhovené primárne pre neunesenie dôkazného bremena správcou dane v spojení s nedostatočne zisteným skutkovým stavom.

39. Vzhľadom k vyššie uvedeným skutočnostiam, dospel kasačný súd k záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP), rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpí aj rozhodnutie žalovaného (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP). Keďže správny súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP v spojení s § 452 ods. 1 a § 191 ods. 1 písm. c) SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

40. V ďalšom konaní bude úlohou správcu dane a žalovaného postupovať v smere naznačenom kasačným súdom vyššie a podľa potreby doplniť vykonané dokazovanie (§ 469 SSP) aj s poukazom na rozsudok SD EÚ vo veci C-154/20 - Kemwater ProChemie, prípadne pokiaľ bude preukázaný reťazec dodaní je potrebné pri rozhodovaní zohľadniť aj uznesenie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo zo dňa 03.09.2021. Následne bude potrebné vydať rozhodnutie, ktoré bude aj náležite odôvodnené racionálnymi úvahami, ktoré príslušný orgán viedli k vydaniu rozhodnutia.

41. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd v zmysle § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že úspešnému žalobcovi (sťažovateľovi) priznal právo na úplnú náhradu trov, ktoré pozostávajú z trov kasačného aj súdneho konania. O výške náhrady bude rozhodnuté v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

42. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku **n i e** j e príпустný opravný prostriedok.