

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/4/2020
Identifikačné číslo spisu: 2018200218
Dátum vydania rozhodnutia: 14. apríla 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:2018200218.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M v právnej veci žalobcu: ALPHA-SERVIS, s.r.o., so sídlom Ružová 177/6, 932 01 Veľký Meder, IČO: 36 253 847, právne zast. Mgr. Roman Kerak, advokát so sídlom Seberíniho 6/C, 821 03 Bratislava - mestská časť Ružinov, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101156525/2018 zo dňa 13.06.2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave sp. zn. 20S/88/2018 zo dňa 14.08.2019, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.

Účastníkom nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Žalovaný rozhodnutím č. 101156525/2018 zo dňa 13.06.2018 (ďalej aj „druhostupňové rozhodnutie“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava (ďalej aj „správca dane“) č. 100468426/2018 zo dňa 01.03.2018 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“). Prvostupňovým rozhodnutím správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl 2013 v sume 59.729,62 eur.

2. Z odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia vyplýva, že u žalobcu bola vykonaná daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2013, pričom o výsledku daňovej

kontroly bol spísaný protokol č. 9212401/5/260072/2015/Kud zo dňa 03.02.2015, ktorý bol žalobcovi doručený spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam daňovej kontroly. Dôvodom vydania prvostupňového rozhodnutia bol záver správcu dane, že daňový subjekt si v zdaňovacom období apríl 2013 neoprávnene odpočítal daň z dodávateľských faktúr od spoločnosti LK IMPOEXPO, s.r.o. vo výške 59.405,57 eur a od spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s.r.o. vo výške 324,05 eur. Správca dane uzavrel, že na základe zistených skutočností možno konštatovať, že v danom prípade sa jednalo o reťazec obchodov medzi viacerými spoločnosťami, ktoré medzi sebou deklarovali jednotlivé dodávky tovaru, pričom nebolo preukázané reálne uskutočnenie všetkých dodávok tovaru v jednotlivých dodávateľských stupňoch. Správca dane ďalej skonštatoval, že v dodávateľských spoločnostiach sa stali konateľmi cudzí štátni príslušníci, tieto spoločnosti sú pre správcu dane nekontaktné, nepredložili žiadne doklady k prevereniu zdaniteľných obchodov a preto usúdil, že všetky tieto obchody boli fiktívne za účelom zníženia vlastnej daňovej povinnosti.

3. Žalovaný v druhostupňovom rozhodnutí k námietke týkajúcej sa nesúladu so závermi rozhodnutia č. 102792499/2016 zo dňa 22.03.2016, (ktorým po vykonanej daňovej kontrole správcou dane u žalobcu na dani z príjmov za rok 2013 nebol zistený rozdiel oproti podanému daňovému priznaniu na dani z príjmov za rok 2013) uviedol, že napadnuté rozhodnutie správcu dane a rozhodnutie zo dňa 22.03.2016 vychádzajú z rôznych skutkových zistení, v konaniach boli vykonané odlišné dôkazy preverujúce splnenie zákonných ustanovení rôznych hmotnoprávných predpisov (zákona o DPH a zákona o dani z príjmov), a preto je logické, že závery správcov dane sú rozdielne. Správca dane sa navyše o rozhodných skutočnostiach v danej veci dozvedel až po dni vydania rozhodnutia č. 102792499/2016 zo dňa 22.03.2016, čím sa podstatne zmenila skutková a dôkazná situácia. Ďalej podľa názoru žalovaného námietky týkajúcej sa porušenia zásady prezumpcie nevinu u konateľa žalobcu p. O. a ďalších osôb k trestnej činnosti sú nedôvodné. V tejto súvislosti žalovaný poukázal na to, že zásada prezumpcie nevinu je zásadou, ktorá sa uplatňuje v trestnom konaní, pričom daňové konanie je ovládané osobitnými zásadami stanovenými v § 3 daňového poriadku. Preto správca dane v napadnutom rozhodnutí nevyňaša „rozsudok o vine“ štatutárneho orgánu daňového subjektu z porušenia trestnoprávných predpisov, ale len konštatuje porušenie hmotnoprávných daňových predpisov - zákona o DPH, a to z dôvodu neoprávneneho uplatnenia odpočítania dane zo sporných faktúr daňovým subjektom v kontrolovanom zdaňovacom období. K tvrdeniam o rozpore s inými skončenými daňovými konaniami u dodávateľov a odberateľov daňového subjektu žalovaný uviedol, že každé daňové konanie je osobitné a nezávislé a vychádza zo zisteného skutkového stavu v danom konaní, a preto nie je možné závery z jedného daňového konania bez ďalších dôkazov prenášať aj na iné konania. Vo vzťahu k nevykonaniu navrhovaných dôkazov žalovaný poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj len ako „NS SR“) sp. zn. 6Sžf/37/2011 zo dňa 25.04.2012 a uviedol, že v preverovanom prípade si správca dane zaobstaral množstvo dôkazov, z ktorých nespochybniteľne vyplýva, že daňový subjekt vystupoval v reťazci spoločností podieľajúcich sa na podvodoch na DPH, v ktorom figurovali aj deklarovaní dodávateľa daňového subjektu uvedení na faktúrach, pričom sám konateľ daňového subjektu sa vyjadril, že „vyrábal faktúry a tieto firmám predával“. S poukazom na uvedené preto ustálil, že žalobcom navrhované dôkazy by nemali dostatočnú dôkaznú silu zvrátiť závery správcu dane vyplývajúce z vykonaného dokazovania, a preto správca dane nepochybil, keď navrhované dôkazy nevykonával. K navrhovanému vykonaniu konfrontácie uviedol, že daňový poriadok žiadny procesný inštitút konfrontácie nepozná a z tohto dôvodu ho nie je možné vykonať. Pokiaľ išlo o námietku nezabezpečenia si celého obsahu trestného spisu, žalovaný skonštatoval, že ani v tomto smere správca dane nepochybil a s odkazom na ustanovenie § 24 ods. 4 daňového poriadku uviedol, že ak trestný spis obsahuje dôkazy, ktoré môžu prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodných pre správne určenie dane a nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi, je ich možné použiť ako dôkaz.

4. Vo vzťahu k dôkaznému bremenu žalovaný uviedol, že podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku leží dôkazné bremeno, pokiaľ ide o skutočnosti uvádzané v daňovom priznaní, na daňovom subjekte a je preto na ňom, aby predložil dostatok dôkazov preukazujúcich ním uvádzané skutočnosti. V tejto súvislosti tiež poukázal na to, že správca dane nemá povinnosť preukazovať, či deklarovaným dodávateľom daňového subjektu vznikla daňová povinnosť, ale naopak, daňový subjekt má povinnosť preukázať, že si odpočítanie dane uvádzané v podanom daňovom priznaní uplatňoval oprávnene,

pričom svoj názor podporil aj rozsudkom NS SR sp. zn. 5Sžf/63/2011 zo dňa 28.06.2012. Žalovaný na záver druhostupňového rozhodnutia konštatoval, že z vykonaného dokazovania jednoznačne vyplýva, že daňový subjekt vystupoval v reťazci spoločností podieľajúcich sa na podvodoch na DPH, v ktorom figurovali i deklarovaní dodávatelia daňového subjektu uvedení na sporných faktúrach, čo potvrdzujú aj vyjadrenia konateľa daňového subjektu, konateľov a zástupcov deklarovaných dodávateľských spoločností a aj iných zainteresovaných osôb, ktorí podrobne popísali fungovanie celého podvodného reťazca, postavenia a činnosti žalobcu v ňom. Vychádzajúc z uvedeného preto prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

II.

Konanie pred krajským súdom

5. Žalobca sa žalobou podanou na Krajský súd v Trnave (ďalej aj „krajský súd“) domáhal zrušenia druhostupňového rozhodnutia pre nezákonnosť z dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c), d), e), f), a g) Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) a zároveň si uplatnil právo na náhradu trov konania. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe navrhol, aby krajský súd žalobu ako nedôvodnú zamietol a žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

6. Krajský súd v Trnave rozsudkom sp. zn. 20S/88/2018 zo dňa 14.08.2019 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) žalobu zamietol a žalovanému nepriznal právo na náhradu trov konania.

7. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že

- zásadnými žalobnými bodmi bolo jednak tvrdenie, že žalovaný nevykonala a nedoplnil dokazovanie navrhnutými dôkazmi a jednak tvrdenie, že žalovaný a rovnako aj správca dane neprimerane žalobcu zaťažili dôkazným bremenom. Krajský súd v danej veci posudzoval zákonnosť aplikácie hmotnoprávných ustanovení zákona o DPH, so zameraním na posúdenie miery zistenia skutkového stavu a miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom pri preverovaní oprávnenosti žalobcom uplatnených nárokov, resp. pri určení daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie apríl 2013. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na to, že odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s jeho dôkaznou povinnosťou. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar reálne dodaný, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu a preto má daňový subjekt ako platiteľ dane možnosť obstarat' si dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva a vedie, pričom jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Napriek tomu, že dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie, daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy,

- sa nestotožnil s námietkou žalobcu, že správca dane a následne žalovaný nedostatočne zistili skutkový stav veci tým, že nevykonali navrhnuté dôkazy, majú za to, že v danej veci bolo dokazovanie vykonané v dostatočnom rozsahu na prijatie záveru, že neboli splnené hmotnoprávne podmienky na uznanie práva žalobcu na odpočítanie DPH. Žalobcu zaťažuje v zmysle § 45 ods. 2 písm. d) a písm. e) daňového poriadku povinnosť predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady a rovnako predkladať dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, pričom samotná skutočnosť, že odovzdal účtovníctvo NAKA, mu nezakladá zákonnú preukážku pre splnenie tejto

povinnosti. Krajský súd v tejto súvislosti poukázal na to, že nie je povinnosťou správcu dane, aby vyhľadával za žalobcu dôkazy na podporu jeho tvrdení. V súvislosti s preukazovaním deklarovateľných obchodov krajský súd uviedol, že žalobca ani na výzvu správcu dane nekonkretizoval stavby, na ktorých mali byť stavebné práce vykonané, neuviedol, aké konkrétne stavebné práce boli uskutočnené, či na stavby chodil, s kým konzultoval ich vyhotovenie, nekonkretizoval, kto bol za spoločnosť prítomný pri vykládke tovaru, kde sa tovar skladoval, kto vykonával dopravu a pod.,

- správca dane vykonával úkony smerujúce k náležitému zisteniu skutkového stavu veci, pokiaľ mu nebola doručená kópia uznesenia o vznesení obvinenia ČVS: PPZ-973/NA-FP-BA-2013 zo dňa 20.04.2015. Z trestného spisu si zabezpečil výpovede, ktoré preukazujú, že v umelom reťazci obchodných spoločností, ktoré sa mali podieľať na podvodoch v súvislosti s DPH, boli zapojení tak žalobca, spoločnosť LK IMPOEXPO s.r.o., ako aj spoločnosť S.E.A. - MBM, spol. s.r.o. a ich konatelia (P. O., R. X., S. X. a R. T.). Skutočnosti zistené správcou dane boli následne doplnené jednotlivými výpoveďami uskutočnenými v rámci trestného konania. Z pohľadu krajského súdu bola relevantnou najmä výpoveď účtovníčky J. J., ktorá opísala priebeh vystavovania faktúr, výpoveď S. X., ktorý uviedol, že bol bielym koňom a výpoveď N. Y., ktorý potvrdil, že na základe požiadavky P. O. chystal prevody firiem a nakoniec aj výpoveď samotného P. O., ktorý potvrdil, že faktúry, nemajúce žiadny reálny základ vystavoval a obchodoval s nimi,

- listinné dôkazy, ktoré správca dane získal z trestného spisu, nie sú jedinými dôkazmi, na ktorých je napadnuté rozhodnutie spolu s prvostupňovým rozhodnutím založené. V priebehu daňovej kontroly, ani v rámci vyrubovacieho konania žalobca nepreukázal, že deklarovateľné obchody majú reálny základ, pričom listinné dôkazy získané z trestného spisu túto skutočnosť len dokresľujú. Krajský súd prostredníctvom rozsudku NS SR sp. zn. 5Sžf/66/2016 zo dňa 31.05.2018 upriamil pozornosť žalobcu na to, že zákonné podmienky, po splnení ktorých vzniká platiteľovi právo na odpočítanie dane, nespočívajú len vo formálnej deklarácii a v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu, t. j. musia nesporne preukazovať skutočnosť vo všetkých jej znakoch - v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte, čo v danom prípade splnené nebolo,

- pokiaľ ide o dôkazné bremeno, krajský súd vo svetle skutkových zistení ustálil, že žalobca nepreukázal skutočnú realizáciu zdaniteľných obchodov tak, ako je uvedené na faktúrach, teda v zmysle rozhodnutia NS SR sp. zn. 1Sžf/81/2015 zo dňa 01.12.2016 neuniesol dôkazné bremeno a nevyvrátil tak dôvodné pochybnosti správcu dane o reálnosti deklarovateľných plnení,

- k námietke žalobcu, že nie je možné, aby v prípade dane z príjmu právnických osôb za to isté obdobie (rok 2013) boli zdaniteľné príjmy a výdavky v plnom rozsahu uznané za preukázateľné, čo dokazuje Protokol k DP PO za rok 2013 a tiež právoplatné rozhodnutie k DP PO za rok 2013 a v prípade DPH za obdobie roku 2013 neboli zdaniteľné plnenia uznané, krajský súd uviedol, že predmetom daného správneho súdneho konania je napadnuté rozhodnutie žalovaného týkajúce sa dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2013, pričom správca dane a žalovaný skúmali, či boli splnené hmotnoprávne podmienky na uznanie práva na odpočítanie DPH. Právoplatné rozhodnutie správcu dane týkajúce sa dane z príjmov právnickej osoby nie je rozhodnutím, na ktoré by prvostupňové rozhodnutie správcu dane priamo nadväzovalo, resp. ktoré by bolo preň záväzné. Z uvedeného dôvodu nezákonnosť napadnutého rozhodnutia nemôže byť založená na existencii tohto rozhodnutia. V súvislosti s DPH krajský súd opakoval, že splnenie zákonných podmienok na priznanie práva na odpočítanie dane musí byť preukázané bez akýchkoľvek pochybností, pričom v danom prípade sú pochybnosti o reálnom dodaní deklarovateľných tovarov a služieb zjavne dôvodné,

- správca dane a následne žalovaný neporušili ani zásadu prezumpcie nevinoty, nakoľko, prvostupňovým rozhodnutím ani druhostupňovým rozhodnutím nebolo rozhodnuté o vine konateľa žalobcu,

- správca dane aj žalovaný správne vyhodnotili skutkový stav vyplývajúci z rozsiahleho vykonaného dokazovania preverením listinných dôkazov, výpovedí svedkov, ktoré vo vzájomných súvislostiach nepotvrdili reálnosť deklarovateľných plnení vo vzťahu k dodávateľským subjektom,

následkom čoho nebola preukázaná oprávnenosť uplatneného odpočtu DPH za dodanie tovaru a služieb od uvedených dodávateľov,

- odôvodnenie napadnutého rozhodnutia spĺňa všetky atribúty zákonnosti, žalovaný sa vysporiadal s podstatnými odvolacími námietkami žalobcu, rozhodnutie je založené na náležite zistenom skutkovom stave veci, ktorý skutkový stav zodpovedá aj obsahu administratívneho spisu a v daňovom konaní nedošlo k podstatnému porušeniu ustanovení daňového poriadku, ktoré by mohlo mať za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia.

III.

Kasačná sťažnosť a vyjadrenie

8. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f) a písm. g) SSP a navrhol rozsudok zmeniť tak, že súd zruší rozhodnutie žalovaného č. 101156525/2018 zo dňa 13.06.2018 a vec mu vráti na ďalšie konanie.

9. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal porušenie a nerešpektovanie ústavného práva žalobcu, a to prezumpcie neviny a odôvodnenie rozhodnutia. Z konania žalovaného mal za to, že tento porušuje ústavnú zásadu prezumpcie neviny, keď po tom, ako mu bolo doručené uznesenie o vznesení obvinenia, prestal s relevantnými úkonmi smerujúcimi k náležitému zisteniu skutkového stavu a „uspokojil sa“ s odôvodnením odkazujúcim na obsah uznesenia o vznesení obvinenia. V tomto smere si ani nezabezpečil a nepripojil celý trestný spis. Sťažovateľ namietal, že týmito skutočnosťami sa krajský súd v napadnutom rozsudku dostatočne nezaoberal a z dôvodu nedostatočného odôvodnenia rozsudku krajského súdu došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, poukazujúc na nálezy Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej aj len „ÚS SR“) sp. zn. I.ÚS 265/05 a IV.ÚS 14/07. Vo vzťahu k nesprávnemu právnomu posúdeniu veci sťažovateľ poukázal na žalobnú námietku, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí arbitrárne pristúpil k tvrdeniam o rozpore výsledku daňového konania žalobcu v porovnaní s inými skončenými daňovými konaniami u jeho dodávateľov a odberateľov, ktorým bolo priznané plné právo na odpočítanie dane a tiež, že žalovaný nevykonal a nedoplnil dokazovanie žalobcom navrhnutými dôkazmi. Sťažovateľ uviedol, že dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne a na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa alebo jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i prípadnú dôkaznú núdzu správca dane. Sťažovateľ uviedol, že dôkazné bremeno leží na daňovom subjekte iba k preukázaniu skutočností tvrdených v daňovom priznaní, teda skutočností viažucich sa výlučne daňovej povinnosti subjektu, nie preukazovania negatívnych skutočností.

10. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti označil námietky sťažovateľa za neopodstatnené a navrhol, aby kasačný súd v zmysle § 461 SSP kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol a sťažovateľovi nepriznal náhradu trov konania. Žalovaný poukázal na skutočnosť, že s námietkami sťažovateľa sa riadne a vyčerpávajúco vysporiadal už vo vyjadrení k žalobe a v druhostupňovom rozhodnutí. Uviedol, že rozhodnutie prvostupňového orgánu č. 102792499/2016 zo dňa 22.03.2016 (vo veci daňovej kontroly na dani z príjmov za rok 2013) vychádza z rôznych skutkových zistení. Taktiež námietky sťažovateľa o porušení zásady prezumpcie neviny považoval žalovaný za nedôvodné a opätovne poukázal na to, že prvostupňový orgán ani žalovaný vo svojich rozhodnutiach nevynášajú „rozsudok o vine“ štatutárneho orgánu sťažovateľa z porušenia trestnoprávných predpisov, ale konštatujú porušenie hmotnoprávných daňových predpisov - zákona o DPH, a to z dôvodu neoprávneného uplatnenia odpočítania dane zo sporných faktúr žalobcom v kontrolovanom zdaňovacom období. Žalovaný bol toho názoru, že správca dane aj žalovaný zaobstarali množstvo dôkazov, z ktorých nespochybniteľne vyplýva, že žalobca vystupoval v reťazci spoločností podieľajúcich sa na podvodoch na DPH, v ktorom figurovali i deklarovatelia dodávateľa žalobcu uvedení na sporných faktúrach. Z vyjadrení P. O. je jednoznačné, že spoločnosti, v ktorých bol konateľom (vrátane sťažovateľa), boli súčasťou umelo vytvoreného reťazca spoločností zriadených za účelom podvodného konania na DPH, pričom dodávateľské a odberateľské faktúry nezodpovedajú reálnym ekonomickým plneniam. Žalovaný ďalej uviedol, že správca dane ako aj žalovaný

postupovali v daňovom konaní v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi a rešpektovali zásady daňového poriadku. Podľa názoru žalovaného druhostupňové rozhodnutie i rozhodnutie správcu dane boli vydané v súlade so zákonom a závery v nich uvedené zodpovedajú zistenému skutkovému stavu.

IV.

Právny názor kasačného súdu

11. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 01.08.2021 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 pôvodne predložená NS SR a bola jej pridelená sp. zn. 10Sžfk/4/2020. Od 01.08.2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

12. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) bez nariadenia pojednávania podľa § 455 SSP preskúmal napadnutý rozsudok, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná, a preto ju podľa § 461 SSP zamietol.

13. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane začal dňa 11.03.2014 u sťažovateľa daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie január až december 2013 na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 9212401/5/909624/2014/Kud zo dňa 10.03.2014. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil dňa 03.02.2015 Protokol č. 9212401/5/260072/5/260399/2015/Kud, ktorý bol sťažovateľovi doručený dňa 11.02.2015. Dňa 20.02.2015 sa so splnomocneným zástupcom sťažovateľa uskutočnilo ústne pojednávanie, na ktorom bol oboznámený so zisteniami vykonanými vo vyrubovacom konaní.

14. Správca dane opakovane výzvami zo dňa 08.01.2015 a 20.01.2015 žiadal, aby sťažovateľ predložil ďalšie dôkazy za zdaňovacie obdobie január 2013 - december 2013, ktorými disponuje, resp. sa vie k nim relevantne vyjadriť, napríklad žiadal o riadne preukázanie, na čo bol použitý nakúpený tovar uvedený v dodávateľských faktúrach, kto konkrétne vykonával všetky deklarované stavebné práce, žiadal predložiť pracovné zmluvy, objednávky, súpis použitého materiálu, stavebný denník, ďalej uviesť akými vozidlami sa odvážal stavebný odpad, tiež žiadal predložiť zmluvy spísané s dodávateľmi a odberateľmi a to za zdaňovacie obdobie január 2013 - december 2013 atď. Na základe výzvy sťažovateľ správcovi dane navrhol, aby sám požiadal NAKA o zapožičanie týchto dokumentov a dokladov, na základe ktorých vykoná daňovú kontrolu dodajúc, že tieto doklady sú v režime „utajenia“.

15. Správca dane dňa 01. marca 2018 vydal rozhodnutie č. 100468426/2018, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku určený rozdiel dane v sume 59.729,62 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2013. Napadnutým rozhodnutím č. 101156525/2018 zo dňa 13. júna 2018 žalovaný potvrdil uvedené prvostupňové rozhodnutie správcu dane za zdaňovacie obdobie apríl 2013.

16. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu sp. zn. 20S/88/2018 zo dňa 14.08.2019, ktorým krajský súd zamietol žalobu sťažovateľa o preskúmanie zákonnosti druhostupňového rozhodnutia žalovaného, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

17. Podľa § 464 ods. 1 SSP ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

18. Kasačný súd v nadväznosti na vyššie uvedené zistil, že v kasačnom konaní boli rovnaké sťažovateľom namietané právne otázky v obdobných veciach už právoplatne posúdené Najvyšším súdom Slovenskej republiky v konaniach vedených pod sp. zn. 6Sžfk/68/2019, 8Sžfk/68/2019, 1Sžfk/72/2019, 3Sžfk/93/2019 a 5Sžfk/66/2019 a Najvyšším správny súdom Slovenskej republiky v konaniach vedených pod sp. zn. 2Sžfk/68/2019, 10Sžfk/78/2019, 2Sžfk/63/2019 a 3Sžfk/4/2020. Kasačný súd v týchto veciach kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú zamietol.

19. V súlade s § 464 ods. 1 SSP ku sťažnostným bodom sťažovateľa kasačný súd preto poukazuje na odôvodnenie skôr vydaného rozhodnutia NS SR sp. zn. 8Sžfk/68/2019 zo dňa 08.12.2020, s ktorým sa konajúci kasačný súd stotožňuje a v príslušnom rozsahu ho uvádza.

20. Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 3 ods. 1 daňového poriadku). V zmysle zásady súčinnosti správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov, podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Ďalšou dôležitou zásadou daňového konania je zásada rovnosti (§ 3 ods. 7 daňového poriadku), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti a ktorá vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

21. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. 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.

22. Kasačný súd udáva, že úlohou správneho súdu bolo posúdiť či v predmetnej veci boli splnené zákonné podmienky za existencie, ktorých bolo možné určiť žalobcovi rozdiel na DPH za posudzované zdaňovacie obdobie september 2013 v sume 57.667,73 eur z došlých faktúr od spoločnosti ch&k spol. s.r.o., od spoločnosti FACIES, s.r.o. a od spoločnosti S.E.A.-MBM, spol. s.r.o. [v predmetnej veci za posudzované obdobie apríl 2013 v sume 59.729,62 EUR z došlých faktúr od spoločnosti LK IMPOEXPO, s.r.o., S.E.A. - MBM, spol. s.r.o.] Kasačný súd odkazuje na podrobne opísaný skutkový stav vo veci jednak na rozhodnutie žalovaného a aj na napadnutý rozsudok krajského súdu.

23. Vo vzťahu k námietke porušenia práva na spravodlivý proces sťažovateľ poukazoval najmä na to, že nebola zo strany žalovaného rešpektovaná prezumpcia nevinoty vo vzťahu k žalobcovi s tým, že žalovaný sa uspokojil len s uznesením o vznesení obvinenia ČVS: PPZ-973/NKA - FP-BA 2013, ktoré bolo vydané Národnou kriminálnou agentúrou dňa 20.04.2015 a uspokojil sa len s dôvodmi odkazujúcimi na obsah uznesenia o vznesení obvinenia. Žalovaný si nezabezpečil a nepripojil celý trestný spis a týmito skutočnosťami sa krajský súd v napadnutom rozsudku dostatočne nezaoberal.

24. K tejto námietke kasačný súd udáva, že správny súd sa touto námietkou žalobcu zaoberal v odôvodnení rozhodnutia krajského súdu. Kasačný súd v zhode so žalovaným poukazuje na to, že zásada prezumpcie nevinoty je zásadou, ktorá sa uplatňuje v trestnom konaní, v ktorom sa zisťuje, či

boli naplnené znaky skutkovej podstaty toho ktorého trestného činu, ktoré sú definované v jednotlivých ustanoveniach trestného zákona. Daňové konanie je ovládané osobitnými zásadami, ktoré sú stanovené v § 3 daňového poriadku. Daňovým konaním sa sleduje riadne dodržiavanie procesnoprávných aj hmotnoprávných predpisov v oblasti daní a nie trestnoprávných predpisov.

25. Kasačný súd pre úplnosť dodáva, že aj v správnom práve sa v oblasti správneho trestania aplikujú zásady trestného práva (napríklad § 195 SSP alebo nález ÚS SR sp. zn. II. ÚS 476/2016 zo dňa 17.01.2018, podľa ktorého trestanie za správne delikty podlieha rovnakému právnomu režimu ako trestný postih za trestné činy). Zodpovednosť daňového subjektu za spáchanie správnych deliktov podľa § 154 daňového poriadku je však založená na objektívnej zodpovednosti a správca dane prvostupňovým rozhodnutím ani neukladal sankciu za spáchanie správneho deliktu, ale len určil rozdiel dane. Ďalej platí, že správca dane má zákonom zverenú právomoc rozhodovať o správnom určení dane a za týmto účelom autonómne vykonávať dokazovanie, pričom za dôkaz môže v zmysle daňového poriadku slúžiť 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. Správcovi dane preto nič nebráni v tom, aby použil aj dôkazy zadovážené zákonným spôsobom iným orgánom verejnej moci (napr. vyšetrovateľom v trestnom konaní), aby na skutkový stav zistený aj na podklade takýchto dôkazov aplikoval hmotnoprávne a procesné normy daňového práva a napokon, aby dospel k záverom vedúcim k prijatiu konečného rozhodnutia o určení dane. Orgány činné v trestnom konaní a trestné sudy na podklade týchto dôkazov takisto zisťujú skutkový stav, avšak na účely trestného konania, pričom na zistený skutkový stav budú aplikovať hmotné a procesné normy iného právneho odvetvia - trestného práva. V praxi sa môže stať, že trestný súd rozhodne, že nebolo bez dôvodných pochybností preukázané, že skutok sa stal, že je trestným činom alebo že ho spáchal obvinený. To však neznamená, že by správca dane mal z tohto dôvodu „zviazané ruky“ a nemohol použiť dôkazy zadovážené zákonným spôsobom v tomto trestnom konaní na svoje účely - aby rozhodol o správnom určení dane. Miera dôkazného bremena zaťažujúca štát pri preukazovaní viny páchatel'a v trestnom konaní na jednej strane a pri určovaní dane daňového subjektu na strane druhej, nie je ani zďaleka rovnaká. Dôkazné bremeno v trestnom konaní je výrazne vychýlené v prospech obvineného, čo v daňovom konaní rozhodne neplatí, pretože dôkazné bremeno je rozložené medzi správcu dane a daňovníka na úplne iných princípoch (viď aj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžfk/63/2019 zo dňa 16.12.2021).

26. Správne orgány v danej veci si zaobstarali množstvo dôkazov, z ktorých nespochybniteľne vyplýva, že žalobca vystupoval v reťazci spoločností podieľajúcich sa na podvodoch DPH, v ktorom figurovali deklarovaní dodávatelia žalobcu uvedení na sporných faktúrach. S poukazom na § 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. Preto v tejto súvislosti kasačný súd odkazuje aj na bod 57 [30,41] odôvodnenia rozsudku krajského súdu, kde konateľ žalobcu P. O. do zápisnice o výsluchu obvinených pod sp. zn. 2Tp 9/15 dňa 22.4.2015 uviedol, že je pravdou, že podnikateľským subjektom, ktoré sú uvedené v návrhu prokurátora na vzatie do väzby a v uznesení o vznesení obvinenia vyrábali faktúry a tieto tým firmám predávali tak ako je to uvedené, avšak niektoré firmy uvedené v uznesení nepoznal. Uviedol, že bolo to tak, že niekto chcel niečo na faktúru a on tú faktúru urobil a urobil aj nákladovú faktúru, išlo o ten istý tovar, čiže akože ho predával a akože ho nakupoval od niektorej z tých firiem, ktoré sú tam uvedené s tým, že konatelia a spoločníci tých firiem sú osoby uvedené v uznesení o vznesení obvinenia. To, že správne orgány nezabezpečili vo veci celý obsah trestného spisu, ale len pre vec daňovej kontroly resp. daňového konania dôkazy potrebné pre rozhodnutie vo veci, bolo vyhodnotené už žalovaným správnym orgánom v odôvodnení rozhodnutia a túto argumentáciu aj kasačný súd považuje za správnu.

27. Kasačný súd konštatuje, že krajský súd sa náležite a v súlade so zákonom vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami žalobcu ako i s tvrdeniami žalovaného a dal odpoveď na výklad a aplikáciu

použitých zákonných ustanovení v napádaných rozhodnutiach, a preto sa kasačný súd v plnom rozsahu stotožňuje s dôvodmi rozhodnutia správneho súdu tak, ako ich uviedol aj v tomto svojom rozsudku.

28. Kasačný súd považuje za potrebné uviesť, že z rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor EÚ“), napríklad v rozsudku vo veci Mahagében (C-80/11, C-142/11) Súdneho dvora Európskej únie v prvom rade pripomenul boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam, ktorý je uznaný a podporovaný smernicou Rady 2006/112/ES (bod 41). Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne. V predmetnej veci položenaj prejudiciálnej otázke vychádzali z predpokladu, že zdaniteľné plnenie, ktoré zakladá nárok na odpočet dane, sa uskutočnilo tak, ako to vyplýva z príslušnej faktúry a že faktúra obsahuje všetky údaje požadované smernicou 2006/112/ES (bod 44).

29. Boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou o DPH. Súdny dvor EÚ v tejto súvislosti rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať noriem práva Únie. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Tak je to v prípade, že daňový podvod spácha samotná zdaniteľná osoba. V takomto prípade totiž nie sú splnené objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb zdaniteľnou osobou a hospodárska činnosť (C-285/11 Bonik EOOD).

30. Kasačný súd tiež poukazuje na závery z rozsudku Súdneho dvora EÚ C-440/04 Recolta Recycling SPRL, z ktorého vyplýva, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť právo na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Súdny dvor v rozhodnutí Halifax definoval jednak zneužitie práva, ako aj podmienky, ktoré postačujú splniť pre záver o zneužití práva. Kasačný súd sa stotožňuje so stanoviskom žalovaného, že na účely zneužitia práva z hľadiska neuznania odpočítania dane, nie je potrebné dokazovať úmysel platiteľa dane tak, ako je to pri daňových trestných činoch.

31. Súd poukázal na to, že pokiaľ daňový subjekt požadoval od štátu vrátenie nadmerného odpočtu, bolo jeho základnou povinnosťou preukázať, že má na vrátenie dane právny nárok a ak daňové orgány spochybnili deklarované zdaniteľné obchody, bolo na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nebolo možné priznať nárok na vrátenie dane.

32. V prejednávanej veci žalobca nepreukázal, že deklarované obchody majú reálny základ, pričom všetky listinné dôkazy získané z trestného spisu túto skutočnosť dokresľujú. Správca dane z trestného spisu zabezpečil výpovede, ktoré preukazujú, že v umelom reťazci obchodných spoločností, ktoré sa mali podieľať na podvodoch v súvislosti s daňou z pridanej hodnoty, boli zapojení tak žalobca, spoločnosť LK IMPOEXPO, s.r.o., rovnako ako spoločnosť S.E.A. - MBM, spol. s.r.o. a ich konatelia - P. O., R. X., S. X. a R. T..

33. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach, dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav a veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

34. Nedôvodná bola vyhodnotená kasačná námietka vo vzťahu k dani z príjmov žalobcu za rok 2013 vo väzbe na preskúmané rozhodnutie žalovaného v tejto veci. S touto námietkou sa vysporiadal správny súd v bode 73. [44] rozsudku a s týmto sa stotožňuje aj kasačný súd a dodáva v zhode so žalovaným, že vo veci daňovej kontroly na dani z príjmov za rok 2013 vychádzajú z rôznych skutkových zistení, preverovali sa splnenia zákonných ustanovení rôznych hmotnoprávných predpisov a to zákona o DPH a zákona o dani z príjmov. Pokiaľ ide o kasačnú námietku nesprávneho právneho posúdenia, ktorá je uvedená v bode 24 kasačnej sťažnosti tak táto je veľmi nekonkrétne, žalobca iba uvádza, že nesúhlasí s právnym názorom uvedenom bode 76 odôvodnenia rozsudku, ale zároveň neuvádza prečo, z akých konkrétnych dôvodov je toto právne posúdenie nesprávne. [V prejednávanej veci smerovala kasačná námietka nesprávneho právneho posúdenia veci uvedená v bodoch 20 - 23 kasačnej sťažnosti k nesprávnemu vyhodnoteniu rozporov daňového konania žalobcu v porovnaní s inými skončenými daňovými konaniami u dodávateľov a odberateľov žalobcu, ktorým bolo priznané právo na odpočet, k nesprávnemu určaniu miery dôkazného bremena žalobcu. Sťažovateľ dostatočne nezdôvodnil, v čom a vo vzťahu ku ktorým právnym normám krajský súd vec nesprávne právne posúdil, kasačný súd každopádne vo všetkých bodoch súhlasí s názorom žalovaného a krajského súdu a poukazuje na bod 35 tohto rozsudku, podľa ktorého správca dane vykonáva dokazovanie v rozsahu potrebnom na správne určenie dane].

35. Kasačný súd má za to, že rozsudok správneho súdu netrpí ani nedostatkom nepreskúmateľnosti resp. nedostatkom dôvodov, tak ako to namieta sťažovateľ.

36. Kasačný súd rozhodol o zamietnutí kasačnej sťažnosti sťažovateľa s poukazom na § 461 ods. 1 SSP.

37. Pre úplnosť kasačný súd uvádza, že má vedomosť o rozhodovacej činnosti tunajšieho súdu vo veci sp. zn. 4Sžfk/68/2019, v ktorej išlo o konanie medzi totožnými účastníkmi konania, kde predmetom konania bol nadmerný odpočet DPH za zdaňovacie obdobie marec 2013 v sume 42 614,15 eur. V tejto veci kasačný súd rozhodol tak, že rozsudok Krajského súdu v Trnave zrušil z dôvodu, že tento nespĺňal náležitosti podľa ust. § 139 SSP.

38. Kasačný súd konštatoval, že napriek tomu, že išlo o konanie v obdobnej veci a medzi rovnakými účastníkmi konania, rozhodol vo veci sp. zn. 8Sžfk/68/2019 iným spôsobom, nakoľko rozsudok Krajského súdu v Trnave v tomto prípade spĺňal náležitosti podľa ust. § 139 SSP, bol náležite odôvodnený a vecne správny.“

39. Kasačný súd, pridržiavajúc sa vyššie uvedených záverov vyplývajúcich z jeho skoršej rozhodovacej činnosti a majúc za to, že ide o obdobnú vec tých istých účastníkov konania, ktorá už bola predmetom konania o kasačnej sťažnosti, dospel (po zistení, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol žiadne relevantné skutočnosti, ktorými by spochybnil vecnú správnosť rozsudku krajského súdu) k záveru, že kasačnú sťažnosť je potrebné ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietnuť.

40. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP (a contrario) a vzhľadom na neúspech sťažovateľa v kasačnom konaní mu nepriznal právo na náhradu trov vynaložených v tomto konaní; zároveň kasačný súd nevidel dôvod na postup podľa § 168 SSP.

41. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 147 ods. 2 v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný riadny opravný prostriedok.

