

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/25/2020
Identifikačné číslo spisu: 6019200193
Dátum vydania rozhodnutia: 24. mája 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:6019200193.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Zuzany Malíšovej a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): A. E. Y. - Agrofarma, s miestom podnikania Pleš 88, 985 31 Pleš, IČO: 31 888 151, právne zastúpený: Mgr. Henrich Schindler, advokát, Janka Kráľa 7, 974 01 Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100235582/2019 zo dňa 21.01.2019, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k.: 23S/82/2019-132 zo dňa 2. októbra 2019, takto

rozhodol:

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

Účastníkom sa náhrada trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom č.k.: 23S/82/2019-132 zo dňa 02.10.2019 Krajský súd v Banskej Bystrici podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) zamietol správnu žalobu žalobcu, ktorým napadol rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, Banská Bystrica č.k. 100235582/2019 zo dňa 21.01.2019 (ďalej aj ako „rozhodnutie žalovaného“). O náhrade trov konania krajský súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP a contrario tak, že neúspešnému žalobcovi nepriznal právo na náhradu trov správneho súdneho konania.

2. Žalobca sa podanou správnou žalobou domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica, ako prvostupňového správneho orgánu (ďalej aj ako „správca dane“) č. 101954576/2018 zo dňa 03.10.2018 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým vyrubil podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní v znení účinnom v čase rozhodovania správneho orgánu (ďalej len „Daňový poriadok“) žalobcovi rozdiel dane v sume 54 407,62 eura na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie

obdobie marec 2013, nepriznal nadmerný odpočet v sume 39 433,99 eura a vyrubil daň v sume 14 973,63 eura.

3. Krajský súd po oboznámení sa s administratívnym spisom uviedol vo svojom odôvodnení, že správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie DPH v celkovej sume 54 407,62 eura z dodávateľských faktúr spoločnosti C.E.I. consulting a. s., so sídlom Laurinská 18, 811 01 Bratislava, IČO: 35 926 856, DIČ: 202 197 7947, IČ DPH: 202 197 7947 (ďalej len „C.E.I. consulting a. s.“). Žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil odpočítanie dane len z časti prijatých stavebných prác na základe Zmluvy o dielo uzavretej medzi žalobcom a C.E.I. consulting a. s. zo dňa 23.04.2010, ktorej predmetom sú stavebné práce na diele „Sklad drevnej štiepky + výroba“ v obci Pleš, a to na základe faktúr č. 2013006, 2013008, 2013009, 201310, 2013011 a 2013014 v celkovej sume odpočítanej dane 106 621,42 eura. Práce uvedené na faktúrach od spoločnosti C.E.I. consulting a. s. mali byť dodané v subdodávkach v reťazci nasledovne: MEGAPOL, s. r. o. Brezno - TLA Perla, s. r. o. - Ranč u Mariána, s. r. o. - SS-GROUPE, s. r. o. - C.E.I. consulting a. s. - A. E. Y. - Agrofarma Šándor. Správca dane neuznal žalobcovi odpočítanie dane v sume 18 938, 63 eura, pretože na faktúre č. 2013014 uvedený tovar „kovová konštrukcia väzníkov“ nebol vôbec dodávaný v popísanom reťazci spoločností, zdaniteľný obchod sa reálne neuskutočnil. Správca dane tiež zistil, že niektoré práce uvedené na faktúrach č. 2013008, 2013009 a 2013010 neboli reálne dodané osobou, ktorá nepotvrdila ich dodanie, teda žalobca nebol oprávnený odpočítať si daň v sume 35.468,99 eura zo služieb (stavebných prác), ktoré boli na týchto faktúrach uvedené nepravdivo. Spolu správca dane daňovou kontrolou neuznal žalobcovi odpočítanie dane v sume 54.407,62 eura z faktúr od spoločnosti C.E.I. consulting a. s. č. 2013008, 2013009, 2013010 a 2013014 z nepreukázaného tovaru a z vylúčených stavebných prác, ktoré neboli dodané.

4. Žalovaný po podanom odvolaní žalobcu napadnutým rozhodnutím rozhodnutie správcu dane potvrdil. Stotožnil sa so závermi prvostupňového rozhodnutia a odvolacie námietky žalobcu vyhodnotil ako nedôvodné. Z napadnutého rozhodnutia vyplýva, že spoločnosť C.E.I. consulting a. s. nevykonala na predmetnom diele žiadne stavebné práce, ona stavebné práce len prijala v sume dohodnutej protihodnoty 835 271,92 Eur od spoločnosti SS-GROUPE, s. r. o. a následne ich vyfakturovala žalobcovi vo vyššej dohodnutej sume 852 306,56 eura. Podľa správcu dane spoločnosť C.E.I. consulting a. s. sa podieľala na dodaní stavebných prác aj na dodaní „kovovej konštrukcie väzníkov“ len fakturačne, pričom prijala nepravdivé faktúry od dodávateľa SS-GROUPE, s. r. o. a vystavila nepravdivé faktúry pre žalobcu, na ktorých sú uvedené nepravdivé údaje o dodaní tovaru kovovej konštrukcie väzníkov. Faktúry obsahujú nepravdivé údaje o zdaniteľných obchodoch, ktoré sa reálne neuskutočnili, pretože predmetný tovar nebol nikdy nakúpený ani predaný žiadnou zo spoločností v deklarovaných subdodávkach. Prijatím a vystavením nepravdivých faktúr sa spoločnosť C.E.I. consulting a. s. zapojila do konania, ktoré vykazuje znaky podvodu.

5. Krajský súd ustálil spornú otázku nasledovne: právne vymedzenie splnenia formálnych a vecných podmienok konkrétnych zdaniteľných obchodov, t.j. sporným je to, či daňové orgány dospeli k správne právnemu záveru o neuznaní odpočítania dane z vyššie označených faktúr od dodávateľa C.E.I. consulting a. s. V odôvodnení rozhodnutia krajský súd uviedol, že žalobca na jednej strane tvrdil, že nebol dôvod nepriznať mu odpočítanie DPH, keďže splnil zákonom stanovené podmienky odpočítania DPH a na druhej strane tvrdil, že správca dane, ani žalovaný nemali dôvod preverovať podvodné konanie žalobcu, nakoľko im to nevyplýva z Daňového poriadku, ani zo Zákona o DPH, pretože skúmať, či sa žalobca dopustil podvodu, prináleží len orgánom činným v trestnom konaní. V replike žalobca poukázal na judikatúru Súdneho dvora a na to, že správca dane je oprávnený tvrdiť, že osoba je zapojená v daňovom podvode iba v prípade, ak skutočne preukáže, že kontrolovaný daňový subjekt o tejto skutočnosti vedel, mohol vedieť alebo musel vedieť a až na základe uvedených skutočností neuzná odpočítanie dane. Poukázal tiež na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/31/2016, v ktorom boli nastolené otázky, na ktoré musí byť zodpovedané (kumulatívne) kladne pre to, aby mohol byť odopretý nárok na odpočítanie dane z titulu účasti daňového subjektu na daňovom podvode.

6. Krajský súd uviedol, že prioritou daňovej kontroly je preverenie splnenia zákonných podmienok odpočítania DPH v zmysle § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, a preto správca dane, ani žalovaný v zásade nemá dôvod preverovať podvodné konanie zúčastnených osôb. Z vnútroštátnych predpisov mu takáto povinnosť, resp. oprávnenie nevyplýva. Súvisí to s účelom daňovej kontroly, ktorý znamená prípravný proces správcu dane smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu) so zachytením skutkových zistení, ktorý nie je procesom meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti daňového subjektu (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/13/2016 zo dňa 16.01.2018, bod 26). Avšak povinnosť správcu dane skúmať, či žalobca vedel alebo mohol vedieť vzhľadom na všetky skutočnosti, ktoré boli zistené počas daňovej kontroly alebo vo vyrubovacom konaní, že namietané zdaniteľné plnenia sú súčasťou zneužívajúceho konania systému daňovými subjektami zapojených do obchodného reťazca vyplývajú z judikatúry Súdneho dvora EÚ. Daňové orgány sú povinné pri aplikácii vnútroštátnych právnych predpisov postupovať eurokonformným spôsobom, čo vyplýva zo skutočnosti, že Slovenská republika je členským štátom Európskej únie a poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/93/2017 zo dňa 30.07.2019, bod 39.

7. Poukázal ďalej aj na to, že z konštantnej judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že zamietnutie práva na odpočítanie dane je výnimkou z uplatnenia základnej zásady - daňovej neutrality, ktorú predstavuje toto právo, preto je povinnosťou daňového orgánu predložiť dostatočné objektívne dôkazy, na základe ktorých by bolo možné dospieť k záveru, že platiteľ dane vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. Podľa bodu 46 rozsudku Súdneho dvora z 21.06.2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 Mahagében Kft a Péter Dávid (označovaný ako „Mahagében“); „Platiteľ dane, ktorý vedel alebo mal vedieť, že sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, sa musí totiž na účely Smernice 2006/112 považovať za účastníka na tomto podvode, a to bez ohľadu na otázku, či má alebo nemá prospech z opätovného predaja tovaru alebo poskytnutia služieb v rámci ním uskutočnených zdaniteľných plnení na výstupe (pozri rozsudok Kittel a Recolta Recycling, bod 56)“. Z tohto rozsudku ďalej vyplýva (bod 45), že nárok na odpočet dane zdaniteľnej osobe môže byť zamietnutý iba na základe judikatúry vyplývajúcej z bodov 56 až 61 rozsudku Kittel a Recolta Recycling, podľa ktorého musí byť s ohľadom na objektívne skutočnosti preukázané, že platiteľ, ktorému bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca nárok na odpočet dane, vedel alebo mal vedieť, že toto plnenie je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu. Ďalej z neho vyplýva (bod 49): „Keďže zamietnutie práva na odpočet dane v súlade s bodom 45 tohto rozsudku je výnimkou z uplatnenia základnej zásady (poznámka zásady neutrality), ktorú predstavuje toto právo, je povinnosťou daňového orgánu predložiť dostatočné objektívne dôkazy, na základe ktorých by bolo možné dospieť k záveru, že platiteľ dane vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca.“ Súdny dvor v tomto rozsudku tiež konštatoval (bod 50), že čl. 167, čl. 168 písm. a), čl. 178 písm. a), čl. 220 ods. 1 a čl. 226 Smernice Rady č. 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať tak, že bránia vnútroštátnej praxi, v zmysle ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo odpočítať hodnotu splatnej (pripúšťa aj nezaplatenú daň - poznámka) alebo zaplatenej dane za služby, ktoré jej boli poskytnuté (musí byť preukázané materiálne poskytnutie - poznámka), z hodnoty DPH z dôvodu, že osoba ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tieto služby alebo jeden z jej poskytovateľov (pripúšťa aj reťazec - poznámka) sa dopustila nezákonnosti a bez toho, aby tento orgán objektívne preukázal (povinnosť znášať dôkazné bremeno - poznámka), že samotná dotknutá zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. Z rozsudku Súdneho dvora EÚ z 12.01.2006 v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen Ltd (bod 52) vyplýva, že právo platiteľa dane, ktorý uskutočňuje tieto plnenia spočívajúce v odpočítaní DPH zaplatenej na vstupe, nemôže byť ovplyvnené ani tým, že v dodávateľskom reťazci, ktorého sú tieto plnenia súčasťou, sa nachádza iné plnenie, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení platiteľa dane a ktoré je bez toho, aby to platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť, poznačené podvodom vo vzťahu k DPH.

8. Citovaním záverov niektorých rozsudkov Súdneho dvora EÚ správny súd poukázal na to, že správca dane dôvodne zisťoval objektívne skutočnosti, ktorými by bolo preukázané, a v danom prípade aj bolo preukázané, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že dodanie tovaru a služieb je poznačené podvodným konaním, resp. konaním zneužívajúcim systém DPH, a to zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu v reťazci. Správca dane a žalovaný postupovali eurokonformným spôsobom, ak pri aplikácii vnútroštátnych právnych noriem pri rozhodovaní o nároku na odpočet DPH prihliadali na závery Súdneho dvora EÚ, z čoho vyplynula ich povinnosť preukázať žalobcovi, že vedel o tom, že sa zúčastňuje podvodného konania spočívajúcom v získaní daňovej výhody, ktorou bolo odpočítanie dane vo vyššej sume, než akú by odpočítal, keby uzatvoril zmluvu o dielo priamo so spoločnosťou SS-GROUPE, s. r. o. Podľa správneho súdu, preto žalobná námietka, že daňové orgány nemali dôvod preverovať podvodné konanie v reťazci a vedomosť žalobcu o tom, neobstála. Správny súd poznamenal, že z odôvodnenia rozhodnutí správcu dane, ale aj žalovaného vyplýva, že daňové orgány vo väzbe na daňový podvod vyhodnocovali len otázku, či žalobca ako zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že dodávka tovaru a služieb, ktorej sa zúčastnil bola spojená s podvodom, či vedel, že sa zúčastňuje takéhoto konania zaťaženého podvodom vo vzťahu k DPH. Úmyslom a cieľom daňových orgánov nebolo preukázať žalobcovi, že svojim konaním naplnil skutkovú podstatu daňových trestných činov tak, ako sú upravené v Trestnom zákone (zákon č. 300/2005 Z.z.). Pre účely daňového konania je relevantné len preukázať daňovému subjektu, ktorý odpočítal DPH to, čo vyžaduje judikatúra Súdneho dvora EÚ, t.j. preukázať, že vedel alebo mal vedieť vzhľadom na okolnosti veci, že sa zúčastňuje na konaní zneužívajúcom daňové právo alebo na daňovom podvode. Účelom daňového konania je preveriť a určiť správnu výšku dane a nie preverovanie a vyvodzovanie trestnej zodpovednosti za spáchanie podvodných konaní na úseku daní.

9. Správny súd ďalej neuznal žalobnú námietku ohľadom názorovej bipolarnosti orgánov verejnej správy spôsobujúcej právnu neistotu na strane žalobcu. Je pravdou, že Daňový úrad Banská Bystrica, pobočka Lučenec zastavil daňové konanie vo veci vyrubovacieho konania daňového subjektu SS-GROUPE, s. r. o. za zdaňovacie obdobie apríl 2013, pretože odpadol dôvod vyrubovacieho konania a nebol určený platiteľovi rozdiel dane, čo však neznamená, že kontrolné zistenia nemôže viesť k iným záverom vo vzťahu k iným zdaňovacím obdobiam. Správca dane uznal elektroinštalačné práce a niektoré stavebné práce v Pleši odberateľovi SS-GROUPE, s. r. o. tak, ako boli deklarované na faktúrach v preverovanom zdaňovacom období. K uvedenej žalobnej námietke správny súd poznamenal, že nie je dostatočne konkrétna vo vzťahu na závery v posudzovanom prípade. Zo samotného odôvodnenia zastavujúceho rozhodnutia vyplýva, že ním nie sú dotknuté kontrolné zistenia týkajúce sa prijatých služieb v mesiacoch február a marec 2013, t.j. aj v tomto prípade posudzovanom zdaňovacom období.

10. Správny súd sa stotožnil so stanoviskom správcu dane ako vyhodnotil zmenu faktúry č. 2013023, keď podľa pôvodnej faktúry spoločnosť Ranč u Mariána, s. r. o. fakturovala zdaniteľný obchod, predaj kovovej konštrukcie väzníkov za 107.489,51 eura a podľa opravenej faktúry č. 2013023 pre toho istého odberateľa SS-GROUPE, s. r. o. fakturovala o dodaní služby - montáže, čo bolo vyhodnotené ako nelogické a nepravdivé. Pôvodná faktúra v zásade korešpondovala s nákupom tovaru v množstve 12 796,31 kg za sumu 107.489,51 eura od spoločnosti TLA Perla, s. r. o., ktorý následne spoločnosť Ranč u Mariána, s. r. o. už v zmysle opravenej faktúry v tej istej sume ako prijala tovar už fakturovala ako službu - montáž. H. L., konateľ spoločnosti Ranč u Mariána, s. r. o. mohol vedieť, že spoločnosť SS-GROUPE, s. r. o. sa vyjadrila o dodaní kovovej konštrukcie väzníkov inak, a preto H. L. účelovo zmenil svoju výpoveď. Za danej situácie nemožno nič vytknúť správcovi dane, ak vyhodnotil obidve výpovede H. L. ako neverohodné. Ak by spoločnosť SS-GROUPE, s. r. o. skutočne prijala od Ranč u Mariána, s. r. o. len službu montáže v sume 107.489,51 eura a materiál na kovovú konštrukciu nakúpila od spoločnosti OSTPOL, s. r. o. potom je nelogické, aby spoločnosť SS-GROUPE, s. r. o. v dodávateľskej faktúre vystavenej odberateľovi C.E.I. consulting a. s. nefakturovala takú cenu, do ktorej by premietla aj náklady za cenu montáže aj za cenu materiálu. V spojení so skutočnosťou, že A.. U. Y., konateľ spoločnosti SS-GROUPE, s. r. o., sa odmietol vyjadriť k vyčísleniu nákladov na zhotovenie konštrukcie z materiálu, ktorý nakúpil od OSTPOL, s. r. o., sa správny súd stotožnil s vyhodnotením dôkazov a zistení ohľadom kovovej konštrukcie väzníkov.

11. Správny súd na námietku nevypočutia svedka H. O., konateľa spoločnosti TLA Perla, s. r. o., uviedol, že správca dane dostatočným spôsobom odôvodnil, prečo nebolo vyhovené požiadavke žalobcu vypočuť H. O. ako svedka. Ak menovaný nie je osobou, ktorá o určitých okolnostiach vie na základe toho, že niečo počula, videla, t.j. poznatky o ktorých by mala vypovedať získala z pozorovacej činnosti, ale táto osoba bola priamo aktérom preverovaných zdaniteľných plnení v reťazci ako konateľ spoločnosti TLA Perla, s. r. o. Porušením procesných práv žalobcu by bolo to, pokiaľ by sa správca dane žiadnym spôsobom nevysporiadal s návrhom žalobcu na výsluch svedka a neodôvodnil by prečo takýto dôkaz nevykoná. Súd sa nestotožnil s konštatovaním v žalobe, že daňové orgány si jednostranne osvojili tvrdenia svedka O. bez podloženia relevantnými dôkazmi. Naopak, vyjadrenie H. O. v rámci ústneho zisťovania zohľadnil ako dôkaz (nie svedeckú výpoveď) vo vzájomnej súvislosti s ďalšími dôkazmi, z ktorých podperne vyplynula pravdivosť vyjadrenia H. O., ktorý pracuje pre pána L. ako pastier kráv, ktorý (L.) mu zároveň vybavil konateľstvo v spoločnosti TLA Perla, s. r. o., pričom H. O. nemá žiadne materiálno-technické, ani odborné znalosti na vykonanie prác uvedených na predmetných faktúrach. Ak H. O. svoju výpoveď zopakoval, v zásade rovnakého obsahu, aj pred orgánmi činnými v trestnom konaní v zmysle úradného záznamu č. PPZ-NKA-JFP3-191-009/2014 zo dňa 22.08.2014, otázka nutnosti vypočutia svedka pre účely predmetného daňového konania je nepreukázaná. V súvislosti s otázkou, či môže byť použitý dôkaz vykonaný v rámci trestného konania, resp. či môže byť pre účely daňového konania použitá výpoveď H. O., ktorú uskutočnil pre orgány činné v trestnom konaní, správny súd zastáva názor, že takýto dôkaz môže byť použitý aj pre účely daňového konania. 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.

12. K namietanému poukázaniu daňových orgánov na personálne prepojenie žalobcu s ďalšími subjektami v reťazci, správny súd poukázal na závery rozsudku Súdneho dvora C-80/11 a C-142/11 z 21.06.2012, z ktorého vyplýva: zamietnutie zo strany daňového orgánu práva na odpočítanie DPH v prípade nezákonného konania osoby, ktorá vystavila faktúru a povinnosť zdaniteľnej osoby ubezpečiť sa o zákonnom konaní (dodržiavaní daňových povinností) osoby vystavujúcej faktúru (dodávateľa, subdodávateľa) a preukázať ho. Súdny dvor predpokladá obozretnosť daňového subjektu, jeho povinnosť zistiť si informácie o druhom subjekte, resp. ďalších v reťazci, od ktorého zamýšľa nadobudnúť tovar alebo služby, aby sa tak uistil o jeho spoľahlivosti. Nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (bod 54 rozsudku „Mahagében“).

13. Podľa názoru správneho súdu sa však žalobca nemohol brániť tým, že pochybnosti sa týkajú výlučne osoby dodávateľa, či subdodávateľa, o ktorých on nevedel, a to na základe skutočností, ktoré správca dane zistil v dodávateľskom reťazci subdodávateľa - spoločnosti SS-GROUPE, s. r. o., ktoré podľa súdu boli dostupné žalobcovi ako daňovému subjektu, pretože jediným spoločníkom tejto spoločnosti bol práve žalobca a jej konateľom bol splnomocnený zástupca žalobcu (A.. U. Y. - syn žalobcu). Žalobca sa nemôže brániť ani tým, že by nevedel o poruchách v dodávateľskom reťazci u spoločnosti SS-GROUPE, s. r. o., že nebol s ním v priamo právnom vzťahu, ak bol žalobca jeho jediný spoločník. Tým, že správca dane poukázal na personálnu prepojenosť medzi žalobcom a subdodávateľom spoločnosťou SS-GROUPE, s. r. o. prostredníctvom osoby A.. U. Y. a poukázaním na majetkovú prepojenosť, ak žalobca bol jediným spoločníkom tohto subdodávateľa, preukázal správca dane vedomé zapojenie sa žalobcu do podvodného konania.

14. Krajský súd uzavrel, že transparentnosť obchodných transakcií bola spochybnená konaním samotného žalobcu uzavretím dvoch zmlúv o dielo, dvoma objednávateľmi, vsunutím medzičlánku do reťazca pre účely zvýšenia sumy uplatňovaného odpočítania DPH.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

15. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 23S/82/2019-132 zo dňa 02.10.2019 podal žalobca („kasačný sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f/, g/ a h/ SSP a navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie, eventuálne aby zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie a rozhodol o trovách konania tak, že prizná náhradu trov konania žalobcovi. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti uviedol štyri sťažnostné body, ktoré označil a odôvodnil nasledovne:

16. Kasačný sťažovateľ považoval za porušenie práva na spravodlivý proces, keď sa správny súd nevysporiadal v odôvodnení svojho rozhodnutia so žalobnou námietkou, spočívajúcou v konštatovaní správcou dane a žalovaného, že plnenie zakladajúce právo na odpočet bolo súčasťou daňového podvodu. Sťažovateľ uviedol, že správny súd sa v danej veci odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu a rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj ako „SD EÚ“), keď nedal odpoveď na otázku, či sa správca dane s judikatúrou SD EÚ naozaj vysporiadal a či vedomosť kasačného sťažovateľa ako kontrolovaného daňového subjektu o zúčastňovaní sa na daňovom podvode bola aj zo strany správcu dane preukázaná. Z tohto dôvodu považuje rozhodnutie správneho súdu za nedostatočne odôvodnené a zmätočné.

17. V ďalšom sťažnostnom bode kasačný sťažovateľ uviedol, že u daňového subjektu SS-GROUPE, s.r.o. bola vykonaná daňová kontrola za zdaňovacie obdobie apríl 2013 a na základe vydaného protokolu správcou dane bolo vyrubovacie konanie zastavené za predmetné zdaňovacie obdobie. Správca dane mal v danej veci za preukázané dodanie stavebných prác v Pleši - sklad drevnej štiepky, a teda bol preukázaný nárok na odpočet dane. Na základe uvedeného nie je zrejmé, z akého dôvodu žalovaný konštatoval, že sa pri tejto kontrole nenachádzajú žiadne dôkazy, ktoré by preukazovali tvrdenia a skutočnosti uvádzané daňovým subjektom, keď správca dane všetky transakcie potvrdil. Správny súd sa žiadnym spôsobom nevysporiadal s konštatovaním o neodôvodnenosti tejto námietky a vo svojom rozhodnutí neuviedol úvahy, ktorým sa pri posúdení námietok spravoval. Citujúc § 3 ods. 2, 3 a 9 Daňového poriadku v spojení s § 24 ods. 4 Daňového poriadku sťažovateľ poukázal na porušenie ustanovení Daňového poriadku žalovaným. Na základe rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Cdo/171/2005 zo dňa 27.04.2006 je treba za porušenie práva na spravodlivé súdne konanie považovať tiež nedostatok riadneho a vyčerpávajúceho odôvodnenia súdneho rozhodnutia.

18. Sťažovateľ namietal aj ďalší nedostatok v odôvodnení správneho súdu k nevykonaniu výsluchu H. O., konateľa spoločnosti TLA Perla, s.r.o. Upozorňuje, že správca dane uviedol, že p. O. podal vyjadrenie správcovi dane na miestnom zisťovaní, o čom svedčí aj Zápisnica o miestnom zisťovaní č. 9613401/5/3608717/2013/Rid zo dňa 30.07.2013, z ktorej vyplýva, že bola použitá ako podklad rozhodnutia. Žalovaný však vo vyjadrení k správnej žalobe uviedol, že: „správcovi dane sa neskôr nepodarilo vypočúť svedka a preto sa pridrižiava výpovede, ktorú poskytol pri miestnom zisťovaní ako konateľ spoločnosti TLA Perla s.r.o., táto výpoveď bola poskytnutá spontánne, bez ovplyvňovania.“ Sťažovateľ namieta, že pokiaľ išlo o svedka, mal podľa § 25 ods. 4 Daňového poriadku právo byť prítomný pri výsluchu svedka a klásť mu otázky. Z uvedeného vyplýva, že správca dane porušil Daňový poriadok, a preto výsluch konateľa p. O. ako dôkaz bol získaný v rozpore so zákonom. Ak by predmetný výsluch bol vykonaný v súlade so zákonom, žalobca ako kontrolovaný daňový subjekt by bol o ňom upovedomený a mohol klásť svedkovi otázky, mohol mu takto správne vykonaný úkon prívodiť iný a priaznivejší výsledok.

19. Posledným sťažnostným bodom sťažovateľa bolo poukázanie na skutočnosť, že žalobca (ako fyzická osoba) bol síce spoločníkom spoločnosti SS-GROUPE s.r.o. ale nikdy nebol jej konateľom, z čoho nevyplýva nutnosť vedomosti o obsahu obchodných vzťahov subjektu, v ktorom mal žalobca majetkovú účasť (bol spoločníkom). Toto rozlíšenie však správny súd do úvahy nevzal. V tomto ohľade opätovne považuje rozsudok správneho súdu za neodôvodnený a zmätočný, čo spôsobuje porušenie jeho práva na spravodlivý proces.

20. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti žalobcu, ktorá mu bola riadne doručená, písomne vyjadril podaním zo dňa 20.01.2020, v ktorom uviedol, že podaná kasačná sťažnosť je neopodstatnená.

Žalovaný súhlasí so závermi krajského súdu a má za to, že krajský súd posúdil skutkový stav správne a vychádzal zo skutkovej pravdy daného prípadu. Žalovaný trvá na svojom rozhodnutí a jeho odôvodnení, rovnako aj na tvrdeniach uvádzaných vo vyjadreniach pred krajským súdom.

21. Žalovaný navrhol, aby kasačný súd rozhodol o zamietnutí kasačnej sťažnosti a žalobcu zaviazal znášaním trov konania zo svojho.

III.

Konanie na kasačnom súde

22. Prejednávaná vec bola dňa 30.04.2020 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky, ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie, podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 10S pod sp. zn.: 10Sžfk/25/2020. S účinnosťou ku dňu 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety - dňa 01.08.2021, náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

23. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný podľa § 21 písm. a/ SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je nedôvodná.

24. Z obsahu pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane (konajúc v prvom stupni) vydal č. 101954576/2018 zo dňa 03.10.2018, ktorým vyrubil podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku žalobcovi rozdiel dane v sume 54 407,62 eura na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2013, nepriznal nadmerný odpočet v sume 39 433,99 eura a vyrubil daň v sume 14 973,63 eura. Následne po podanom odvolaní žalobcu žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie rozhodnutím žalovaného č. 100235582/2019 zo dňa 21.01.2019. Spornou otázkou v prejednávanej veci je, či boli splnené zákonné podmienky na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa ust. § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH za zdaňovacie obdobie marec 2013, konkrétne, či daňové orgány dospeli k správne právnemu záveru o neuznaní odpočítania dane za dodanie stavebných prác na diele „Sklad drevnej štiepky + výroba“ v obci Pleš, a to na základe faktúr č. 2013006, 2013008, 2013009, 201310, 2013011 a 2013014 v celkovej sume odpočítanej dane 106.621,42 eura od dodávateľa C.E.I. consulting a. s., pričom daňové orgány konštatovali, že sťažovateľ si uplatnil odpočítanie dane vo vyššej sume, než akú by odpočítal, keby uzatvoril zmluvu o dielo priamo so spoločnosťou SS-GROUPE, s. r. o. Zároveň správca dane neuznal žalobcovi odpočítanie dane v sume 18.938, 63 eura, pretože na faktúre č. 2013014 uvedený tovar „kovová konštrukcia väzníkov“ nebol vôbec dodávaný v popísanom reťazci spoločností, zdaniteľný obchod sa reálne neuskutočnil. Spoločnosť C.E.I. consulting a. s. nevykonala na predmetnom diele žiadne stavebné práce, táto spoločnosť stavebné práce len prijala v sume dohodnutej protihodnoty 835 271,92 eura od spoločnosti SS-GROUPE, s. r. o. a následne ich vyfakturovala žalobcovi vo vyššej dohodnutej sume 852.306,56 eura. Podľa správcu dane spoločnosť C.E.I. consulting a. s. sa podieľala na dodaní stavebných prác aj na dodaní „kovovej konštrukcie väzníkov“ len fakturačne, pričom prijala nepravdivé faktúry od dodávateľa SS-GROUPE, s. r. o. a vystavila nepravdivé faktúry pre žalobcu (sťažovateľa), na ktorých sú uvedené nepravdivé údaje o dodaní tovaru kovovej konštrukcie väzníkov. Správca dane tiež zistil, že niektoré práce uvedené na

faktúrach č. 2013008, 2013009 a 2013010 neboli reálne dodané, t.j. žalobca nebol oprávnený odpočítať si daň v sume 35.468,99 eura zo služieb (stavebných prác), ktoré boli na týchto faktúrach uvedené nepravdivo. Spolu správca dane daňovou kontrolou neuznal žalobcovi (sťažovateľovi) odpočítanie dane v sume 54.407,62 eura z faktúr od spoločnosti C.E.I. consulting a. s. č. 2013008, 2013009, 2013010 a 2013014 z nepreukázaného tovaru a z vylúčených stavebných prác, ktoré neboli dodané.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

25. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky primárne v medziach kasačnej sťažnosti ako kasačný súd preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

26. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdenie, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotno-právnymi, ako aj s procesno-právnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia.

27. Podľa § 2 ods. 1 písm. b/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v čase vydania rozhodnutia správneho orgánu (ďalej len „Zákon o DPH“), predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

28. Podľa § 19 ods. 2 Zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

29. Podľa § 49 ods. 1 Zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

30. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ 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 voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

31. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ Zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

32. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určaniu a vyrubeniu dane.

33. 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.

34. Podľa § 24 ods. 1 písm. a/ až c/ Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

35. 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.

36. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

37. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

38. Podľa § 25 ods. 1 Daňového poriadku, každý je povinný vypovedať na účely správy daní ako svedok o dôležitých okolnostiach, ak sú mu známe; musí vypovedať pravdivo a nič nezamlčať. Správca dane môže svedkovi uložiť povinnosť, aby sa dostavil osobne a vypovedal; ak sa svedok nedostaví, správca dane môže postupovať podľa § 20.

39. Podľa § 37 ods. 2 Daňového poriadku: Postup správcu dane pri miestnom zisťovaní, miestne zisťovanie je činnosť správcu dane, v rámci ktorej vyhladáva dôkazy, preveruje a zisťuje skutočnosti, ktoré sú potrebné na účely správy daní.

40. Podľa § 39 ods. 1 Daňového poriadku, Povinnosti daňového subjektu a inej osoby pri miestnom zisťovaní, daňový subjekt alebo iná osoba je povinná poskytnúť zamestnancovi správcu dane, ktorý vykonáva miestne zisťovanie, pomoc a súčinnosť potrebnú na účinné vykonanie miestneho zisťovania, najmä mu podať potrebné vysvetlenia.

41. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

42. Podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku, zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b/ a c/. Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od jej doručenia, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasiela. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

43. Podľa § 68 ods. 1 Daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu; vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 nezasiela.

44. Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku, správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

45. Právnym posúdením vecí je analytická činnosť súdu, pri ktorej zo skutkových zistení vyvodzuje čiastkové právne závery a spätnou aplikáciou vybranej právnej normy preveruje úplnosť a riadnosť fakticky zisteného skutkového stavu. Toto je základným poslaním správneho súdu pri prieskume zákonnosti rozhodnutí orgánov verejnej správy.

46. Kasačný sťažovateľ v kasačnej sťažnosti uviedol, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia vecí a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. f/, g/ a h/ SSP).

47. Kasačný súd primárne uvádza, že v daňovom konaní neplatí vyhľadávacia zásada, teda správca dane nevyhľadáva dôkazy, ktoré má predložiť daňový subjekt, ale platí zásada prejednacia, čo znamená, že správca dane overí a prejedná dôkazy predložené daňovým subjektom. Je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno zo strany daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty, a ktorý si aj tento nárok uplatnil. Preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený. (Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 21. apríla 2020, sp. zn. 9 Sžfk/1/2019, zverejnený pod č. R 26/2021 v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu SR a rozhodnutí súdov SR). Obdobne uvádza aj súdna prax najvyšších súdnych autorít napr. „Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011.“

48. Zároveň uvádza, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, Daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými alebo inými dokladmi a existencia iných listinných dôkazov nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle Zákona o DPH. Uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu a odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege podľa ust. § 49 ods. 1, 2 Zákona o DPH, ale je iba právom platiteľa tejto dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu, ktorý je platiteľom dane.

49. Kasačný súd sa preto stotožnil s vyhodnotením zistených skutočností a s právnym posúdením vecí správnym súdom, v dôsledku ktorého žalovaný neuznal odpočítanie dane žalobcovi pre účasť na podvodnom konaní, keď z vykonaného dokazovania vyplynulo nepreukázanie zmyslu medzičlánku v reťazci - dodávateľa obchodných transakcií, ktorý bol vsunutý do reťazca za účelom prefaktúrovania

zdaniteľných plnení bez toho, aby sám zdaniteľné plnenia skutočne poskytoval. Dodávateľom fakturované zdaniteľné plnenia boli vykazované s cieľom získať daňovú výhodu bez iného podnikateľského účelu.

50. Kasačný súd sa identifikuje so závermi preskúmania rozhodnutia žalovaného správnym súdom, že pre uzavretie zmluvy o dielo žalobcu s dodávateľom - spoločnosťou C.E.I. consulting a. s. nebol preukázaný žiadny ekonomický dôvod, preto dôvodom uzatvorenia tejto zmluvy bolo získanie daňovej výhody, ktorou je odpočítanie dane vo vyššej sume, než akú by žalobca odpočítal, keby uzatvoril zmluvu o dielo priamo so spoločnosťou SS-GROUPE, s. r. o.

51. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 Zákona o DPH sú hmotno-právnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie DPH. Ako už bolo vyššie uvedené, v prípade predmetných dodávateľských faktúr sa nepreukázalo, že plnenie uvedené na týchto faktúrach bolo obchodnou spoločnosťou C.E.I. consulting, a.s. reálne dodané. Faktúry síce vyhotovené boli, toto však samo osebe nepreukazuje, že fakturované tovary/služby aj boli reálne dodané, a to či už dodávateľom uvedeným na faktúre alebo inou zdaniteľnou osobou. Podľa zákona môže a má táto skutočnosť viesť správcu dane k záveru o neunesení dôkazného bremena žalobcom. Tvrdenu a nepreukázanou skutočnosťou je vykonanie, resp. zabezpečenie vykonania prác dodávateľom v dodávateľskom reťazci. K priznaniu tohto práva žalobcovi bráni skutočnosť, že neunesol dôkazné bremeno na preukázanie skutočného prijatia služieb deklarovaných na sporných faktúrach. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočet dane súčasne splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatnil odpočet dane, sa presne zhodujú so skutočne realizovanými plneniami. Dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami a iným listinným dôkazom, nie je postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. Plnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii predložených dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť musia byť aj preukázané. (porovnaj rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp.zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017).

52. Najvyšší správny súd dospel k záveru, že skutočnosti, ktorými žalobca v kasačnej sťažnosti spochybňoval predmetné rozhodnutie krajského súdu boli v zásade totožné s námietkami, ktoré namietal už v administratívnom konaní i v žalobe a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal. Pokiaľ žalobca namietal nedostatočné vysporiadanie sa so všetkými námietkami žalobcu, kasačný súd poukazuje na konštantnú judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. nález IV. ÚS 236/06), v zmysle ktorej všeobecný súd (ani kasačný) nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia správneho súdu, ktoré jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces. Zároveň je potrebné uviesť, že správny súd v odôvodnení rozhodnutia zodpovedal všetky nastolené zásadné otázky.

53. Za procesnú vadu konania podľa § 440 ods. 1 písm. f/ SSP nie je možné považovať skutočnosť, že krajský súd nerozhodol v zmysle predstáv sťažovateľa (subjektívna nespokojnosť sťažovateľa). Najvyšší správny súd v tejto súvislosti poukazuje na rozhodnutie vydané v obdobnej veci pod sp. zn. 1Sžfk/43/2019 zo dňa 22.09.2020, ktoré ohľadom § 440 ods. 1 písm. f/ SSP konštatuje, že „prvým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej tiež „ESLP“) je to, že ide o také vady v odôvodnení napadnutého rozsudku, keď tento neobsahuje vôbec žiadne odôvodnenie, alebo keď sa vyskytli „vady najzákladnejšej dôležitosti pre súdny systém“ (napríklad rozsudok ESLP z roku 2009 vo veci Sutyazhnik proti Rusku), prípadne ak došlo k vade tak zásadnej, že mala za následok „justičný omyl“ (napríklad rozsudok ESLP z roku 2003 vo veci Ryabykh proti Rusku). Druhým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia je

právny názor [najmä rozsudok ESLP vo veci Ruiz Torija v. Španielsko, resp. neskôr García Ruiz v. Španielsko (vo veci č. 30544/96 z 20.01.1999)], t.j. že správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania alebo odpovedať na každú jeho námietku či argument, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia správneho súdu a na to nadväzujúce kasačného súdu (ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia), by malo postačovať na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (obdobne aj rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. II. ÚS 78/05 alebo sp.zn. II. ÚS 76/07).“

54. K námietke nerešpektovania zásady prezumpcie nevinu kasačný súd uvádza, že táto sa uplatňuje v trestnom konaní, pričom správca dane v prejednávanej veci konštatoval porušenie daňových predpisov - Zákona o DPH, a to z dôvodu neoprávneného uplatnenia odpočítania dane zo sporných faktúr daňovým subjektom v kontrolovanom zdaňovacom období. Kasačný súd zdôrazňuje, že cieľom daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania vedeného správcom dane nie je zisťovať a preukazovať spáchanie trestného činu podvodu, táto právomoc prislúcha výlučne orgánom činným v trestnom konaní. Ak správca dane po vykonaní dokazovania vo vyrubovacom konaní, ktorého podkladom je aj protokol z vykonanej daňovej kontroly, dôjde k záveru, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno vo vzťahu k vykonaným službám uvedených vo faktúrach, na základe ktorých si uplatnil právo na odpočítanie dane, je legitímne prijateľné, ak správca skonštatuje, že v danom kontexte správanie daňového subjektu vykazuje znaky podvodného správania. Ak sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa prostredníctvom svojho nadobudnutia zúčastňuje na transakcii, ktorá je súčasťou podvodu týkajúceho sa DPH, je správny taký postup daňových orgánov, keď právo na odpočítanie odnímu, resp. nepriznajú. S tým súvisí aj námietka kasačného sťažovateľa k skutočnosti, že on ako fyzická osoba podnikateľ nevedel o podnikateľských krokoch spoločnosti SS-GROUPE, s.r.o., keďže v tejto spoločnosti nepôsobí ako konateľ, ale ako spoločník. Kasačný súd uvádza, že z výpisu z Obchodného registra tejto spoločnosti vyplýva, že sťažovateľ zakladal túto spoločnosť, bol v minulosti jediným konateľom a spoločníkom spoločnosti a od vzniku spoločnosti až po súčasnosť je jej jediným spoločníkom. Sťažovateľ neuviedol také skutočnosti ani dôkazy, ktoré by podporovali záver o jeho údajnej nevedomosti a absolútnej oddelenosti od podnikania spoločnosti SS-GROUPE, s.r.o. Ak sťažovateľ uvádza, že má v spoločnosti „len majetkovú účasť“, takéto tvrdenie je v rozpore s objektívnym stavom, kedy zo samotnej podstaty podnikania prostredníctvom spoločnosti s ručením obmedzením vyplýva, že spoločník je osoba, ktorá má zásadné informácie o spoločnosti; sťažovateľ (ako fyzická osoba) je otcom konateľa tejto spoločnosti, a zároveň sťažovateľ a spoločnosť SS-GROUPE, s.r.o. majú adresu sídla podnikania na rovnakej adrese. Kasačný sťažovateľ po začatí daňovej kontroly udelil plnomocenstvo svojmu synovi. Kasačný súd za týchto okolností pripúšťa ako akceptovateľný názor krajského súdu, že sťažovateľ vedel o obchodnom konaní spoločnosti SS-GROUPE, s.r.o. s dodávateľom.

55. Námietku sťažovateľa o tom, že správca dane mal v danej veci za preukázané dodanie stavebných prác v Pleši - „sklad drevnej štiepky“, a teda bol preukázaný nárok na odpočet dane, preto zastavil vyrubovacie konanie vo vzťahu k spoločnosti SS-GROUPE, s.r.o., kasačný súd zhodne so správnym súdom uvádza, že v danej veci išlo o zastavenie vyrubovacieho konania za iné zdaňovacie obdobie, pričom aj v rozhodnutí o zastavení vyrubovacieho konania sa uvádza, že rozhodnutím nie sú dotknuté kontrolné zistenia vo vzťahu k iným zdaňovacím obdobiam (aj totožným ako v danej veci).

56. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015 aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť

dokazovanie dovtedy, pokým sa bez pochyb nepreukážu a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcom dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

57. Na základe vyššie uvedeného vo vzťahu k nevykonaniu navrhovaných dôkazov, týkajúcich sa nevypočutia H. O., konateľa spoločnosti TLA Perla, s.r.o. - ako svedka - kasačný súd uvádza, že táto nie je spôsobilá s poukazom na výsledky dokazovania zvrátiť záver daňových orgánov. Kasačný súd sa stotožňuje s tvrdením sťažovateľa, že úkony na miestnom zisťovaní nemôžu nahradiť inštitút výsluchu svedka v daňovom konaní, a to so všetkými právami kontrolovaného subjektu. Citujúc rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 8Sžf/102/2014 zo dňa 29.09.2016, miestne zisťovanie je vyhľadávacia činnosť správcu dane v ktorej správca dane vyhľadáva dôkazy, preveruje a zisťuje skutočnosti, ktoré sú potrebné na účely správy daní a o ktorej zamestnanec správcu dane spíše zápisnicu, pričom vychádza z účtovných záznamov a informácií zachytených v písomnej podobe alebo na nosičoch dát. Správca dane musí dbať na účel jednotlivých procesných inštitútov a neobchádzať ich spôsobom, ktorý by mu uľahčil priebeh dokazovania. Hoci toto pochybenie - „výsluch“ fyzickej osoby na miestnom zisťovaní bez prítomnosti a možnosti kontrolovaného subjektu klásť mu otázky možno považovať za vadu daňového konania, táto nemala zásadný vplyv na závery daňových orgánov a správneho súdu, nakoľko nesvedčila sťažovateľovi, t.j. nemala potenciál priviesť sťažovateľovi lepšiu pozíciu. V tomto kontexte navyše kasačný súd poukazuje na závery správneho súdu uvedené v rozsudku, podľa ktorých H. O. svoju výpoveď v zásade rovnakého obsahu zopakoval aj pred orgánmi činnými v trestnom konaní v zmysle úradného záznamu č. PPZ-NKA-JFP3-191-009/2014 zo dňa 28.12.2014 (str. 14 rozsudku krajského súdu). Prípadné zopakovanie výsluchu za prítomnosti sťažovateľa je tak bezpredmetné a v rozpore so zásadou hospodárnosti a efektívnosti. Zároveň je potrebné uviesť, že napriek tomu je potrebné vychádzať z nerozporovaných zistení správcu dane, že konateľ spoločnosti TLA Perla, s.r.o. H. O. je zamestnancom H.. L., je pastierom kráv bez identifikovateľného pobytu, a nedisponuje vybavením na technické a materiálne dodanie popísaných tovarov a služieb. Kasačný súd zistil z administratívneho spisu, že správca dane opakovane doručoval predvolanie na výsluch H. O., bez úspechu.

58. V tejto súvislosti a pre úplnosť dáva Najvyšší správny súd Slovenskej republiky do pozornosti rozhodnutie sp. zn. 1Sžfk/100/2017 zo dňa 20.08.2019: na posúdenie otázky, či išlo v danom prípade o miestne zisťovanie alebo o výsluch svedka, je nutné vychádzať predovšetkým z rozsahu a obsahu skutočností zisťovaných dožiadaným správcom dane. Z obsahu vyššie uvedenej zápisnice o miestnom zisťovaní a súčasne s prihliadnutím na ust. § 39 ods. 1 Daňového poriadku je pre kasačný súd zrejmé, že H. O. v pozícii konateľa odpovedal na otázky zamerané na preverenie skutočností týkajúcich sa zdaniteľných obchodov, ktorých hodnovernosť správca dane spochybnil. Tento postup potom prestúpil medze naznačené zákonodarcom v jednotlivých ustanoveniach § 38 Daňového poriadku, nakoľko pojem „potrebné vysvetlenie“ je nutné vykladať najmä v medziach uvedených v spomenutých ustanoveniach § 38 Daňového poriadku (postup správcu dane pri vykonávaní miestneho zisťovania sa má sústrediť najmä na zisťovanie informácií ako je organizačný chod daňového subjektu alebo inej osoby, u ktorej sa vykonáva miestne zisťovanie, vykonať obhliadku, vyhotoviť kópie dokladov, zapožičať hmotné veci, vykonať fotodokumentáciu, atď.). Podľa § 39 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt alebo iná osoba je povinná poskytnúť zamestnancovi správcu dane, ktorý vykonáva miestne zisťovanie, pomoc a súčinnosť potrebnú na účinné vykonanie miestneho zisťovania, najmä mu podať potrebné vysvetlenia. Hoci kasačný súd nespochybňuje oprávnenie správcu dane požiadať o vykonanie miestneho zisťovania, a toto je v zmysle § 37 ods. 2 Daňového poriadku zamerané na vyhľadávanie dôkazov, preverenie a zisťovanie skutočností, ktoré sú potrebné na účely správy daní, tak v časti miestneho zisťovania, kedy sa má fyzická osoba pri správe daní vyjadriť k dôležitým okolnostiam týkajúcim sa preverenia splnenia hmotnoprávných, procesných a účtovných podmienok zdaniteľného obchodu v zmysle zákona o DPH, ide o výsluch svedka (obdobne napríklad rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/34/2012 zo dňa 20.06.2012). Iba takýto postup umožňuje vylúčiť

neistotu daňového subjektu, že správca dane prostredníctvom otázok položených v jeho neprítomnosti neporušil zásadu zakotvenú v § 3 ods. 1 veta prvá v spojení s § 24 ods. 2 (najúplnejšie zistenie skutočností nevyhnutných na účely správy daní) Daňového poriadku a súčasne že správca dane sa pri výsluchoch predmetných osôb nezamerá len na tie skutočnosti, ktoré mohli byť vykladané v neprospech daňového subjektu, pričom na skutočnosti, ktoré naopak mohli uskutočnenie zdaniteľných obchodov potvrdiť, sa nebude pýtať.

59. Podľa názoru kasačného súdu je nutné uvedomiť si postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii subjektu, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku 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 v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Touto skutočnosťou je aj realnosť dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

60. Kasačný súd konštatuje, že pokiaľ sťažovateľ pri uplatnení práva na odpočítanie dane, ktorej základom sú poskytnuté služby pri výkone činnosti spojených stavebnými prácami, nevie predložiť pri svojich tvrdeniach dokumentáciu o faktickom uskutočnení stavebných prác, potom neunesol dôkazné bremeno. Dôkazné bremeno v danom prípade vyplýva z ust. § 24 ods. 1 Daňového poriadku a zaťažuje sťažovateľa. Dôkazy, ktoré v daňovom konaní správca dane vykonal, dostatočne spochybnili vykonanie služieb ním uvedeným dodávateľom a sťažovateľ tieto pochybnosti v daňovom, ani súdnom konaní nijakým právne relevantným spôsobom nevyvrátil. Po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku krajského súdu, po preskúmaní napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného administratívneho spisu kasačný súd nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku. Z tohto dôvodu kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol.

61. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdneho spisu nenastali, preto kasačný súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

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

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

