

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sfk/31/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 2021200039
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 01. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Hatalová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:2021200039.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. a členov senátu JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. (sudkyňa spravodajkyňa) a JUDr. Mariána Fečíka v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Pierre Baguette s. r. o., so sídlom Veľkouľanská 1716/9, 925 21 Sládkovičovo, IČO: 36 255 220, právne zastúpený: PricewaterhouseCoopers Legal, s.r.o., advokátske spoločstvo so sídlom Karadžičova 2, 815 32 Bratislava, IČO: 47 235 772, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102009598/2020 zo dňa 18. decembra 2020, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/13/2021-90 zo dňa 20. apríla 2022, takto

rozhodol:

I. Rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/13/2021-90 zo dňa 20. apríla 2022 sa mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102009598/2020 zo dňa 18. decembra 2020 sa zrušuje a vec sa vracia žalovanému na ďalšie konanie.

II. Sťažovateľovi sa priznáva voči žalovanému nárok na úplnú náhradu trov konania na krajskom súde a na kasačnom súde.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Trnava (ďalej aj „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie november 2018 zameranú na dodržiavanie ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“).

2. Na základe výsledkov daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal správca dane rozhodnutie č. 101056565/2020 zo dňa 18.06.2020 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie správcu dane“), 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 aj „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 32.952,12 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2018.

3. Proti prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 102009598/2020 zo dňa 18.12.2020 (ďalej aj „preskúmané rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie žalovaného“) tak, že podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku rozhodnutie správcu dane potvrdil.

4. Správca dane a žalovaný (spolu ďalej aj „orgány finančnej správy“ alebo „daňové orgány“) neuznali žalobcovi právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH z faktúr vystavených deklarovateľskými spoločnosťami:

1/ luventas s.r.o., IČO: 47 481 242, z faktúry č. 1020180085 (DPH 23.568,44 eur), s dátumom dodania 30.11.2018, s predmetom dodania: výroba sendvičov a výroba bagiet, uhradenej bezhotovostným prevodom dňa 13.12.2018, pričom prílohu faktúry tvorili odovzdávací protokol zo dňa 30.11.2018,

objednávka č. 20180018 zo dňa 01.11.2018 a popis: výroba bagiet 589.211,- ks a výroba sendvičov 965.209,- ks;

2/ AKROM s.r.o., IČO: 47 387 521, z faktúry č. 1012201801 (DPH 4.092,67 eur), s dátumom dodania 30.11.2018, s predmetom dodania: bagety, sendviče; uhradenej bezhotovostným prevodom dňa 19.12.2018, bez príloh (prílohy boli predložené na výzvu správcu dane - pozn. kasačného súdu) a z faktúry č. 0711201801 (DPH 5.291,- eur), s dátumom dodania 31.10.2018, s predmetom dodania: výroba bagiet, výroba sendvičov; uhradenej bezhotovostným prevodom dňa 22.11.2018, pričom prílohu faktúry tvoril zoznam, v ktorom sú uvedené údaje o osobách: o. i. osobné číslo, názov (kód a názov prevádzky), zamestnávateľ „AKR“, osoba (priezvisko a meno) a uznaný čas.

5. Daňové orgány nespochybnili, že k dodaniu služieb došlo, ale spochybnili, že tieto služby boli žalobcovi dodané deklarovateľmi, a teda že práve týmto dodávateľom vznikla podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť, ktorá je základným predpokladom pre priznanie nároku na odpočítanie dane. Daňové orgány pritom argumentovali tým, že v prípade nesplnenia ktorejkoľvek podmienky pre vznik práva na odpočítanie dane právo na odpočítanie dane nevzniká. V odôvodnení preskúmaného rozhodnutia žalovaný podotkol, že na žiadnom mieste prvostupňového rozhodnutia sa správca dane nezmienil o účasti alebo vedomosti žalobcu o podvodnom konaní a takéto skutočnosti neboli dôvodom nepriznania práva na odpočítanie dane zo sporných faktúr.

6. Orgány finančnej správy vychádzali zo zistení, že deklarovatelia nemali personálne možnosti na vykonanie deklarovateľských plnení, nemali v predmete činnosti uvedenom v Obchodnom registri SR vykonávanie činnosti agentúry dočasného zamestnávania, neboli vedení ako agentúry dočasného zamestnávania v zozname Ústredia práce, sociálnych vecí a rodiny a nenachádzali sa v zozname subjektov, ktorým bolo vydané povolenie na vykonávanie činnosti agentúry dočasného zamestnávania s tým, že sa nepreukázalo ani vykonanie služby subdodávateľským spôsobom. Podľa odpovede od Sociálnej poisťovne nemali zamestnancov, resp. spoločnosť Luventas s.r.o. zamestnávala iba 3 osoby, ktoré sa ale podľa žalobcom predložených záznamov a jeho tvrdení nepodieľali na sporných plneniach. Deklarovatelia nevykonali ani notifikáciu vo vzťahu k zamestnávaniu cudzincov voči úradom práce. Pri preverovaní deklarovateľských zdaniteľných obchodov deklarovatelia so správcou dane nespôpracovali, neposkytli žiadnu potrebnú súčinnosť, na sídle spoločnosti sa nezdržovali, z dôvodu neplnenia si povinností voči správcovi dane dlhodobého charakteru bola obom dodávateľom zrušená registrácia DPH v roku 2019.

7. Z rámcových zmlúv uzatvorených medzi žalobcom a deklarovateľmi daňové orgány zistili, že: (i) služby mali byť poskytované zamestnancami poskytovateľa, resp. inými osobami - tretími osobami, s ktorými má poskytovateľ uzatvorenú potrebnú zmluvu (Rámcová zmluva s Luventas s.r.o.), a že (ii) zhotoviteľ bude činnosť vykonávať prostredníctvom svojich zamestnancov (Rámcová zmluva s AKROM s.r.o.). Z uzatvorených rámcových zmlúv ďalej vyplýva, že: (i) poskytovateľ poskytne objednávateľovi všetku potrebnú súčinnosť a/alebo dokumentáciu pre plnenie si zákonných povinností objednávateľa voči orgánom verejnej správy, najmä v prípade využívania cudzincov na strane poskytovateľa, a uvedené zabezpečí poskytovateľ aj na strane svojich subdodávateľov (Rámcová zmluva s Luventas s.r.o.) a (ii) že za dodržiavanie všeobecne záväzných právnych predpisov na úseku nelegálneho zamestnávania a nelegálnej práce vo vzťahu k svojim zamestnancom, ktorí vykonávajú dielo, zodpovedá zhotoviteľ, pričom sa zaväzuje poskytnúť objednávateľovi na vyžiadanie všetky písomné dokumenty na kontrolu ich dodržiavania (Rámcová zmluva s AKROM s.r.o.). Daňové orgány mali za to, že v priebehu daňovej kontroly nepožadovali od žalobcu žiadne dôkazy, ku ktorým by nemal oprávnenie resp. ktoré by nebol schopný zabezpečiť. V tejto súvislosti tiež podotkli, že nevyplýva, že žalobcovi by boli zo strany deklarovateľov predložené písomné dokumenty preukazujúce plnenie zákonných povinností alebo si ich od nich žiadal žalobca tak, ako si zmluvne dohodli.

8. Žalobca nad rámec svojich zmluvných povinností viedol evidenciu dochádzky cudzích osôb vo svojich prevádzkach tým spôsobom, že im pridelil osobné číslo, zaradenie do príslušnej pracovnej zmeny, sledoval ich odpracovaný čas v rámci prideleného pracovného zaradenia a vykazoval tzv. uznaný čas, t. j. zabezpečoval celkové vyhodnotenie dochádzky daných osôb, o čom predložil dochádzkové karty za november 2018 - „Dochádzka - denné dáta“ za jednotlivé osoby - príslušníkov iných štátov. Z predloženej dochádzky je zrejmé, že žalobca operatívne prideloval tieto osoby podľa prevádzkovej potreby na príslušné pracovné pozície, t. j. zabezpečoval riadiacu činnosť v rámci objednanej „výroby bagiet a sendvičov a ich balenia“.

9. Žalobca nepredložil ako dôkazy oznámenia o pláne výroby určenom objednávateľom - žalobcom na každý pracovný deň, ktoré mal doručovať poskytovateľovi služby (čl. III. ods. 5 Rámbovej zmluvy s Luventas s.r.o.), z čoho je podľa daňových orgánov zrejmé, že sám reguloval uvedený výrobný proces, na ktorý nepotreboval dodanie služby takého charakteru, ako je deklarovateľskou faktúrou, ale

potreboval službu iného charakteru - a to prenájom pracovnej sily. Žalobca disponoval potrebným materiálnym a technickým vybavením k vyhotoveniu požadovanej produkcie, chýbala mu však potrebná pracovná sila, ako uviedol vo svojich vyjadreniach k protokolu i v zápisnici zo dňa 28.05.2020.

10. Rovnako nezodpovedá objektívnej skutočnosti ani realizácia plnenia, ktoré je deklarované v Rámcovej zmluve s AKROM s.r.o. Podľa čl. I. ods. 1 tejto zmluvy, predmetom zmluvy je záväzok zhotoviteľa vykonať pre objednávateľa - žalobcu dielo v rozsahu výroby bagiet a sendvičov a ich balení a ďalších manuálnych a technických činností súvisiacich s výrobou a prípravou bagiet a sendvičov s tým, že všetky tieto činnosti budú vykonávané v prevádzkach objednávateľa. Daňovou kontrolou bolo preukázané, že dielo nebolo vykonané tým spôsobom, že by dodávateľ zabezpečil realizáciu celého technologického procesu vo vlastnej réžii, a to vlastnými zamestnancami, ako je deklarované v čl. IV ods. 3, ktorý zakotvuje povinnosť vykonať dielo výlučne prostredníctvom svojich zamestnancov.

11. Nepredložením, resp. nevyžiadaním si písomných dokumentov preukazujúcich plnenie zákonných povinností dodávateľov podľa rámcových zmlúv, žalobca podľa názoru daňových orgánov podcenil riadnu starostlivosť v súvislosti s okolnosťami dodania zdaniteľných obchodov. Zároveň žalobca nepreukázal, aké kroky vykonal, aby preveril spoľahlivosť svojich obchodných partnerov. K vzniku obchodnej spolupráce žalobca len uviedol, že bol oslovený dodávateľmi a rozhodujúcim kritériom na výber obchodného partnera bolo rýchle zahájenie spolupráce. Zodpovedá obvyklému postupu primerane zodpovedného podnikateľa aby v prípade, kedy plánuje realizovať uskutočnenie zdaniteľného obchodu s neznámym dodávateľom, resp. neznámou osobou, ktorá má vystupovať za dodávateľa, vyžadoval minimálne dodržiavanie práv a povinností zmluvne uzatvorených.

12. Daňové orgány pritom skúmali, či služby podľa predložených sporných faktúr dodali deklarovaní dodávatelia a či títo dodávatelia boli schopní predmetné služby realizovať. Argumentovali tým, že preukázanie reálneho dodania deklarovaných služieb a ich pridruženie k osobe dodávateľa je prakticky možné iba v prípade, ak samotný dodávateľ vie formálne a vecne potvrdiť, že službu skutočne dodal.

13. V nadväznosti na námietky žalobcu týkajúce sa nesprávneho skutkového a právneho posúdenia ohľadne platnosti plnomocenstva udeleného dodávateľom AKROM s.r.o. p. N. a ohľadne spochybnenia totožnosti konateľa p. Ivana Mamiča, žalovaný zdôrazňoval zistenia týkajúce sa dodávateľa AKROM s.r.o. v nadväznosti na osoby oprávnené konať za tohto dodávateľa. Vykonaným dokazovaním bola existencia osoby ID. spochybnená. Žalobca spolu so zmluvou uzatvorenou s dodávateľom AKROM s.r.o. predložil Plnomocenstvo zo dňa 16.08.2018, ktorým spoločnosť AKROM s.r.o., konajúca prostredníctvom p. Ivana Mamiča, konateľa, splnomocňuje p. N., na zastupovanie pred všetkými štátnymi a justičnými inštitúciami v SR, ako aj pred všetkými tretími osobami. Podľa výpisu z OR SR vznik funkcie konateľa pre osobu Ivan Mamič je uvedený s dátumom 22.08.2018, preto nemohol splnomocniť p. N. ako konateľ spoločnosti AKROM s.r.o. už dňa 16.08.2018. Dojednanie predmetného obchodu uskutočňované osobou N., t. j. konanie pred podpisom zmluvného vzťahu nebolo konaním oprávnenou osobou prihladnuc na plnú moc podpísanú neoprávnenou osobou Ivan Mamič, ktorý ku dňu udelenia plnej moci 16.08.2018 nebol konateľom. Osoba V., resp. I. (preverené boli rôzne priezviská uvedené na dostupných listinách) s dátumom narodenia XX.XX.XXXX neprechádza chorváckymi databázami Ministerstva vnútra. Preverkou rodného čísla, bydliska a čísla cestovného pasu bolo zistené, že tieto sa viažu/viazali k inému chorváckemu občanovi, t. j. ide o falzifikát cestovného dokladu. P. N. nevedel uviesť žiadne konkrétne informácie k zdaniteľným obchodom uskutočneným s daňovým subjektom, k spoločnosti AKROM s.r.o., ktorá ho mala splnomocniť na jej zastupovanie sa nevedel vyjadriť, svoje tvrdenia nepreukázal jednoznačným dôkazom (dokladmi, zmluvami, písomnosťami, účtovnými knihami, evidenciami DPH, dokladmi o platbách, ani žiadnymi inými dôkazmi preukazujúcimi uskutočnenie zdaniteľných obchodov za preverované zdaňovacie obdobie). Žalobca počas daného konania argumentoval tým, že bol oslovený p. N. s predložením plnomocenstva. Podľa tvrdení žalobcu bolo plnomocenstvo podpísané k dátumu osvedčenia pravosti podpisu, t. j. dňa 16.10.2018. Na základe tohto svojho tvrdenia nebolo daňovým orgánom jasné, s kým komunikoval pred uzatvorením zmluvného vzťahu dňa 15.09.2018.

II. Konanie pred správnym súdom

14. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote (všeobecnú) správnu žalobu na Krajský súd v Trnave (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“), ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, jeho zrušenia (alternatívne zrušenia i rozhodnutia správcu dane), vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie a priznania práva na náhradu trov konania. Nezákonnosť rozhodnutí daňových orgánov videl žalobca v tom, že vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci a sú nepreskúmateľné, pričom zastával názor, že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia. Žalobca v žalobe namietal aj nedostatočné zistenie skutkového stavu veci v dôsledku nevykonania

navrhovaných dôkazov, najmä výsluchov svedkov k priebehu realizácie dodávok a nezákonný presun dôkazného bremena ohľadom spochybnenia dodávateľských spoločností.

15. Krajský súd rozsudkom č. k. 20S/13/2021-90 zo dňa 20.04.2022 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) zamietol žalobu žalobcu ako nedôvodnú podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „SSP“). Zároveň rozhodol, že žalovanému sa právo na náhradu trov konania nepriznáva.

16. Krajský súd sa stotožnil so záverom finančných orgánov, že žalobca ako kontrolovaný daňový subjekt nepreukázal obstaranie služieb (zjavne omylom krajský súd v odseku 44 napadnutého rozsudku uvádza „tovaru“, pozn. kasačného súdu) od platiteľov DPH uvedených na predložených faktúrach a že tak nebolo možné za splnenú považovať základnú podmienku úspešného uplatnenia odpočítania dane - vznik daňovej povinnosti.

17. Tvrdenie žalobcu, že dodávatelia prijatú daň odvedli do štátneho rozpočtu, označil krajský súd ako ničím nepodložené a nemajúce opodstatnenie. V tomto bode argumentoval tým, že potvrdenie o odvedení dane sa v rozhodnutiach daňových orgánov nenachádza (stanovisko na strane 2 rozhodnutia žalovaného, na ktoré poukazoval žalobca, je iba tlmočením jeho vlastných formulácií), pričom zo zistení daňových orgánov týkajúcich sa neplnenia daňových povinností tvrdenými dodávateľmi, ktoré viedlo k následnému zrušeniu ich registrácie pre daň, nie je dôvodné splnenie tejto daňovej povinnosti predpokladať, pričom v konečnom dôsledku by ani odvedenie dane nemalo za následok dôvodnosť prijatia jednoznačného záveru o tom, že im táto daňová povinnosť aj reálne vznikla.

18. Podľa krajského súdu záver o nenaplnení podmienok priznania odpočítania dane nie je dôsledkom neunesenia dôkazného bremena vo vzťahu k právnym vzťahom či okolnostiam týkajúcim sa dodávateľov žalobcu, ktoré by na neho bolo nezákonne prenesené správnym orgánom, ale neunesenia dôkazného bremena vyplývajúceho žalobcovi (daňovému subjektu) priamo z ustanovenia § 24 ods. 1 Daňového poriadku.

19. Následne krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že správca dane z vlastnej iniciatívy vykonal zisťovania vo vzťahu k tvrdeným dodávateľom žalobcu luventas s.r.o. a AKROM s.r.o., ktorí napriek výzvam správcu dane nepredložili žiadne doklady týkajúce sa sporných obchodov a ktorí podľa výsledku zisťovania v čase tvrdenej realizácie sporných obchodov nemali zamestnancov, resp. v prípade spoločnosti luventas s.r.o. táto zamestnávala iba 3 osoby, ktoré sa ale podľa žalobcom predložených záznamov a jeho tvrdení nepodieľali na sporných plneniach. Navyše nebol zistený akýkoľvek právny vzťah tvrdených dodávateľských spoločností k osobám (prevažne s bydliskom v Macedónsku, Srbsku, Chorvátsku a na Ukrajine), ktoré podľa predložených záznamov mali fakturované práce reálne vykonávať. Krajský súd dospel k presvedčeniu, že tieto objektívne zistenia o tvrdených dodávateľoch žalobcu podporujú pochybnosti správcu dane o priebehu sporných obchodov deklarovaným spôsobom vyplývajúce už zo žalobcom tvrdených okolností týkajúcich sa spôsobu nadviazania obchodných kontraktov (na základe oslovenia tretími osobami, bez zverejnenia požiadavky žalobcu), jednaní nie so štatutárnymi zástupcami dodávateľov, ale v prípade spoločnosti luventas s.r.o. s osobou identifikovanou iba menom a priezviskom (S.) bez dokladovaného právneho vzťahu k tvrdenému dodávateľovi, a v prípade spoločnosti AKROM s.r.o. s osobou (N.), ktorá sa mala preukázať sporným plnomocenstvom vystaveným osobou, ktorá síce je zapísaná v obchodnom registri ako konateľ splnomocňujúcej spoločnosti, ale jej reálna existencia nebola ani v spolupráci so štátnymi orgánmi jej tvrdeného pôvodu preukázaná. V tejto súvislosti, pokiaľ ide o tvrdenie žalobcu, že podpis konateľa na plnej moci bol overený až dňa 16.10.2018, teda v čase výkonu jeho konateľskej funkcie, a plnomocenstvo teda nebolo udelené 16.08.2018, ako to tvrdil správca dane, je potrebné konštatovať nezrovnalosť s obsahom rámcovej zmluvy žalobcu s dodávateľom zo dňa 15.09.2018, v ktorej je p. N. uvedený ako zhotoviteľom (AKROM s.r.o.) poverená kontaktná osoba. Otázka, s kým žalobca o kontrakte konal pred dátumom 16.10.2018, logicky, nie je otázkou pre svedka Jusnu, ako sa domnieval žalobca, ale práve pre kontrolovaný daňový subjekt preukazujúci reálnosť deklarovaného plnenia, ktorý ale v tomto smere neposkytol žiadne zrozumiteľné vysvetlenie. Ako nie nevýznamnú nezrovnalosť označil krajský súd aj nesúlad označenia štatutárneho orgánu „zhotoviteľa“ na rámcovej zmluve o dielo zo dňa 15.09.2018 menom V. s menom konateľa dodávateľskej spoločnosti podľa zápisu v obchodnom registri - Mamič.

20. Skutočnosť, že daňový orgán v rámci konania v daňovej veci žalobcu vyhodnocoval výpoveď p. N. z daňového konania týkajúceho sa daňového subjektu AKROM s.r.o. a menovaného nevypočul ako svedka v tomto konaní za účasti žalobcu, nie je podľa krajského súdu dôvodom pre záver o nezákonnosti postupu správneho orgánu či nezákonnosti vykonaného dôkazu. Dôkazným prostriedkom v danom prípade bola zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 07.11.2019, teda listinný dôkaz, s obsahom ktorého bol žalobca oboznámený a ku ktorému mal možnosť sa vyjadriť.

21. Ako nedôvodnú vyhodnotil krajský súd námietku žalobcu týkajúcu sa nevykonania dôkazu výsluchom vtedajšieho konateľa spoločnosti Luventas s.r.o., p. Juraja Levanského, ktorý na ústnom pojednávaní daňového orgánu konanom dňa 11.06.2019 vo veci odmietol vypovedať. Žiadosť žalobcu o jeho opätovné predvolanie sa pritom neúčelnou javí byť nie len v súvislosti s týmto odmietnutím výpovede, ale aj so skutočnosťou, že žalobca sa sám pôvodného termínu výsluchu svedka napriek jeho včasnému upovedomeniu o tomto úkone bez oznámenia dôležitého dôvodu nezúčastnil.

22. Krajský súd mal za to, že daňové orgány v súlade so zásadami logiky ozrejmili aj dôvody nevykonania ďalších žalobcom navrhovaných dôkazov (výsluch terajšej konateľky Luventas s.r.o. s bydliskom v USA, výsluch zamestnankyne žalobcu Deákovovej k otázkam výpočtov produkcie žalobcu, vykonanie miestnej ohliadky), ktoré aj podľa krajského súdu nemajú spôsobilosť priniesť odpovede na zásadné otázky konania týkajúce sa primárne identity dodávateľských subjektov.

23. Záverom odôvodnenia napadnutého rozsudku krajský súd uviedol, že za nedostatku poznatkov o reálnych dodávateľoch žalobcu nemožno ani uvažovať o podvodnom konaní konkrétneho dodávateľa alebo subdodávateľa, rovnako ako o možnej účasti žalobcu na tomto nekalom konaní alebo o jeho vedomosti o ňom. Na prejednávaný prípad preto ani nemožno vzťahovať judikatúru Najvyššieho súdu SR či Súdneho dvora EÚ, ktorou žalobca argumentoval, a ktorá sa týka odpočítania dane v obchodnom reťazci poznačenom podvodom, kedy dôkazné bremeno zaťažuje správca dane.

III. Argumentácia účastníkov konania v kasačnom konaní

24. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f/ SSP), rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP) a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. h/ SSP). Sťažnostným návrhom sa sťažovateľ domáhal, aby kasačný súd zmenil napadnutý rozsudok krajského súdu tak, že zruší preskúmané rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie.

25. V rámci vymedzených sťažnostných dôvodov sťažovateľ uviedol najmä tieto sťažnostné body:

- napadnutý rozsudok krajského súdu je vnútorne rozporný a nezrozumiteľný;
- ak žalovaný tvrdí, že jediný spôsob ako dokázať, že k dodaniu služieb danými dodávateľmi došlo, je, že samotní dodávatelia túto skutočnosť potvrdia, pričom daní dodávatelia v predmetnej veci túto skutočnosť dokonca aj potvrdili, záver žalovaného o nepreukázaní dodania služieb je zjavne nezrozumiteľný a arbitrárny. Ak sú v daňovom konaní dodávatelia nesúčinní, reálne tak daňový subjekt nemôže uniesť dôkazné bremeno o tom, že mu títo dodávatelia poskytli fakturované služby;
- daňové orgány nezákonne a neprípustne preniesli dôkazné bremeno na sťažovateľa. V tomto bode sťažovateľ argumentoval tým, že orgány finančnej správy nemali za preukázané dodanie fakturovaných služieb deklaroványmi dodávateľmi, ale zároveň uviedli, že fakturované služby boli žalobcovi dodané. Deklarovaní dodávatelia pritom daň z predmetných faktúr priznali a daň aj odvedli. Výrok napadnutého rozsudku vedie k uloženiu dvojitého zdanenia a k porušeniu zásady neutrality DPH. Sťažovateľ poukázal aj na podporné doklady, ktoré predložil: dodacie listy, objednávky, odovzdávajúce protokoly a podrobný prehľad dochádzky za jednotlivé spoločnosti s identifikáciou osôb, ktoré vykonávali predmetné služby u sťažovateľa v mene dodávateľov. Sťažovateľ mal za to, že za danej situácie, keď predložil uvedené doklady a je nesporné, že mu bolo poskytnuté zdaniteľné plnenie a predmetní dodávatelia aj riadne priznali daň, akýkoľvek presun dokazovania o tom, že to boli práve predmetní dodávatelia, ktorí poskytli sťažovateľovi službu (tu je navyše aj nepochybné, že fakturované služby boli sťažovateľovi dodané), je v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora EÚ a Najvyššieho súdu SR;
- správca dane a žalovaný vytvorili absurdnú situáciu, keď uviedli, že sťažovateľ znáša dôkazné bremeno, no neumožnili mu ho uniesť, keď odmietli vykonať ním navrhované dôkazy (osobitne výsluch jednotlivých pracovníkov, prostredníctvom ktorých predmetní dodávatelia poskytovali dané služby). Napadnutý rozsudok krajského súdu nedáva odpoveď na podstatnú otázku sťažovateľa v správnej žalobe týkajúcu sa nevykonania sťažovateľom navrhovaných dôkazov;
- krajský súd napr. v bode 46 napadnutého rozsudku poukazuje na to, že nebol zistený akýkoľvek právny vzťah tvrdených dodávateľských spoločností k osobám, prostredníctvom ktorých dodávatelia poskytovali služby žalobcovi, čomu predchádza tvrdenie, že dodávatelia neposkytli žiadne doklady v daňovom konaní (t. j. boli nečinní). Skutočnosť, že spoločnosť Luventas zamestnávala (podľa zistení správca dane) iba 3 osoby (pričom to mali byť iné osoby, než prostredníctvom ktorých boli poskytnuté služby sťažovateľovi), neznamená, že takýto vzťah neexistoval. O existencii tohto vzťahu neboli vykonané žiadne dôkazy a sťažovateľ predsa navrhol výsluch týchto osôb, ktoré by mohli ozrejmíť existenciu takéhoto vzťahu;

- ak krajský súd v bode 47 napadnutého rozsudku poukazuje na pochybnosti správcu dane z dôvodu, že sťažovateľ nekonal priamo so štatutárnymi zástupcami dodávateľov, toto tvrdenie je zjavne svojvoľné. Je bežná vec, že obchodní partneri medzi sebou komunikujú prostredníctvom iných poverených osôb;

- záver krajského súdu v bode 48 napadnutého rozsudku o tom, že nevykonanie výsluchu N. nie je dôvodom pre záver o nezákonnosti postupu správneho orgánu, je nesprávny. Skutočnosť, že v predmetnom daňovom konaní bola ako dôkaz vykonaná zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 07.11.2019, teda listinný dôkaz, ku ktorému mal sťažovateľ možnosť vyjadriť sa, je nepostačujúca. Sťažovateľ uviedol, že výsluch svedka nemôže byť nahradený zápisnicou o jeho výsluchu v inom konaní, osobitne ak namietal, že mu nebolo umožnené klásť mu otázky a byť prítomný na jeho vypočutí. Použitím tohto dôkazu a tým, že daňové orgány odmietli vykonať výsluch tohto svedka tak, aby mu sťažovateľ mohol klásť otázky, došlo k ukráteniu na právach sťažovateľa vyplývajúcich z § 25 ods. 4 Daňového poriadku;

- krajský súd v bode 50 napadnutého rozsudku bez riadneho zdôvodnenia poukazuje na to, že ani výsluch p. S. nemá spôsobilosť priniesť odpovede na zásadné otázky konania týkajúce sa identity dodávateľských subjektov, hoci p. S. s týmito dodávateľskými subjektami komunikovala počas trvania zmluvného vzťahu s dodávateľmi;

- pokiaľ ide o výsluch p. Levanského, ktorý v minulosti odmietol vypovedať, nemožno vychádzať z toho, že odmietne vypovedať aj neskôr, osobitne vo vzťahu k zisteniam, ktoré neboli predmetom pôvodného výsluchu;

- ak došlo k poskytnutiu služby, tieto služby musel reálne niekto uskutočniť. Daňové orgány nespochybňujú poskytnutie služby, ale v podstate poukazujú na to, že niekde v rámci dodávok zrejme došlo k nelegálnemu zamestnávaniu alebo k vykonávaniu podnikania bez podnikateľského oprávnenia. To však nemôže mať žiadny vplyv na to, že došlo k poskytnutiu služby sťažovateľovi zo strany deklarovaných dodávateľov (buď ich zamestnancami alebo prostredníctvom tretích osôb, s ktorými mali zmluvný vzťah). Predmetom DPH je každé dodanie služby (ak nie je oslobodené od DPH) uskutočnené osobou vykonávajúcou činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem, a to bez ohľadu na to, či má podnikateľské oprávnenie na výkon tejto činnosti alebo či porušuje iné právne predpisy (bod 43 rozsudku C-110/98 až C-147/98 Gabalfrisa, bod 47 rozsudku C-439/04 Kittel a C-440/04 Recolta Recycling, bod 38 rozsudku C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Dávid);

- poskytovanie služieb dodávateľmi sa uskutočňovalo priamo v priestoroch sťažovateľa, ktorý viedol evidenciu dochádzky, čím vedel preukázať konkrétne mená osôb alokovaných jednotlivými dodávateľmi na poskytovanie služieb a tiež počet kusov vyrobených bagiet konkrétnymi pracovníkmi. Je teda už úlohou príslušných orgánov, aby tieto informácie využili na zabezpečenie plnenia si zákonných povinností od zodpovedných osôb;

- plnomocenstvo spoločnosti AKROM s.r.o. p. J. N. bolo udelené až dňa 16.10.2018, kedy p. Manič už bol konateľom spoločnosti AKROM s.r.o. Východiská daňových orgánov, že plnomocenstvo bolo udelené už 16.08.2018, boli nesprávne, čím nesprávne zistili skutkový stav veci. Ak sa krajský súd v rámci odôvodnenia napadnutého rozsudku pýta, s kým sťažovateľ o kontrakte konal pred dátumom 16.10.2018 a zároveň uvádza, že táto otázka nie je pre svedka J. Jusnu, ide o zjavnú nesprávnosť a nezrozumiteľnosť. Výsluch J. JO. bol relevantný vo vzťahu k celému obdobiu trvania rámcovej zmluvy, a preto p. J. N. mohol objasniť všetky skutočnosti týkajúce sa predmetnej spolupráce. Ako bolo už vyššie uvedené, za dodávateľov môžu konať aj osoby bez akéhokoľvek splnomocnenia, ak ich postavenie vyplýva zo štruktúry dodávateľa (§ 20 Občianskeho zákonníka, § 15 Obchodného zákonníka). Navyše, takáto možnosť môže vyplývať aj z iného právneho vzťahu, napr. na základe mandátnej zmluvy. Jozef Jusna bol v rámcovej zmluve medzi žalobcom a spoločnosťou AKROM s.r.o. zo dňa 15.09.2018 uvedená ako kontaktná osoba. Uvedená zmluva bola za dodávateľa AKROM s.r.o. podpísaná štatutárnym orgánom a je tak zrejmé, že oprávnenie Jozefa Jusnu konať za dodávateľa vo vzťahu k rámcovej zmluve vyplývalo priamo z danej rámcovej zmluvy;

- úplne nezrozumiteľným sa javí záverečné tvrdenie súdu v bode 47 napadnutého rozsudku, keď uvádza, že „nie nevýznamnou nezrovnalosťou je aj nesúlad označenia štatutárneho orgánu „zhotoviteľa“ na rámcovej zmluve o dielo zo dňa 15. 9. 2018 menom V. nesúladným s menom konateľa dodávateľskej spoločnosti podľa zápisu v obchodnom registri - Mamič.“. Krajský súd nevysvetlil, prečo ide o nie nevýznamnú nezrovnalosť, keď podľa sťažovateľa išlo len o zrejмый preklep;

- správca dane uviedol domnienky postavené na nedodržaní odbornej starostlivosti sťažovateľom, ale nepreukázal žiadne objektívne skutočnosti, ktoré by preukazovali daňový podvod a účasť sťažovateľa na ňom.

26. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa uviedol, že trvá na svojich záveroch uvedených v rozhodnutiach finančných orgánov a vo vyjadreniach predložených správne súdu.

Nesúhlasil s tvrdením sťažovateľa, že došlo k neprípustnému presunu dôkazného bremena na sťažovateľa a odňatiu možnosti konať. Sťažovateľ nepredložil žiadne dôveryhodné dôkazy v súvislosti so spornými faktúrami, ktoré by relevantným spôsobom vyvrátili pochybnosti o tom, že zdaniteľné plnenia uvedené na sporných faktúrach boli uskutočnené tak, ako to deklaruje sťažovateľ. Žalovaný poukázal na to, že nepredložením, resp. nevyžiadanim si písomných dokumentov preukazujúcich plnenie zákonných povinností dodávateľov, sťažovateľ podcenil riadnu starostlivosť a opatrenia v súvislosti s okolnosťami dodania zdaniteľných obchodov. Námietky týkajúce sa odvedenia/neodvedenia dane považoval žalovaný za neopodstatnené. To, či deklarovaní dodávatelia v podaných daňových priznaniach k dani z pridanej hodnoty daň priznali a deklarovali jej odvedenie, má len deklaratórny účinok, ktorý nepreukazuje, že im daňová povinnosť zo sporných faktúr aj reálne vznikla.

27. V súvislosti s nevykonaním navrhnutých dôkazov žalovaný uviedol, že po poskytnutí/navrhnutí dôkazov zo strany daňového subjektu dochádza k ich zhodnoteniu v ich súvislostiach. Správca dane nie je povinný vykonať každý navrhovaný dôkaz, musí tak urobiť vtedy, ak je to v danej veci opodstatnené, ak dôkaz, ktorým majú byť preukázané skutočnosti, je pre dosiahnutie účelu daňovej kontroly rozhodujúci alebo právne významný. S nevykonaním navrhnutého dôkazu sa musí správca dane vysporiadať v odôvodnení rozhodnutia, čo v danej veci aj urobil a rovnako tak urobil aj žalovaný. Navyše vykonanie navrhnutých dôkazov by sťažovateľovi neprinieslo lepšie postavenie vo vzťahu k právu na odpočítanie dane.

28. K vypočítaniu napr. pracovníkov deklarovaných dodávateľov žalovaný uviedol, že žiadne relevantné dôkazy o pracovníkoch deklarovaných dodávateľov, resp. konkrétne osoby, ktoré mali byť ich pracovníkmi, neexistujú (Odpoveď Sociálnej poisťovne č. 26915-2/2019-GA zo dňa 23.05.2019 - luventas s.r.o., Odpoveď Sociálnej poisťovne č. 62086-37/2019-TT zo dňa 10.05.2019 - AKROM s.r.o., Odpoveď Ústredia práce, sociálnych vecí a rodiny SR č. GAL/TSpZ/BEZ/2019/1786 zo dňa 09.09.2019) a nepreukázalo sa ani vykonanie služieb subdodávateľským spôsobom. Podľa údajov zverejnených v OR SR dodávatelia ani nemajú/nemali v rozhodnom období v predmete svojej činnosti zapísané vykonávanie činnosti agentúry dočasného zamestnávania.

29. Podľa žalovaného je z vykonaného dokazovania a vyhodnotenia získaných dôkazov zrejmé, že sťažovateľom predloženým daňovým dokladom absentuje reálny základ vo vzťahu k osobám, ktoré mali sťažovateľovi predmetné zdaniteľné plnenie dodať, a teda na ich základe nie je možné uplatnený nárok uznať za oprávnený v zmysle podmienok stanovených v zákone o DPH. Argumentácia sťažovateľa zásadou neutrality DPH neobstojí, pretože túto možno plne aplikovať len v prípade, že zdaniteľné plnenia sú deklarovanými dodávateľmi aj reálne dodané, čomu nezodpovedá len vzájomná výmena daňových dokladov.

30. Považujúc napadnutý rozsudok krajského súdu za vecne správny a konštatujúc neopodstatnenosť námietok sťažovateľa, žalovaný navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

31. Sťažovateľ v replike dal kasačnému súdu do pozornosti nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 601/2022 zo dňa 09.03.2023, z ktorého podľa názoru sťažovateľa vyplýva, že ani skutočnosť, že dodávateľ resp. subdodávateľ nemal personálne ani materiálno-technické kapacity na uskutočnenie dodania, nemôže mať za následok nepriznanie DPH, ibaže dôjde k daňovému podvodu na DPH.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

32. Prejednávaná vec bola dňa 08.03.2023 predložená Najvyššiemu správne súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší správny súd SR“), bola náhodným výberom technickými a programovými prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená na rozhodnutie senátu 1S a bola jej pridelená spisová značka 1Sfk/31/2023.

33. Senát Najvyššieho správneho súdu SR ako súdu kasačného (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal napadnutý rozsudok krajského 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 SSP v rozhodujúcom znení) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

34. Po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu a kasačnej sťažnosti, ako aj podkladového materiálu, kasačný súd dospel k záverom, ktoré odôvodňuje v nasledovnom texte.

V. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

35. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH: „Právo odpočítat daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.“

36. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH: „Platiteľ môže odpočítat 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 odpočítat daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.“

37. 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.“

38. 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.“

39. 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.“

40. 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.“

41. 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.“

VI. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

42. Predmetom kasačného konania v tejto veci je napadnutý rozsudok, ktorým krajský súd zamietol správnu žalobu sťažovateľa proti rozhodnutiam finančných orgánov, na základe ktorých došlo k neuznaniu práva sťažovateľa na odpočítanie DPH z faktúr od spoločností Iuventas s.r.o. a AKROM s.r.o. za výrobu bagiet a sendvičov. Krajský súd sa stotožnil so záverom daňových orgánov o tom, že sťažovateľ nepreukázal dodanie služieb deklarovanými dodávateľmi v zmysle sporných faktúr. Daňové orgány nespochybnili, že k dodaniu služieb došlo, ale spochybnili, že tieto služby boli sťažovateľovi dodané deklarovanými dodávateľmi, a teda že práve týmto dodávateľom vznikla podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť, ktorá je základným predpokladom pre priznanie nároku na odpočítanie dane.

43. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov pripadlo kasačnému súdu posúdiť zákonnosť záverov správneho súdu vo vzťahu k námietkam sťažovateľa o nepriznaní odpočítania dane zo sporných faktúr. Nosnou kasačnou námietkou sťažovateľa bol neprimeraný rozsah dôkazného bremena, ktorým mal byť zaťažený. Sťažovateľ zdôrazňoval, že daňové orgány nespochybnujú poskytnutie služby (t. j. že k dodaniu plnenia došlo), ale argumentujú tým, že niekde v rámci dodávok zrejme došlo k nelegálnemu zamestnávaniu alebo k vykonávaniu podnikania bez podnikateľského oprávnenia, čo však nemôže mať vplyv na vznik jeho práva na odpočítanie dane. Namietal aj podstatné porušenie jeho procesných práv z dôvodu nevykonania ním navrhovaných dôkazov zo strany správcu dane.

44. V zmysle ustanovení § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH, ktoré sú v tejto časti výsledkom implementácie smernice Rady 2006/112/ES z 17. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, nárok na odpočítanie DPH vzniká príjemcovi plnenia za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávných podmienok, ktorými sú: (1) že poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH (t. j. status osoby dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia) a (3) že prijaté plnenie je príjmom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, právo na odpočítanie DPH môže byť odopreté (rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/16/2020 zo dňa 25.08.2022, bod 25; rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Senatex zo dňa 15.09.2016, C-518/14, bod 28; vo veci Vikingo Fővállalkozó zo dňa 03.09.2020, C-610/19, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie zo dňa 09.12.2021, C-154/20, bod 24).

45. Z dôvodu ľahkej zneužiteľnosti práva na odpočítanie DPH zaťažil zákonodarca dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane prioritne daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 03.02.2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27.09.2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30.04.2019). Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo

nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21.04.2020, č. R?26/2021, bod?40, sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11.06.2019, č. R 6/2020, body 49 a 50). Dôkazné bremeno daňového subjektu však nie je neobmedzené a týka sa len tých skutočností, na ktoré má sám vplyv. V tejto súvislosti konštatoval Ústavný súd SR, že: „Daňový subjekt nie je možné pripraviť o právo odpočítať DPH len v dôsledku skutočností ležiacich mimo jeho sféry, ako je nekontaktnosť jeho dodávateľov či odberateľov, nesplnenie si rôznych povinností na ich strane či neodvedenie sumy dane do štátneho rozpočtu týmito inými osobami. Finančná správa nemusí mať predstavu o úplne exaktnom priebehu jednotlivých transakcií ani nemusí v zásade nadobudnúť presvedčenie, že zvolený obchodný model daňového subjektu je optimálny alebo odôvodnený, pričom existenciu rôznych pochybností nemôže automaticky prenášať, ak nepreukáže účasť na daňovom podvode alebo vedomosť o ňom, na daňový subjekt“ (rozhodnutie Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15.02.2022). Pre dôkazné bremeno v daňovom konaní ďalej platí, že dôvodom na prenos dôkazného bremena zo správcu dane opäť na daňový subjekt nie je akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcom dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení podmienok pre priznanie práva na odpočet dane (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 03.09.2019, rozhodnutie Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12.10.2022).

46. Ustálená rozhodovacia činnosť národných súdov, ako aj Súdneho dvora EÚ identifikovala súbor okolností, ktoré samé osebe (bez ďalších okolností) nie sú spôsobilé vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH (osobitne, ak nie je sporná existencia 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) a (iii) pochybnosti na subdodávateľských stupňoch obchodného reťazca (uznesenie SD EÚ vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 03.09.2020, bod 64).

47. Dôvodom pre neuznanie odpočítania dane zo sporných faktúr v prejednávanej veci bolo nesplnenie prvej hmotnoprávnej podmienky pre odpočítanie dane, konkrétne statusu osoby dodávateľa plnenia ako zdaniteľnej osoby. Finančné orgány tvrdili, že spoločnosti Iuventas s.r.o. a AKROM s.r.o. vystupovali v predmetných obchodoch len ako formálni dodávatelia plnenia, ktoré sa však neuskutočnilo tak, ako ho sťažovateľ deklaroval, a to najmä s poukazom na zistenia, že deklarovaní dodávatelia boli nekontaktné a nespoľupracujúce spoločnosti bez personálneho a materiálno-technického vybavenia a s poukazom na zistenia týkajúce sa porušenia všeobecne záväzných právnych predpisov na úseku nelegálneho zamestnávania a nelegálnej práce a neoprávneného podnikania. Finančné orgány pritom výslovne nespochybnili materiálnu existenciu plnenia a nespochybnili ani to, že sťažovateľ vyrobené bagety a sendviče ďalej použil na ďalšiu ekonomickú činnosť.

48. Pokiaľ správny súd (a obdobne i žalovaný) vychádzali z toho, že dôvodom nepriznania práva na odpočítanie dane bolo spochybnenie dodania služby (plnenia) deklarovanými dodávateľskými spoločnosťami Iuventas s.r.o. a AKROM s.r.o. z dôvodu absencie ich personálnych kapacít a nesúčinnosti, uvedené samo o sebe nie je dostatočné na spochybnenie práva na odpočítanie dane sťažovateľovi. Pre účely posúdenia práva sťažovateľa na odpočítanie dane z faktúr od deklarovaných dodávateľov nie je rozhodujúce, či subjekty v dodávateľskom reťazci mali zamestnancov, príslušné povolenia, či materiálno-technické zázemie a vybavenie na poskytnutie služby sťažovateľovi. Podstatné je preukázanie alebo relevantné spochybnenie, či sťažovateľ dodávku služieb prijal pričinením deklarovaných dodávateľov, ktorým ako platiteľom dane vznikla dodaním služby daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH.

49. Kasačný súd už vyslovil, že skutočnosť, že dodávateľ daňového subjektu neprihlásil fyzické osoby, prostredníctvom ktorých mal dodávať služby daňovému subjektu, do registra poisťencov Sociálnej poisťovne, automaticky neznamená, že tieto fyzické osoby reálne nezamestnával, resp. s nimi nemal iný právny vzťah, na základe ktorého tieto osoby v jeho mene práce vykonali. Neprihlásenie zamestnancov do registra poisťencov Sociálnej poisťovne zo strany zamestnávateľa je vo všeobecnosti porušením povinností vyplývajúcich z osobitných predpisov na úseku nelegálnej práce a nelegálneho zamestnávania ako aj sociálneho poistenia, čo Najvyšší správny súd SR konštatoval napríklad v rozsudku sp. zn. 1Sfk/16/2021 zo dňa 21.12.2023. Zákon č. 85/2005 Z. z. o nelegálnej práci a

nelegálnom zamestnávaní (§ 7b ods. 5) dokonca upravuje aj zodpovednosť príjemcu práce alebo služby, ktorú jej dodal poskytovateľ prostredníctvom fyzickej osoby, ktorú nelegálne zamestnáva. Obdobne, ani nesplnenie povinností zo strany dodávateľskej spoločnosti voči príslušným úradom práce vo vzťahu k zamestnávaniu cudzincov nie je nevyvrátiteľným dôkazom toho, že dodávateľ takéto osoby cudzej štátnej príslušnosti nezamestnával. Vывodzovanie zodpovednosti za porušenie predpisov na úseku služieb zamestnanosti, nelegálnej práce a nelegálneho zamestnávania či sociálneho poistenia však zákon zveruje na to príslušným správnyim orgánom (inšpektorát práce, úrad práce, sociálnych vecí a rodiny, Ústredie práce, sociálnych vecí a rodiny, Sociálna poisťovňa).

50. Pokiaľ však ide o daňové konanie, ktorého predmetom je odpočet DPH z faktúr za poskytnuté služby, neprihlásenie fyzických osôb do registra Sociálnej poisťovne či iné porušenie predpisov na úseku služieb zamestnanosti, nelegálnej práce a nelegálneho zamestnávania či sociálneho poistenia zo strany dodávateľa daňového subjektu ako zamestnávateľa môže u správcu dane vzbudiť istú pochybnosť, či služby boli týmto dodávateľom skutočne vykonané, avšak nemôže viesť k tomuto záveru bez ďalšieho. Sám daňový subjekt (tu sťažovateľ) predložil správcovi dane zoznam fyzických osôb, ktoré v mene dodávateľov mali u neho práce vykonávať, vrátane kópií ich dokladov totožnosti, pričom ich výsluchom bolo možné túto pochybnosť správcu dane vyvrátiť.

51. V daňovom konaní je dôležitá hospodárska realita - fakticita obchodného vzťahu medzi daňovým subjektom (sťažovateľom) a deklarovateľom, teda dodanie zdaniteľného plnenia, ktorú v prejednávanej veci bolo možné preveriť výsluchmi fyzických osôb, ktoré mali v mene dodávateľov práce vykonávať, a ktoré boli identifikované (prípadne aj zamestnancov sťažovateľa, ktorí s týmito osobami prichádzali do styku). Ak správca dane ďalšie preverovanie neuskutočnil, najmä ak nevykonal výsluch týchto osôb k otázkam skutočného vykonania prác týmito osobami a existencie právneho vzťahu týchto osôb a deklarovateľov, nezistil skutkový stav dostatočne a dospel k predčasnému záveru o neexistencii takéhoto vzťahu výlučne len na základe absencie registrácie pracovníkov v registri Sociálnej poisťovne či záznamoch úradov práce a následne aj k predčasnému záveru o nemožnosti dodávateľov dodať deklarovateľom služby sťažovateľovi.

52. Okolnosť, že dodávateľ daňového subjektu si nesplnil povinnosti podľa predpisov v oblasti služieb zamestnanosti, nelegálnej práce a nelegálneho zamestnávania a sociálneho poistenia vo vzťahu k fyzickým osobám, prostredníctvom ktorých mal dodávať služby daňovému subjektu, teda bez ďalšieho neznamena, že tieto osoby nezamestnával, prípadne s nimi nemal iný právny vzťah, na základe ktorého tieto fyzické osoby pre neho (a následne pre daňový subjekt) práce vykonávali. Vывodzovanie zodpovednosti za nesplnenie týchto povinností je v kompetencii príslušných orgánov. Na účely rozhodovania o odpočítaní dane z pridanej hodnoty z faktúr za takéto služby môže ísť o jednu z pochybností správcu dane, no nie nevyvrátiteľný dôkaz toho, že dodávateľ služby prostredníctvom daných fyzických osôb daňovému subjektu nemohol poskytnúť, keďže v daňovom konaní je dôležitá hospodárska realita - fakticita obchodného vzťahu medzi dodávateľom služieb a daňovým subjektom ako ich odberateľom.

53. Na uvedenom závere nemení nič ani skutočnosť, že podľa uzatvorených rámcových zmlúv mal sťažovateľ právo požadovať predloženie dokladov preukazujúcich plnenie povinností na úseku nelegálneho zamestnávania zo strany deklarovateľov. Jednak toto zmluvne zakotvené právo sťažovateľa neznamena, že týmito dokladmi sťažovateľ aj nevyhnutne disponoval a nachádzali sa v jeho dispozičnej sfére, keďže táto dispozícia je podmienená riadnym splnením si zmluvne zakotvenej povinnosti u jeho dodávateľa, a jednak produkoval iné dôkazy - podrobné zoznamy pracovníkov, ktorých výsluchom bolo možné preveriť ich vzťah k deklarovateľom i realnosť dodania služieb deklarovateľmi.

54. Kasačný súd nemôže súhlasiť ani so záverom daňových orgánov, že preukázanie reálneho dodania deklarovateľov služieb a ich pridruženie k osobe dodávateľa je prakticky možné iba v prípade, ak samotný dodávateľ vie formálne a vecne potvrdiť, že službu skutočne dodal. V predmetnej veci sťažovateľ okrem listinných dokladov - faktúr, rámcových zmlúv, objednávok, dokladov o bezhotovostnej úhrade a preberacích protokolov - predložil aj denné záznamy a zoznamy pracovníkov, prostredníctvom ktorých mali deklarovatelia služby vykonať, a v administratívnom spise sa nachádzajú kópie ich dokladov totožnosti (č. 26 administratívneho spisu), preto bolo možné výsluchmi týchto osôb zistiť, či tieto osoby práce vykonali a či mali právny vzťah k dodávateľským spoločnostiam alebo nie. Dôkazné bremeno tak nespočinulo na daňovom subjekte, ale na správcovi dane.

55. Obdobne aj skutočnosť, že dodávateľské spoločnosti nedisponovali príslušnými verejnoprávnymi oprávneniami agentúr dočasného zamestnávania bez ďalšieho nevyklučuje, že tieto spoločnosti dodali sťažovateľovi deklarovateľom služby. „Pojem „zdaniteľná osoba“ je vymedzený široko a vychádza z faktických okolností. Naopak, z uvedeného článku 9 ods. 1 nevyplýva, že postavenie zdaniteľnej

osoby závisí od akéhokoľvek povolenia alebo oprávnenia udeleného správou na výkon ekonomickej činnosti.“ (rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-324/11 - Tóth). „Skutočnosť, že odberateľ daňového subjektu nemal v čase zdaniteľného obchodu a vystavenia faktúry platné podnikateľské oprávnenie z titulu prerušenia či odňatia tohto oprávnenia príslušným orgánom sama o sebe nevyklučuje, že tento odberateľ v danom čase reálne vykonával ekonomickú činnosť, bol osobou identifikovanou pre daň a intrakomunitárne nadobudol tovar od žalobcu.“ (rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/39/2021 zo dňa 28.04.2023, zverejnený pod č. 65/2024 ZNSS).

56. V prejednávanej veci navyše ani nebolo jednoznačne zrejmé, či na predmet plnenia (formálne vymedzený ako „výroba bagiet a sendvičov“) sa povolenia agentúr dočasného zamestnávania pre dodávateľské spoločnosti nevyhnutne vyžadovali. V spise sa nachádzajú indicie, no absentujú jednoznačné dôkazy preukazujúce, kto pracovníkom v skutočnosti zadával pracovné úlohy, ukladal pokyny, organizoval, riadil a kontroloval ich prácu, t. j. či to boli samotní dodávateľia (kedy by išlo o dodanie služby spočívajúcej vo výrobe bagiet a sendvičov a nešlo by o prenájom pracovnej sily) alebo to bol sťažovateľ ako užívateľský zamestnávateľ (kedy by išlo o prenájom pracovnej sily). Správca dane výsluch svedkov, ktorí by uvedené skutočnosti mohli objasniť, nevykonal (výsluch pracovníkov, ktorí mali služby poskytnúť v mene dodávateľov či pracovníkov sťažovateľa, ktorí boli prítomní na prevádzke v danom čase). Okrem toho v zmysle § 58a Zákonníka práce účinnom v rozhodnom čase môže pracovníkov prideliť aj iný subjekt ako agentúra dočasného zamestnávania, ak sú u zamestnávateľa objektívne prevádzkové dôvody a uplynuli tri mesiace odo dňa vzniku pracovného pomeru. Prípadné porušenie týchto ustanovení Zákonníka práce zo strany dodávateľských spoločností však tiež nie je nevyvrátiteľným dôkazom, že dodávateľské spoločnosti nemohli zamestnancov sťažovateľovi prideliť na výkon prác.

57. Kasačný súd vzhliadol aj podstatné porušenie procesných práv sťažovateľa v konaní pred správcom dane, keď správca dane nevykonal výsluch svedka J. N. s umožnením účasti sťažovateľa na ňom, ale použil len zápisnicu z jeho výsluchu z daňového konania u iného daňového subjektu ako listinný dôkaz. Sťažovateľ o výsluch tejto osoby požiadal a aj podľa kasačného súdu išlo o osobu spôsobilú ozrejmiť sporné skutočnosti, keďže bola priamo zaangažovaná do realizácie sporných obchodov s dodávateľom AKROM s.r.o. Odôvodnenie správcu dane, že táto osoba bola splnomocnená osobou konateľa I. Mamiča, ktorej totožnosť bola následným preverovaním chorvátskymi orgánmi spochybnená, podľa kasačného súdu neobstojí. V Obchodnom registri SR bola pred zahájením spolupráce so sťažovateľom ako konateľ zapísaná osoba I. Mamiča a totožnosť tejto osoby overil aj notár na plnomocenstve udeleného touto osobou pre p. N., ktoré bolo predložené sťažovateľovi, teda istá fyzická osoba s dokladom totožnosti znejúcim na toto meno ako konateľ dodávateľa v danom čase musela vystupovať. Tento doklad totožnosti akceptoval na území Slovenskej republiky tak registrový súd ako aj notár. Z následných zistení správcu dane o zrejmom použití falzifikátu tohto dokladu podľa kasačného súdu nemožno vyvodiť záver o nedodaní služby dodávateľkou spoločnosťou a z tohto dôvodu tiež nemožno a priori odmietnuť výsluch svedka J. N.. Správcom dane konštatované pochybnosti ohľadne existencie osoby vystupujúcej ako I. Mamič a oprávnenia J. N. aj správcom dane tvrdená nedostatočná obozretnosť sťažovateľa v tomto smere nie sú podľa kasačného súdu nezávažné, avšak boli by relevantné skôr pri skúmaní účasti sťažovateľa na daňovom podvode, ktorá ale nebola dôvodom pre odmietnutie práva na odpočítanie dane v predmetnej veci. Ani nezrovnalosti týkajúce sa priezviska konateľa dodávateľa uvedeného na jednej strane na rámcovej zmluve podpísanej so sťažovateľom a na strane druhej v Obchodnom registri SR neboli podľa kasačného súdu spôsobilé vzniesť odôvodnené pochybnosti o dodaní deklarovaných služieb, keď uvedenie priezviska konateľa na rámcovej zmluve Mamič namiesto v Obchodnom registri SR uvedeného Mamič mohla byť vskutku zrejmovou chybou v písaní.

58. Pokiaľ išlo o svedka Levanského, z administratívneho spisu (zápisnica z ústneho pojednávania zo dňa 11.06.2019) mal kasačný súd za preukázané, že svedok po poučení poskytnutom správcom dane odmietol vypovedať. Kasačný súd nedal za pravdu sťažovateľovi v tom, že správca dane mal znovu vykonať výsluch tohto svedka, a to vo vzťahu k novým skutočnostiam, pretože predmet pôvodného úkonu bol v predvolaní na výsluch svedka zo dňa 16.05.2019 vymedzený široko - a to ako preukázanie obchodnej spolupráce dodávateľa IUVENTAS s.r.o. a sťažovateľa v dotknutom zdaňovacom období a svedok odmietol vypovedať vo vzťahu k takto vymedzenému predmetu dokazovania.

59. Kasačný súd naopak súhlasí s tvrdením sťažovateľa, že sťažovateľ nemôže zodpovedať za porušenia povinností svojich dodávateľov či za nekontaktnosť svojich dodávateľov. Tak porušenie predpisov na úseku nelegálnej práce a nelegálneho zamestnávania či neoprávneného podnikania ako aj neexistencia listinných dôkazov z dôvodu nekontaktnosti dodávateľských spoločností nemôže byť per se pripisovaná na ťarchu kontrolovaného daňového subjektu, keď daňový subjekt prekladá početné dôkazy a návrhy na ich vykonanie na preukázanie reálnosti dodania služieb. Pochybnosti o uzatvorení

obchode tak, ako ich špecifikoval v napadnutom rozhodnutí žalovaný sa preto javia ako nedostatočné a krajský súd vec nesprávne právne posúdil, keď záver žalovaného potvrdil ako správny.

60. V ďalšom konaní bude potrebné, aby daňové orgány, pokiaľ mienia spochybniť dodanie prác deklarovateľmi, najprv umožnili uniesť sťažovateľovi jeho dôkazné bremeno vykonaním ním navrhovaných dôkazov a zistili dostatočne skutkový stav ohľadne existencie právneho vzťahu fyzických osôb, ktorých podrobnú evidenciu sťažovateľ viedol, k dodávateľským spoločnostiam. Nateraz deklarované pochybnosti spočívajúce v porušení predpisov na úseku nelegálneho zamestnávania a nekontaktnosti deklarovateľov sú pri súčasnej existencii dôkazov a návrhov na vykonanie ďalších dôkazov prekladaných sťažovateľom nedostatočné pre odôvodnenie záveru o nesplnení podmienok práva na odpočítanie dane.

61. Okrem toho kasačný súd upriamuje pozornosť daňových orgánov aj na možnosť zamerania sa a opätovného vyhodnotenia ďalšej hmotnoprávnej podmienky pre vznik práva na odpočítanie dane - materiálnej existencie plnenia. V súdnej veci sporné plnenia síce boli vo faktúrach vymedzené ako výroba bagiet a sendvičov, je však potrebné zamerať sa na podstatu týchto služieb, ktoré nevyhnutne zahrňovali dodanie personálnych kapacít na výrobu bagiet a sendvičov v prevádzke sťažovateľa a zo surovín, ktoré poskytol sťažovateľ, dokonca mohli fakticky spočívať výlučne len v prenájme pracovnej sily (viď tiež bod 56 tohto rozsudku). Samotná existencia výsledku prác (bagety a sendviče) potom automaticky neznamena, že existovalo plnenie spočívajúce v procese ich výroby prostredníctvom ľudského faktora dodané inou zdaniteľnou osobou a že služba teda bola reálne dodaná. Sťažovateľ si totiž výrobu bagiet a sendvičov mohol zabezpečiť i prostredníctvom vlastných zamestnancov alebo iných osôb nemajúcich status zdaniteľnej osoby. Kasačný súd sa v tomto konaní nemôže odkloniť od záverov žalovaného, ktorými je viazaný (§ 135 SSP), pretože prekvalifikovanie splnenia jednotlivých hmotnoprávných podmienok zo strany kasačného súdu by mohlo viesť k vydaniu prekvapivého rozhodnutia.

62. V novom rozhodnutí preto finančné orgány dôkladne ustália aj materiálnu podstatu deklarovateľného plnenia a zamerajú sa na to, či boli jednotlivé hmotnoprávne podmienky splnené vo vzťahu k jednoznačne ustálenej materiálnej podstate deklarovateľného plnenia.

63. V prípade nedostatočného spochybnenia splnenia hmotnoprávných podmienok bude možné právo na odpočítanie dane sťažovateľovi neuzať len z dôvodu zavinenej účasti sťažovateľa na daňovom podvode.

64. Záverom kasačný súd pre úplnosť uvádza, že zistil, že predmetom konania pred kasačným súdom už v minulosti bola skutkovo aj právne obdobná vec identických účastníkov konania. V tomto smere kasačný súd poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sfk/53/2023 zo dňa 20.06.2024 (zdaňovacie obdobie apríl 2019, dodávateľské spoločnosti AYBAR s.r.o. a Talents s.r.o.). V predmetnom konaní považoval kasačný súd argumentáciu sťažovateľa za dôvodnú a napadnutý rozsudok zmenil tak, že zrušil preskúmané rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Z vyššie uvedeného rozhodnutia preto kasačný súd čerpal aj pri odôvodňovaní tohto rozsudku, čiastočne však vzhľadom na osobitosti skutkového stavu dospel k iným záverom.

VII. Záver

65. Vzhľadom na vyššie uvedené kasačný súd zmenil napadnutý rozsudok tak, že zrušil preskúmané rozhodnutie žalovaného podľa § 462 ods. 2 SSP, a to z dôvodu nesprávneho, resp. predčasného vyhodnotenia otázky splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane žalovaným a porušenia procesných ustanovení o konaní zo strany správcu dane. V ďalšom konaní bude žalovaný viazaný právnym názorom vysloveným v tomto rozsudku. Uvedené súčasne neznamena, že kasačný súd vec vracia žalovanému s právne záväzným názorom v tom zmysle, že by na strane sťažovateľa boli splnené podmienky pre priznanie práva na odpočítanie DPH zo sporných zdaniteľných obchodov.

66. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP. Kasačný súd priznal sťažovateľovi náhradu trov konania pred krajským súdom ako aj pred kasačným súdom, a to vzhľadom na to, že sťažovateľ bol v konaní úspešný. Zmena výroku rozsudku krajského súdu má za následok zákonnú povinnosť kasačného súdu rozhodnúť aj o trovách konania pred krajským súdom podľa príslušných ustanovení SSP. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd (Správny súd v Bratislave, pozn. kasačného súdu) po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

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

Okolnosť, že dodávateľ daňového subjektu si nesplnil povinnosti podľa predpisov v oblasti služieb zamestnanosti, nelegálnej práce a nelegálneho zamestnávania a sociálneho poistenia vo vzťahu k fyzickým osobám, prostredníctvom ktorých mal dodávať služby daňovému subjektu, bez ďalšieho

neznamená, že tieto osoby nezamestnával, prípadne s nimi nemal iný právny vzťah, na základe ktorého tieto fyzické osoby pre neho (a následne pre daňový subjekt) práce vykonávali. Vывodzovanie zodpovednosti za nesplnenie týchto povinností je v kompetencii príslušných orgánov. Na účely rozhodovania o odpočítaní dane z pridanej hodnoty z faktúr za takéto služby môže ísť o jednu z pochybností správcu dane, no nie nevyvrátiteľný dôkaz toho, že dodávateľ služby prostredníctvom daných fyzických osôb daňovému subjektu nemohol poskytnúť, keďže v daňovom konaní je dôležitá hospodárska realita - fakticita obchodného vzťahu medzi dodávateľom služieb a daňovým subjektom ako ich odberateľom.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.