

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 8Sfk/3/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7020200787
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 05. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Anita Filová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:7020200787.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej, zo sudkyne Mgr. Kristíny Babiakovej a zo sudcu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD. (sudca spravodajca), vo veci žalobcu (sťažovateľa): HCP - čerpacia technika s.r.o., so sídlom Szakkayho 1, 040 01 Košice, IČO: 36 217 166, právne zastúpeného: Advokátska Kancelária VASIL & partners, s.r.o., so sídlom Žižkova 4D, 040 01 Košice, IČO: 47 240 482, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101414269/2020 zo dňa 09.09.2020, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/20/2020-89 zo dňa 23.02.2023, takto

rozhodol:

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

odôvodnenie:

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Košice, pobočka Rožňava (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na daň z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobia január 2018 až september 2018. O výsledku zistení z daňovej kontroly správca dane vyhotovil Protokol z daňovej kontroly č. 100640346/2020 zo dňa 09.03.2020.

2. Žalobca si v zdaňovacom období august 2018 okrem iného uplatnil nárok na odpočet DPH z faktúr vystavených spoločnosťou SETLOS, s.r.o., so sídlom Južná trieda 4B, Košice, IČO: 47 580 194:

- faktúra č. 181000137, dátum dodania 06.08.2018, predmet faktúry: účtovnícke práce, základ dane 250,- eur, 20 % DPH 50,- eur, celková suma 300,- eur,

- faktúra č. 181000138, dátum dodania 07.08.2018, predmet faktúry: servis motorového vozidla, základ dane 1 700,- eur, 20 % DPH 340,- eur, celková suma 2 040,- eur,

- faktúra č. 181000140, dátum dodania 09.08.2018, predmet faktúry: tovar podľa objednávky, základ dane 27 744,- eur, 20 % DPH 5 548,48 eur, celková suma 33 292,80 eur,

- č. 181000142, dátum dodania 24.08.2018, predmet faktúry: ekonomické poradenstvo, základ dane 670,- eur, 20 % DPH 134,- eur, celková suma 804,- eur,

- č. 181000143, dátum dodania 31.08.2018, predmet faktúry: tovar podľa objednávky, základ dane 8 407,- eur, 20 % DPH 1 681,40 eur, celková suma 10 088,40 eur.

3. Správca dane zistil, že konateľkou spoločnosti SETLOS, s. r. o. bola v roku 2018 Helena Vaňová. Dňom 04.03.2019 vstúpila spoločnosť SETLOS, s. r. o. do likvidácie a za likvidátora bol vymenovaný Martin Novák z Českej republiky. Dňom 24.04.2019 bola do obchodného registra zapísaná zmena sídla spoločnosti na Sedmokráskova 6, 821 01 Bratislava - mestská časť Ružinov.

4. Správca dane zaslal subjektu SETLOS, s. r. o. v likvidácii výzvu zo dňa 29.07.2019 na predloženie daňových dokladov za zdaňovacie obdobia január 2018 až september 2018. Na základe informácií z Informačného systému finančnej správy bolo zistené, že splnomocneným zástupcom za uvedený

subjekt je W. E. C., ktorému bola zásielka doručená. Správca dane obdržal dňa 02.09.2019 od W. E. C. oznámenie, že všetka účtovná dokumentácia spoločnosti bola riadne odovzdaná novému majiteľovi pri predaji spoločnosti. Správca dane následne zaslal výzvu likvidátorovi Martinovi Novákovi na adresu v Českej republike, odkiaľ sa zásielka vrátila správcovi dane ako neprevzatá s oznámením poštového doručovateľa „adresát neznámy“.

5. Správca dane predvolal na ústne pojednávanie konateľa žalobcu - Ladislava Popoviča. Na otázku správcu dane, kedy a za akých okolností začala obchodná spolupráca medzi žalobcom a spoločnosťou SETLOS, s. r. o., konateľ žalobcu dňa 17.02.2020 uviedol, že nevie, nepamätá si. Predmetom obchodov bol nákup tovaru. Nepamätal si meno osoby, s ktorou za dodávateľa jednal. Objednávka bola zadaná e-mailom. Za žalobcu obchody vybavovali jeho zamestnanci. V sídle spoločnosti nebol, nepreveroval si ju, nevedel uviesť, či mala kancelárske a skladovacie priestory, telefonický kontakt na ňu uviesť nevie. Prepravu nakupovaného tovaru zabezpečoval dodávateľ, k vozidlám vykonávajúcim prepravu sa vyjadriť nevedel. Tovar bol vyložený v sklade prenajatom od spoločnosti BUBI GOLD s. r. o. Šaca. Tovar bol uhrádzaný bankovým prevodom a ďalej žalobcom dodávaný spoločnosti U. S. Steel Košice, s. r. o., ktorá od žalobcu odoberá 90 % obchodovaných tovarov. V čase daňovej kontroly spolupráca žalobcu s dodávateľom SETLOS, s. r. o. už netrvala.

6. Zo zistení správcu dane ďalej vyplynulo, že spoločnosť SETLOS, s. r. o. za rok 2018 nepodala daňové priznanie pre daň z príjmov právnických osôb. Daňovému subjektu SETLOS, s. r. o. v likvidácii bola zrušená registrácia pre DPH.

7. Správca dane v protokole z daňovej kontroly uzavrel, že dôkazmi predloženými žalobcom nebolo preukázané reálne dodanie tovarov a služieb spoločnosťou SETLOS, s. r. o.

8. Žalobca v písomnom vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly spochybnil závery správcu dane. To, že jeho dodávatelia neskôr ukončili svoju podnikateľskú činnosť, resp. zanikli zlúčením s inými spoločnosťami, mu v žiadnom prípade nemôže byť na ťarchu, nakoľko k uvedeným právnym skutočnostiam došlo až po realizácii preverovaných zdaniteľných plnení. Poukázal na:

- rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „NS SR“) vo veci sp. zn. 8Sžf/9/2013, podľa ktorého, ak žalobca disponuje vydanými faktúrami a príjmovými pokladničnými dokladmi, nie je spochybnená existencia dodaných plnení. Nadobudnutý tovar žalobca ďalej použil pre účely svojej podnikateľskej činnosti;

- rozsudok NS SR vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2010, z ktorého vyplýva, že v zásade nie je možné spravodlivo žiadať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné a obstarávacie procesy tovarov u iných subjektov pred dodaním tovaru. Nebolo povinnosťou žalobcu preverovať subdodávateľské vzťahy jeho dodávateľov, ak sa plnenia riadne uskutočnili v dohodnutom rozsahu;

- rozsudok NS SR sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, z ktorého vyplýva, že aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly;

- rozsudky NS SR vo veciach sp. zn. 3Sžf/10/2012, 8Sžf/2/2013, 1Sžfk/20/2017, z ktorých podľa žalobcu vyplýva, že na daňový subjekt nemôže byť prenášaná zodpovednosť za preukazovanie skutočností v dodávateľskom reťazci, ktorého sa stal súčasťou, ibaže by vedel alebo mohol vedieť, že transakcia je poznačená daňovým podvodom;

- rozsudok Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj „SD EÚ“) vo veci C-439/04 a C-440/04, podľa ktorého právo platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe nemôže byť ovplyvnené ani tým, že v dodávateľskom reťazci, ktorého sú tieto plnenia súčasťou, sa nachádza iné plnenie, ktoré predchádza plneniu platiteľa dane alebo nasleduje po plnení platiteľa dane, ktoré je bez toho, aby to platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť, poznačené podvodom vo vzťahu k DPH.

9. Správca dane vydal rozhodnutie č. 100916089/2020 zo dňa 19.05.2020 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 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“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 7 754,20 eur na dani z pridanej hodnoty v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) za zdaňovacie obdobie august 2018.

10. Správca dane v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia poukázal na zistenia uvedené v protokole z daňovej kontroly. K argumentácii žalobcu uviedol, že samotná faktúra nie je bez ďalšieho preukázania dôkazom o tom, že určité zdaniteľné obchody boli uskutočnené, je len tvrdením o takýchto udalostiach. Predložením faktúry je splnená len formálna stránka na uplatnenie odpočítania DPH. Faktúra musí byť odrazom reálneho plnenia, čo v prípade pochybností preukazuje platiteľ. Ak si daňový subjekt uplatní nárok na odpočítanie DPH, musí preukázať nielen to, že k zdaniteľnému obchodu reálne došlo, ale aj to,

že dodanie tovaru alebo služby skutočne zrealizovala osoba uvedená na faktúre ako dodávateľ, avšak žalobca túto skutočnosť nepreukázal.

11. Proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, v ktorom zopakoval argumentáciu z písomného vyjadrenia k protokolu z daňovej kontroly. Rozhodnutie správcu dane navrhol zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

12. Žalovaný rozhodnutím č. 101414269/2020 zo dňa 09.09.2020 (ďalej aj ako „preskúmané rozhodnutie“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie, stotožniac sa s rozsahom správcu dane vykonaného dokazovania, z neho ustáleným skutkovým stavom a naň nadväzujúcim právnym posúdením veci.

II. Konanie pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

13. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal žalobca správnu žalobu, v ktorej zopakoval svoju dovtedajšiu argumentáciu. Namietol nezákonné rozširovanie vlastného dôkazného bremena v daňovom konaní, ktoré nie je absolútne. Zotrval na názore, že skutočnosti, ktoré podľa daňového poriadku bol v súvislosti s uplatneným nárokom na odpočet DPH povinný preukázať, sa mu ním predloženými dôkazmi preukázať aj podarilo. Tovary boli skutočne dodané a služby zrealizované. Nezodpovedá za skutočnosti, ktoré nastali u jeho dodávateľov.

14. Žalobca preskúmané rozhodnutie ako aj prvostupňové rozhodnutie navrhol z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci a nedostatočne zisteného skutkového stavu veci zrušiť a vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie, za súčasného uloženia povinnosti žalovanému nahradiť žalobcovi trovy konania.

15. Krajský súd v Košiciach (ďalej aj ako „správny súd“) rozsudkom č. k. 6S/20/2020-89 zo dňa 23.02.2023 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) správnu žalobu zamietol. V odôvodnení rozsudku s využitím ustanovenia § 140 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) poukázal na totožný rozsudok správneho súdu č. k. 8S/158/2020-64 zo dňa 28.07.2022, vydaný vo veci toho istého žalobcu a totožného predmetu konania, kde správny súd správnu žalobu zamietol, pričom sa stotožnil so závermi správnych orgánov, že žalobca nevedel vierohodne preukázať reálne dodanie tovaru a služieb od deklarovanej dodávateľskej spoločnosti a že samotná materiálna existencia tovaru a jeho ďalšie použitie na podnikateľské účely ešte nezakladá právo na odpočet DPH, takže argumentácia o tom, že tovary boli ďalej dodané spoločnosti U. S. Steel Košice, s. r. o., nie je v tomto kontexte relevantná.

III. Kasačná sťažnosť, vyjadrenia k nej

16. Proti napadnutému rozsudku podal žalobca (ďalej aj ako „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť, vytykajúc správne súdu vadu nesprávneho právneho posúdenia veci. Podstatu sťažovateľovej argumentácie možno zhrnúť nasledovne:

- dôkazné bremeno nie je absolútne, najmä nemožno spravodlivo žiadať, aby daňové subjekty pred dodaním tovaru sledovali a kontrolovali výrobné a obstarávacie procesy u svojich dodávateľov;
- sťažovateľ poskytol správcovi dane všetky požadované doklady, prijaté plnenia ďalej použil pre účely svojej podnikateľskej činnosti, a to dodaním spoločnosti U. S. Steel Košice, s. r. o.;
- prípadná nekontaktnosť sťažovateľových dodávateľov a neexistencia alebo nedostupnosť ich účtovnej evidencie nemôže byť sťažovateľovi na ťarchu;
- na preverovaných faktúrach sú uvedené všetky zákonom požadované náležitosti, čo tiež dokazuje, že k zdaniteľným plneniam došlo;
- dôkazné bremeno o podvodnom alebo zneužívajúcom konaní vo vzťahu k DPH je na správcovi dane.

17. Žalovaný v písomnom vyjadrení navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

18. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. a) SSP v znení účinnom do 30.06.2023), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľom (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania.

19. Vychádzajúc z obsahu kasačnej sťažnosti bolo úlohou kasačného súdu vyjadriť sa k otázke dôkazného bremena v daňovom konaní, jeho obsahu, rozsahu a rozložení medzi kontrolovaný daňový subjekt (sťažovateľa) a správcu dane, ako aj ku skutočnostiam/dôvodom, pre ktoré správca dane sťažovateľovi odoprel (neuznal) požadovaný nárok na odpočet DPH.

20. Úvodom právneho posúdenia veci považuje kasačný súd za vhodné uviesť, že v rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi (i) požiadavkou na preukázanie hmotnoprávných podmienok priznania práva na odpočítanie DPH, (ii) požiadavkou na preukázanie formálnych podmienok priznania práva na odpočítanie, (iii) odopretím nároku na odpočítanie DPH z dôvodu daňového podvodu a (iv) odopretím nároku na odpočítanie DPH z dôvodu zneužitia práva. Hmotnoprávnymi podmienkami pre

priznanie práva na odpočet dane sú požiadavky, aby (i) daňový subjekt nárokujúci si odpočet bol zdaniteľnou osobou, (ii) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a požiadavka, (iii) aby zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení (čl. 168 písm. a) Smernice Rady č. 2006/112/ES, ale aj rozhodnutia SD EÚ vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 28; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24). Formálne podmienky priznania práva na odpočet zodpovedajú najmä náležitostiam faktúry (čl. 178 písm. a) Smernice Rady č. 2006/112/ES, rozhodnutia SD EÚ vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 29; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24). Zatiaľ čo medzi materiálne podmienky patrí postavenie (status) dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby, identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre v súlade s objektívnou realitou sa zaraďuje medzi podmienky formálne (rozhodnutia SD EÚ vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 25; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 26, 27).

21. Právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH v spojení s čl. 168 písm. a) Smernice Rady č. 2006/112/ES preto nemožno nepriznať v prípade, ak daňový subjekt (okrem iných materiálnych podmienok) preukáže, alebo zo správcov dane vykonaného dokazovania vyplynie, že skutočný dodávateľ tovarov a služieb bol platiteľom dane. A to aj v prípade, ak identita skutočného dodávateľa tovaru/služby nebude totožná s identitou fakturačne deklarovaného dodávateľa tovaru alebo služby (podobne tiež rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 8 Sžfk 43/2021 zo dňa 14. decembra 2022, body 52 až 56). To všetko platí za situácie, že sa príslušným orgánom nepodarí preukázať daňový podvod, resp. vedomú účasť (vedel alebo musel vedieť o svojej účasti) daňového subjektu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

22. Platí teda, že právo na odpočet možno odmietnuť priznať vtedy, ak sa nepreukáže splnenie jeho materiálnych podmienok, ale aj vtedy, ak sa preukáže (je nesporné) splnenie hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane a súčasne sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba sa priamo podieľa na daňovom podvode, resp. vedela alebo mala vedieť, že sa dotknutým plnením podieľa na daňovom podvode deklarovaného dodávateľa alebo iného subjektu v reťazci dodaní (rozhodnutie SD EÚ vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 45 - 49). Zatiaľ čo dôkazné bremeno na preukázaní splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet či oslobodenia od DPH zaťažuje primárne daňový subjekt, resp. zdaniteľnú osobu uplatňujúcu si toto právo (rozhodnutie SD EÚ vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 34), v prípade preukázania daňového podvodu je dôkazné bremeno prenesené najmä na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať inak než len na základe domniek (rozhodnutia SD EÚ vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 54; vo veci Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 37, 43).

23. K otázke dôkazného bremena pritom existuje početná a v zásade stabilná rozhodovacia prax kasačného súdu, vyjadrená napríklad v rozsudkoch NS SR sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné. Z ustanovenia § 24 ods. 1 daňového poriadku vyplýva, že z dôvodu ľahkej zneužiteľnosti práva na odpočet DPH je dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok prioritne zaťažený práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje. Obchodné transakcie pritom nepostačujú deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou a zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré 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 NS SR sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11. júna 2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020).

24. Vyššie uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie NS SR sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, bod 54). Dokazovanie v daňovom konaní a aj prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcov dane má svoje judikatúrou ustálené pravidlá. „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 spochybnil 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 správcovi dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcovi dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009)“.

25. Ustálená rozhodovacia činnosť národných súdov ako aj SD EÚ pritom identifikovala niektoré okolnosti, ktoré samy o sebe (bez súčasného prístúpenia ďalších okolností) nemajú spôsobilosť vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH (osobitne ak nie je sporná existencia dodaného tovaru/služieb). Ide napríklad o (i) nekontaktnosť dodávateľa či subdodávateľov ako výlučnú okolnosť (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/44/2020 zo dňa 25.05.2021), (ii) nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov pre vyrobenie alebo dodanie tovaru na strane dodávateľa či subdodávateľov (rozhodnutia SD EÚ vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 03.09.2020, bod 47, vo veci Maks Pen EOOD, C-18/13 zo dňa 13.02.2014, body 31, 32; vo veci Gábor Tóth, C-324/11 zo dňa 06.09.2012, bod 49) či (iii) pochybnosti na subdodávateľských stupňoch obchodného reťazca (rozhodnutia SD EÚ vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 03.09.2020, bod 64, rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 3Sžfk/15/2020 z 30.06.2022, publikovaný v Zbierke stanovísk a rozhodnutí NSS SR pod č. 3/2022). Z judikatúry SD EÚ tiež vyplýva, že každá transakcia musí byť sama predmetom vyhodnotenia, nezávisle na dani splatnej za predchádzajúce alebo nasledujúce transakcie (napr. rozsudok SD EÚ vo veci C-267/15 Gemeente Woerden).

26. Preskúmaním veci dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Daňové orgány založili svoju argumentáciu v preskúmaných rozhodnutiach primárne na spochybnení identity dodávateľa tovarov a služieb sťažovateľovi, čím spochybnili splnenie hmotnoprávnej podmienky dodania inou zdaniteľnou osobou. Argumentácia zistením podvodného alebo zneužívajúceho konania a účasti sťažovateľa na ňom alebo vedomosti sťažovateľa o ňom z odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia žalovaného nevyplýva.

27. Z administratívneho spisu kasačný súd zistil, že za účelom preverenia skutočností uvedených vo faktúrach predložených sťažovateľom vykonal správca dane rôzne šetrenia najskôr na úrovni priameho deklarovaného dodávateľa sťažovateľa - SETLOS, s. r. o. Keďže správcovi dane sa od tohto subjektu nepodarilo počas daňovej kontroly získať žiadne využiteľné informácie ohľadne preverovaných zdaniteľných plnení, prístupil správca dane k získavaniu potrebných informácií z jemu dostupných evidencií a zistení iných správcov dane ohľadne dodávateľa a súčasne aj priamo od sťažovateľa, resp. jeho konateľa. Z výsluchu konateľa sťažovateľa sa však správca dane nedozvedel žiadne informácie s potenciálom upotrebitelnosti v procese verifikácie tvrdení sťažovateľa, nakoľko Ladislav Popovič (konateľ sťažovateľa) otázky správcu dane buď nevedel zodpovedať vôbec alebo poskytol len veľmi všeobecné informácie, keď sa v podstate dokázal vyjadriť iba k dodávaným tovarom, aj to len vo vzťahu k ich ďalšiemu použitiu v rámci vlastnej podnikateľskej činnosti, avšak nič neuviedol vo vzťahu k službám, ktoré boli v priebehu zdaňovacieho obdobia august 2018 tiež fakturované (pozri faktúru č. 181000137 - účtovnícke práce, č. 181000138 - servis motorového vozidla, č. 181000142 - ekonomické poradenstvo).

28. Pochybnosti správcu dane boli založené najmä na nasledovných zisteniach:

- s deklarovaným dodávateľom sa správcovi dane počas daňovej kontroly nepodarilo nadviazať procesný kontakt za účelom preverenia tvrdení sťažovateľa. Zásielka doručovaná likvidátorovi spoločnosti SETLOS, s. r. o. v likvidácii sa správcovi dane vrátila ako nevyzdvihnutá,

- W. E. C. (podľa informácií finančnej správy splnomocnený zástupca spoločnosti SETLOS, s. r. o.) síce zareagoval na korešpondenčné aktivity správcu dane, avšak oznámil správcovi dane iba to, že všetku účtovnú dokumentáciu spoločnosti odovzdal novému majiteľovi pri predaji spoločnosti,

- z informácií z iných konaní týkajúcich sa dodávateľa správca dane zistil, že spoločnosť SETLOS, s. r. o. za rok 2018 nepodala daňové priznanie pre daň z príjmov právnických osôb a neskôr jej bola zrušená registrácia pre DPH,

- konateľ sťažovateľa nevedel správcovi dane uviesť mená osoby alebo osôb, s ktorými za dodávateľa jednal, dodávateľa si žiadnym spôsobom nepreveroval, nebol v jeho sídle, nevedel poskytnúť žiadne informácie k preprave tovarov, pričom jeho argumentácia sa zredukovala v podstate iba na prízvukovanie faktu, že dodané tovary dodal ďalej svojmu odberateľovi - spoločnosti U. S. Steel Košice, s. r. o. a že tovar bol skladovaný v prenajatom sklade spoločnosti BUBI GOLD s. r. o. Šaca.

29. Ak na základe vyššie uvedených zistení správca dane pojal relevantné pochybnosti o dodaní tovarov a služieb inou zdaniteľnou osobou a aj po vytvorení dodatočného priestoru sťažovateľovi na predloženie ďalších dôkazov zotrval na pozícii ich neodstránenia sťažovateľom, je potrebné takýto postup vyhodnotiť ako procesne korektný a logicky vyplývajúci z výsledkov dokazovania, ktorý podľa názoru kasačného súdu zodpovedá kritériám nastaveným aktuálnou rozhodovacou činnosťou Najvyššieho správneho súdu SR ako aj Ústavného súdu SR (napr. IV. ÚS 86/2022, I. ÚS 259/2022, I. ÚS 247/2023). Rovnako, ak závery správcu dane v napadnutom rozsudku správny súd aproboval, nie je možné ho označiť za taký, ktorý je postihnutý vadou nesprávneho právneho posúdenia veci. Vo vzťahu k rozhodujúcej kasačnej námietke možno preto uzavrieť, že zistenia správcu dane, ktoré postupne nadobúdali v priebehu daňovej kontroly, v dostatočnej miere sponchybujú hodnotnosť listinných dôkazov predkladaných sťažovateľom a spôsobili prenos dôkazného bremena (v záujme obnovenia hodnotnosti listinných dôkazov) opätovne na sťažovateľa (napr. IV. ÚS 380/2021, rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 1Sžfk/10/2022 zo dňa 24.02.2022, publikovaný v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pod č. 18/2022). Sťažovateľ dôvodné pochybnosti správcu dane nevyvrátil, neoznačil žiadne ďalšie relevantné dôkazy na ich vyvrátenie (napr. mená konkrétnych svojich zamestnancov, ktorí mali obchodné transakcie s dodávateľom dojednávať alebo prebrať dodaný tovar), a preto je dôvodný záver, že neuniesol v daňovom konaní dôkazné bremeno. Argumentácia, komu sťažovateľ následne dodal tovar nadobudnutý od svojho dodávateľa, nemá pri hľadaní odpovede na sporné otázky vznesené v rámci kasačnej sťažnosti právnu relevanciu.

30. Pre úplnosť kasačný súd konštatuje, že dôkazné bremeno, ktorým bol sťažovateľ v predmetnom daňovom konaní zaťažený, nepovažuje za neprimerané. Vznesené dôvodné pochybnosti sa týkali len vzťahov a okolností medzi sťažovateľom a jeho deklarovaným dodávateľom, prípadne účtovných dokladov ním vystavených. Išlo teda o okolnosti a skutočnosti priamo v dispozičnej sfére sťažovateľa. Kasačný súd zastáva názor, že od sťažovateľa možno spravodlivo požadovať, aby vedel primerane okolnostiam preukázať (či už predložením alebo aspoň označením konkrétnych dôkazov) esenciálne náležitosti ním realizovaného obchodného vzťahu, vysvetliť ekonomickú opodstatnenosť prijatého zdaniteľného plnenia v rámci vlastného predmetu podnikania a popísať aspoň základné kontúry mechanizmu dodania tovaru či služieb.

31. Kasačný súd pripomína, že pri posudzovaní ne/splnenia podmienok vzniku nároku na odpočet DPH pre prípad nepreukázania identity dodávateľa môže byť relevantná tiež otázka, či vzhľadom na skutkové okolnosti daného prípadu nie sú k dispozícii údaje potrebné k overeniu toho, či mal skutočný dodávateľ (teda nie dodávateľ uvedený na faktúre) postavenie platcu DPH, pričom v tomto smere dôkazné bremeno zaťažuje sťažovateľa. K uvedenému poukazuje kasačný súd na rozsudok SD EÚ z 9. decembra 2021 vo veci C-154/20, Kemwater ProChemie, bod 43: „Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe sa má nepriznať bez toho, aby daňový úrad musel preukázať, že zdaniteľná osoba sa dopustila podvodu na DPH alebo že vedela, alebo mala vedieť, že uvádzané plnenie, na ktorom sa zakladá právo na odpočítanie dane, bolo súčasťou takéhoto daňového podvodu, ak v prípade, že tento skutočný dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb nebol identifikovaný, táto zdaniteľná osoba nepredloží dôkaz o tom, že tento dodávateľ alebo poskytovateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby, pokiaľ vzhľadom na skutkové okolnosti a napriek dôkazom poskytnutým touto zdaniteľnou osobou chýbajú údaje potrebné na overenie, či skutočný dodávateľ alebo poskytovateľ mal toto postavenie.“ V danom prípade sťažovateľ konštantne tvrdil, že tovary a služby mu boli dodané práve deklarovaným dodávateľom (SETLOS, s. r. o.). Existencia inej alebo iných zdaniteľných osôb v pozícii skutočných dodávateľov nevyplývala ani z vykonaného dokazovania, a preto skutkové okolnosti daného prípadu nesmerovali k tomu, že zdaniteľné plnenia uvedené na sporných faktúrach dodal za deklarovaného dodávateľa iný dodávateľ, ktorý mal postavenie platcu DPH.

32. Z vyššie prezentovaných dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto ju s poukazom na ustanovenie § 461 SSP zamietol.

33. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že účastníkom kasačného konania právo na ich náhradu nepriznal. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP), čo podľa obsahu súdneho spisu nenastalo.

34. Toto rozhodnutie prijal senát kasačného súdu pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok **n i e** je prípustný.