Súd:	Najvyšší správny súd SR
Spisová značka:	1Sfk/71/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu:	4020200142
Dátum vydania rozhodnutia:	30. 01. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. Petra Príbelská
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2025:4020200142.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD., a členov senátu Mgr. Petra Macha, PhD. (spravodajca) a JUDr. Juraja Vališa, LL.M., v právnej veci žalobcu: TAJ ELITE, s. r. o., Robotnícka 7, Bratislava, IČO: 45 934 550, zastúpeného: Benkóczi, Baláž - advokáti, s.r.o., so sídlom: 29. augusta 36A, 811 09 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100416201/2020 z 12. februára 2020, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k.: 11S/42/2020-116 z 2. februára 2022, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre, č. k. 11S/42/2020-116 z 2. februára 2022 zrušuje a vec vracia Správnemu súdu v Bratislave na ďalšie konanie.

o d ô v o d n e n i e :

I. Administratívne konanie

1. Daňový úrad Nitra (ďalej „správca dane“) vykonal u žalobcu ako daňového subjektu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie apríl 2018.
2. Správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania vydal rozhodnutie č. 102301148/2019 zo 4. októbra 2019 (ďalej „rozhodnutie správcu dane“), ktorým žalobcovi podľa § 68 ods. 5, ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej „Daňový poriadok“) určil za zdaňovacie obdobie apríl 2018 rozdiel dane v sume 10.920,- eur na DPH, nepriznal mu nadmerný odpočet v sume 779,52 eura a vyrubil mu daň v sume 10.140,48 eura.
3. Žalovaný v odvolacom konaní rozhodnutím č. 100416201/2020 z 12. februára 2020 (ďalej „rozhodnutie žalovaného“) rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil.
4. Žalovaný v rozhodnutí skonštatoval, že správca dane sa v rozhodnutí zameral na opodstatnenosť uplatnenia práva na odpočítanie dane z faktúry č. 180028 z 30. apríla 2018, základ dane 54.600,- eur, z toho daň 20% vo výške 10.920,- eur, od dodávateľa spoločnosti Creative Age, s. r. o., s predmetom plnenia - „na základe zmluvy o propagácii a reklame zo dňa 28.04.2017, kampaň „Taj Elit“ obdobie Február - Apríl“. Žalobca v priebehu daňovej kontroly predložil Zmluvu o propagácii a reklame zo dňa 28.04.2017, v ktorej sa dodávateľ zaviazal zabezpečiť propagáciu a reklamu žalobcu, spočívajúcu v uverejnení reklamného spotu v Západoslovenskej televízii. Zmluvné strany sa dohodli, že cena za reklamné plnenie bude stanovená dohodou na základe mesačnej objednávky počas celej kampane. V rozhodnutí ďalej poukázal na pochybnosti, týkajúce sa nekontaktnosti konateľov dodávateľa - Martina Bilíka a Martina Mandúra, virtuálne sídlo dodávateľa, opakované porušovanie daňových povinností v priebehu daňových kontrol za predchádzajúce a nasledujúce zdaniteľné obdobia, s následkom určovania

dane u dodávateľa pomôckami, nepodanie daňového priznania k dani z príjmov právnických osôb za rok 2019 a napokon zrušenie registrácie pre DPH k 30. júnu 2019.
5. Správca dane preveroval formálne deklarované dodanie služieb aj u označeného audiovizuálneho média - Západoslovenskej televízie (ZSTV). Televízia ani na výzvu správcu dane neposkytla informácie a nepredložila konkrétne požadované dôkazy, preukazujúce odvysielanie reklamného spotu, resp. akékoľvek dôkazy, ktoré by mohli byť použité ako dôkaz pri výkone daňovej kontroly. V rámci daňovej kontroly bol vypočutý svedok K.. T. T., ako osoba oprávnená konať v mene televízie, ktorý vzhľadom na prebiehajúce vyšetrovanie oznámil, že sa nemôže vyjadrovať k otázkam správcu dane ani žalobcu. Žalovaný dospel k záveru, že deklarované dodanie služieb označeným dodávateľom pre žalobcu nebolo potvrdené a preukázané. Správcovi dane neboli predložené doklady, preukazujúce hospodárske operácie a účtovné prípady spoločnosti Creative Age, s. r. o. v kontrolovanom zdaňovacom období.
6. Správca dane získal podľa žalovaného oprávnené pochybnosti, že služba na predloženej faktúre bola dodaná dodávateľom na nej označeným - Creative Age, s. r. o. O zistených skutočnostiach a spôsobe ich zistenia bol žalobca oboznámený výzvami na predloženie dôkazov. Podľa žalovaného mal mať žalobca všetky dôkazy k dispozícii najneskôr v momente kedy si právo na odpočítanie dane uplatňuje a nie až v priebehu daňovej kontroly na základe výzvy správcu dane podľa § 24 ods. 1 písm. a) až c) Daňového poriadku.
7. Žalobca podľa žalovaného správcovi dane v priebehu celej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nepredložil ani jednu objednávku, na vypracovanie ktorej sa v zmluve zaviazal na mesačnej báze. Zaslané video prezentujúce byty v bytovom komplexe Petržalské dvory, predaj II fáza, podľa správcu nemožno považovať za dôkaz, že bolo predmetom reklamnej kampane. Správca dane u dodávateľa vykonal daňové kontroly za zdaňovacie obdobia v rokoch 2017 a 2018, na základe ktorých mal za zrejmé opakované porušovanie zákona o DPH. Tvrdenia predložené žalobcom boli nepravdivé, preto ani kontrolný výkaz nepovažoval za relevantný dôkaz o uskutočňovaní ekonomickej činnosti. Žalobca si tak mal uplatniť právo na odpočítanie dane bez preukázania, že toto právo si uplatnil oprávnene. V podanom odvolaní žalobca nepodal námietky a dôkazy, zakladajúce dôvod na zrušenie rozhodnutia správcu dane.

II. Konanie na správnom súde

8. Žalobca sa správnou žalobou domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, namietal najmä nesprávne právne posúdenie, nedôvodné prenesenie dôkazného bremena, vykonanie dokazovania nezákonným spôsobom a tvrdil tiež nedostatočné zistenie skutkového stavu veci. Žalobca okrem iného tvrdil:

- žalobca v plnom rozsahu spolupracoval počas daňovej kontroly s daňovým úradom a poskytol mu súčinnosť, vrátane doloženia všetkých požadovaných podkladov, materiálov a dokumentov, nemaril výkon daňovej kontroly,
- žalobca predložil všetky potrebné doklady potrebné k preukázaniu uplatneného nároku, a to najmä faktúry, mediálny plán, odvysielaný spot, prehlásenie ZSTV o odvysielaní spotu,
- žalobca doložil správcovi mediálny plán ZSTV 2018, dodaný spoločnosťou Creative Age, s. r. o., z ktorého jasne a nepochybne vyplýva rozsah, čas a dĺžka odvysielaných reklamných spotov, ktorých odvysielanie pre subjekt zabezpečila podľa Zmluvy o propagácii a reklame spoločnosť Creative Age, s. r. o.,
- daňový úrad nepreveril dopytom na Finančnom riaditeľstve dodanie služby v údajoch uvedených v kontrolných výkazoch za zdaňovacie obdobie apríl 2018 u spoločnosti Creative Age, s. r. o., hoci tak urobiť mohol a mal, aby riadne využil dostupné prostriedky na zistenie skutkového stavu, pričom orgány daňovej správy neskúmali daňové priznania a výkazy Creative Age, s. r. o. v rozhodnom období 04/2018, preto žalobca považoval postup správcu dane za účelový a došlo tiež k porušeniu zásady riadneho zistenia skutkového stavu,
- správca dane si nevyžiadal účtovnú dokumentáciu subjektu Západoslovenská televízia s.r.o., ktorá bola zadržaná policajnými orgánmi, hoci tak učinil mal a mohol, a tým zmaril riadne prešetrenie a zistenie skutkového stavu,
- daňový úrad zjavne pochybil, keď v televíznom spote kampaň RE/MAX Elite spoločnosti TAJ ELITE s. r. o. odvysielanú v ZSTV v období od 02/2018 do 04/2018 označil za kampaň spoločnosti REMAX Elite, s. r. o., ktorá vznikla výmazom v roku 2014, čo svedčí o povrchnom skúmaní a účelovom hodnotení dôkazov,
- správcovi dane vytkol nezákonný postup pri získavaní poznatkov z iných daňových kontrol spoločnosti Creative Age, s. r. o., kedy správca dane mohol vychádzať len z údajov v protokole z inej kontroly.

9. Krajský súd v Nitre (ďalej „správny súd“) napadnutým rozsudkom č. k. 11S/42/2020-116 z 2. februára 2022 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) správnu žalobu žalobcu podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku v účinnom znení (ďalej „SSP“) ako nedôvodnú zamietol.
10. Správny súd uviedol, že žalobca by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade dodávky plnenia, ktoré mu mal dodať ním deklarovaný poskytovateľ služby Creative Age, s. r. o., ak by pri dodávke vznikla dodávateľovi daňová povinnosť. Správca dane pri preverovaní deklarovaného dodania zistil, že dodávateľ žalobcu má len virtuálne sídlo a podľa vyjadrenia konateľa Martina Bilíka spoločnosť nemala kanceláriu ani zamestnancov. Počas daňovej kontroly u dodávateľa bolo zistené, že daňový subjekt nemal majetok a zamestnancov a od júna 2018 bola spoločnosť nekontaktná, správca dane nemal preukázané, že deklarovaným dodávateľom bola v zdaňovacom období apríl 2018 priznaná daň.
11. Ďalej správny súd poukázal na to, že správca dane sa pokúsil o výsluch svedka Martina Bilíka, konateľa dodávateľa, ktorý sa na predvolanie správcu dane nedostavil a nepodarilo sa ho predviesť ani príslušníkmi PZ. Správcovi dane sa nepodarilo vypočuť ani ďalšieho konateľa Martina Mandúra. Správca dane za účelom realizácie predmetu faktúry vyzval ZSTV na preverenie mediaplánu, zásielka sa však vrátila neprevzatá. Vykonaným dokazovaním tak nebola potvrdená dôvodnosť vystavenia faktúry.
12. Podľa názoru správneho súdu základom rozhodnutia správcu dane a žalovaného bolo zistenie, že vykonaným dokazovaním nebola preukázaná existencia obchodného vzťahu medzi spoločnosťou Creative Age, s. r. o. ako dodávateľom a žalobcom ako odberateľom v zdaňovacom období apríl 2018, a teda dodanie plnenia v zmysle faktúry z 30. apríla 2018. Nebol tak preukázaný vznik daňovej povinnosti dodávateľa, t. j. spoločnosti Creative Age, s. r. o. podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH a žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane podľa § 49 tohto zákona. Žalovaný nespochybňoval, že služby boli žalobcovi dodané, na základe vykonaného dokazovania však konštatoval, že nebolo preukázané poskytnutie fakturovaného plnenia práve spoločnosťou Creative Age, s. r. o. Konštatovanie, že dodanie plnenia žalobcovi zo strany dodávateľa deklarovaného na faktúre nebolo preukázané, ešte neznamená, že plnenie nemohlo byť poskytnuté iným subjektom ako dodávateľom, nie je však úlohou správcu dane tohto dodávateľa vyhľadávať. Podmienkou odpočítania dane je skutočnosť, že služby boli dodané konkrétnym platiteľom dane, nie je však povinnosťou správcu dane zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca službu v skutočnosti prevzal. Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočítania dane. Správny súd vysvetľoval, že pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre, pričom dôkazná povinnosť zaťažuje daňový subjekt.
13. V administratívnom konaní nebolo podľa súdu preukázané poskytnutie služieb zo strany dodávateľa deklarovaného na predmetnej faktúre. Podstatným pre rozhodnutie správcu dane a žalovaného bola skutočnosť, že žalobca bol povinný preukázať splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítane DPH, pričom ich splnenie nebolo preukázané.
14. Správny súd pripomenul, že daňový subjekt má v daňovom konaní preukázať reálne vykonanie zdaniteľného plnenia konkrétnym subjektom, pretože jeho uskutočnenie a vykonanie zákon automaticky nepredpokladá. Bolo povinnosťou žalobcu, v prípade ak si uplatnil odpočítanie DPH pri plnení, ktoré mu mala dodať spoločnosť Creative Age, s. r. o., ako dodávateľ, aby preukázal nielen existenciu zdaniteľného plnenia, ale aj jeho skutočné dodanie zo strany tohto dodávateľa. Preverovaním tvrdených obchodných transakcií v mesiaci apríl 2018 na základe predloženého dokladu - faktúry, správca dane zistil a konštatoval, že deklarovaná obchodná transakcia - dodávka reklamy sa neuskutočnila tak, ako je uvedené na žalobcom predloženej faktúre.
15. Hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane z pridanej hodnoty sú podľa správneho súdu splnené len vtedy, ak sa reálne uskutočnilo dodanie služieb (tovaru), na ktoré sa vzťahuje faktúra, a to dodávateľom na nej uvedeným. Súdny dvor EÚ už rozhodol, že overenie existencie zdaniteľného plnenia sa musí uskutočniť v súlade s pravidlami dokazovania vnútroštátneho práva na základe celkového posúdenia všetkých dôkazov a skutkových okolností prejednávanej veci.
16. Pokračoval, že nie je teda v rozpore s právom Únie požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční alebo prijme, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Správny súd ďalej poukázal na judikatúru, týkajúcu sa daňových podvodov, v zmysle ktorej subjekty, ktoré príjmu všetky opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia resp. plnenia ktoré príjmu neboli poznačené podvodom bez ohľadu na to, či ide o podvod vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, alebo iné podvody, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení bez toho, aby riskovali, že stratia svoje právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe (poukázal na rozsudok v spojených veciach C-439/04, C 440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling bod 51; vo veci C-384/04 bod 33).

17. Určenie opatrení, ktoré možno požadovať od zdaniteľnej osoby, uplatňujúcej si nárok na odpočítanie dane na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu závisí od okolností prípadu vo veci samej (s poukazom na rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 Mahagében Kft. a Pétér Dávid; uznesenie vo veci C-610/19 Vikingo). Podľa správneho súdu žalobcovi možno vytknúť nedostatok opatrnosti a odbornej starostlivosti pri výbere obchodného partnera, ktorého dôveryhodnosť nepreveroval, jeho dôveryhodnosť z hľadiska plnenia záväzkov, odvádzania daní a preukazovania reálneho nadobudnutia a dodania služby. K predloženým dôkazom uviedol, že doklad o úhrade faktúry nie je dôkazom o dodaní fakturovaného plnenia. K námietke žalobcu, že správca dane nevykonal všetky dostupné možnosti za účelom zabezpečenia výpovede uvedených svedkov uviedol, že nie je zrejmé, čo bolo potrebné ďalej vykonať, aby boli svedkovia vypočutí. Úlohou správcu dane nie je vykonávať dokazovanie dovtedy, kým sa nepreukážu tvrdenia daňového subjektu.
18. Správny súd ďalej vyjadril názor, že nemožnosť overenia tvrdení žalobcu v účtovnej evidencii deklarovaného dodávateľa Creative Age, s. r. o. nemožno pričítať na vrub správcu dane. Daňové orgány nepreverujú, ako sa deklarované zdaniteľné obchody v skutočnosti odohrali, pretože ide o dôkaznú povinnosť daňového subjektu, ktorý si uplatňuje odpočítanie dane. Opätovne pripomenul názor, že žalobca v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nepredložil žiadne dôkazy o tom, akým spôsobom si overoval obchodného partnera, nepredložil dôkazy o cenovej výhodnosti dodávateľa, žiadnu cenovú ponuku, nevedel sa vyjadriť, čo bolo predmetom fakturácie, nepreukázal plnenie jednotlivých záväzkov zmluvy a nepredložil žiadnu objednávku na poskytnutie služby. Následky neobozretného konania, spočívajúce v pochybnostiach o dodávateľovi služby musí znášať žalobca.
19. K žalobnej námietke o neuvedení relevantných dôvodov a zistení, na základe ktorých by žalobca vedel alebo mohol vedieť o údajnom podvodnom konaní dodávateľa, správny súd uviedol, že rozhodnutia daňových orgánov v predmetnej veci jednoznačne vychádzajú z toho, že nebolo preukázané reálne dodanie plnenia zo strany deklarovaného dodávateľa žalobcovi. V takom prípade nie je potrebné preukazovanie vedomosti žalobcu o jeho účasti na podvodnom konaní alebo zneužití práva, pretože ním deklarované prijaté zdaniteľné plnenia nespĺňajú podmienky podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH.
20. Správny súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že prehlásenie K.. T. T. nemôže nahradiť dôkazy, a to odvysielanie spotu, ktoré sa správca dane pokúsil získať pri daňovej kontrole výzvou od ZSTV. Tento svedok z dôvodu trestného konania na otázky správcu dane neodpovedal. Mediálny plán a predložené video nemožno považovať za relevantné dôkazy o tom, že reklamný spot, ktorý mal byť odvysielaný, je práve ten fakturovaný spoločnosťou Creative Age, s. r. o. a ktorého vysielanie mala zabezpečiť pre žalobcu.
21. Podľa názoru súdu správca dane nebol povinný vyhovieť návrhu žalobcu na vyžiadanie kontrolných výkazov deklarovaného dodávateľa za príslušné zdaňovacie obdobie. Správca dane od spoločnosti žiadal predložiť listinné dôkazy k faktúre a vychádzal z údajov predložených správcom dane tejto spoločnosti, tieto vyhodnotil v súvislosti s poznatkami o spoločnosti z informačného systému finančnej správy, keď mal za preukázané, že žalobca podával nepravdivé informácie. Keďže dôvodom nepriznania nadmerného odpočtu bola skutočnosť, že žalobca nevedel preukázať, že predmet plnenia z vystavenej faktúry mu dodal práve dodávateľ uvedený na faktúre, nebolo nutné žalobcu oboznamovať s protokolmi z daňovej kontroly dodávateľa za iné zdaňovacie obdobia.
22. Správny súd považoval rozhodnutie žalovaného za preskúmateľné, pretože žalovaný v ňom vyhodnotil skutočnosti, ktoré boli nepochybne zistené a ustálil ich právny význam. Uviedol, z akých dôkazov vychádzal, ako ich zhodnotil, ako sa vyrovnal s námietkami žalobcu vo vzťahu k skutkovým okolnostiam a právnemu posúdeniu veci. Nebol dôvod doplniť dokazovanie, naviac sa v správnom súdnictve vychádza zo stavu v čase právoplatnosti preskúmavaného rozhodnutia.
23. Správny súd sa tak vzhľadom na skutkové zistenia, vyplývajúce z vykonaného dokazovania a ich právne posúdenie, stotožnil so záverom žalovaného, že v danom prípade žalobca neuniesol dôkazné bremeno, keď nepreukázal, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený práve osobou uvedenou na faktúre, a preto mu ani nemôže byť uplatnenie práva na odpočítanie DPH z predmetnej faktúry uznané ako oprávnené.

III. Kasačná sťažnosť žalobcu

24. Žalobca (ďalej „sťažovateľ“) podal proti napadnutému rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, teda, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, podľa § 440 ods. 1 písm. h) SSP, že sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, a tvrdil aj nepreskúmateľnosť a arbitrárnosť napadnutého rozsudku (§ 440

ods. 1 písm. f/ SSP). Kasačnému súdu navrhol, aby zrušil rozsudok správneho súdu a zároveň zrušil rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.
25. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal, že súd nesprávne vyhodnotil námietky sťažovateľa a následne vec nesprávne právne posúdil a nesprávne aplikoval judikatúru Súdneho dvora EÚ. Existencia samotného plnenia nebola správcom dane spochybnená a pochybnosti zostali len v rovine subjektu dodávateľa. Sťažovateľ v rámci daňovej kontroly predložil faktúru spoločnosti Creative Age, s. r. o., ako aj zmluvu o propagácii a reklame, na základe ktorej sa táto spoločnosť zaviazala zabezpečiť propagáciu a reklamu uverejnením reklamného spotu v Západoslovenskej televízii a potvrdenie štatutárneho orgánu o odvysielaní televízneho klipu. Správny súd sa podľa sťažovateľa nezaoberal podstatnou námietkou, v zmysle ktorej správca dane zamenil svoje dôkazné bremeno s dôkazným bremenom dodávateľa.
26. V rámci ďalšej argumentácie namietal, že počas daňovej kontroly poskytol súčinnosť a doložil požadované doklady k preukázaniu nároku, najmä faktúry, zmluvy, mediálny plán, odvysielaný spot, prehlásenie o odvysielaní spotu a ďalšie. Nemal za zrejmé, z akého dôvodu orgány daňovej správy nepreverili dodanie služby v kontrolných výkazoch za zdaňovacie obdobie apríl 2018 v spoločnosti Creative Age, s. r. o. Naopak, žalovaný sa v rozhodnutí odvoláva na daňové priznania a výkazy dodávateľa za zdaňovacie obdobia predchádzajúce a nasledujúce po preskúmavanom období, nie však na doklady z rozhodného obdobia. Z napadnutého rozhodnutia mu nebolo zrejmé, či správca dane výkazmi a daňovým priznaním dodávateľa nedisponoval alebo ich opomenul uviesť v protokole, čo by znamenalo obmedzenie možnosti účinnej obrany vo vzťahu k zisteným skutočnostiam.
27. Podľa sťažovateľa správca dane tiež pochybil, keď v televíznom spote RE/MAX Elite spoločnosti TAJ ELITE s. r. o., odvysielanom v Západoslovenskej televízii v období od 02/2018 do 04/2018 označil za kampaň spoločnosti REMAX Elite, s. r. o., ktorá zanikla výmazom v roku 2014 a správny súd sa k námietke nevyjadril. Správca dane neuniesol vlastné dôkazné bremeno vo vzťahu k tvrdeniam, ktorými sa snaží spochybniť nárok daňového subjektu špekuláciami o tom, že nebolo preukázané, že deklarovaný dodávateľ bol aj v skutočnosti dodávateľom služby. Správny súd sa podľa sťažovateľa taktiež nevysporiadal s námietkou, že správca dane si nevyžiadal zadržanú účtovnú dokumentáciu televízie, a tým zmaril riadne prešetrenie skutkového stavu. Sťažovateľ tieto skutočnosti objektívne nemohol preukazovať prostredníctvom správcu dane a v tomto smere na správcovi dane spočívalo aj dôkazné bremeno. Správny súd sa podľa sťažovateľa nevysporiadal ani s námietkou o nedostatočnej snahe správcu dane predvolať konateľa spoločnosti Martina Bilíka. Tvrdil, že správca dane pri výkone daňovej kontroly postupoval nezákonným spôsobom, keď použil poznatky získané v súvislosti s iným konaním.
28. Postup správneho súdu vo vzťahu k viacerým námietkam mal podľa sťažovateľa za následok nepreskúmateľnosť a arbitrárnosť jeho rozhodnutia a porušenie práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru, keďže súčasťou práva na súdnu ochranu je aj právo na dostatočné odôvodnenie rozhodnutia.
29. Sťažovateľ namietal odklon od rozhodnutí kasačného súdu, konkrétne rozsudku sp. zn. 8Sžfk/100/2020 z 28.04.2021, tvrdiac, že judikatúra Súdneho dvora EÚ pripúšťa vznik nároku na odpočet DPH u dobromyseľného daňového subjektu aj v prípade, ak existujú pochybnosti na strane dodávateľa, resp. aj v prípade ak dodávateľ nie je stotožnený. Poukázal na súvisiace rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veciach Mahagében Kft. (C-80/11) a Pétér Dávid (C-142/11), resp. v spojených veciach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) a Bond House Systems Ltd (C-484/03). Súdny dvor podľa neho dlhodobo judikuje, že samotná skutočnosť, že plnenie nebolo skutočne vykonané dodávateľom uvedeným na faktúrach alebo jeho subdodávateľom nepostačuje na vylúčenie práva na odpočet; pričom právo na odpočet DPH, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom v prípade, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom, možno zamietnuť jedine pod dvojitou podmienkou, že táto skutočnosť predstavuje podvodné konanie a ak sa preukáže, že vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené daňovými úradmi zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou podvodu, pričom prislúcha vnútroštátnemu súdu túto skutočnosť overiť (C-18/13).
30. V nadväznosti na konštatované podľa sťažovateľa správca dane neúmerne a nezákonne zaťažil žalobcu dôkazným bremenom, ktoré prináleží inému subjektu, pričom nesplnenie tejto povinnosti iným subjektom nemôže negatívne ovplyvniť oprávnené nároky a legitímne očakávania žalobcu. Sťažovateľ tiež nesúhlasil s hodnotením mediálneho plánu správcom dane a jeho spochybnenie považoval za účelové. Správny súd tiež podľa neho odignoroval návrhy na vykonanie dôkazov podľa § 121 ods. 1 SSP a nevykonanie dôkazov relevantne neodôvodnil.
31. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti žalobcu nevyjadril.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

32. Táto vec bola po predložení kasačnému súdu náhodným výberom pridelená do senátu č. 1. Počas kasačného konania nadobudol účinnosť Rozvrh práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2023 v znení opatrenia č. 5. Podľa § 27c písm. A rozvrhu práce v znení účinnom od 1. júla 2023 bola vec náhodným výberom prerozdelená do senátu č. 5 Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto uznesenia pod pôvodnou spisovou značkou.
33. Senát Najvyššieho správneho súdu SR (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 jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR www.nssud.sk.
34. V rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie (i) hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočítanie DPH (alternatívne oslobodenia od dane), (ii) formálnych podmienok priznania práva na odpočítanie, (iii) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenie od dane z dôvodu daňového podvodu a (iv) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenia od dane z dôvodu zneužitia práva.
35. Hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočet dane sú požiadavky, (i) aby daňový subjekt nárokujúci si odpočet bol zdaniteľnou osobou, (ii) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a požiadavka, (iii) aby zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení (čl. 168 písm. a) Smernice, ale aj rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 28; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24). Formálne podmienky priznania práva na odpočet zodpovedajú najmä náležitostiam faktúry (čl. 178 písm. a) Smernice, rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 29; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24). Zatiaľ čo medzi materiálne podmienky patrí postavenie (status) dodávateľa ako zdaniteľnej osoby, identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 25; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 26, 27).
36. V prejednávanej veci boli správcom dane konštatované pochybnosti na strane dodávateľského subjektu. Obrana sťažovateľa spočívala v tvrdení o objektívnej existencii služieb, ktoré boli predmetom spornej faktúry. Podľa kontrolných zistení správcu dane dodávateľ sťažovateľa nepreukázal, že predmetnými službami disponoval, resp. mohol disponovať, a tak ich nemohol ani dodať sťažovateľovi. Správca dane má možnosť i povinnosť v rámci správy daní, a to i s využitím inštitútu daňovej kontroly overiť, resp. preveriť podklady potrebné na správne a úplné zistenie dane (§ 1 písm. c/, § 15 ods. 1 Daňového poriadku). Povinnosti daňovníka správne si vypočítať, priznať a zaplatiť daň zodpovedá i zákonom mu uložené dôkazné bremeno zaťažujúce ho vo vzťahu k jeho tvrdeniam, záznamom a evidenciám, ktoré je v súvislosti s daňovými povinnosťami povinný viesť.
37. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal nedostatočne vykonané dokazovanie zo strany správcu dane, ktorý (o. i.) nepreveril dopytom u žalovaného dodanie služby v kontrolných výkazoch za zdaňovacie obdobie apríl 2018, pričom sťažovateľ spochybnil hodnotenie nevykonania tohto dôkazu správnym súdom (bod 91 napadnutého rozsudku), z ktorého má byť zrejmé, že správca dane postupoval svojvoľne selektívne, keď si vyžiadal doklady dodávateľa za iné zdaňovacie obdobia ako kontrolované zdaňovacie obdobie a z tohto nie je zrejmé, či správca dane týmito dokladmi disponoval alebo ich opomenul oboznámiť. Kasačný súd z napadnutého rozsudku správneho súdu zistil, že tento k vykonaniu dokazovania kontrolnými výkazmi deklarovaného dodávateľa iba stručne skonštatoval, že správca dane nebol povinný vyhovieť návrhu žalobcu na vyžiadanie si kontrolných výkazov, pretože požadoval listinné dôkazy od spoločnosti a vychádzal z údajov, poskytnutých dožiadaným správcom dane a tieto hodnotil v súvislosti s inými poznatkami o spoločnosti Creative Age, s. r. o. získanými z informačného systému finančnej správy.

38. V tomto smere poukazuje najmä na relevantnú časť odôvodnia rozsudkov kasačného súdu sp. zn. 2Sfk/29/2021 zo dňa 26.10.2023 a sp. zn. 10Sžfk/1/2021 z 27.04.2022, sp. zn. 2Sfk/69/2022 z 28.08.2023, vo veciach odlišných účastníkov, v ktorých sa však kasačný súd taktiež zaoberal nevykonaním dôkazov - kontrolných výkazov, správcom dane nasledovne: „Kasačný súd je presvedčený, že i keď tento dôkaz sám o sebe nie je nespochybniteľný, tak stále môže dopomôcť k dokresleniu skutkového stavu pre správcu dane. Totiž, ak by mal dodávateľ ..... v kontrolných výkazoch vedené faktúry, na základe ktorých si sťažovateľ uplatnil odpočet DPH, tak by tento dôkaz mohol, i keď len čiastkovo, preukazovať riadne vedenie týchto faktúr v účtovníctve dodávateľa ..... a tým vyvracať tvrdenie správcu dane, že pokiaľ nie je možné skontrolovať účtovníctvo dodávateľa uvedeného na faktúre, tak nie je možné považovať faktúry za vierohodné, pretože nie je možné zistiť, či má takýto subjekt vôbec tento doklad vo svojom účtovníctve zaúčtovaný a daň odvedenú. Tento záver podporuje aj účel kontrolných výkazov, ktorý zákonodarca vyjadril v dôvodovej správe k novele uskutočnenej zákonom č. 360/2013 Z. z. nasledovne: „Kontrolný výkaz, ako dokument obsahujúci informácie o vymedzených dodávkach tovaru a služieb platiteľov dane na vstupe aj výstupe, predstavuje jedinečný zdroj informácií pre finančnú správu. Prostredníctvom automatizovaného systému krížovej kontroly v ňom uvedených údajov bude finančná správa vedieť efektívne plánovať daňové kontroly. Sprievodným efektom zavedenia kontrolného výkazu bude zlepšenie dobrovoľného plnenia daňových povinností platiteľov dane, čo sa v konečnom dôsledku odrazí na zlepšenom výbere dane z pridanej hodnoty. Ambíciou kontrolného výkazu je odhaľovanie nových typov podvodov a ich predchádzanie, do budúcnosti takisto rozšírenie jeho uplatnenia na kontrolu plnenia zákonných povinnosti pri iných druhoch priamych a nepriamych daní.

39. Vzhľadom na konštatované je kasačný súd toho názoru, že správny súd sa len povrchne a všeobecne vysporiadal s touto žalobnou námietkou sťažovateľa, ktorou poukazoval na nedostatočné zistenie skutkového stavu orgánmi finančnej správy a nedostatočné vysporiadanie sa s dôkaznými návrhmi sťažovateľa na zabezpečenie ďalších dôkazov.

40. Taktiež v napadnutom rozsudku absentuje akákoľvek reakcia na relevantnú námietku žalobcu proti neobstaraniu a nevykonaniu dôkazu - zadržaného účtovníctva poskytovateľa reklamnej služby - Západoslovenskej televízie. Bolo namieste, aby správny súd zvážil, do akej miery mohol mať takýto postup finančných orgánov vplyv na úplnosť a správnosť zisteného skutkového stavu.

41. Sťažovateľ v rámci kasačnej sťažnosti uplatnil aj kasačný dôvod odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, a to s poukazom na interpretačné kritériá vzniku nároku na odpočet DPH. V kasačnej sťažnosti bližšie rozvinul argumentáciu, v zmysle ktorej samotná skutočnosť, že plnenie nebolo skutočne vykonané dodávateľom uvedeným na faktúrach alebo jeho subdodávateľom nepostačuje na vylúčenie práva na odpočet; pričom právo na odpočet DPH, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom, v prípade, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom možno zamietnuť jedine pod dvojitou podmienkou, že táto skutočnosť predstavuje podvodné konanie a ak sa preukáže, že vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené daňovými úradmi, že zdaniteľná osoba vedela alebo musela vedieť, že plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou podvodu.

42. Správny súd v napadnutom rozsudku uvádza, že pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre (túto skutočnosť správny súd v prejednávanej veci osobitne zdôrazňuje v bode 77). So sťažovateľom možno súhlasiť, že identita dodávateľa sama osebe nie je hmotnoprávnou podmienkou, avšak je pravdou, že v slovenských podmienkach sa naplnenie druhej hmotnoprávnej podmienky, teda status dodávateľa ako zdaniteľnej osoby (platiteľa dane), spravidla preukazuje tým, že sa označí konkrétny dodávateľ, a u neho sa zisťuje, či bol takýmto platiteľom. Preto, hoci správny súd volil staršiu terminológiu, nedá sa povedať, že by sa v podstatnom dopustil neprípustného odklonu. Faktom však je, že správny súd pri jednotlivých žalobných bodoch nevenoval dostatočnú pozornosť relevantnej judikatúre vo vzťahu k dôkaznému bremenu, resp. nevykonal zrozumiteľný test, či boli vznesené relevantné pochybnosti, a či tieto pochybnosti boli založené na skutočnostiach, ktoré pripúšťa judikatúra Súdneho dvora i kasačného súdu (k tomu napr. rozsudok kasačného súdu sp. zn. 3Sžfk/15/2020 z 30. júna 2022, publikovaný pod č. 23/2022 ZNSS a tam citovaná judikatúra). Toto pochybenie správneho súdu tak v konečnom dôsledku tiež patrí pod dôvod kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP.

43. Správny súd ďalej v napadnutom rozsudku sťažovateľovi na jednej strane dôvodil, že nesplnil hmotnoprávne podmienky viažuce sa nárok na odpočítanie dane (najmä body 81. až 84. napadnutého rozsudku), zistené skutočnosti však následne vyhodnotil tak, že sťažovateľ participoval na daňovom podvode a neprijal a nepreukázal potrebné opatrenia na zabránenie tejto skutočnosti body 85. až 88. napadnutého rozsudku). V bode 86 sťažovateľovi správny súd vytýkal nedostatok opatrnosti a

odbornej starostlivosti pri výbere obchodného partnera. Kasačný súd už opakovane uviedol, že takéto zmiešavanie dôvodov nepriznania nároku na odpočítanie dane nie je prípustné a môže viesť až k záveru o nepreskúmateľnosti rozhodnutia (napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/6/2021 zo dňa 30. novembra 2022, bod 42).
44. Sťažovateľ tak v kasačnej sťažnosti dôvodne namietal, že správny súd sa v napadnutom rozsudku k viacerým žalobným námietkam sťažovateľa nevyjadril, resp. sa vyjadruje len veľmi všeobecným a povrchným spôsobom, pričom vo vzťahu k viacerým žalobným námietkam ponúkol iba všeobecné teoretické východiská. Sťažovateľ teda dôvodne namieta nepreskúmateľnosť a arbitrárnosť napadnutého rozsudku. To sa týka najmä námietok ohľadom priebehu dokazovania, teda vo vzťahu k zadržanému účtovníctvu spoločnosti Západoslovenská televízia, s. r. o., ktoré podľa sťažovateľa malo preklenúť nedostatok výpovede jej konateľa; a nevykonaniu kontrolného výkazu dodávateľa Creative Age, s. r. o. za mesiac apríl 2018.

V. Záver

45. Z týchto dôvodov sa kasačný súd nestotožnil s postupom správneho súdu, ktorý správnu žalobu žalobcu podľa § 190 SSP zamietol. Preto kasačný súd napadnutý rozsudok Krajského súdu v Nitre podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil, konštatujúc nedostatočné zaoberanie sa žalobcovými argumentmi, teda porušenie žalobcovho práva na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f/ SSP), a vec vrátil na ďalšie konanie Správnemu súdu v Bratislave, na ktorý v zmysle § 3 ods. 3 zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov s účinnosťou od 01.06.2023 prešiel výkon súdnictva vo vzťahu ku konaniam vo veciach správneho súdnictva, v ktorých dovtedy konal Krajský súd v Nitre. V ďalšom konaní bude úlohou správneho súdu vec opätovne a v medziach žalobcom vznesených žalobných bodov prejednať podľa právnej úpravy platnej a účinnej v relevantnom čase, ako aj s prihliadnutím na právnu argumentáciu formulovanú kasačným súdom v tomto rozsudku. Bude tiež potrebné, aby boli východiská a závery žalovaného posúdené vo svetle aktuálnej judikatúry kasačného súdu a Súdneho dvora EÚ, týkajúcej sa rozloženia dôkazného bremena vo vzťahu k splneniu jednotlivých hmotnoprávnych podmienok (najmä judikatúra uvedená v bode 35 tohto rozsudku).
46. Okrem iného bude treba jednoznačne vymedziť, na základe akých zistení došlo spochybneniu a potom k odopretiu priznania práva na odpočítanie dane a overiť v medziach žaloby udržateľnosť záverov žalovaného.
47. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne správny súd podľa § 467 ods. 3 SSP.
48. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.