

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 6Sžfk/26/2020
Identifikačné číslo spisu: 8018200579
Dátum vydania rozhodnutia: 31. januára 2024
Meno a priezvisko: Mgr. Kristína Babiaková
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:8018200579.2

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa), zo sudkýň JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. v právnej veci žalobkyne: HOLZ-PRODUKT, s.r.o., so sídlom Ruská Nová Ves 244, IČO: 36478377, právne zastúpená advokátkou kanceláriou: Advokátska kancelária SD LEGAL, s.r.o., so sídlom Žriedlová 3, 040 01 Košice, IČO: 51717395, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101548539/2018 zo dňa 9. augusta 2018, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 1 S 4/2018 - 177 zo dňa 16. januára 2020, takto

r o z h o d o l :

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamieta.
- II. Žalobkyňa p r i z n á v a proti žalovanému právo na úplnú náhradu trov kasačného konania.

O d ô v o d n e n i e

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Prešov (ďalej ako „správca dane“) vykonal u žalobkyne kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobia máj až november 2014, z ktorej vypracoval protokol č. 102046117/2017 zo dňa 27. septembra 2017 (ďalej len „protokol“). Daňová kontrola začala dňa 17. októbra 2016. Protokol s výzvou na vyjadrenie žalovaný doručoval žalobkyňu na adresu trvalého pobytu jej konateľov zamestnancami správcu dane dňa 27. septembra 2017. V tento deň považoval správca dane protokol aj za doručený odmietnutím jeho prevzatia zo strany konateľov žalobkyne.
2. Dňa 2. októbra 2017 konatelia žalobkyne nahliadli do administratívneho spisu, z ktorého si urobili kópie, okrem iného si vyhotovili aj kópiu protokolu (úradný záznam č. 102081169/2017). Žalobkyňa sa následne podaním zo dňa 3. októbra 2017 vyjadrila k doručenému protokolu.
3. Správca dane rozhodnutím č. 101010453/2018 zo dňa 22. mája 2018 (ďalej ako „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil žalobkyňu rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie november 2014 v sume 8.623,54 €.

4. Správca dane neuznal žalobkyni uplatnené právo na odpočítanie dane z faktúr od:

- spoločnosti RM MART, s.r.o. v celkovej sume 26.343,60 €, z toho DPH v sume 4.390,60 €, za dodanie služieb - manipulácia a prerezávajúca stromov po kalamite a práca pri kalamitnej hmote;
- spoločnosti SKRM, s.r.o. v celkovej sume 25.397,64 €, z toho DPH v sume 4.232,94 €, za dodanie služieb - pilčičke a pomocné práce.

5. Žalovaný rozhodnutím č. 101548539/2018 zo dňa 9. augusta 2018 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

6. V odôvodnení svojho rozhodnutia dal žalovaný do pozornosti skutkové zistenia správcu dane. Hlavnou činnosťou žalobkyne v kontrolovanom zdaňovacom období bolo čistenie lesov, štiepkovanie, výroba biomasy a recyklácia skladov. Žalobkyňa vykonávala tieto činnosti vlastnými zamestnancami alebo prostredníctvom subdodávateľov.

7. K spochybneným obchodom so spoločnosťou RM MART, s.r.o. žalovaný uviedol, že konateľom spoločnosti v spornom období bol pán Zsolt Mogyoró, od 9. apríla 2014 bol prokuristom spoločnosti pán Róbert Müller. Od marca 2015 bola predmetná spoločnosť zrušená a následne zanikla. Právnym nástupcom je spoločnosť inavia s.r.o.

8. Z odstúpených poznatkov, ktoré boli získané v rámci operatívnej činnosti Kriminálneho úradu Finančnej správy (ďalej len „KÚFS“) u deklarovaného dodávateľa, podľa žalovaného vyplývalo, že spoločnosť RM MART, s.r.o. vystavovala pre rôznych odberateľov faktúry bez reálneho plnenia. Pán Müller ako prokurista vystavoval doklady - faktúry v mene predmetnej spoločnosti tak, že k obchodnému menu nepripojil dodatok označujúci prokúru (formálny nedostatok). Z operatívneho šetrenia tiež vyplýva, že vypočutím konateľov predmetnej spoločnosti vznikli vážne pochybnosti o reálnosti plnení, keďže pán Müller sa nemohol nachádzať na rôznych miestach na Slovensku a veľkému počtu odberateľov osobne zabezpečovať dodávky tovarov a služieb.

9. Na základe žiadosti KÚFS o preverenie pána Zsolta Mogyoró-a maďarské finančné orgány uviedli, že tento si uvedomuje, že je konateľom spoločnosti RM MART, s.r.o., avšak nemá informácie o jej obchodnej činnosti, ani súvisiace dokumenty, v jej mene nepodpisoval ani žiadne faktúry, nepoveril žiadnu osobu konaním v mene spoločnosti. Vo Vilmány ho mala kontaktovať osoba, ktorá mu ponúkla peniaze za to, že prevezme úlohu konateľa, táto osoba ho vzala na Slovensko, dala mu podpísať papiere v slovenskom jazyku a predstavila mu ďalšiu osobu.

10. V inom konaní získal správca dane informácie z úradného záznamu Daňového úradu Košice č. 102413227/2017 zo dňa 20. novembra 2017 vo vzťahu k sídlu právneho nástupcu spoločnosti RM MART s.r.o.- spoločnosti inavia s.r.o.. Na adrese R. XX, H. H. sa nachádzal starší rodinný dom, na zvončeku pri bráne sa nachádzalo len označenie r. G. a r. G.. Po zazvonení pán G. oznámil zamestnancom správcu dane, že na predmetnej adrese nesídlia žiadne spoločnosti a nikomu neudelil súhlas so zriadením sídla na tejto adrese.

11. Správca dane tiež zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 269435/2017, v nadväznosti na ktorú maďarská finančná správa vypočula pána Zsolta Mogyoró-a. Ten zopakoval svoje predchádzajúce tvrdenia (bod 9 tohto rozsudku) a doplnil, že pána Róberta Müllera nepozná.

12. Správca dane preveroval tiež adresu trvalého pobytu bývalého prokuristu dodávateľskej spoločnosti - pána Róberta Müllera. Na bytovom dome sa nachádzala jeho menovka, po zaklopaní na dvere neotváral, jeho susedka sa vyjadrila, že sa v predmetnom byte nezdržiava už viac ako 15 rokov.

13. Žalobkyňa k obchodom so spoločnosťou RM MART, s.r.o. uviedla, že s touto spoločnosťou nadviazala spoluprácu v dobe, keď zadávala veľa inzerátov s požiadavkou hľadania lesníckych firiem a živnostníkov, ktorí vykonávali lesnícke, pilčičke a ťažobné práce. Išlo totiž o obdobie, keď bola kalamita na Slovensku cca 2,5 mil. m³ stromov a bolo ťažké zohnať pilčíkov a ťažbárov. Pán Róbert Müller oslovil priamo žalobkyňu, tvrdil, že takéto služby vykonával a vie ich vykonávať, prebehlo s ním tiež rokovanie vo firme v prevádzke Ruská Nová Ves.

14. K obchodom so spoločnosťou SKRM, s.r.o. na výzvu správcu dane žalobkyňa uviedla, že sa s predmetnou spoločnosťou pozná už viac rokov, predmetná firma totiž tiež mala pochádzať z Ruskej Novej Vsi, pričom okrem iného vykonávala aj pilčičke práce. Samotný konateľ predmetnej spoločnosti vykonával prácu pilčíka v lese, preto žalobkyňa aj predmetnú spoločnosť oslovila na spoluprácu. Spoločnosť SKRM, s.r.o. mala vedieť zabezpečiť požadované práce subdodávateľsky. Práce riadil osobne konateľ predmetnej spoločnosti, pán Frajtko. Práce a manipulácia na odstraňovaní kalamity mali byť vykonávané v lokalitách vo Vysokých Tatrách. Úseky boli zadávané osobne a pomocou turistických máp s vyznačenými úsekmi, kde sa vykonávali. Tieto mapy mal odovzdávať

pán Fogaš, konateľ žalobkyne. Od kalamity vyčistené úseky, ktoré im spoločnosť SKRM, s.r.o. fakturovala, sú uvedené na sporných faktúrach.

15. Preverovaním faktúr správca dane kontrolou a priradením faktúr zistil, že spoločnosť SKRM, s.r.o. nevykonávala dodávané práce sama, ale tieto jej boli dodávané spoločnosťou RM MART, s.r.o. Túto skutočnosť potvrdil aj konateľ predmetnej spoločnosti na základe výzvy správcu dane. Tiež uviedol, že v preverovaných obchodoch malo ísť o dodávanie pilčických, čistiacich a pomocných prác pri odstraňovaní kalamity v jednotlivých úsekoch lesa vo Vysokých Tatrách pre žalobkyňu prostredníctvom subdodávky prác 5 osôb (pilčíkov) od spoločnosti RM MART, s.r.o.

16. Správca dane vypočul pána Róberta Müllera, ktorý potvrdil zabezpečovanie prác spoločnosťou RM MART, s.r.o. pre žalobkyňu ako aj pre spoločnosť SKRM, s.r.o. Pán Müller nemal pilčíkov, preto mu známy (pán I. C.) dal kontakt na pilčíka pána Q., s ktorým sa osobne stretol a ten zohnal ďalších ľudí. Pre obe spoločnosti spolu potreboval 10 až 12 ľudí. Práce vykonávali viacerí pilčíci - minimálne traja z rodiny pána Q., ďalší z Novej Lesnej a ďalšie mená si nepamätá, mal to však vedieť zdokladovať. Práce zabezpečoval osobne, niektoré aj osobne vykonával. Potvrdil tiež vystavenie faktúr, vykonanie poučenia o bezpečnosti pri práci (ďalej ako „BOZP“).

17. Pán Róbert Müller dňa 12. októbra 2017 doručil správcovi dane kópie dohôd o pracovnej činnosti uzatvorené medzi spoločnosťou RM MART, s.r.o. a pánom I. Q. (T. W.), H. Q. (T. W.), D. Q. (T. W.), C. Q. (T. W.), pani G. C. (M.), F. Q. (T. W.) a dňa 17. októbra 2017 dohody s pánom W. S. (Y.), G. F. (D.), W. Y. (C.), pani U. F. (D.) a pani J. Q. (Y.). V predmetných dohodách neboli uvedené dátumy ich vyhotovenia, práce mali byť poskytované od mája 2014 na neurčitý čas, v bode 5 týchto dohôd je uvedené, že zamestnanci majú byť pred nástupom preškolení o BOZP, požiarnej ochrane, avšak záznamy o školení a evidenciu pán Müller nepredložil.

18. Na dožiadanie správcu dane príslušná pobočka Sociálnej poisťovne uviedla, že spoločnosť RM MART, s.r.o. nie je a nikdy nebola v evidencii Sociálnej poisťovne vedená ako platiteľ poistného v pozícii zamestnávateľa.

19. Z vykonaného dokazovania žalovaný uzavrel, že nespochybňuje reálnosť prác v teréne v lokalitách Vysokých Tatier, avšak spochybnil to, že práce boli skutočne vykonané spoločnosťami RM MART, s.r.o. a SKRM, s.r.o. Žalobkyňa neunesla svoje dôkazné bremeno preukázať skutočnosti uvedené na sporných faktúrach. Podľa názoru správcu dane a žalovaného nebolo možné ako dôkaz akceptovať kópie dohôd o pracovnej činnosti s jedenástimi osobami, pretože neobsahovali dostatočné identifikačné údaje a žiadne iné doklady, ktoré by preukazovali deklarovaný zdaniteľný obchod, neboli predložené. Tvrdenia prokuristu spoločnosti RM MART, s.r.o. sú tiež pochybné, keďže pri porovnaní jeho aktivít nie je možné, aby bol súčasne pri realizácii viacerých zdaniteľných obchodov. Konateľ spoločnosti RM MART, s.r.o. bol podľa žalovaného do spoločnosti účelovo dosadený a predmetného prokuristu nepozná.

20. Žalovaný zastával názor, že v predmetnej veci bola daňová kontrola začatá riadne v súlade s § 45 ods. 2 písm. b) a g) a § 46 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“). Rovnako dospel k názoru, že protokol z daňovej kontroly bol doručený žalobkyňi riadne dňa 27. septembra 2019 a daňová kontrola bola preto ukončená v zákonnej lehote. Správca dane vykonal doručovanie jeho zamestnancami, pri doručovaní (ako to vyplýva z úradného záznamu) poučil konateľov žalobkyne v mieste ich bydliska, že odmietnutím prevzatia protokolu sa tento považuje za doručený. Žalobkyňa odmietla doručovaný protokol prevziať, a preto sa považuje za doručený. S protokolom sa žalobkyňa navyše podľa názoru žalovaného oboznámila pri nahliadnutí do spisu dňa 2. októbra 2017. Podľa názoru žalovaného § 30 ods. 4 Daňového poriadku pri doručovaní zamestnancami správcu dane neviaže toto doručovanie na miesto doručenia.

II. Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

21. Proti rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa správnu žalobu na Krajský súd v Prešove (ďalej len „správny súd“) a žiadala, aby správny súd zrušil tak rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

22. Žalobkyňa namietala nezákonnosť rozhodnutia žalovaného z dôvodu nesprávneho doručovania protokolu mimo miesta doručenia v zmysle § 30 ods. 5 a § 31 ods. 3 Daňového poriadku. Z tohto dôvodu protokol podľa názoru žalobkyne nebol stále doručený, nebola riadne ukončená daňová kontrola a jej celková dĺžka už preto prekročila maximálnu zákonnú lehotu.

23. Žalobkyňa tiež zastávala názor, že uniesla svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu splnenia podmienok práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov. Odstránenie lesnej kalamity v roku 2014 bolo vykonané pre konečného odberateľa, ktorým bolo mesto Vysoké Tatry. Konečný odberateľ práce riadne skontroloval, prebral a faktúry uhradil. Žalobkyňa však nemohla kalamitu v stave desiatky tisíc kubických metrov spracovať sama, vlastnými kapacitami, preto musela oslovovať subdodávateľov. V danom období bol problém s pilčíkmi, zadávala inzeráty a oslovovala iné firmy, keďže z kalamity hrozil vznik škôd - premnoženie lykožrúta. Žalobkyňa tiež za vykonanie prác svojimi subdodávateľmi zaplatila. Konatelia žalobkyne neskúmali, kto je konateľom spoločnosti RM MART, s.r.o., keďže komunikovali s jej prokuristom, ktorý robotníkov aj dodal. Rovnako otázka, či spoločnosť RM MART, s.r.o. svojich robotníkov prihlásila do Sociálnej poisťovne je z pohľadu žalobkyne irelevantná a nemôže za ňu niesť zodpovednosť. Ani formálne vady prípadných dohôd nemôžu byť v tomto smere relevantnou pochybnosťou. Pán Müller potvrdil vystavenie faktúr aj vykonanie prác. Dôkazné bremeno preto bolo na strane správcu dane a ten mal preukázať, že zdaniiteľné plnenie nebolo dodané, k čomu však nedošlo.

24. Žalobkyňa tiež namietla nezákonnosť dôkazov - operatívnych informácií z iných daňových konaní a o konateľovi spoločnosti RM MART, s.r.o. Nie je pri nich zrejmé, z akých daňových konaní boli tieto dôkazy získané, či ide o pravdivé informácie a pod.

25. Rovnako namietala nevy počutie ňou navrhovaného svedka - konateľa spoločnosti SKRM, s.r.o., pána Frajtku.

26. Správny súd rozsudkom č. k. 1 S 4/2018 - 177 zo dňa 16. januára 2020 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) zrušil rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Uvedený rozsudok vydal správny súd podľa § 140 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“), keď odkázal na rozsudok správneho súdu pod sp. zn. 2 S 85/2018 zo dňa 7. novembra 2019.

27. Správny súd sa v odkazovanom rozsudku stotožnil s názorom žalobkyne, že protokol jej nebol účinne doručený. Uvedol, že zákon stanovuje podmienky, ktoré je potrebné naplniť, aby bolo možné doručenie písomnosti vyhodnotiť ako účinné, teda ako doručenie s právnymi účinkami. Podľa správneho súdu doručovanie nebolo vykonané v súlade s § 30 ods. 5 v spojení s § 31 ods. 3 Daňového poriadku, keďže správcovi dane vyplývala povinnosť doručiť protokol elektronickými prostriedkami, k čomu nedošlo. Aj za predpokladu, že by správca dane považoval doručovanie zamestnancami správcu dane za účelné, teda nedoručoval by elektronickými prostriedkami, nemožno doručovať písomnosti v rozpore s miestom doručenia, ktoré vyžaduje zákonné ustanovenie v § 30 ods. 5 Daňového poriadku. Správca dane bol povinný doručiť protokol na adresu sídla žalobkyne. Správny súd ďalej uviedol, že zákonná lehota na ukončenie daňovej kontroly nebola zo strany správcu dane dodržaná, keďže do dnešného dňa nedošlo k účinnému doručeniu protokolu.

28. Správny súd dal žalobkyňi za pravdu tiež v tom, že uniesla svoje dôkazné bremeno v daňovom konaní. Zdôraznil, že žalobkyňa predložila účtovnú dokumentáciu, fotodokumentáciu služieb, vysvetlila mechanizmus dodávania služieb. Žalobkyňa tiež navrhla výsluch prokuristu spoločnosti RM MART, s.r.o. ako aj 11 osôb, ktoré tento označil ako osoby, ktoré vykonávali pilčicke práce. Podľa názoru správneho súdu týmto žalobkyňa vyčerpala svoje dôkazné bremeno, aby preukázala, že poskytnuté služby dodali deklarované spoločnosti.

29. Z vykonaného dokazovania tiež podľa správneho súdu vyplynulo, že prokurista spoločnosti RM MART, s.r.o. potvrdil uskutočnenie služieb ako aj vystavenie faktúr. Označil tiež osoby, ktoré mali práce vykonať a dokladoval aj ich zmluvný vzťah so spoločnosťou RM MART, s.r.o. Správca dane predložené dohody o vykonaní pracovnej činnosti odmietol z dôvodu formálnych vád a nevyhovel ani návrhu žalobkyne na vykonanie výsluchu dotknutých pracovníkov. V tomto postupe videl správny súd nezákonnosť. Dotknuté osoby boli v dohodách o pracovnej činnosti označené menom, priezviskom, dátumom narodenia, rodným číslom, miestom trvalého bydliska ako aj číslom občianskeho preukazu, boli preto pre správcu dane dostupné. Správca dane mohol zistiť adresu ich trvalého pobytu cez register obyvateľov a tieto osoby vypočúť za účelom zistenia, či vykonávali pilčicke práce a pre aký subjekt.

30. K deklarovanej nedostatočnej obozretnosti správny súd dodal, že žalobca konal s konateľom spoločnosti SKRM, s.r.o. a s prokuristom spoločnosti RM MART, s.r.o. zapísaným v obchodnom registri. Bol preto náležite obozretný.

31. Ďalším námietkam správny súd nevyhovel.

III. Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

32. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podal žalovaný - sťažovateľ kasačnú sťažnosť z dôvodu, že napadnutý rozsudok vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Žiadal zrušiť napadnutý rozsudok a vec vrátiť správne mu súdu na ďalšie konanie.

33. Sťažovateľ v prvom rade namietal záver správneho súdu, že daňová kontrola nebola ukončená v lehote stanovenej zákonom (podľa neho trvala od 17. októbra 2016 do 27. septembra 2017). Tvrdil, že ustanovenie § 30 ods. 5 v spojení § 31 ods. 3 Daňového poriadku neukladá povinnosť správcovi dane doručovať písomnosti daňovým subjektom elektronickými prostriedkami. Podľa jeho názoru Daňový poriadok stanovuje, že písomnosti v rámci správy daní sú doručované rôznymi spôsobmi, pričom sú prednostne doručované elektronickými prostriedkami alebo zamestnancami správcu dane. V posudzovanom prípade zamestnanci správcu dane vzhľadom k povahe písomností - protokolu z daňovej kontroly spolu s výzvou, využili druhý spôsob doručovania v súlade s platnou legislatívou z dôvodu, že to bolo možné, účelné a hospodárne. V tejto súvislosti poukázal na to, že zo všeobecného elektronického výkonu moci bola vyňatá agenda Finančnej správy SR, v ktorej elektronická komunikácia prebieha prostredníctvom portálu Finančnej správy (PFS).

34. V kasačnej sťažnosti ďalej sťažovateľ uvádza, že v danom prípade v súlade s § 31 ods. 3 Daňového poriadku zamestnanci správcu dane doručovali zásielky oprávneným osobám - konateľom žalobkyne, ktorí protokol odmietli prevziať. Podľa sťažovateľa bol výkon doručovania protokolu zrealizovaný slušným a zákonným spôsobom na adrese trvalého bydliska konateľov žalobkyne. Z úradného záznamu číslo 102050807/2017 zo dňa 27. septembra 2017 vyplýva, že zamestnanci správcu dane poučili žalobkyňu o skutočnosti, že ak odmietne písomnosť prevziať, táto sa považuje za doručeníu aj napriek tomu, že doručenie neprebehlo v mieste sídla spoločnosti. Podľa § 30 ods. 4 Daňového poriadku ak konatelia odmietli zásielku prijať, došlo tak podľa jeho názoru k jej doručeniu. Tiež doplnil, že žalobkyňa nahliadla dňa 2. októbra 2017 do spisu a vyhotovila si z neho fotokópiu.

35. V druhej časti svojej kasačnej sťažnosti sťažovateľ namietal nesprávne právne posúdenie (ne)unesenia dôkazného bremena žalobkyňou vo vzťahu k sporným obchodom v daňovom konaní. Sťažovateľ zdôraznil, že dôkazné bremeno na preukázanie splnenia podmienok práva na odpočítanie dane zaťažuje práve daňový subjekt - žalobkyňu. Toto dôkazné bremeno podľa názoru sťažovateľa žalobkyňa neunesla. Sťažovateľ opätovne zdôraznil svoje zistenia uvedené v jeho rozhodnutí, akcentoval pritom najmä výsledky výkonu operatívno-pátracej činnosti KÚFS.

36. Vykonané dokazovanie považuje sťažovateľ za dostatočné a podľa jeho názoru nebolo potrebné vypočúvať osoby, ktoré boli správnym súdom označené za zamestnancov spoločnosti RM MART, s.r.o., lebo podľa vyjadrenia Sociálnej poisťovne nešlo o reálnych zamestnancov predmetnej spoločnosti. Zdôraznil, že predložené dohody o pracovnej činnosti mali vady, absentovali v nich dátumy ich vyhotovenia, dohodnutý rozsah spočíval v pilčíckych a pomocných prácach na turistických chodníkoch, pri odstraňovaní kalamity v Tatrách a prácach podľa pokynov nadriadeného od mája 2014 do neurčita. Správcovi dane a žalovanému neboli predložené ani záznamy o preškolení v BOZP a požiarnej ochrane, ktoré mali byť vykonané v súlade s bodom 5 uzatvorených dohôd.

37. RM MART, s.r.o. teda nemohla podľa názoru žalovaného vykonať zazmluvnené služby svojimi zamestnancami, keďže žiadnych zamestnancov nemala. Žalobkyňou navrhnuté a správnym súdom akcentované dôkazy (výsluch 11 zamestnancov RM MART, s.r.o.) tak nie sú relevantné. Podľa názoru sťažovateľa nebolo úlohou správcu dane dohľadávať svedkov v prospech žalobkyne ani z úradnej povinnosti vyhľadávať a získať skutočnosti v prospech žalobkyne.

38. Sťažovateľ dodal, že v predmetnej veci je vysoko pravdepodobné, že práce boli vykonané formou čiernej práce osobami, ktoré nie sú podnikateľmi a neboli registrované na DPH. Správca dane preto správne konštatoval, že skutočným dodávateľom nebola spoločnosť RM MART, s.r.o.

39. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadrila aj žalobkyňa, ktorá v podstatnom zopakovala svoju argumentáciu uvedenú v správnej žalobe. Akcentovala zákonnosť napadnutého rozsudku a navrhla kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietnuť.

40. Vec bola predložená na rozhodnutie o kasačnej sťažnosti Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky a bola jej pridelená sp. zn. 6 Sžfk 26/2020. V priebehu kasačného konania, dňa 1. januára 2021, nadobudla účinnosť novela Ústavy Slovenskej republiky, ústavný zákon č. 422/2020 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 1. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú agendu správneho

kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov).

41. V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prerokúvaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3 S v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku a je v kasačnom konaní vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

42. Uznesením sp. zn. 6 Sžfk 26/2020 zo dňa 1. marca 2023 kasačný senát podľa § 22 ods. 1 písm. a) SSP postúpil predmetnú vec na prejednanie a rozhodnutie veľkému senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „veľký senát“), konkrétne na posúdenie prípustnosti odklonenia sa od v rozhodovacej praxi kasačného súdu ustálených odpovedí na otázky (i) či sa na doručovanie zamestnancami správcu dane (ale aj na akékoľvek iné doručovanie) bezpodmienečne vzťahuje § 30 ods. 5 Daňového poriadku a (ii) či odmietnutie prevzatia zásielky v prípade doručovania zamestnancami správcu dane na iné miesto doručenia než stanovuje § 30 ods. 5 Daňového poriadku, môže mať účinky doručenia.

43. Veľký senát uznesením sp. zn. 19 SVs 3/2023 zo dňa 4. decembra 2023 v znení opravného uznesenie zo dňa 6. februára 2024 dal na predložené otázky podľa § 466 ods. 5 písm. b) SSP nasledujúcu odpoveď:

„V prípade doručovania písomností právnickej osobe zamestnancami správcu dane podľa § 30 ods. 1 Daňového poriadku je správca dane povinný postupovať v súlade s § 30 ods. 5 Daňového poriadku, teda písomnosti môže doručovať len na adresu na území členského štátu EÚ, ktorú právnická osoba oznámila správcovi dane, alebo na adresu jej sídla. K aplikácii fikcie doručenia písomnosti podľa § 30 ods. 4 Daňového poriadku pre bezdôvodné odopretie jej prijatia môže dôjsť len vtedy, ak samotné doručovanie písomnosti vykonali zamestnanci správcu dane v súlade s § 30 ods. 5 Daňového poriadku.“

44. Podľa § 466 ods. 5 písm. b) SSP veľký senát postúpil vec v merite na rozhodnutie predkladajúcemu senátu 3 S.

45. Po postúpení veci na rozhodnutie v merite vo veci konal senát 3 S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku v súlade s § 27a písm. B štvrtej časti Rozvrhu práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2023 v znení účinnom od 1. novembra 2023.

IV. Posúdenie kasačného súdu

46. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

47. Úlohou kasačného súdu v predmetnej veci bolo posúdiť, či (i) bol protokol náležite žalobkyňi doručený a daňová kontrola bola ukončená v zákonnej jednoročnej lehote, (ii) či žalobkyňa uniesla svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu materiálnych podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov, (iii) či bol v predmetnej veci nedostatočne zistený skutkový stav z dôvodu nevykonania výsluchu 11 osôb, ktoré boli označené ako zamestnanci spoločnosti RM MART, s.r.o., vykonávajúci fakturované služby.

48. Pre úplnosť kasačný súd dodáva, že rozsudok správneho súdu považoval za náležite odôvodnený. Je z neho zrejmé, z akých dôvodov považoval správny súd rozhodnutie žalovaného za nezákonné, keď tomuto na jednej strane vyčítal nesprávne posúdenie doručenia protokolu (a s tým súvisiace prekročenie zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly) a na druhej strane aj nesprávne posúdenie unesenia a miery dôkazného bremena v daňovom konaní a nedostatočné zistenie skutkového stavu. Sťažovateľ navyše vo svojej kasačnej sťažnosti ani nevyčíta napadnutému rozsudku nepreskúmateľnosť a nenamietal vadu podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP. Kasačný súd preto pristúpil k posúdeniu nastolených právnych otázok.

IV.A K námietke nesprávneho doručenia protokolu z daňovej kontroly

49. Podľa § 30 ods. 1 Daňového poriadku správca dane doručuje písomnosť elektronickými prostriedkami. Ak je to účelné a možné, písomnosti doručujú zamestnanci správcu dane.

50. Podľa § 30 ods. 2 Daňového poriadku ak písomnosť nie je možné doručiť spôsobom podľa odseku 1, správca dane doručuje písomnosť prostredníctvom a) poskytovateľa poštových služieb, b) iného orgánu, ak to ustanovuje osobitný predpis, c) verejnej vyhlášky.

51. Podľa § 30 ods. 4 Daňového poriadku ak adresát bezdôvodne odmietne prijať písomnosť, je táto doručená dňom, keď bolo prijatie odmietnuté; o tom musí doručovateľ adresáta poučiť.

52. Podľa § 30 ods. 5 Daňového poriadku ak nejde o doručovanie elektronickými prostriedkami, doručuje sa písomnosť na adresu na území členského štátu, ktorú daňový subjekt oznámil správcovi dane; inak sa doručuje písomnosť fyzickej osobe na adresu trvalého pobytu a právnickej osobe na adresu sídla (ďalej len „miesto doručenia“); ustanovenie § 9 ods. 11 tým nie je dotknuté.

53. Kasačný súd v súvislosti s prvou nastolenou otázkou v kasačnom konaní dáva sťažovateľovi za pravdu v tom, že z § 30 ods. 1 Daňového poriadku mu bez ďalšieho nevyplýva povinnosť doručovať protokol z daňovej kontroly žalobkyni elektronickými prostriedkami. Predmetné ustanovenie totiž upravuje možnosť upustiť od doručovania elektronickými prostriedkami a doručovať prostredníctvom zamestnancov správcu dane, ak to je účelné a možné. V tejto veci s ohľadom na plynutie zákonnej lehoty daňovej kontroly (daňová kontrola začala dňa 17. októbra 2016, ročná lehota na ukončenie daňovej kontroly mala uplynúť dňa 17. októbra 2017 a protokol z daňovej kontroly bol vyhotovený dňa 27. septembra 2017) možno postup správcu dane, ak uprednostnil doručovanie zamestnancami správcu dane, považovať za účelný a možný. Správca dane preto vykonával doručovanie zamestnancami správcu dane v súlade s § 30 ods. 1 Daňového poriadku. K obdobnému záveru dospel aj Najvyšší súd Slovenskej republiky v obdobnej veci sťažovateľa v rozsudku sp. zn. 8 Sžfk 28/2020 zo dňa 27. januára 2021.

54. V tomto kontexte preto nebolo potrebné ďalej skúmať, či bola alebo nebola zo všeobecného elektronického výkonu verejnej moci vyňatá agenda finančnej správy, keďže zodpovedanie tejto otázky by nič nemenilo na závere o zákonnosti zvoleného spôsobu/formy doručovania.

55. Na druhej strane však kasačný súd dáva za pravdu správneho súdu a žalobkyni v tom, že aj keď správca dane zvolil doručovanie protokolu zamestnancami správcu dane podľa § 30 ods. 1 Daňového poriadku, naďalej bol viazaný miestom doručenia podľa § 30 ods. 5 Daňového poriadku. V prípade právnickej osoby - v prípade žalobkyne, tak mal vykonávať správca dane doručovanie protokolu v mieste adresy sídla žalobkyne, nie na adrese trvalého pobytu jej konateľov. Správca dane preto pri doručovaní protokolu dňa 27. septembra 2017 postupoval nezákonne.

56. Kasačný súd sa tiež stotožnil s názorom správneho súdu, že k aplikácii fikcie doručenia podľa § 30 ods. 4 Daňového poriadku môže dôjsť len vtedy, ak došlo k bezdôvodnému odmietnutiu prijatia písomnosti za predpokladu, že samotné doručovanie písomnosti bolo vykonané v súlade so zákonom. Keďže dňa 27. septembra 2017 správca dane v predmetnej veci nedoručoval protokol na adrese sídla žalobkyne (v rozpore s § 30 ods. 5 Daňového poriadku), pokiaľ konatelia žalobkyne v mieste ich trvalého pobytu odmietli prevziať nezákonne doručovanú zásielku, nemohlo dôjsť k nastúpeniu účinkov fikcie doručenia podľa § 30 ods. 4 Daňového poriadku a protokol preto nebolo možné v danom čase považovať za doručený.

57. Vyššie uvedené závery sú v plnom rozsahu súladné s právnymi závermi vyjadrenými v rozhodnutí veľkého senátu sp. zn. 19 SVs 3/2023 zo dňa 4. decembra 2023 (zhrnuté v bode 43 tohto rozsudku), ktoré sú pre kasačné senáty záväzné (§ 466 ods. 3 SSP).

58. Kasačný súd, postupujúc ďalej v argumentácii sťažovateľa, vníma, že žalobkyňa sa po vykonaní neúspešného doručovania oboznámila s protokolom nahliadnutím do spisu dňa 2. októbra 2017, keď si z predmetného protokolu vyhotovila kópiu a následne doručila správcovi dane aj vyjadrenie k protokolu.

59. V tejto súvislosti kasačný súd opätovne poukazuje na závery uvedené v odôvodnení rozhodnutia veľkého senátu sp. zn. 19 SVs 3/2023 zo dňa 4. decembra 2023 v znení opravného uznesenia zo dňa 6. februára 2024:

„43. Veľký senát však považuje za dôležité doplniť, že vyššie opísaný prístup k doručovaniu písomností, ktorý je považovaný za tzv. formálny, musí niekedy pri posúdení konkrétnych okolností ustúpiť tzv. materiálnemu prístupu vnímania právneho inštitútu doručovania, ktorým je v súlade s jeho zmyslom a účelom predovšetkým oboznámenie sa účastníkov konania s doručovanou písomnosťou. Akokoľvek je totiž tento inštitút v právnom poriadku významný a sú s ním spojené významné následky (ako napr. fikcia doručenia) a právne účinky, nie je možné prehliadať fakt, že svojou podstatou ide o komunikačný prostriedok, ktorý má slúžiť na oznámenie účastníkom konania o úkonoch správnych orgánov, v tomto prípade daňových.

44. V tomto zmysle je preto dôležité nachádzanie rovnováhy medzi prirodzenou a logickou ochranou procesných práv účastníkov a medzi snahou štátu o efektívne doručovanie tak, aby sa účastníci

dozvedeli o úkonoch príslušných orgánov. Pre materiálny prístup k doručovaniu písomnosti je preto podstatné to, či sa adresát mohol s doručovanou písomnosťou zoznámiť a tak bolo zachované jeho právo na podanie efektívnych opravných prostriedkov alebo na súdnu ochranu. V takom prípade už posudzovanie zákonnosti doručovania nie je potrebné skúmať a nemôže mať vplyv na závery o účinkoch doručenia, keďže požiadavka materiálneho doručenia bola dodržaná. V zmysle uvedeného preto, hoci aj doručovanie písomnosti vykazuje znaky nezákonnosti, ale účastník konania sa preukázateľne s obsahom doručovanej písomnosti oboznámil (o oboznámení sa nesmú byť pochybnosti), a spôsob doručenia mu nezabránil včas a účinne realizovať jeho procesné práva (realizoval svoje procesné práva riadne a včas), je potrebné túto považovať za riadne doručenie. To platí napr. vtedy, ak účastník včas podá opravný prostriedok, z ktorého jasne vyplýva, že obsah doručovanej písomnosti mu je známy, a teda nedošlo k reálnemu zásahu do jeho procesných práv.

47. V tejto súvislosti veľký senát pripomína, že nazeranie do spisu je prejavom realizácie práva účastníka konania a bez ďalšieho ho nie je možné považovať za okamih, kedy bola účastníkovi konania doručená písomnosť. Je to jednak z toho dôvodu, že pri nazeraní do spisu správny orgán nevykonáva žiadnu aktivitu (ide o aktivitu účastníka) a tiež z toho dôvodu, že pri nazeraní nie je bez ďalšieho zrejmé, s akými dokumentmi sa účastník konania pri nazeraní naozaj oboznámil. Z uvedených dôvodov je preto možné záver o materiálnych účinkoch doručenia pri nazeraní do spisu (v posudzovanom prípade podľa § 23 Daňového poriadku) vysloviť len v prípadoch, v ktorých nevznikajú žiadne pochybnosti o dodržaní procesných práv účastníka konania.

48. Aplikujúc vyššie uvedené východiská na prejednávanú vec, veľký senát mal za preukázané, že správca dane v tejto veci nebol nečinný a mal snahu protokol sťažovateľke doručiť (27. septembra 2009). Pri tomto, hoci neúčinnom doručení (odmietnutie pri nesprávnom mieste doručenia), konatelia sťažovateľky obdržali informáciu o tom, aký dokument má správca dane záujem doručiť a sami sa rozhodli, že využijú právo nazerania do spisu a preukázateľne si kópiu tohto protokolu vyhotovili (z úradného záznamu č. 102081169/2017 zo dňa 2. októbra 2017 jasne vyplýva, že do spisu nazerali obaja konatelia a okrem iných dokumentov si vyhotovili kópiu aj sporného protokolu). Následne sa dňa 3. októbra 2017 sťažovateľka k protokolu aj riadne vyjadrila.

49. Vzhľadom na špecifické okolnosti prejednávaného prípadu, kedy (i) správca dane nebol nečinný a protokol mal záujem doručiť dňa 27. septembra 2017, (ii) konatelia sťažovateľky vedeli, aký dokument je sťažovateľke doručovaný, (iii) obaja konatelia sa preukázateľne s protokolom oboznámili dňa 2. októbra 2017, (iv) sťažovateľka dňa 3. októbra 2017 k protokolu podala vecné pripomienky, veľký senát prijal záver, že protokol bol sťažovateľke doručený dňa 2. októbra 2017. Sťažovateľka sa preukázateľne s obsahom doručovanej písomnosti oboznámila dňa 2. októbra 2017 a včas realizovala jej procesné práva - dňa 3. októbra 2017 sa vyjadrila k protokolu v súlade s § 46 ods. 8 Daňového poriadku, teda v lehote tridsať dní od jeho doručenia (lehota tridsať dní by bola dodržaná aj pri správcom dane tvrdenom doručení dňa 27. septembra 2017). Nedošlo teda k žiadnemu obmedzeniu na právach sťažovateľky, ktorá sa mohla v konaní ďalej riadne a informovane brániť.“

60. S ohľadom na vyššie uvedené musí kasačný súd korigovať závery správneho súdu a konštatovať, že protokol z daňovej kontroly bol žalobkyni s ohľadom na špecifické okolnosti predmetného prípadu doručený nahliadnutím do spisu dňa 2. októbra 2017. Keďže daňová kontrola začala dňa 17. októbra 2016 a bola ukončená doručením protokolu s výzvou dňa 2. októbra 2017, bola ukončená v zákonnej jednoročnej lehote podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku.

61. Správny súd preto vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci, pokiaľ dospel k záveru, že správca dane prekročil zákonnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly.

IV.B K otázke unesenia dôkazného bremena v daňovom konaní a dostatočnosti zistenia skutkového stavu

62. Keďže sa kasačný súd nestotožnil s prvým správnym súdom zisteným dôvodom nezákonnosti rozhodnutia žalovaného, pristúpil k prieskumu ďalších zistených a správnym súdom pomenovaných nezákonností, ktoré by aj samé o sebe boli spôsobilé odôvodniť zrušenie rozhodnutia žalovaného.

63. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

64. Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 48c ods. 5 a § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

65. Podľa § 51 ods. 1 zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

- a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71,
- b) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) je daň uvedená v záznamoch podľa § 70,
- c) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c) má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu,
- d) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d) má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

Všeobecné východiská

66. V súvislosti s nastolenými právnymi otázkami týkajúcimi sa (ne)primeranosti dôkazného bremena, ktorým bola žalobkyňa zaťažená a požiadaviek na rozsah vykonávaného dokazovania v daňovom konaní, kasačný súd v prvom rade komunikuje svoje všeobecné, (rozhodovacou činnosťou kasačného súdu a Súdneho dvora Európskej únie) ustálené východiská týkajúce sa dokazovania v daňovom konaní a rozsahu dôkazného bremena daňového subjektu pri preukazovaní podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane zo zdaniteľných obchodov.

67. Kasačný súd dáva do pozornosti, že „právna úprava týkajúca sa predmetnej veci, a to zákon o DPH, je úpravou majúcou pôvod v práve Európskej únie, v smernici Rady č. 2006/112/ES. K aplikácii národných predpisov sa automaticky pridáva aplikácia relevantného európskeho predpisu, a to nielen jeho textu, ale aj interpretácií podaných Súdny dvorom Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“). Ide o normy východiskovo európske (a v tom zároveň slovenské) a následne o normy vnútroštátne. 23. Uvedená smernica zavádza spoločný a hlavne jednotný systém DPH v Únii, aj v rámci budovania jednotného trhu. Tento jednotný systém je neprípustné narúšať existenciou najrôznejších vlastných, vzájomne nekompatibilných, národných verzií predpisov upravujúcich DPH, či národných verzií interpretácie smernice o DPH. Spoločný a jednotný systém má zmysel, ak je skutočne jednotný, pričom v tomto smere je rola Súdneho dvora nezastupiteľná a vnútroštátne slovenské súdy s ním musia spolupracovať, a to aj vo svetle zásad naposledy uvedených v rozsudku zo 6. októbra 2021 vo veci *Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi and Catania Multiservizi, sp. zn. C-561/19*“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15. februára 2022, body 22 a 23).

68. V rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie (i) hmotnoprávných 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.

69. Hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočet dane sú požiadavky, (i) aby daňový subjekt nárokuje 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, § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH, 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, § 51 ods. 1 zákona o DPH, či 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 tovaru 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).

70. Slovenská republika je jednou z krajín, ktoré si uplatňujú výnimku podľa čl. 287 Smernice, v kontexte ktorej niektoré zo zdaniteľných osôb podľa čl. 9 ods. 1 Smernice oslobodzuje od dane z pridanej hodnoty (§ 4 ods. 1 zákona o DPH). Preto sa hmotnoprávna podmienka preukázania statusu dodávateľa ako zdaniteľnej osoby podľa čl. 168 písm. a) Smernice mení na požiadavku preukázania statusu dodávateľa ako platiteľa dane (§ 4 ods. 1 a 2 zákona o DPH). Platiteľom dane je pritom osoba registrovaná pre daň z pridanej hodnoty (§ 4 ods. 3 zákona o DPH). Podmienka dodania tovaru/služby platiteľom dane ako podmienka priznania práva na odpočet dane je pritom zrejماً aj z § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH.

71. 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 (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Paper Consult z 19. októbra 2017, C-101/16, bod 41; vo veci Ferimet, bod 33; vo veci Senatex, bod 38; vo veci Kemwater ProChemie, bod 29). Právo na odpočet DPH však možno odoprieť vtedy, ak porušenie formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predloženia jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne podmienky boli splnené (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 42; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 36; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 31) a splnenie materiálnych podmienok nevyplýva ani z dokazovania vykonaného správcom dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 34, 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 38). Ak je v daňovom konaní riadne zistené splnenie hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet dane v intenciách Smernice, nemôže vnútroštátna právna úprava daňovníkovi ukladať dodatočné podmienky, ktoré by mohli mať taký účinok, že predmetné právo nie je možné uplatniť (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 30).

72. Právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH v spojení s čl. 168 písm. a) Smernice preto nemožno nepriznať v prípade, ak daňový subjekt (okrem iných materiálnych podmienok) preukáže (alebo zo správcom dane vykonaného dokazovania vyplynie), že skutočný dodávateľ tovarov a služieb bol platiteľom dane (osobou registrovanou na daň), alebo takéto postavenie nevyhnutne musel mať s ohľadom na znenie § 4 ods. 1 zákona o DPH. A to aj v prípade, ak identita skutočného dodávateľa tovaru/služby nebude rovnaká s identitou faktúrou deklarovaného dodávateľa tovaru alebo služby (podobne tiež rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžfk 43/2021 zo dňa 14. decembra 2022, body 52 až 56). To všetko platí za situácie, že sa príslušným orgánom nepodarí preukázať daňový podvod, resp. vedomú (vedel alebo musel vedieť o svojej účasti) účasť daňového subjektu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

73. Členské štáty Európskej únie sú oprávnené vnútroštátnym právom uložiť daňovým subjektom aj iné povinnosti, ako tie, ktoré ustanovuje Smernica, za účelom riadneho výberu DPH a na predchádzanie daňovým podvodom. Takéto opatrenia však nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie určených cieľov a ich limitom je prísny zákaz uplatňovania takých opatrení, ktoré systematicky spochybňujú právo na odpočítanie DPH a princíp neutrality DPH ako taký (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 32; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 44; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, body 55 - 57, vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 28).

74. Ľahká zneužívateľnosť práva na odpočet DPH viedla aj vnútroštátneho zákonodarcu k tomu, že prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet dane práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné). Obchodné transakcie pritom nepostačujú deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho

súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11. júna 2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020).

75. Vyššie uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, bod 54). Dokazovanie v daňovom konaní a aj prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcou dane má svoje pravidlá. „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcou dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcou dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009). Inými slovami, nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaneho zdaniteľného plnenia, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku) a týmto naň prenáša dôkazné bremeno za účelom rozptýlenia identifikovaných pochybností správcu dane (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017 zo dňa 15. novembra 2017, publikované v ZNaUÚS pod č. 71/2017).

76. Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je preto akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcou 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 Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019).

77. V rozhodnutí sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12. októbra 2022 k vyššie uvedenému Ústavný súd Slovenskej republiky dodal:

„Až preukázateľným spochybnením založeným na relevantných dôkazoch dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Ak daňový orgán vyslovil pochybnosti o reálnom charaktere deklarovaneho zdaniteľného plnenia, teda že išlo len o formálne vystavenie faktúr od dodávateľa, je jeho povinnosťou tieto závery preukázať, a teda vykonať dokazovanie na okolnosť, či tieto plnenia sú fiktívne. Na vyvodenie záveru, že k dodaniu tovarov od dodávateľa nedošlo, nepostačuje bez ďalšieho iba spochybnenie dodania tovaru. Kvalita spochybnenia dôkazov produkovaných daňovým subjektom musí spĺňať určité parametre, t. j. nestačí iba jednoduché a ničím nepodložené tvrdenie správcu dane založené na indíciách a domnienkach. Spochybnenie zo strany správcu dane musí byť preukázateľné vo forme relevantného dôkazu, ktorý vyvracia dôkazný potenciál dôkazov predkladaných daňovým subjektom.“

78. V tomto smere považuje kasačný súd za potrebné poukázať aj rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15. februára 2022:

„Daňový subjekt nie je možné pripraviť o právo odpočítať daň z pridanej hodnoty len v dôsledku skutočností ležiacich mimo jeho sféry (ako je napríklad nekontaktnosť dodávateľa). Pochybnosti o identite dodávateľa či o presnom priebehu dodávateľského reťazca samy osebe nestačia na prijatie záveru, že právo na odpočítanie dane nemožno priznať. Finančná správa nemusí mať predstavu o úplne exaktnom priebehu jednotlivých transakcií a nie je v princípe oprávnená s negatívnym dôsledkom pre daňový subjekt vyhodnocovať racionalitu či hospodársku účelnosť (optimálnosť, odôvodnenosť) zvoleného spôsobu usporiadania si podnikateľských aktivít (obchodného modelu). Existenciu rôznych pochybností nemôže finančná správa automaticky prenášať na daňový subjekt.“

79. Hoci je to práve správca dane, ktorý vedie dokazovanie v daňovom konaní, pričom hodnotenie získaných dôkazov podlieha jeho voľnej úvahe (zásada voľného hodnotenia dôkazov), neznamená to, že môže jednotlivé dôkazy vyhodnocovať svojvoľne. Práve naopak, musí posudzovať získané dôkazy jednotlivo ako aj vo vzájomných súvislostiach, pričom je povinný aj prihliadať na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku).

80. Kasačný súd považuje za potrebné dodať, že materiálne podmienky priznania práva na odpočet dane sa v zásade týkajú len individuálneho obchodného vzťahu medzi dodávateľom - daňovým subjektom - odberateľom daňového subjektu. Z tohto dôvodu prípadné pochybnosti týkajúce sa subdodávateľskej časti obchodného reťazca alebo časti nasledujúcej po odberateľovi daňového subjektu nepredstavujú (bez ďalšieho) dôvodné pochybnosti o spochybnení hmotnoprávnych/materiálnych podmienok práva na odpočítanie dane. Práve z tohto dôvodu „pre záver správcu dane, že daňový subjekt nesplnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, nepostačuje spochybnenie subdodávateľských spoločností deklarovaného dodávateľa daňového subjektu, ktoré nemali žiadnych zamestnancov, nemali personálne vybavenie, nemali materiálno-technické vybavenie na realizáciu daných prác a teda nedisponovali nevyhnutnými prostriedkami na zabezpečenie fakturovaného plnenia“ (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 SZfk 15/2020 zo dňa 30. júna 2022, publikovaného v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky ako ZNSS 23/2022).

81. Je potrebné dodať, že „určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje, býva častokrát náročné a pomerne nejednoznačné. V zásade je však treba pripomenúť, že daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získavať dôkazy o tom, že bol uskutočnený“ (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5SZf/66/2016 zo dňa 31. mája 2018, bod 77).

82. Kasačný súd zdôrazňuje, že vo všeobecnosti je potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočet dane a dokazovaním daňového podvodu/zneužitia práva alebo účasti daňového subjektu na ňom (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 36). Zatiaľ čo dôkazné bremeno na preukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet ťaží primárne daňový subjekt, resp. zdaniteľnú osobu uplatňujúcu si toto právo (vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 34), v prípade preukazovania daňového podvodu/zneužitia práva je dôkazné bremeno prenesené najmä na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať inak než len na základe domnienok (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 54; vo veci Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 37, 43).

83. Je na mieste dodať, že už uvedené skutočnosti neznamenajú, že zistenia správcu dane týkajúce sa subdodávateľských spoločností, resp. ďalších zložiek obchodného reťazca, sú irelevantné. Práve naopak, tieto môžu znamenať, že v predchádzajúcich článkoch obchodného reťazca došlo k daňovému úniku (k daňovému podvodu). Vedomá (ak daňový subjekt vedel alebo s ohľadom na všetky okolnosti mohol a mal vedieť) účasť daňového subjektu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom je pritom, napriek splneniu hmotnoprávnych/materiálnych podmienok práva na odpočet dane, samostatným dôvodom odopretia práva na odpočet dane (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci A proti Finanzamt M, C-596/21 zo dňa 24. novembra 2022, bod 26). V tomto smere má práve relevanciu aj prípadná dobrá viera, obozretnosť daňového subjektu alebo neprijatie dostatočných opatrení na predchádzanie účasti daňového subjektu na daňovom podvode. Tieto skutočnosti totiž môžu nasvedčovať tomu, že daňový subjekt, ak by postupoval riadne, mal a mohol vedieť, že realizovaním zdaniteľného obchodu bude participovať na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (obdobne (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 53, 54, 56 a 58).

Aplikácia všeobecných východísk na predmetnú vec

84. V súvislosti s podanou kasačnou sťažnosťou kasačný súd dáva v prvom rade do pozornosti, že správcom dane a sťažovateľom deklarovaným dôvodom pre nepriznanie práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov žalobkyne so spoločnosťami RM MART, s.r.o. a SKRM, s.r.o. bolo neunesenie

dôkazného bremena žalobkyňou vo vzťahu k preukázaniu identity dodávateľov uskutočnených služieb.

85. Kasačný súd konštatuje, že pokiaľ správca dane a sťažovateľ argumentovali, že žalobkyňa nepreukázala, že jej služby boli dodané deklarovateľmi (resp. dodanie od deklarovateľov bolo spochybnené), spochybnili práve splnenie materiálnej/hmotnoprávnej podmienky práva na odpočítanie dane - dodanie tovaru osobou so statusom zdaniteľnej osoby podľa čl. 168 písm. a) v spojení s čl. 287 Smernice, teda so statusom platiteľa dane podľa zákona o DPH (z materiálneho hľadiska - bod 67 a 68 tohto rozsudku). Takto vymedzeným dôvodom nepriznania odpočítania dane žalobkyne bol pritom tak správny súd ako aj kasačný súd viazaný a ich úlohou bolo posúdiť, či takýto záver príslušných orgánov bol dôvodný a podložený relevantnými výsledkami vykonaného dokazovania.

86. V súvislosti s predmetným prípadom kasačný súd, rovnako ako správny súd, nespochybňuje, že správca dane a sťažovateľ spočiatku skutočne vzniesli/zistili relevantné pochybnosti o splnení materiálnych podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov. Tieto pochybnosti boli založené najmä na získaných vyjadreniach a výsluchoch konateľa spoločnosti RM MART, s.r.o. v čase uskutočnených obchodov, keď sa tento vyjadril, že sa konateľom spoločnosti stal za odplatu, o uskutočnených obchodoch a ani o aktivitách spoločnosti nemal vedomosť. Zistenie, že konateľ dodávateľskej (v druhom reťazci subdodávateľskej spoločnosti) nemá informácie o obchodoch svojej spoločnosti a popiera svoju účasť na jej podnikaní, nepochybne predstavuje relevantnú pochybnosť o uskutočnení samotných obchodov predmetnou spoločnosťou. Toto zistenie bolo tiež podporené nekontaktnosťou právneho nástupcu spoločnosti RM MART, s.r.o. - spoločnosti inavia s. r. o.

87. Avšak aj kasačný súd, stotožňujúc sa so správnym súdom, musí konštatovať, že žalobkyňa napriek týmto zisteniam nezostala pasívna a ďalej produkovala dôkazy s potenciálom rozptýlenia zistených pochybností správcu dane a sťažovateľa.

88. Žalobkyňa podrobne popísala samotný obchod aj dôvody, pre ktoré k nemu došlo. Popísala rozsiahlu kalamitu v roku 2014, ku ktorej došlo vo Vysokých Tatrách, ktorá viedla k tomu, že žalobkyňa bola mestom Vysoké Tatry zazmluvnená k dodávke služieb spočívajúcich v spracovaní kalamity. Žalobkyňa nemala dostatok zamestnancov pre vykonanie prác vlastnými zamestnancami, preto oslovovala aj iné subdodávateľské firmy a živnostníkov (aj prostredníctvom inzerátov) za účelom plnenia záväzkov pre mesto Vysoké Tatry. Konateľa spoločnosti SKRM, s.r.o. poznali konatelia sťažovateľky osobne, za spoločnosť RM MART, s.r.o. komunikovala žalobkyňa len s prokuristom spoločnosti - pánom Róbertom Müllerom. Pán Frajtko a pán Müller mali tiež dohliadať nad výkonom zazmluvnených prác. Nesporné (aj zo strany sťažovateľa) tiež bolo, že pilčicke práce (ktoré mali byť predmetom dodávok od spoločností RM MART, s.r.o. a SKRM, s.r.o.) aj boli vykonané, prevzaté mestom Vysoké Tatry a uhradené.

89. Uskutočnenie a dodávku služieb ako aj vystavenie sporných faktúr potvrdil za spoločnosť SKRM, s.r.o. po výzve správcu dane jej konateľ v spornom období pán Frajtko a vo výsluchu tiež prokurista spoločnosti RM MART, s.r.o. - pán Róbert Müller. Prokurista spoločnosti RM MART, s.r.o. tiež označil osoby, ktoré mali v mene tejto spoločnosti vykonávať zazmluvnené práce či už priamo pre žalobkyňu, alebo prostredníctvom spoločnosti SKRM, s.r.o.

90. Za tohto stavu aj kasačný súd zastáva názor, že žalobkyňa produkovala dôkazy, ktoré boli spôsobilé potvrdiť splnenie hmotnoprávnych podmienok vo vzťahu k uskutočneniu zdaniteľných obchodov, pričom správca dane neprodukoval žiadne ďalšie dôkazy na podporu svojich pôvodných pochybností.

91. Pokiaľ sťažovateľ vo svojej kasačnej sťažnosti opakovane akcentuje skutočnosť, že konateľ spoločnosti RM MART, s.r.o. nemal o jej podnikateľských aktivitách vedomosť a nepoznal ani prokuristu, pána Müllera, táto skutočnosť sama o sebe nepostačuje pre vyvrátenie dôkazov svedčiacich v prospech žalobkyne.

92. Podľa § 13 ods. 1 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov (ďalej len „Obchodný zákonník“) ak je podnikateľ fyzická osoba, koná osobne alebo za neho koná zástupca. Právnická osoba koná štatutárnym orgánom alebo za ňu koná zástupca.

93. Podľa § 14 ods. 1 Obchodného zákonníka prokúrou splnomocňuje podnikateľ prokuristu na všetky právne úkony, ku ktorým dochádza pri prevádzke podniku, aj keď sa na ne inak vyžaduje osobitné plnomocenstvo. Prokúru možno udeliť len fyzickej osobe.

94. Podľa § 14 ods. 3 Obchodného zákonníka obmedzenie prokúry vnútornými pokynmi nemá právne následky voči tretím osobám.

95. Podľa § 14 ods. 6 Obchodného zákonníka udelenie prokúry je účinné od zápisu do obchodného registra.

96. Kasačný súd dáva do pozornosti, že prokúra je relevantným právnym inštitútom, ktorým podnikateľ splnomocňuje prokuristu na všetky právne úkony, ku ktorým dochádza pri prevádzke podniku (§ 14 ods. 1 Obchodného zákonníka). Prokúra je účinná od zápisu do obchodného registra (§ 14 ods. 6 Obchodného zákonníka) a obmedzenia prokúry vnútornými pokynmi (medzi konateľom a prokuristom) nemajú právne následky voči tretím osobám (§ 14 ods. 3 Obchodného zákonníka). Konanie prokuristu spoločnosť zaväzuje (§ 13 ods. 1 a § 14 ods. 1 Obchodného zákonníka). V predmetnej veci nie je sporné, že prokúra spoločnosti RM MART, s.r.o. prokuristom pánom Róbertom Müllerom bola zapísaná do obchodného registra od 9. apríla 2014 a trvala do 8. apríla 2015. Žalobkyňa preto konala s relevantným zástupcom - prokuristom spoločnosti RM MART, s.r.o., ktorého konanie v rámci prokúry je konaním pripísateľným spoločnosti RM MART, s.r.o.. A to bez ohľadu na vnútorné vzťahy medzi konateľom spoločnosti RM MART, s.r.o. pánom Zsoltom Mogyoró-om a jej prokuristom pánom Róbertom Müllerom.

97. Kasačný súd, rovnako ako správny súd, zastáva názor, že ak správca dane a sťažovateľ chceli podporiť svoje pôvodné pochybnosti opätovne ďalšími dôkazmi a vyvrátiť tvrdenia preukázané žalobkyňou, bolo v predmetnej veci potrebné vypočuť 11 osôb, ktoré prokurista spoločnosti RM MART, s.r.o. označil ako osoby, ktoré mali v mene tejto spoločnosti vykonať fakturované práce pre žalobkyňu, a to či už priamo alebo prostredníctvom spoločnosti SKRM, s.r.o.

98. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

99. 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 správcou dane pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

100. 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.

101. Pokiaľ sťažovateľ namieta, že jeho úlohou a ani úlohou správcu dane nie je vyhľadávať a získať skutočnosti svedčiacie v prospech žalobkyne, kasačný súd dáva do jeho pozornosti, že je jeho povinnosťou objasniť skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní čo možno najúplnejšie (§ 24 ods. 2 Daňového poriadku). Aj pri výkone dokazovania je pritom správca dane viazaný základnými zásadami správy daní a musí dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov žalobkyne - daňového subjektu (§ 3 ods. 1 Daňového poriadku).

102. Kasačný súd nespochybňuje, že dôkazné bremeno na preukázaní splnenia podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane ťaží prioritne daňový subjekt a presahuje jednoduchú požiadavku predloženia faktúr (bod 74 a 75 tohto rozsudku), na druhej strane je však potrebné zdôrazniť, že prenos dôkazného bremena na daňový subjekt v procese správny daní aktivuje vždy až dokazovaním správcu dane preukázaná a dôkazmi daňového subjektu nevyvrátená dôvodná pochybnosť o splnení podmienok uplatneného práva (body 75 a 76 tohto rozsudku). Nevykonanie ďalších relevantných dôkazov na podporu vyvrátených pochybností správcu dane a sťažovateľa v daňovom konaní preto v tejto veci ide práve na úkor správcu dane.

103. Nemožno prehliadnúť ani argumentáciu sťažovateľa, ktorý namietal nerelevantnosť výsluchu prokuristom spoločnosti RM MART, s.r.o. označených osôb, ktoré mali vykonávať zazmluvnené práce. Tá argumentácia bola v podstatnom postavená na vadách predložených dohôd o výkone pracovnej činnosti týmito osobami pre spoločnosť RM MART, s.r.o. a skutočnosti, že spoločnosť RM MART, s.r.o. si vo vzťahu k týmto osobám neplnila odvodové a registračné povinnosti do Sociálnej poisťovne (ako vyplýva z jej vyjadrenia).

104. Kasačný súd v súvislosti s argumentáciou sťažovateľa pripomína, že porušenie vnútroštátnych pravidiel pri uskutočnení zdaniteľného obchodu bez ďalšieho nezakladá právo na odmietnutie práva na odpočítanie dane (mutatis mutandis rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci W. sp. z o.o.,

C-114/22 zo dňa 25. mája 2023, body 31 až 37, 48, 50 a 51; vo veci A.T.S. 2003, C-289/22 zo dňa 9. januára 2023, bod 61). A to ani v prípade, ak ide o porušenie právnych predpisov týkajúcich sa zamestnávania či prihlasovania zamestnancov (mutatis mutandis rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Gábor Tóth, C-324/11 zo dňa 6. septembra 2012, body 40 až 45). Obdobne sa k predmetným problémom stavia aj kasačný súd vo svojej rozhodovacej činnosti (napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 73/2022 zo dňa 28. augusta 2023).

105. Nebolo preto v predmetnej veci z hľadiska daňového úlohou príslušných orgánov skúmať, či si spoločnosť RM MART, s.r.o. (ne)splnila všetky svoje zákonné povinnosti ako zamestnávateľ alebo či uzatvorila právne (bez)chybné dohody o pracovnej činnosti s osobami označenými jej prokuristom. Úlohou správca dane a sťažovateľa bolo posúdiť, či tieto označené osoby skutočne vykonávali predmetné pilčické práce na vymedzených úsekoch a vykonávali ich pre spoločnosť RM MART, s.r.o. Teda či práca/služby vykonané označenými 11 osobami boli pričítateľné (fakticky) spoločnosti RM MART, s.r.o. a táto ich následne dodávala žalobkyni priamo, alebo prostredníctvom spoločnosti SKRM, s.r.o. Sťažovateľom akcentovaná vadnosť dohôd o pracovnej činnosti či neplnenie povinností zamestnávateľa zo strany spoločnosti RM MART, s.r.o. voči Sociálnej poisťovni tak logicky nerobí z potenciálneho výsluchu 11 osôb, označených prokuristom spoločnosti RM MART, s.r.o. ako vykonávateľov zazmluvnených prác, v daňovom konaní irelevantný dôkaz, ako sa nesprávne domnieva sťažovateľ.

106. Kasačný súd sa tiež stotožňuje so správnym súdom v tom, že v predložených dohodách o pracovnej činnosti je uvedený dostatok identifikačných údajov, aby správca dane, resp. sťažovateľ vedel označené osoby stotožniť, skontaktovať a vypočuť.

107. Na vyššie uvedených záveroch kasačného súdu v zásade nič nemenia ani sťažovateľom opakovane akcentované výsledky výkonu operatívno-pátracej činnosti KÚFS.

108. Kasačný súd sa dôkladne oboznámil s predloženým administratívnym spisom a konštatuje, že sa v ňom nachádza list KÚFS zo dňa 9. decembra 2015 označený ako „Odstúpenie poznatkov“. Tento obsahuje zistenia a poznatky z operatívno-pátracej činnosti KÚFS vo vzťahu k spoločnosti RM MART, s.r.o. Ide o analytické zhrnutie a analýzu zistení rôzneho procesného ako aj mimoproceného charakteru bez odkazu na ich pôvod. K predmetnému listu nie sú v administratívnom spise pripojené žiadne dôkazné prostriedky (odpovede od príslušných inštitúcií, dokumenty či výsluchy), z ktorých by tvrdenia v predmetnom liste mali vychádzať.

109. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

110. 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, protokoly o určení dane podľa pomôcok, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

111. V zhode so správnym súdom aj kasačný súd nespochybňuje, že ako dôkaz v daňovom konaní 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 (§ 24 ods. 4 Daňového poriadku). V daňovom konaní tak možno využívať aj dôkazy získané v iných daňových či odlišných konaniach alebo v prebiehajúcich trestných konaniach, ktorých účastníkom nevyhnutne nebol daňový subjekt - žalobkyňa (mutatis mutandis rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci WebMindLicenses Kft., C-419/14 zo dňa 17. decembra 2015, bod 90).

112. Aj toto použitie však má svoje limity, (i) dotknutá osoba má právo byť oboznámená s dôkazmi, ktoré sa voči nej použijú a má právo sa k nim účinne vyjadriť, (ii) na žiadosť má tiež dotknutá osoba právo sa oboznámiť v celosti s dôkazmi získanými v súvisiacich konaniach, na ktorých správca dane plánuje založiť svoje rozhodnutie (ak nie sú dané dôvody pre obmedzenie tohto prístupu) a (iii) orgány konajúce v hlavnom konaní (potiaľčo súd) musia mať možnosť overiť zákonnosť získania a použitia takýchto dôkazov z iných konaní ako aj prípadných zistení v správnych rozhodnutiach vydaných proti dodávateľom daňového subjektu a kľúčových pre rozhodnutie veci daňového subjektu (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Glencore Agriculture Hungary Kft., C-189/18 zo dňa 19. októbra 2019).

113. Kasačný súd dáva do pozornosti, že aj dôkaz získaný z iného konania, má stále povahu dôkazu, ktorý aj z hľadiska svojho obsahu podlieha hodnoteniu dôkazov (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku). Hoci je hodnotenie dôkazov primárne na úvahe správcu dane a sťažovateľa, aj títo sa musia pri hodnotení dôkazov vyvarovať svojvôle (bod 79 tohto rozsudku).

114. Aplikujúc už uvedené na „Odstúpenie poznatkov“ kasačný súd uvádza, že toto nepochybne môže byť relevantným dôkazom v daňovom konaní či podnetom pre začatie daňovej kontroly. Z hľadiska jeho hodnotenia - teda pripisovanej výpovednej hodnoty však kasačný súd musí konštatovať, že v zásade ide len o predbežné a žiadnym ďalším dôkazným prostriedkom nepreukázané operatívne informácie. Tvrdenia v ňom uvedené neboli podporené a podložené pripojenými dôkazmi z iných konaní (ktoré by boli z administratívneho spisu dostupné žalobkyni či kasačnému súdu) a ako kasačný súd uviedol vyššie, ani dokazovaním nateraz uskutočneným v tomto konaní.

115. Kasačný súd zdôrazňuje, že „Odstúpenie poznatkov“ vo forme všeobecného analytického hodnotenia operatívnych poznatkov/informácií s neznámym zdrojom v zásade nedokazuje, že v predmetnej veci neboli splnené podmienky uplatneného práva na odpočítanie dane a ani to, že spoločnosť RM MART, s.r.o. nedodala služby tak, ako bolo deklarované v predložených faktúrach. Predmetné podanie má v zásade charakter podnetu, ktorým KÚFS žiada o vykonanie kontroly a potvrdenie zatiaľ (v danom čase) nepreukázaných podozrení. S ohľadom na už uvedené sa preto kasačný súd nemôže stotožniť s tvrdeniami sťažovateľa, že by toto podanie či podozrenia (špekulácie) v ňom uvedené mali prevážiť dôkazný stav v predmetnej veci v neprospech žalobkyne.

116. Po zvážení všetkých už uvedených skutočností kasačný súd konštatuje, že sa stotožňuje s názorom správneho súdu, že rozhodnutia žalovaného a správcu dane vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia unesenia a miery dôkazného bremena, ktorým bola žalobkyňa v daňovom konaní zaťažená a vychádzajú tiež z nedostatočne zisteného skutkového stavu.

117. Keďže kasačný súd korigoval zistenia správneho súdu, a to osobitne v časti týkajúcej sa prekročenia maximálnej dĺžky daňovej kontroly, musí v tomto smere korigovať aj pokyn správneho súdu pre postup daňových orgánov v ďalšom konaní. Kasačný súd dáva do pozornosti, že jeho závery bez ďalšieho neznamujú, že žalobkyni v ďalšom konaní musí byť nevyhnutne priznané právo na odpočítanie dane zo sporných obchodov. Je však úlohou správcu dane, aby buď relevantne spochybnil splnenie hmotnoprávných/materiálnych podmienok predmetného práva (napr. spochybnením reálneho poskytnutia služby či postavenia platiteľa dane skutočného dodávateľa služby) alebo aby preukázal žalobkyni spáchanie daňového podvodu či jej vedomú účasť na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Nateraz však dôkazný stav nepredstavuje dostatočnú oporu pre žiadny z vyššie uvedených dôvodov nepriznania práva na odpočítanie dane.

118. V prípade spochybnovania hmotnoprávných/materiálnych podmienok práva na odpočítanie dane bude musieť sťažovateľ, resp. správca dane za účelom formulovania relevantných pochybností vypočítať konateľa spoločnosti SKRM, s.r.o. (k dodávkam služieb, k priebehu týchto dodávok, identite zamestnancov, ktorí túto prácu vykonávali či dohľad nad nimi), vypočítať 11 osôb označených prokuristom spoločnosti RM MART, s.r.o., či vykonávali pilčicke práce pre žalobkyňu priamo alebo cez spoločnosť SKRM, s.r.o. (či a kde tieto práce vykonávali, pre aký subjekt a pod.) a zistené skutočnosti opätovne vyhodnotiť.

V. Záver

119. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že sa v závere stotožnil s názorom sťažovateľa, že protokol bol žalobkyni doručený a že daňová kontrola v predmetnej veci bola vykonaná v zákonnej lehote. Na druhej strane sa však kasačný súd stotožnil tiež s ďalšími správnym súdom zistenými nezákonnosťami rozhodnutia žalovaného a prvostupňového rozhodnutia, spočívajúcimi v (i) nesprávnom právnom posúdení unesenia a miery dôkazného bremena, ktorým bola žalobkyňa v daňovom konaní zaťažená a (ii) nedostatočnom zistení skutkového stavu. Tieto zistenia sú pritom samé o sebe spôsobilé odôvodniť zrušenie rozhodnutia žalovaného (§ 191 ods. 1 písm. c) a e) SSP), nie je preto hospodárne zrušovať napadnutý rozsudok správneho súdu a vec mu vracať na ďalšie konanie len pre účely odstránenia čiastkového nesprávneho právneho názoru. S ohľadom na už uvedené kasačný súd konštatuje, že rozsudok správneho súdu v podstatnom (v časti podstatných identifikovaných a kasačným súdom aprobeovaných dôvodov pre zrušenie) vychádza zo správneho právneho posúdenia veci. Preto kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietol.

120. V ďalšom konaní budú správca dane a sťažovateľ povinní postupovať spôsobom, ktorým kasačný súd upravil pokyny správneho súdu a načrtnol ich vyššie (osobitne body 117 a 118 tohto rozsudku).

Sťažovateľ a správca dane sú pritom viazaní vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (mutatis mutandis § 469 SSP).

121. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 175 ods. 2 SSP tak, že žalobkyni priznal nárok na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania voči procesne neúspešnému sťažovateľovi/žalovanému. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

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

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.