

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 3Sfk/91/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7020200609
Dátum vydania rozhodnutia: 28. 03. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Anita Filová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:7020200609.1

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): CLV s.r.o., IČO: 46 979 689, so sídlom Nižné Kapustníky 3, 040 01 Košice, právne zastúpeného: KAIFER advokátska kancelária s.r.o., IČO: 36 861 561, so sídlom Fibichova 11, 040 01 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101039196/2020 z 15. júna 2020, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7 S 170/2020-84 z 27. apríla 2022, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietá.
- II. Účastníkom konania sa právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Košice (ďalej aj „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie január až december 2015. Z daňovej kontroly zameranej na dodržiavanie ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“) bol vyhotovený Protokol č. 100949575/2019 z 29. apríla 2019 (ďalej aj „protokol“), ktorý správca dane zaslal žalobcovi spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole.

2. V predmetnej výzve na vyjadrenie správca dane určil 20 pracovných dní odo dňa doručenia výzvy žalobcovi, pričom protokol spolu s výzvou mu bol doručený 2. mája 2019. Žalobca 27. mája 2019 zaslal správcovi dane žiadosť o predĺženie tejto lehoty. Správca dane 29. mája 2019 zaslal žalobcovi list, v ktorom uviedol, že mu na vyjadrenie určil lehotu 20 pracovných dní nad rámec lehoty, ktorú ustanovuje § 46 ods. 8 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) a zmeškanie tejto lehoty nemožno v zmysle cit. ustanovenia odpustiť.

3. Správca dane 3. júna 2019 spísal úradný záznam o nevyjadrení sa žalobcu k zisteniam uvedeným v protokole. Žalobca až 17. júna 2019 doručil správcovi dane vyjadrenie, avšak medzičasom správca dane 12. júna 2019 vydal rozhodnutie č. 101380295/2019, 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 65 767,76 eur na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2015.

4. Správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúr za dodanie tovarov a služieb od dodávateľov - tuzemských spoločností:

· Build Production Media s.r.o., (predmet dodania: reklamná kampaň),

· REWORD, s.r.o., (predmet dodania: rám na svetelnú reklamu, nosný rám na svetelný okruh, PE tašky, tašky LAVACOM, rôzne druhy tričiek a polokošieľ s potlačou a bez potlače, guľičkové perá, perá SHINY, rôzne druhy ďalších reklamných predmetov),

· RKI, spol. s r.o., (predmet dodania: odvysielané reklamné spoty),

· STANCO GROUP, s. r. o., (predmet dodania: samolepky Cvakni, rôzne druhy katalógov a letákov) (ďalej aj „deklarovaní dodávatelia“), a to z titulu porušenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 19 ods. 1 a 2, a § 8 ods. 1 zákona o DPH.

5. Správca dane nemal za preukázaný vznik daňovej povinnosti pri dodaní tovarov a služieb od deklarovaných dodávateľov a uskutočnenie zdaniteľných plnení tak, ako bolo deklarované na predložených preverovaných faktúrach. Dodávky pre žalobcu vyhodnotil správca dane ako fiktívne (dokladové) a umelo vsunuté do dodávateľsko-odberateľského reťazca. Poukázal i na dôvody takéhoto konania žalobcu, a to snahu získať neoprávnenú daňovú výhodu pri optimalizácii svojich daňových povinností vyplývajúcich z vlastnej podnikateľskej činnosti (reklama a marketingová činnosť), ktorú žalobca zabezpečoval pomocou disponibilnej výrobnéj technológie s vlastnými zamestnancami a vo výrobných priestoroch, ktoré mal k dispozícii.

6. Konkrétne v odôvodnení uviedol, že pri výkone daňovej kontroly bolo preukázané, že žalobca v roku 2015 realizoval svoju podnikateľskú činnosť na adrese Nižné Kapustníky 3 v Košiciach v prevádzkových priestoroch, v ktorých zabezpečoval pre svojich odberateľov podľa ich potrieb rôzne reklamné a marketingové služby a kde mal k dispozícii aj zväračskú dielňu. Uvedené priestory boli vybavené vlastnými a prenajatými zariadeniami slúžiacimi na výrobu rôznych malo a veľkoformátových tlačovín, výrobu a potlač rôznych reklamných predmetov, stojanov, pútačov, svetelných reklám.

7. Vo vzťahu k deklarovaným dodávateľom správca dane poukázal na ich nasledovné spoločné črty:

- jednalo sa o spoločnosti, ktoré boli prezentované výlučne len vlastným obchodným menom a jednou osobou konateľa/spoločníka so sídlom väčšinou na virtuálnych adresách (k dispozícii v sídle často len poštová schránka),

- častokrát sa jednalo o spoločnosti s virtuálnym sídlom v Bratislave, pričom ich konateľ a jediný reprezentant mal trvalý pobyt a zdržiaval sa v Košiciach a blízkom okolí,

- konatelia týchto spoločností do nich vstupovali často až ako tretí, štvrtý v poradí v čase, keď spoločnosť už nevykazovala žiadnu reálnu činnosť. Po deklarovaných dodávkach daňovému subjektu väčšinou tieto spoločnosti zanikli a zlúčili sa do iných nefunkčných a ekonomicky neaktívnych spoločností, príp. boli „odpredávané“ zahraničným spoločníkom a ostávali bez konateľov,

- tieto spoločnosti nevlastnili žiadny majetok, nezamestnávali žiadnych zamestnancov, nevykazovali reálnu podnikateľskú činnosť,

- v podaných daňových priznaniach vykazovali vysoké obraty (svoje dodania), avšak vždy len s minimálnou vlastnou daňovou povinnosťou,

- svoju fiktívnu činnosť vykonávali bez reálnych finančných zdrojov,

- v rámci realizovaných výsluchov jednotlivých, vtedy aktívnych konateľov dodávateľských spoločností, títo nevedeli uviesť žiadne skutočnosti k svojim dodávkam pre žalobcu mimo informácií, ktoré vyčítali z faktúr, ktoré im pri jednotlivých výsluchoch správca dane predložil k nahliadnutiu a často krát ani nevedeli uviesť, čo jednotlivé dodané tovary uvedené na faktúrach vlastne predstavovali. Všetci jednotne uvádzali, že prijaté objednávky len posúvali svojim subdodávateľom,

- všetci konatelia deklarovaných dodávateľov realizovali svoje dodávky výlučne s konateľom žalobcu, so žiadnym zamestnancom žalobcu nespolupracovali, jediné meno, ktoré zo spoločnosti poznali, bolo len meno jej konateľa.

8. Správca dane zhrnul, že vzhľadom na ekonomické opodstatnenie, nie je zmysluplné na strane jednej obstarávať rôznu výrobnú a reprodukčnú technológiu, prípadne platiť za jej prenájom, prevádzkovať priestory, platiť mzdu zamestnancom a na strane druhej nakupovať tovary rovnakého charakteru od sprostredkovateľov, ktorí nemajú zabezpečené patričné materiálne, logistické, strojové a iné potrebné vybavenie. V prípade tovarov, ktoré daňový subjekt nedokázal vyrábať vo vlastnej réžii (zapaľovače, tričká, hrnčeky a pod.) a ktoré prípadne len zhodnocoval (potlačou, vyšívaním a pod.) a následne predával svojim zákazníkom, správca dane nedokázal identifikovať ich skutočných dodávateľov, nakoľko sa ich faktúry medzi faktúrami predloženými k daňovej kontrole nenachádzali. Podľa správca dane sa však jednoznačne preukázalo, že tovary a služby z faktúr, z ktorých si žalobca odpočítal daň, deklarovaní dodávatelia reálne nedodali.

9. V dôsledku odvolania žalobcu, ktorý namietal, že správca dane nevyhovel jeho žiadosti o predĺženie lehoty na vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole, žalovaný zrušil rozhodnutie správca dane svojím rozhodnutím č. 102339969/2019 z 10. októbra 2019 a uviedol, že správca dane porušil § 28 Daňového poriadku. V ďalšom konaní ho zaviazal zohľadniť spomínané vyjadrenie žalobcu a ak by správca dane po

posúdení pripomienok zistil, že je potrebné doplniť dokazovanie, tak ho podľa žalovaného má vykonať, a to v takom rozsahu, aby zistený skutkový stav bol nespochybniteľným podkladom pre právny záver vo veci.

10. Správca dane rešpektujúc názor žalovaného vydal rozhodnutie č. 100385903/2020 z 20. februára 2020 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), v ktorom žalobcovi neuznal právo na odpočítanie dane z faktúr za dodanie tovarov a služieb od deklarovaných dodávateľov a vyrubil mu rovnaký rozdiel dane v sume 65 767,76 eur na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2015 ako v prechádzajúcom rozhodnutí. Prevzal argumentáciu zo svojho predchádzajúceho rozhodnutia a doplnil, že žalobcovi zaslal predvolanie, v ktorom stanovil termín na prerokovanie zaslaných pripomienok na 6. februára 2020. Žalobcovi bolo toto predvolanie doručené 14. januára 2020, avšak na prerokovanie sa za žalobcu nikto nedostavil a žalobca nezaslal správcovi dane žiadne oznámenie o dôvodoch svojej neúčasti.

11. Správca dane navyše uviedol, že žalobca vo vyjadrení k zisteniam uvedeným v protokole nerozporoval závery správcu dane, ktoré boli zistené pri výkone daňovej kontroly a nepredložil žiadne dôkazy, ktoré by preukazovali, že kontrolované dodávky neboli len fiktívne (dokladové), bez reálneho dodania tovarov, prípadne služieb, tak ako to správca dane skonštatoval v protokole. Podľa správcu dane žalobca nevyvrátil zistenia správcu dane, že dodávky pre svojich odberateľov realizoval buď vo vlastnej réžii (vlastnou výrobou) alebo od iných než preverovaných dodávateľov v prípade tovarov, ktoré vo vlastnej réžii vyrábať nedokázal a ktoré prípadne len zhodnocoval a až zhodnotenú predával svojim zákazníkom. Nosnou myšlienkou v predloženej vyjadrení žalobcu je len skutočnosť, že nakupované tovary a služby ďalej fakturoval svojim odberateľom alebo ich použil na svoju spotrebu, a teda že tieto tovary a služby reálne prijal. Tieto svoje tvrdenia deklaroval však len priloženými skenmi vystavených faktúr, resp. iným obrazovým materiálom. Skutočnosť od koho tieto predávané dodávky reálne nadobudol nepreukázal žiadnymi relevantnými dokladmi a dôkazmi s výnimkou prijatých faktúr.

12. Záverom skonštatoval, že argument žalobcu, že nemal vytvorený dostatočný priestor na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole sa javí ako účelový, pretože na stanovené prerokovanie tohto vyjadrenia sa nedostavil a rovnako tak nespolupracoval ani počas výkonu daňovej kontroly, keď bol správcom dane opakovanú vyzývaný, aby predložil dôkazy preukazujúce dodanie tovarov a služieb od deklarovaných dodávateľov. Rovnako tak bol upovedomený o tom, že sa budú konať výsluchy svedkov vtedajších konateľov preverovaných dodávateľských spoločností, avšak ani na jeden výsluch sa bez ospravedlnenia nedostavil. Z uvedeného je tak podľa správcu dane zrejmé, že žalobca sa v priebehu výkonu daňovej kontroly mal možnosť niekoľkokrát priebežne oboznamovať so zisteniami správcu dane a podávať k nim svoje vyjadrenia, tieto možnosti však nevyužil.

13. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 101039196/2020 z 15. júna 2020 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“ alebo „preskúmané rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil. Žalovaný sa stotožnil so zisteným skutkovým stavom a právnym posúdením veci správcom dane o neopodstatnenosti práva na odpočet dane z faktúr od deklarovaných dodávateľov. Skonštatoval, že žalobcom predložené dôkazy (faktúry pre jeho odberateľov, fotodokumentácia, tvrdenia a dôkazy o dodávke tovarov a služieb jeho odberateľom resp. pre svoje účely) neboli schopné preukázať, že tovary a služby reálne dodali deklarovaní dodávatelia uvádzaní na dodávateľských faktúrach.

II. Konanie na správnom súde

14. Žalobca podal proti rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu, ktorú Krajský súd v Košiciach (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 7 S 170/2020-84 z 27. apríla 2022 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) ako nedôvodnú zamietol.

15. V odôvodnení napadnutého rozsudku správny súd odkázal na rozhodnutia tamojšieho súdu sp. zn. 6 S 5/2020 z 3. februára 2022 (zdaňovacie obdobie júl 2015) a sp. zn. 8 S 131/2020 z 29. apríla 2021 (zdaňovacie obdobie máj 2015), v obdobných veciach žalobcu, ktoré sa týkali totožného predmetu konania (preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného o vyrubení rozdielu na DPH), v rámci totožnej daňovej kontroly, s rovnakými žalobnými dôvodmi uvádzanými žalobcom v správnej žalobe, pričom ako správny súd uviedol, rozdiel spočíval iba v inom zdaňovacom období.

16. Vo vyššie cit. rozhodnutiach, na ktoré správny súd poukázal a s ktorými sa v celom rozsahu stotožnil, správny súd uviedol, že s obsahom a dôvodmi rozhodnutí finančných orgánov o neoprávnenom uplatnení práva na odpočet dane s tým, že žalobca nepredložil jednoznačné a preveriteľné dôkazy svedčiace o reálnosti preverovaných dodaní deklarovanými dodávateľmi súhlasí. Správny súd mal za to, že správca dane v jednotlivých výzvach na predloženie dôkazov preukazujúcich žalobcove tvrdenia k uplatneniu odpočítania DPH vo vzťahu ku každej preverovanej dodávateľskej spoločnosti špecifikoval svoje pochybnosti o správnosti a pravdivosti dokladov predložených žalobcom, čím podľa správneho súdu tieto výzvy spĺňali zákonné náležitosti v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku.

17. Z administratívneho spisu je podľa správneho súdu zrejmé, že žalobca počas daňovej kontroly predložil správcovi dane na preukázanie opodstatnenosti práva na odpočítanie dane iba faktúry, resp. k niektorým preferovaným faktúram, objednávky a plány vysielania reklamných spotov. Správca dane sa podľa správneho súdu predloženými dôkazmi vo vyrubovacom konaní zaoberal, ako dôkazy ich aj riadne hodnotil a dospel k záveru, že tieto nemali vplyv na závery a výsledok daňovej kontroly. Správca dane a následne aj žalovaný zaujali stanovisko, že fakturácia tovarov a služieb konkrétnym odberateľom žalobcu, tvrdenia o ich dodaní odberateľom žalobcu, ani fotodokumentácia tovarov a služieb a ich použitia, nie sú dôkazmi, ktoré by boli schopné preukázať, že tieto tovary a služby dodali deklarovaní dodávatelia. Správny súd má taktiež za to, že žalobcom neskôr predložené dôkazy, nemajú taký charakter, žeby ich nebolo možné predložiť už v priebehu daňovej kontroly. Správny súd sa stotožňuje so žalovaným, že takto predložené dôkazy neboli dôvodom na doplnenie dokazovania zo strany správcu dane vo vyrubovacom konaní. Predložené dôkazy nepreukazujú dodanie tovaru a služieb deklarovanými dodávateľmi, ale preukazujú iba ďalšie použitie dodaného tovaru a služieb konkrétnym odberateľom žalobcu.

18. Správny súd skonštatoval, že z výsledkov vykonaného dokazovania v rámci daňovej kontroly možno prijať opodstatnený záver, že žalobca nepreukázal reálne dodanie tovarov a služieb deklarovanými dodávateľmi, nakoľko z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že ani žalobca a ani deklarovaní dodávatelia nepredložili správcovi dane dôkazy k fakturovaným tovarom a službám. Žalobca k deklarovaným zdaniteľným obchodom neuviedol, kto, kde, kedy, za akých okolností dodal tovar a služby uvedené na faktúrach a taktiež nešpecifikoval konkrétne tovary a služby, ich rozsah a čoho sa týkali. Zo zápisníc výsluchov jednotlivých vtedajších konateľov deklarovaných dodávateľských spoločností je zrejmé, že títo nevedeli uviesť žiadne bližšie informácie k fakturovaným dodávkam, dokázali interpretovať len obsah vystavených faktúr, ktoré im správca dane pri výsluchu predložil s dodatkom, že všetko od objednávky až po preberanie tovaru zabezpečoval za žalobcu výlučne konateľ.

19. Správny súd tak zhrnul, že z výsledkov vykonaného dokazovania možno prijať opodstatnený záver, že žalobca neunesol svoje dôkazné bremeno na preukázanie reálneho dodania fakturovaných tovarov a služieb spoločnosťami deklarovanými na predložených faktúrach, t. j. žalobca nepreukázal splnenie podmienok pre odpočítanie dane. Podľa názoru správneho súdu správca dane nerozširoval dôkazné bremeno žalobcu na skutočnosti, ktoré nastali u jeho dodávateľov alebo ich subdodávateľov. Správca dane žiadal len preukázanie splnenia zákonom stanovených podmienok pre odpočet dane, a teda, že pri tovaroch a službách fakturovaných uvedenými spoločnosťami vznikla daňová povinnosť z titulu ich reálneho dodania práve spoločnosťami uvedenými na faktúrach. Vo vzťahu k otázke dôkazného bremena v rámci daňového konania správny súd poukázal na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Ústavný súd“) sp. zn. III. ÚS 401/09 zo 16. decembra 2009 a na ustálenú judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) sp. zn. 2 Sžf 28/2010 z 18. mája 2011 a sp. zn. 2 Sžf 4/2009 z 23. júna 2010.

20. Za neopodstatnené označil správny súd tvrdenie žalobcu o povinnosti administratívneho orgánu preukazovať, či žalobca vedel alebo mal vedieť, že plnenia zakladajúce právo na odpočítanie dane sú súčasťou daňového podvodu. S poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 4 Sžf 20/2011 z 31. mája 2011 správny súd uviedol, že pokiaľ si platiteľ dane uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, iba predloženie účtovných dokladov a zmlúv nepostačuje, pretože uskutočnenie zdaniteľného obchodu je potrebné preukázať nielen po formálnej ale aj po obsahovej stránke.

21. Na záver správny súd ako nedôvodnú vyhodnotil námietku žalobcu, že odôvodnenie rozhodnutia žalovaného má totožný text ako odôvodnenie rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane na DPH týkajúcich sa žalobcu za iné zdaňovacie obdobia. Správny súd má za to, že každé rozhodnutie žalovaného sa týka konkrétneho zdaňovacieho obdobia a v každom rozhodnutí žalovaný reaguje na námietky žalobcu uvedené v jednotlivých odvolaniach, ktoré sú však totožné, čo nevylučuje, že aj vysporiadanie s takýmito námietkami môže byť totožné, avšak vždy s prihliadnutím na zistené skutočnosti, procesnoprávne i hmotnoprávne, v danom zdaňovacom období.

III. Argumentácia účastníkov konania v kasačnom konaní

22. Žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) podal proti napadnutému rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť, v ktorej žiadal zrušiť tento rozsudok z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) a vec vrátiť správne mu súdu na ďalšie konanie.

23. Sťažovateľ v rozsiahlo a nie úplne prehľadne koncipovanej kasačnej sťažnosti namieta postup správneho súdu, ktorý v skrátenej odôvodnení v zmysle § 140 SSP len odkázal na svoje skoršie rozhodnutia vo veciach sp. zn. 6 S 5/2020 z 3. februára 2022 a sp. zn. 8 S 131/2020 z 29. apríla 2021, ktoré podľa sťažovateľa tiež vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci. Podľa názoru

sťažovateľa nejde v predmetnej veci o totožný predmet konania, keďže predmetom prieskumu sú odlišné rozhodnutia (s odlišnými číslami), týkajúce sa odlišných zdaňovacích období, s odlišnými dodávateľmi, a preto nemohlo byť predmetné ustanovenie § 140 SSP v tomto prípade aplikované.

24. Sťažovateľ ďalej nesúhlasí so záverom správneho súdu, že predložené dôkazy vo vyjadrení k zisteniam uvedeným v protokole neboli dôvodom na doplnenie a vykonanie ďalšieho dokazovania vo vyrubovacom konaní. Podľa sťažovateľa daňová kontrola nemôže plniť a ani de facto neplní úlohy prvostupňového vyrubovacieho konania a správny orgán má v zmysle § 68 ods. 3 Daňového poriadku povinnosť vykonať dokazovanie vo vyrubovacom konaní, pričom toto dokazovanie nemá mať povahu ani tzv. doplnenia alebo zopakovania dokazovania vykonaného v rámci daňovej kontroly. Dokazovanie v rámci vyrubovacieho konania sa vykonáva s cieľom odstrániť spornosť vzniknutú medzi závermi daňovej kontroly a tvrdeniami uvedenými vo vyjadrení k protokolu, resp. v rámci vyrubovacieho konania. Sťažovateľ má za to, že predloženými dôkazmi odstránil pochybnosti ohľadom dodania sporných plnení, a preto bolo povinnosťou správnych orgánov vykonať dokazovanie minimálne v rozsahu predložených listinných dôkazov v rámci vyrubovacieho konania. Domnieva sa, že jednoznačne osvedčil, že spochybňované obstaranie tovarov a služieb zo strany dodávateľov časovo logicky aj vecne nadväzuje na následne sťažovateľom uskutočnené dodanie týchto tovarov a služieb tretím osobám, alebo ich použitie na vlastnú spotrebu v rámci podnikateľskej činnosti.

25. Sťažovateľ skonštatoval, že neuplatnenie procesného práva daňového subjektu predkladať dôkazy počas daňovej kontroly, resp. nezúčastňovať sa na úkonoch (napr. výsluchoch) nemôže zakladať pre daňový subjekt ujmu v podobe straty práva na vykonanie dokazovania ako obligatórnej časti v rámci vyrubovacieho konania. Tiež poukázal na nález Ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 30/2018 z 30. januára 2019, ktorý podľa neho zaujal jednoznačné stanovisko k dokazovaniu vo vyrubovacom konaní. Správny súd podľa žalobcu žiadnym spôsobom nevysvetlil odklon od právneho názoru uvedeného v tomto náleze a taktiež nevysvetlil, prečo sa nemalo vykonať dokazovanie vo vyrubovacom konaní, a prečo na dôkazy, ktoré neboli predložené počas daňovej kontroly, ale až v rámci vyjadrenia k protokolu, sa nemá prihliadať. Pritom išlo podľa neho o otázky podstatné pre posúdenie zákonnosti preskúmaného rozhodnutia. K tomu sťažovateľ poukázal na ďalšie nálezy Ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 314/2015 a sp. zn. III. ÚS 279/09.

26. Sťažovateľ správneho súdu vytýka, že k otázke dokazovania pristúpil očividne povrchno a laxne. Zdôrazňuje, že jeho námietky ohľadom nedostatočne zisteného skutkového stavu žalovaným ako aj správcom dane zostali nezodpovedané, pretože ani v napadnutom rozsudku nedostal odpoveď na otázku, čo bolo podkladom pre odmietnutie uplatneného práva na odpočítanie dane podľa zákona o DPH. Sťažovateľ dôrazne trvá na tom, že riadne preukázal, že disponoval existenciou materiálneho plnenia, mal zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným opisom dodaných tovarov a služieb od konkrétneho dodávateľa. Z faktúr, fotodokumentácie, objednávok priložených k faktúram, dokumentácie potvrdzujúcej uhradenie kúpnej ceny a kontrolných výkazov predložených v daňovom konaní podľa sťažovateľa vyplýva, že tovar od dodávateľov zabezpečoval na splnenie svojich záväzkov voči tretím subjektom, alebo že ich použil na chod vlastnej prevádzky.

27. Sťažovateľ poukazujúc na aplikáciu čl. 167, čl. 168 písm. a), čl. 178 písm. a) a čl. 273 Smernice rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 odkázal na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 a tvrdil, že správny súd rozhodol v rozpore s jeho právne záväzným názorom. Uvedené články smernice sa majú podľa názoru Súdneho dvora EÚ vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej praxi zamietnuť právo na odpočítanie DPH z dôvodu, že uvedená zdaniteľná osoba nemá okrem danej faktúry iné dokumenty, ktorých povaha by preukazovala, že uvedené podmienky boli splnené. Sťažovateľ má totiž za to, že uvedenými dôkazmi osvedčil podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane, najmä existenciu predmetu dodania, možnosť nakladania s predmetom dodania, uvedenie zdaniteľného plnenia v daňovom doklade a v kontrolnom výkaze sťažovateľa, ako aj v kontrolných výkazoch všetkých dodávateľov. Za nelogické a scestné považuje sťažovateľ, že by tieto plnenia nadobudol od neznámych subjektov, zaplatil za ne, neuplatnil si z nich DPH a ďalej ich použil na dodania svojim odberateľom.

28. Ďalej sťažovateľ namieta, že orgány finančnej správy mali svoje pochybnosti o dodávateľoch konkretizovať či preukázať v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku v oznámení doručenom sťažovateľovi. V prípade pochybnosti o dodávateľskom subjekte, ktorý dodal tovar či službu, vystavil faktúry, plnenia a faktúry uviedol do kontrolného výkazu a prijal kúpnu cenu na bankový účet, zaťažovalo dôkazné bremeno orgány finančnej správy. Poukazujúc na rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 2 Sžfk 71/2017 z 28. mája 2020 uviedol, že pochybnosti o predložených dôkazoch bolo potrebné zo strany správcu dane doložiť dôkazmi a oznámiť ich sťažovateľovi. Sťažovateľ zdôraznil, že orgány finančnej správy neakceptovali ním predkladané dôkazy a ani ich nevykonali, ba naopak, naďalej trvali na doložení

ďalších dôkazov, ktorých bližšiu špecifikáciu zjavne účelovo opomenuli. Zo strany žalobcu pritom už ani nebolo možné spravodlivo požadovať predloženie iných dôkazov, nakoľko ani iný bežný podnikateľský subjekt v jeho postavení nedisponuje inými dôkazmi. Podľa sťažovateľa však správny súd ponechal tieto námietky nepovšimnuté.

29. Sťažovateľ argumentuje aj tým, že v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ by mohol byť nárok na odpočítanie dane zamietnutý iba v prípade, keby s ohľadom na objektívne skutočnosti bolo preukázané, že vedel, že je toto plnenie súčasťou daňového podvodu. Takýto dôvod však nezistili ani finančné orgány ani správny súd. Má za to, že ak mali finančné orgány za to, že predložené dôkazy nie sú dostatočné, mali tieto pochybnosti uviesť, preukázať, že plnenia sú fiktívne a výslovne uviesť, akým iným spôsobom by ich ešte mohol sťažovateľ preukázať.

30. Záverom sťažovateľ zhrnul, že nesprávne právne posúdenie veci vidí i v tom, že správny súd neuviedol žiadne vysvetlenie, ktorá zákonná podmienka pre uplatnenie odpočítania dane podľa § 49 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH nebola preukázaná a aký výklad právnych noriem bol pre neho smerodajný. Nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku podľa sťažovateľa tkvie zase v tom, že správny súd neuviedol, prečo sa stotožnil s odôvodnením rozhodnutia žalovaného ako i v tom, že správny súd sa nevysporiadal s významnými právnymi otázkami, najmä či boli splnené všetky formálne aj materiálne podmienky pre vznik práva na odpočítanie DPH, aký iný dôkaz mohol sťažovateľ mať pri primeranej starostlivosti na preukázanie dodania deklarovanými dodávateľmi, či prebehlo vyrubovacie konanie a ak áno kedy, prečo bolo odmietnuté vykonanie dokazovania v rozsahu dôkazov predložených sťažovateľom spolu s vyjadrením k protokolu, prečo nemalo prebehnúť vyrubovacie konanie v rozsahu vykonania dokazovania a aké existujú právne skutočnosti odôvodňujúce odklon od citovaných rozhodnutí najvyšších súdnych autorít.

31. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na svojej doterajšej argumentácii a navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

32. Sťažovateľ v replike k vyjadreniu žalovaného zopakoval svoju predchádzajúcu argumentáciu. V ďalšom vyjadrení z 3. októbra 2023 sťažovateľ opätovne precizoval svoju doterajšiu argumentáciu a na podporu svojich tvrdení poukázal na nález Ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 259/2022 z 12. októbra 2022 týkajúci sa otázky prenosu dôkazného bremena v daňovom konaní a právnej zodpovednosti v daňových veciach.

IV. Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

33. Vec bola predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) 26. augusta 2022. Vec bola náhodným spôsobom pridelená tretiemu senátu Najvyššieho správneho súdu a v tomto senáte bola pridelená sudkyňi spravodajkyňi Mgr. Kristíne Babiakovej. Na základe § 27c ods. B rozvrhu práce Najvyššieho správneho súdu 2023 v znení jeho opatrenia č. 6 bola vec prerozdelená do ôsmeho senátu Najvyššieho správneho súdu, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku pod pôvodnou spisovou značkou.

34. Najvyšší správny súd, po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. a) SSP v znení účinnom do 30. júna 2023), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), a má predpísané náležitosti (§ 57 SSP a § 445 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

35. Spornou otázkou v predmetnej veci, ku riešeniu ktorej bol kasačný súd sťažovateľom vyzvaný, je predovšetkým posúdenie toho, či (i) správny súd a správne orgány vychádzali zo správneho posúdenia veci, ak dospeli k záveru, že sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu splnenia materiálnych podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporných faktúr a či (ii) postup správcu dane, ktorý podľa sťažovateľa nevykonal počas vyrubovacieho konania dokazovanie vo vzťahu k dôkazom, na ktoré sťažovateľ poukázal vo vyjadrení sa k zisteniam uvedeným v protokole, bol v súlade s Daňovým poriadkom.

36. Kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej „Smernica 2006/112/ES“) a jej transpozície do právneho poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú, že (1) poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t. j. status osoby deklarovaného dodávateľa), že (2) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia), a že (3) prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane

nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté.

37. Ustálená rozhodovacia činnosť vnútroštátnych súdov, ako aj Súdneho dvora identifikovala potom rad okolností, ktoré samy o sebe (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 a služieb). Ide napríklad o (i) nekontaktnosť dodávateľa či subdodávateľov ako výlučne tvrdenú okolnosť (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 44/2020 z 25. mája 2021), (ii) nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov pre vyrobenie alebo dodanie tovaru na strane dodávateľa či subdodávateľov (rozhodnutia Súdneho dvora vo veci Vikingo Fővállalkozó z 3. septembra 2020, C-610/19, bod 47; vo veci Maks Pen z 13. februára 2014, C-18/13, body 31, 32; vo veci Gábor Tóth zo 6. septembra 2012, C-324/11, bod 49), (iii) pochybnosti na subdodávateľských stupňoch obchodného reťazca (rozhodnutia Súdneho dvora vo veci Vikingo Fővállalkozó z 3. septembra 2020, C-610/19, bod 64; vo veci Mahagében a Dávid z 21. júna 2012, C-80/11 a C-142/11, bod 50).

38. Kasačný súd má v prejednávanej veci za dôležité zdôrazniť, že pokiaľ správca dane, žalovaný a správny súd na viacerých miestach a najmä v súhrnných hodnotiacich záveroch preskúmaných rozhodnutí argumentovali, že sťažovateľ nepreukázal, že mu tovar a služby boli dodané od deklarovaných dodávateľských spoločností Build Production Media s.r.o., REWORD, s.r.o., RKI, spol. s r.o., STANCO GROUP, s. r. o., (resp. spochybnené bolo dodanie od deklarovaných dodávateľov), spochybnili práve splnenie materiálnej/hmotnoprávnej podmienky práva na odpočítanie dane - dodanie tovaru resp. služby osobou so statusom zdaniteľnej osoby podľa čl. 168 písm. a) v spojení s čl. 287 Smernice.

39. Aplikujúc vyššie uvedené všeobecné východiská, kasačný súd konštatuje, že dôkazné bremeno sťažovateľa sa vzťahuje tak k preukázaniu splnenia materiálnych/hmotnoprávných podmienok dane (podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH) ako aj k splneniu formálnych podmienok (§ 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH). Platí pritom, že zatiaľ čo nepreukázanie hmotnoprávnej (materiálnej) podmienky pre priznanie práva na odpočet dane (oslobodenie od dane) je dôvodom pre odopretie tohto práva, v prípade nezrovnalostí vo faktúre (ako formálnej podmienky) tomu tak bez ďalšieho nie je. Kasačný súd sa však nestotožňuje s tvrdením sťažovateľa, ktorý argumentuje tým, že si svoju dôkaznú povinnosť v daňovom konaní splnil predložením dôkazov vo vyjadrení k protokolu (odberateľské faktúry, fotodokumentácia použitia niektorých deklarovaných tovarov a služieb, plány vysielania reklamných spotov za mesiac jún 2015 od deklarovaného dodávateľa RKI, spol. s r.o.), ktoré sa vzťahujú k sporným zdaniteľným plneniam, čím mal zároveň preukázať splnenie materiálnych podmienok nároku na uplatnenie odpočtu dane. Naopak z dokazovania vykonaného správcou dane vyplynuli pochybnosti o vierohodnosti tvrdení sťažovateľa o realite dodania deklarovaných plnení dané najmä tým, že štatutárni zástupcovia deklarovaných dodávateľov len vo všeobecnej rovine potvrdili skutočnosť, že so sťažovateľom obchodovali na základe ústnej dohody, avšak neuviedli konkrétne skutkové okolnosti a nepredložili žiadne doklady, ktorými by uskutočnenie zdaniteľných plnení preukázali.

40. V kasačnej sťažnosti však sťažovateľ opakovane, podrobne a dôrazne vytýka správcovi dane nevykonanie dokazovania vo vzťahu k vyššie spomenutým dôkazom, ktoré sťažovateľ predložil počas vyrubovacieho konania práve vo vyjadrení k zisteniam uvedeným v protokole. Kasačný súd má ale za to, že táto námietka nie je dôvodná. Správny súd podľa názoru kasačného súdu správne videl podstatu preskúmaného rozhodnutia v závere vyplývajúcom zo skutkových zistení finančných orgánov, že nedošlo k dodaniu tovarov a služieb od deklarovaných dodávateľov a jednalo sa iba o fiktívne dodávky pre sťažovateľa so snahou získať neoprávnenú ekonomickú výhodu vo forme odpočítania dane z faktúr od deklarovaných dodávateľov. Správny súd správne dospel k rovnakému záveru ako žalovaný, že sťažovateľom predložené dôkazy nepreukazovali dodanie tovarov a služieb na vstupe označenými spoločnosťami. Kasačný súd tiež rozumie stanovisku žalovaného v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia tak, že správca dane sa predloženými pripomienkami a dôkazmi daňového subjektu zaoberal, vyhodnotil ich v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov a zaujal k nim stanovisko, ktoré podrobne uviedol v odôvodnení svojho rozhodnutia. Správca dane na dôkazy a argumentáciu sťažovateľa prihliadal, dôkazy vyhodnotil, ale z týchto nevyplývali také skutočnosti, ktoré by vyvolali potrebu ďalej dopĺňať dokazovanie, keďže v danom prípade neexistoval potenciál relevantne zmeniť skutkové závery.

41. Sťažovateľ nevyvrátil zistenia správcu dane pri výkone daňovej kontroly, nepredložil žiadne dôkazy, ktoré by preukazovali, že dodanie deklarovanými dodávateľmi nebolo len fiktívne - bez reálnej dodávky tovarov a služieb. Sťažovateľ nevyvrátil ani tie zistenia správcu dane, že dodávky pre svojich odberateľov realizoval buď vo vlastnej réžii (vlastnou výrobou vzhľadom na predmet svojej podnikateľskej činnosti)

alebo od iných než preverovaných dodávateľov. Nosnou myšlienkou vyjadrenia sťažovateľa k protokolu bola skutočnosť, že nakupované tovary a služby ďalej fakturoval svojim odberateľom, prípadne použil na svoju spotrebu, a teda že ich reálne prijal. Tieto tvrdenia však dokladoval len odberateľskými faktúrami a fotodokumentáciou použitia niektorých deklarovaných tovarov a služieb. Fakturované tovary a služby (vzhľadom na predmet podnikateľskej činnosti sťažovateľa - marketingové a reklamné služby) mohol totiž produkovať aj sám sťažovateľ, resp. fakturované tovary a služby mohol nadobudnúť od osoby, ktorej status platiteľa dane nesvedčí. Existencia materiálneho plnenia ako aj status osoby dodávateľa ako platiteľa dane sú hmotnoprávnymi podmienkami pre uznanie práva na odpočítanie dane, ktorých splnenie musí daňový subjekt daňovým orgánom preukázať, aby si mohol toto právo úspešne uplatniť. Zároveň kasačný súd poznamenáva, že hmotnoprávne podmienky odpočítania dane je potrebné preukázať vo vzťahu ku konkrétnym dodaniam, k čomu v prejednávanej veci ani podľa kasačného súdu nedošlo. Nakoľko v prípade sťažovateľa nebolo preukázané splnenie hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie dane, nebolo vec potrebné posudzovať ako daňový podvod. Orgány finančnej správy ako i správny súd preto zhodne prijali záver, že práva sťažovateľa ako daňového subjektu upreté neboli. K podstate sťažnostnej námietky teda kasačný súd uvádza, že je nepochybné, že vyrubovacie konanie (a v rámci neho hodnotenie dôkazov) sa uskutočnilo, hoci s jeho výsledkom sťažovateľ spokojný byť nemusí, resp. sa s ním nestotožňuje.

42. Kasačný súd poukazuje aj na bod 33 rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 5 Sfk 27/2021 z 28. júna 2023, vo veci totožného sťažovateľa (zdaňovacie obdobie máj 2015), s ktorým sa kasačný súd v plnom rozsahu stotožňuje, a preto ho zacituje v plnom znení: „Kasačný súd ďalej nevidel nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom ani v akceptácii skutkového stavu zisteného daňovou kontrolou a zachyteného v protokole - zmyslom daňovej kontroly je práve obstaranie skutkových zistení a záverov, ktoré sú podkladom pre vyrubovacie konanie. K tomu smeruje právna úprava najmä v § 68 Daňového poriadku, z ktorej vyplýva, že priebeh vyrubovacieho konania značne determinuje, či a aké pripomienky a dôkazy kontrolovaný daňový subjekt produkuje vo vyjadrení k protokolu; a takisto nemožno opomíňať zákonné vymedzenie účelu daňovej kontroly v § 44 ods. 1 prvá veta Daňového poriadku („Daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.“). Protokol z daňovej kontroly je tak vo vyrubovacom konaní základným listinným dôkazom, ktorý obsahuje už aj (prvotné) vyhodnotenie dokazovania vykonaného počas daňovej kontroly (§ 46 ods. 8 prvá veta Daňového poriadku). V protokole uvedené skutkové závery môžu byť modifikované vo vyrubovacom konaní, ako uvádza aj sťažovateľ. Celý spor o vyrubovacie konanie sa potom v súdnej veci dostáva z tvrdeného procesného nedostatku prakticky do roviny skutkového sporu o to, či sťažovateľ vo vyjadrení k protokolu odstránil pochybnosti o dodaní plnení, alebo nie.“

43. Kasačný súd len podotýka, že citované rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 5 Sfk 27/2021 z 28. júna 2023 prešlo i testom ústavnosti, keď Ústavný súd v reakcii na vyššie uvedenú argumentáciu vo svojom odmietajúcom uznesení sp. zn. IV. ÚS 77/2024 z 20. februára 2024 v bode 42. uviedol, že „nemožno akceptovať námietku sťažovateľa o nevykonaní vyrubovacieho konania, resp. nevykonaní dokazovania vo vyrubovacom konaní. Sťažovateľovi bolo objasnené, že daňová kontrola slúži na získanie podkladov na rozhodnutie o dani. Sťažovateľ sám svojou procesnou pasivitou ovplyvnil priebeh vyrubovacieho konania (napr. bod 33 napadnutého rozsudku), keď jednak vo vyjadrení k protokolu predložil také dôkazy, ktoré nesmerovali k objasneniu vzniknutých pochybností týkajúcich sa reálneho uskutočnenia obchodov na vstupe, ale preukazovali existenciu a dodanie tovarov a služieb na výstupe (napr. body 30 a 32 napadnutého rozsudku). V tomto kontexte má relevanciu aj to, že sám sťažovateľ sa zaoberá vytváraním a realizáciou uvedených tovarov a služieb, na ktoré mal výrobné kapacity a tiež zamestnancov. Obdobne sťažovateľ sa bez ospravedlnenia nezúčastnil prerokovania svojho vyjadrenia k protokolu. Za týchto okolností zjavne nevznikla potreba vykonávať nejaké extenzívne dokazovanie vo vyrubovacom konaní, keď pre správca dane postačovalo vychádzať dominantne z podkladov získaných počas daňovej kontroly. Napokon sťažovateľ nevyužil ani možnosť podieľať sa na získavaní podkladov na rozhodnutie o dani počas daňovej kontroly, keď sa nezúčastnil ani jediného výsluchu konateľov svojich dodávateľov.“

44. V tu posudzovanej veci tak ide o skutkovo odlišnú situáciu, než na akú reagoval Ústavný súd nálezom sp. zn. I. ÚS 30/2018 z 30. januára 2019, ktorú na podporu svojich tvrdení uviedol sťažovateľ v kasačnej sťažnosti. V uvedenej veci správca dane 28. februára 2012 spísal protokol o daňovej kontrole v znení dodatku č. 1 z 3. mája 2012, ktorý mal byť so sťažovateľkou prerokovaný 3. mája 2012. Vzhľadom na skutočnosť, že sťažovateľka sa v stanovený deň na prerokovanie protokolu nedostavila, bol v súlade s § 15 ods. 12 zákona o správe daní považovaný za deň prerokovania protokolu deň určený vo výzve správca dane. Sťažovateľka svoje pripomienky k protokolu písomne podala 21. marca 2012. Správca

dane vydal 4. mája 2012 dodatočný platobný výmer, ktorým sťažovateľke vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2008. Ústavný súd v predmetnej veci konštatoval, že „vzhľadom na uvedené skutočnosti nemožno mať pochybnosti o tom, že po ukončení daňovej kontroly sa v danej veci neuskutočnilo vyrubovacie konanie, v ktorom by sťažovateľka mohla v plnom rozsahu uplatniť svoje procesné práva, najmä predložiť dôkazy, zoznámiť sa s pripomienkami a prípadne odstrániť protichodnosť tvrdení správcu dane, ku ktorým dospel pri daňovej kontrole. Daňové konanie sa v danej veci začalo bez prvej inštancie, teda prakticky odvolacím konaním, pričom správca dane tak svojím postupom porušil základné zásady daňového konania (najmä zásadu zákonnosti, zásadu súčinnosti, zásadu rovnosti) (m. m. I. ÚS 238/06). Uvedený postup daňových orgánov, v rámci ktorého bola daňová kontrola vykonaná ako prvostupňové daňové konanie, možno podľa názoru ústavného súdu považovať za vážne procesné pochybenie, ktorého dôsledkom mohlo byť nezákonné rozhodnutie vo veci samej. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia podľa názoru ústavného súdu nevyplýva relevantné zaujatie stanoviska najvyššieho súdu k sťažovateľkou nastolenej otázke, kedy prebehlo vyrubovacie konanie.“ Kasačný súd len na dôvetok poznamenáva, že z administratívneho spisu je zrejmé, že v tu posudzovanej veci sa sťažovateľ na prerokovanie pripomienok v súvislosti s jeho vyjadrením k zisteniam uvedeným v protokole nedostavil, správcovi dane nezaslal žiadne oznámenie o dôvodoch svojej neúčasti a ani svoju neúčast nijako neospravedlnil. Rovnako tak počas výkonu daňovej kontroly nespolupracoval so správcou dane, keď bol opakovane vyzývaný, aby predložil dôkazy preukazujúce dodanie tovarov a služieb od ním deklarovaných dodávateľov. Výsluchov svedkov vtedajších konateľov preverovaných dodávateľských spoločností sa bez ospravedlnenia nezúčastňoval. Sťažovateľova snaha o stvárnenie ustáleného skutkového stavu doplnením dokazovania sa tak, i v kontexte skoršej pasivity, javí skôr ako účelová.

45. Pokiaľ ide o námietku sťažovateľa, že žalovaný a ani správca dane neuviedli, akými inými dôkazmi mohol sťažovateľ disponovať, prípadne aké iné dôkazy mal predložiť na účely preukázania nároku na odpočítanie DPH zo zrealizovaných obchodov, kasačný súd pripomína, že daňové konanie vo fáze preukazovania hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie dane nie je konaním vyhľadávacím, ale platí preň prejednávacia zásada. Z uvedeného vyplýva, že správca dane nie je povinný vyhľadávať dôkazy svedčiace v prospech kontrolovaného daňového subjektu. Súčasne platí, že správca dane nie je ani povinný viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáza tvrdenia daňového subjektu (porovnaj napr. rozsudok Najvyššieho súdu, sp. zn. 4 Sžfk 4/2019 z 3. decembra 2019). Nie je zákonnou povinnosťou správcu dane navrhovať daňovému subjektu, akými inými dôkazmi by mal svoje tvrdenia doložiť, pokiaľ si splnil povinnosť oznámiť mu pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti predložených dokladov alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, a vyzvať ho na vyjadrenie a doplnenie, opravu či vysvetlenie údajov v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Navyše ale kasačný súd konštatuje, že správca dane v opakovaných výzvach, ktoré boli sťažovateľovi zaslané, príkladmo špecifikoval doklady, ktoré od sťažovateľa požadoval a ktoré mu sťažovateľ nepredložil. Kasačný súd nezastáva názor, že žiadané doklady a informácie sa v bežnej podnikateľskej praxi neuchovávajú a sú vo vzťahu k nároku sťažovateľa na odpočet irelevantné. Práve naopak, žiadané doklady a informácie smerovali k preukázaniu reálnosti zdaniteľných obchodov medzi sťažovateľom a deklarovanými dodávateľmi. Príslušný správca dane tak podľa kasačného súdu aktívne zisťoval skutkový stav, pričom vykonal rozsiahle dokazovanie za účelom preverenia deklarovaných dodávok tovarov a služieb, ktoré sťažovateľ prijal v roku 2015 od deklarovaných dodávateľov.

46. Ku námietke sťažovateľa týkajúcej sa toho, že ani od správneho súdu nedostal odpoveď, čo bolo podkladom pre odmietnutie ním uplatneného práva na odpočet dane podľa zákona o DPH, kasačný súd uvádza, že z bodu 37 odôvodnenia rozhodnutia vo veci sp. zn. 6 S 5/2020 z 3. februára 2022, na ktoré správny súd odkazoval, je zrejmé, že správny súd za podstatné považoval nepreukázanie uskutočnenia deklarovaných zdaniteľných obchodov, a to deklarovanými dodávateľmi, čo vychádzalo z prvostupňového aj preskúmaného rozhodnutia, a teda neunesenie dôkazného bremena v rámci daňového konania. Za nepreukázanú sa tak považuje jednak existencia zdaniteľných plnení na vstupe, ako aj skutočnosť, že tieto plnenia dodali deklarovaní dodávatelia.

47. Vzhľadom na vyššie uvedené kasačný súd konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku správneho súdu. Bolo predovšetkým v záujme sťažovateľa, aby v daňovom konaní predložil také dôkazné prostriedky, ktoré by preukázali deklarované zdaniteľné plnenia a odstránil tak pochybnosti finančných orgánov v tomto smere. V zhode so správnym súdom kasačný súd konštatuje, že sťažovateľ najmä v dôsledku svojej pasivity neunesol dôkazné bremeno, nakoľko nepredložil doklady, ktorými by odstránil pochybnosti správcu dane o tom, že fakturované tovary a služby mu boli reálne dodané a že mu ich dodali dodávatelia majúci status platiteľa DPH.

48. Pre úplnosť kasačný súd uvádza, že sa nestotožnil ani s argumentáciou sťažovateľa, že v prípade odkazujúcich rozsudkov správneho súdu sp. zn. 6 S 5/2020 z 3. februára 2022 a sp. zn. 8 S 131/2020 z 29. apríla 2021 došlo k nesprávnej aplikácii § 140 SSP. Pokiaľ by podmienka totožnosti predmetu konania bola chápaná ako úplná identickosť preskúmaných rozhodnutí (aj čo sa týka čísla rozhodnutia či zdaňovacieho obdobia), k čomu smeruje argumentácia sťažovateľa, bolo by predmetné ustanovenie obsolétne a nevyužiteľné. Opätovné rozhodovanie o tej istej/identickej veci totožných účastníkov konania je totiž dôvodom na odmietnutie žaloby [§ 98 ods. 1 písm. a) a b) SSP], nie na vydanie skráteného rozsudku. Preferujúc výklad nevytvárajúci nezmyselné ustanovenia zakladajúci na výkladovom východisku racionálneho zákonodarcu je potrebné podmienku totožnosti predmetu konania v § 140 SSP potrebné vykladať ako totožnosť/obdobnosť právnych problémov riešených v daných veciach.

49. Kasačný súd k tomu už uviedol (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 117/2020 z 25. mája 2022): „Sledujúc záujem na hospodárnosti súdneho konania zákonodarca v ustanovení § 140 SSP upravil výnimku z povinnosti správneho súdu v plnom rozsahu odôvodniť svoje rozhodnutie možnosťou použiť skrátenú formu odôvodnenia odkazom na už vydané predchádzajúce rozhodnutie správneho súdu. Zmyslom tohto ustanovenia je, aby pri opakujúcich sa totožných žalobách toho istého žalobcu správny súd nemusel opakovať identické dôvody rozhodnutia. Oba účely odôvodnenia rozhodnutia - či už dovnútra alebo navonok - sú už totiž naplnené predchádzajúcim rozhodnutím, ktoré má poskytovať náležité odpovede na všetky sporné otázky, ktoré mali byť riešené aj v odkazujúcom rozhodnutí. Z takéhoto poňatia následne vyplývajú podmienky pre uplatnenie skráteného odôvodnenia rozhodnutia súdu podľa § 140 SSP. Ide o (i) totožnosť žalobcu a (ii) totožnosť predmetu konania. O totožnosť (obdobnosť) predmetu konania pritom ide, ak sa obe súdne konania týkajú rovnakého právneho problému a vo svojej podstate sa formálne líšia „iba“ spisovou značkou (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sžfk 68/2019 zo 4. novembra 2020).“

50. V predmetnej veci je pritom nepochybné, že rozhodnutia správneho súdu vo veciach 6 S 5/2020 z 3. februára 2022 (zdaňovacie obdobie júl 2015) a sp. zn. 8 S 131/2020 z 29. apríla 2021 (zdaňovacie obdobie máj 2015), sa týkali rovnakej daňovej kontroly sťažovateľa s obdobne odôvodnenými rozhodnutiami finančných orgánov, ktoré sťažovateľ napádal do značnej miery totožnými žalobami s rovnakými žalobnými bodmi. Rozdiel spočíval v zásade len v rôznych spisových značkách, zdaniteľných obdobiach a v niektorých dodávateľských spoločnostiach sťažovateľa, pričom všetky tieto dodávateľské spoločnosti fungovali na rovnakých mechanizmoch spolupráce so sťažovateľom a vykazovali rovnaké črty, ktoré sú zreprodukované kasačným súdom v bode 7 tohto rozsudku. Kasačný súd preto zastáva názor, že skutočne išlo o totožné veci a ustanovenie § 140 SSP bolo využité dôvodne. Navyše totožnosti svedčí aj formulácia kasačných sťažností sťažovateľa, ktoré sú (s výnimkou argumentácie o nesprávnej aplikácii § 140 SSP) v zásade identické.

51. Záverom kasačný súd dodáva, že pri vyhodnocovaní takmer identických kasačných námietok vo veci totožného sťažovateľa dospeli k obdobným právnym záverom aj kasačné senáty Najvyššieho správneho súdu v rozhodnutiach pod sp. zn. 1 Sfk 86/2022 z 29. novembra 2023 (zdaňovacie obdobie júl 2015), 5 Sfk 27/2021 z 28. júna 2023 (zdaňovacie obdobie máj 2015), sp. zn. 10 Sžfk 39/2021 z 22. augusta 2023 (zdaňovacie obdobie november 2017), sp. zn. 1 Sžfk 85/2021 z 28. septembra 2023 (zdaňovacie obdobie apríl 2018) a sp. zn. 4 Sfk 94/2022 zo 17. októbra 2023 (zdaňovacie obdobie marec 2015), z ktorých kasačný súd čerpal aj pri odôvodňovaní tohto rozsudku. Len na dôvetok sa kasačnému súdu žiada spomenúť, že nielen rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu vo veci sp. zn. 5 Sfk 27/2021 z 28. júna 2023, bližšie spomínané kasačným súdom v bodoch 42. a 43. tohto rozsudku, bolo predmetom prieskumu Ústavného súdu sp. zn. IV. ÚS 77/2024 z 20. februára 2024, ale testom ústavnosti prešlo aj rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4 Sfk 94/2022 zo 17. októbra 2023, keď Ústavný súd uznesením sp. zn. III. ÚS 195/2024 z 10. apríla 2024 odmietol kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako tiež zjavne neopodstatnenú.

V. Záver

52. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľa. Rozsudok správneho súdu považuje za v postačujúcej miere odôvodnený a vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci. Preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

53. O nároku na náhradu trov kasačného konania kasačný súd rozhodol tak, že žiadnemu z účastníkov konania právo na náhradu trov konania nepriznal. Kasačný súd urobil tak z dôvodu, že sťažovateľ úspech v kasačnom konaní nemal a kasačný súd súčasne nezistil výnimočné dôvody, pre ktoré by žalovaný mohol spravodlivo požadovať náhradu trov konania.

54. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.