

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 10Sžfk/80/2019  
Identifikačné číslo spisu: 7017201154  
Dátum vydania rozhodnutia: 25. mája 2022  
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:7017201154.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a z členiek senátu Mgr. Kristíny Babiakovej a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. (sudkyňa spravodajkyňa) v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): SPEEDCOM s.r.o., so sídlom Kláštorňa 23/4, 076 05 Brehov, IČO: 36 728 489, právne zastúpený: JUDr. Zuzana Komorovská so sídlom Kuzmányho 57, 040 01 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102070241/2017 zo dňa 29. septembra 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/130/2017 zo dňa 13. februára 2019, takto

### r o z h o d o l :

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.
- II. Účastníkom konania právo 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

#### O d ô v o d n e n i e

##### I.

##### Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Košice, pobočka Trebišov (ďalej aj ako „správca dane“) rozhodnutím č. 9813401/5/427124/2015 zo dňa 26. februára 2015, na základe vykonanej daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2010, podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 22.170,42 EUR za zdaňovacie obdobie december 2010. Správca dane v rámci vyhodnotenia získaných dôkazov dospel k záveru, že k dodaniu služieb od spoločnosti VESET s.r.o. nedošlo, a teda žalobcovi nevznikol nárok na odpočet dane v zmysle dikcie zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Svoje rozhodnutie správca dane založil na tom, že (I) spoločnosť VESET s.r.o. na registrovanej adrese nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť, nekomunikovala so správcou dane; (II) jediný konateľ spoločnosti zásielku síce prevzal, ale ústneho

pojednávania sa nezúčastnil; (III) spoločnosť v roku 2010 nezamestnávala žiadnych zamestnancov; (IV) šetrenia vykonané v priebehu daňovej kontroly preukázali, že k stavebným prácam deklarovným faktúrami nedošlo; (V) dodávateľom nie je platiteľ dane uvedený na faktúrach; (VI) žalobca sa ku kontrolným zisteniam nevedel vyjadriť a v priebehu daňovej kontroly uviedol, že za spoločnosť VESET s.r.o. rokovoval s W. A., ktorý však za spoločnosť nemal právo vystupovať, pričom v priebehu dokazovania nebolo preukázané ani žalobcom a ani správcom dane, že by táto osoba takýmto splnomocnením disponovala; (VII) nebolo preukázané, že by sa na údajnej realizácii dodávky služieb mala zúčastniť aj tretia osoba; (VIII) príjmové pokladničné doklady nie sú dôkazom, že reálne došlo k dodávke tovaru a platbám za ne a (IX) Národná kriminálna agentúra vo svojom vyšetrovacom spise č. ČVS: PPZ-186/NKA-FP-VY-2012 uviedla, že nebohý W. A. viedol organizovanú skupinu, ktorej hlavnou činnosťou bolo vyhotovovanie fiktívnych účtovných dokladov pre rôzne podnikateľské subjekty, čo správcu dane viedlo k pochybnostiam o reálnom dodaní služieb od spoločnosti VESET s.r.o.

2. Rozhodnutím č. 1226429/2015 zo dňa 27. júla 2015 žalovaný rozhodnutie správcu dane č. 9813401/5/427124/2015 zo dňa 26. februára 2015 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. Žalovaný v rozhodnutí uviedol, že správca dane pripomienky daňového subjektu k výsledkom daňovej kontroly s daňovým subjektom neprerokoval a pri rozhodovaní nesprávne aplikoval právny predpis, podľa ktorého sa rozhodovalo.

3. Správca dane rozhodnutím č. 101447723/2016 zo dňa 14. januára 2016 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 22.170,42 EUR za zdaňovacie obdobie december 2010, pričom svoje rozhodnutie oprel o rovnakú argumentáciu, akú uviedol v predošlom rozhodnutí.

4. Rozhodnutím č. 103060395/2016 zo dňa 3. mája 2016 žalovaný rozhodnutie správcu dane č. 101447723/2016 zo dňa 14. januára 2016 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie (oprava výroku rozhodnutia na základe Oznámenia o oprave chýb zo dňa 17. mája 2016). Následne správca dane vydal rozhodnutie č. 100152690/2017 zo dňa 24. januára 2017, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2010, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 22.170,42 EUR za zdaňovacie obdobie december 2010. V rámci konania, ktoré predchádzalo vydaniu tohto rozhodnutia správca dane vykonal ústne pojednávanie dňa 10. januára 2017, na ktorom so žalobcom prerokoval pripomienky k zisteniam správcu uvedeným v protokole č. 9813401/5/202544/2015/Zam zo dňa 27. januára 2015. Na ústnom pojednávaní správca dane zopakoval svoju argumentáciu a uviedol, že svoje pochybnosti nezakladal len na zisteniach orgánov činných v trestnom konaní, ale tieto skutočnosti sú jedným z faktorov, ktoré mali za následok pochybnosti správcu dane pri priznaní a odpočítaní dane z faktúr, na ktorých boli uvedené spoločnosti KIMBO s.r.o., VESET s.r.o. a DIGITALIS s.r.o.

5. Rozhodnutím č. 100741148/2017 zo dňa 2. mája 2017 žalovaný rozhodnutie správcu dane č. 100152690/2017 zo dňa 24. januára 2017 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalovaný mal za to, že správca dane nesprávne určil výšku nadmerného odpočtu.

6. Správca dane následne vydal rozhodnutie č. 101332215/2017 zo dňa 14. júna 2017 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel dane v sume 22.170,42 EUR na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2010. Správca dane mal za preukázané, že:

(I) v priebehu výkonu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nebolo preukázané že spoločnosť VESET s.r.o. bola dodávateľom služieb, a teda právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia na faktúre;

(II) spoločnosť VESET s.r.o. na registrovanej adrese nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť, nekomunikovala so správcom dane a konateľ žalobcu vo vzťahu k spoločnosti komunikoval len s W. A.;

(III) jediný konateľ spoločnosti VESET s.r.o. zásielku od správcu dane síce prevzal, ale ústneho pojednávania sa nezúčastnil;

(IV) šetrenia vykonané v priebehu daňovej kontroly preukázali, že k stavebným prácam deklarovaným faktúrami nedošlo a spoločnosť VESET s.r.o. v priebehu roka 2010 nezamestnávala žiadnych zamestnancov;

(V) dodávateľom nie je platiteľ dane uvedený na faktúrach a žalobca nepredložil v priebehu konania žiadne dôkazy, ktoré by preukazovali jeho tvrdenia;

(VI) žalobca sa ku kontrolným zisteniam nevedel vyjadriť a v priebehu daňovej kontroly uviedol, že za spoločnosť VESET s.r.o. rokovoal s W. A., ktorý však za spoločnosť nemal právo vystupovať, pričom v priebehu dokazovania nebolo preukázané ani žalobcom a ani správcom dane, že by táto osoba takýmto splnomocnením disponovala;

(VII) nebolo preukázané, že by sa na údajnej realizácii dodávky služieb mala zúčastniť aj tretia osoba;

(VIII) príjmové pokladničné doklady nie sú dôkazom, že reálne došlo k dodávke tovaru a platbám za ne;

(IX) správca dane sa počas konania pokúšal predvolať jediného konateľa spoločnosti VESET s.r.o., ten sa však ústneho pojednávania nezúčastnil;

(X) Národná kriminálna agentúra vo svojom vyšetrovacom spise č. ČVS: PPZ-186/NKA-FP-VY-2012 uviedla, že nebhý W. A. viedol organizovanú skupinu, ktorej hlavnou činnosťou bolo vyhotovovanie fiktívnych účtovných dokladov pre rôzne podnikateľské subjekty (čo vyplýva aj z výsluchov O. A. a K. C. v trestnom konaní), čo správcu dane viedlo k pochybnostiam o reálnom dodaní služieb od spoločnosti VESET s.r.o.;

(XI) bolo v záujme daňového subjektu (žalobcu), aby pri vstupe do obchodných vzťahov zachoval náležitú mieru obozretnosti a zabezpečil si potrebné podklady pre splnenie podmienok pre oslobodenie od dane.

7. Proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, v ktorom napádal (I) výrok rozhodnutia (možnosť odpočítania vlastnej daňovej povinnosti, určenie rozdielu dane, ktorá nebola samostatným výrokom vyrubená a neuvedenie povinného subjektu a obdobia určenia dane); (II) vyrubovací proces, v rámci ktorého žalobca nebol vyzvaný na vyjadrenie sa k protokolu o daňovej kontrole; (III) skutočnosť, že žalobca nebol informovaný o tom, že správca dane podal podnet na preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania; (IV) dôkazy, na ktorých správca dane založil rozhodnutie sú domnienky vyplývajúce z vyšetrovacieho spisu NAKA; (V) výsledky šetrenia NAKA vo vzťahu k spoločnostiam KIMBO s.r.o. a DIGITALIS s.r.o. nemajú žiadny vzťah k plneniu podľa správcom dane neuznaných faktúr; (VI) jediný dôkaz (vyjadrenie nebhého W. A.) je nevykonateľný a konštatovanie, že nekonal za spoločnosť DIGITALIS s.r.o. neodôvodňuje záver, že nemohol vystupovať ako zástupca tejto spoločnosti; (VII) ak hodnotenie dôkazov spočíva z výsluchov O. A. O. K. C., bez bližšej špecifikácie ich obsahu nie je riadne odôvodnenie vyhodnotenia dôkazov v neprospech daňového subjektu; (VIII) dôvod začatia výkonu daňovej kontroly nie je v súlade s obsahom spisu. Žalobca tvrdil, že nemal vedomosť o trestnej činnosti W. A. a nakoľko práce boli zrealizované, nemal dôvod za dielo nezaplatiť.

8. Žalovaný rozhodnutím č. 102070241/2017 zo dňa 29. septembra 2017 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. V napadnutom rozhodnutí sa žalovaný zaoberal výškou nadmerného odpočtu, ktorá bola žalobcovi vyrubená výrokom rozhodnutia, zákonnými podmienkami pre odpočet dane z pridanej hodnoty, kontaktnosťou dodávateľov a ich konateľov, prerokovaním protokolu a podnetom na preskúmanie rozhodnutia, ktorý podal správca dane a ktorý nemal vplyv na práva a povinnosti žalobcu. Vo vzťahu k zisteniam orgánov činných v trestnom konaní žalovaný uviedol, že správca dane ich vyhodnotil vo vzájomnej súvislosti s vlastnými zisteniami a uviedol, akými úvahami sa pri ich hodnotení riadil. Uvedené skutočnosti boli jedným z faktorov, ktoré mali za následok pochybnosti správcu dane pri odpočítaní dane z faktúr nimi vyhotovených a zároveň predpokladali vedomosť štatutárneho orgánu odberateľa, že uvedené plnenie je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa. Námiety vo vzťahu k spôsobu začatia daňovej kontroly považoval žalovaný za irelevantné.

## II.

Priebeh konania pred správnym súdom

9. Žalobca podal proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu, ktorou žiadal, aby Krajský súd v Košiciach (ďalej len „správny súd“) rozhodnutie žalovaného zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie.

10. Podľa žalobcu správca dane vydal rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku, ktorým však žiadnu daň nevyrubil, ale v tomto rozhodnutí určil rozdiel dane. Podaním daňového priznania v roku 2010 bola daň vyrubená a navyiac v tomto rozhodnutí ani podľa jeho obsahu nemohla byť žiadna daň vyrubená, nakoľko sa jedná o zníženie nadmerného odpočtu, bez vplyvu na vlastnú daňovú povinnosť. Podľa žalobcu v napadnutom rozhodnutí absentuje údaj o PSČ žalobcu. Rovnako mal za to, že nie je zrejmé, o ktorých právach a povinnostiach žalobcu bolo rozhodované, ani ako bolo naložené s nadmerným odpočtom a aký výsledok vyplýva z rozhodnutia pre daňový subjekt vo vzťahu k ostatným napadnutým výrokom, ktoré ostali nedotknuté, čím ostáva jeho procesné právo neisté.

11. Podľa žalobcu časti určenia splatnosti rozdielu v sume nadmerného odpočtu sa navyiac neuvádza, za ktoré obdobie je tento rozdiel určený, ani ktorý subjekt je zaviazaný ho zaplatiť a keďže preskúmané rozhodnutie sa k tejto časti prvostupňového rozhodnutia ani nevyjadruje, v tejto časti ostáva výrok nepreskúmateľný. Zároveň ani z prvostupňového rozhodnutia a ani z napadnutého rozhodnutia nevyplýva, ktoré konkrétne pochybenie § 71 zákona o DPH je žalobcovi vytykané a čo viedlo žalovaného a správca dane k vydaniu rozhodnutia práve z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 a ods. 2 ako aj § 51 ods.1 písm. a/ zákona o DPH, ktorý sa odvoláva na § 71 (náležitosti faktúry). Za situácie, že porušenie § 71 zákona o DPH viedlo administratívne orgány k rozhodnutiu o znížení DPH za obdobie december 2010, pre zákonnosť ich rozhodnutia je nevyhnutné špecifikovať konkrétnu povinnosť, ktorej porušenie bolo dôvodom vydania, resp. potvrdenia napadnutého rozhodnutia. Rozhodnutie tak nekorešponduje s ustanovením § 63 daňového poriadku, a preto je nezákonné.

12. Nezákonnosť napadnutého rozhodnutia žalobca odôvodňuje tým, že žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí nezaoberal všetkými napadnutými výrokmi prvostupňového rozhodnutia, rozhodnutie žalovaného v časti obligatórnych náležitostí (sídlo žalobcu) nekorešponduje so zápisom v obchodnom registri, výroky sú neurčité a nepreskúmateľné v časti naloženia s nadmerným odpočtom, určenia časového obdobia, subjektu, určenia ustanovenia, ktoré bolo porušené.

13. Žalobca uviedol, že dôvodom určeného rozdielu je skutočnosť, že údajne nesplnil kumulatívne svoju povinnosť preukázať materiálnu existenciu fakturovaných výkonov uvedených vo faktúre a predloženie relevantného daňového dokladu - faktúry, ktorá spĺňa náležitosti uvedené v ustanovení § 49 ods.1 a ods.2 zákona o DPH, teda nevzniklo právo na odpočítanie dane podľa § 51 ods.1 písm. a/ zákona o DPH z dôvodu nedodržania § 71 označeného zákona, a to za situácie, že administratívne orgány neuviedli, ktoré konkrétne porušenie ustanovenia § 71 zákona o DPH na predložennom doklade absentujú.

14. V ďalšej časti správnej žaloby žalobca uviedol, že doručenie výzvy od správca dane na preukázanie práva na odpočet dane z faktúr z 22. marca 2004 a 6. júla 2010 a nasledujúcich nemajú žiaden súvis s faktúrou č. V 201005 zo dňa 2. decembra 2010 ako aj to, že správca dane konštatoval, že vyjadrenie žalobcu k protokolu považuje za nepodané, avšak nie je pravdou ako uvádza správca dane vo svojom rozhodnutí, že žalobca bol vyzvaný na podanie vyjadrenia k protokolu. Dňa 13. februára 2015 bolo písomné vyjadrenie podané na poštovú prepravu, v dôsledku čoho sa daňový subjekt k protokolu vyjadril minimálne v zákonnej lehote. Žalobca mal za to, že mu nebola doručená výzva podľa ustanovenia § 46 ods. 8 daňového poriadku, čo bráni zákonnému vydaniu rozhodnutia správca dane.

15. Žalobca nesúhlasil ani s konštatovaním, že predmet fakturácie mu nebol dodaný spoločnosťou VESET s.r.o., pretože administratívne orgány k takémuto záveru neuviedli žiaden relevantný dôkaz, ale vychádzajú iba z domniek vyplývajúcich s vyšetrovacieho spisu Národnej kriminálnej agentúry (ďalej len „NAKA“). Takýmto postupom nastáva situácia, že správca dane síce uznáva príjem plynúci

z vykonávaných stavebných prác, avšak neuznáva žiadny náklad na ich vykonanie. Žalobca nepovažoval za relevantné ani výsledky šetrenia NAKA vo vzťahu k spoločnostiam KIMBO, s.r.o. a DIGITALIS, s.r.o., ktoré nemajú žiaden vzťah k plneniu podľa správcom dane neuznanej faktúry. V podstate jediný dôkaz - vyjadrenie W. A. už z dôvodu jeho smrti je nevykonateľný, a preto záver správcu dane tak ako je vyššie konštatované, je založený výlučne len na domnienkach. Skutočnosť, že nebohy W. A. nebol zapísaný ani ako konateľ a ani ako zástupca v daňovom registri a nebol ani zamestnancom spoločnosti VESET s.r.o. neodôvodňuje záver, že nemohol vystupovať v danom období ako zástupca tejto spoločnosti. Všeobecné konštatovanie, že nebohy A. nemohol zastupovať spoločnosť VESET s.r.o. vyplýva aj z toho, že nemal žiaden vzťah ani k ďalším spoločnostiam (KIMBO, DIGITALIS s.r.o.), ktorý nakoniec spochybnil aj sám žalovaný, keď vo svojom rozhodnutí uvádza, že neb. A. bol zapísaný v daňovom informačnom systéme ako zástupca spoločnosti KIMBO, s.r.o. Neobstojí teda domnienka, že nie je preukázaná žiadna väzba neb. A. na dodávateľov žalobcu. Žalobca zdôraznil, že voči nemu nebolo, ani nie je vedené žiadne trestné konanie a nepozná ani obsah spisu NAKA.

16. Žalovaný nie je nadaný kompetenciou hodnotenia dôkazov zhromaždených orgánmi činnými v trestnom konaní a suplovaním právomoci súdu na ich vyhodnotení a nemožno ani opomenúť skutočnosť, že výpoveď obžalovaných v trestnom konaní nie je založená na povinnosti uvádzať pravdu, kde za účelom svojej obhajoby sú oprávnení aj klamať. Z tohto hľadiska preto nie je možné za relevantné dôkazy v zmysle daňového poriadku vyhodnocovať takéto výpovede voči inému daňovému subjektu, naviac pokiaľ boli rozporné, pretože dcéra neboheho údajne u správcu dane raz vypovedala, že všetky záležitosti vo VESET s.r.o. zariad'oval jej otec a druhýkrát odmietla vypovedať, ale údajne vypovedala, že podpis na faktúre nie je jej, ani jej otca. Žalobcovi nie je zrejmé, prečo práve výpoveď (ktorú údajne odmietla vykonať) je hodnotená ako dôveryhodná a výpoveď (ktorú neodmietla vykonať), že zomrelý A. konal za spoločnosti, v ktorých bola konateľkou, je vyhodnotená ako nepriekazná, že neb. A. konal za VESET s.r.o. Ak hodnotenie dôkazov spočíva z výsluchu O.. A.R. O. K.. C. (ktorých žalobca ani nepozná), bez bližšej špecifikácie ich obsahu, nejedná sa o riadne odôvodnenie vyhodnotenia dôkazov v neprospech žalobcu.

17. K formálnej stránke začatia výkonu daňovej kontroly žalobca namieta, že v súlade s obsahom spisu nie je ani dôvod začatia výkonu kontroly, pretože podľa napadnutého rozhodnutia daňová kontrola začala podľa § 46 ods. 1 daňového poriadku, podľa obsahu spisu správcu dane, však kontrola začala z dôvodu uvedeného v § 46 ods. 3 daňového poriadku, čo má podľa žalobcu bezprostredný dopad na plynutie lehôt, a teda sa dotýka aj práv a povinností žalobcu.

18. V závere správnej žaloby žalobca opätovne zhrnul, že nemal vedomosť o trestnej činnosti W. A. a je nesporné, že fakturované práce boli zrealizované, a nemal žiaden dôvod za zrealizované dielo nezaplatiť. Ku zhotoveniu diela došlo, čoho dôkazom je dielo samotné, preto žalobca ani nemal dôvod vykonávať inú činnosť smerujúcu na prijatie opatrení v súvislosti s okolnosťami dodania tovaru alebo poskytnutie služieb. Podľa žalobcu nevznikla ani žiadna pochybnosť, že neb. W. A. bol činný pre spoločnosť VESET s.r.o. a nakoľko platby boli realizované priamo pre túto spoločnosť, nevyplývala ani potreba overovania jeho pôsobenia ako sprostredkovateľa pre dodávateľa. V tejto súvislosti žalobca poukázal na právne názory vyslovené v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3SŽf/1/2011 zo dňa 15. marca 2011, pričom tiež uviedol, že skutočnosť, že v období niekoľkých rokov po realizácii preukázaného zdaniteľného plnenia sa správca dane nevedel skontaktovať s konateľom spoločnosti, nie je dôkazom s objektívnou výpovednou hodnotou k veci. Postup správcu dane podľa žalobcu je v rozpore s rozhodnutím súdu EÚ č. 62011CJ0142 zo dňa 21. júna 2012, 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.

19. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe zopakoval skutkovú ako aj právnu argumentáciu z napadnutého rozhodnutia a navrhol, aby správny súd žalobu na nariadenom pojednávaní v celom rozsahu zamietol. K námietke žalobcu o porušení § 63 ods. 3 písm. c) daňového poriadku uviedol, že aj keď sídlo daňového subjektu je vo výroku napadnutého rozhodnutia uvedené bez smerovacieho

čísla, tento nedostatok nemôže mať za následok zrušenie preskúmaného rozhodnutia, pretože podľa ostatných identifikačných údajov žalobcu je nepochybné, že sa rozhodovalo o jeho právach a povinnostiach.

20. Žalovaný neakceptoval ani námietku, že správca dane nesprávne aplikoval § 68 ods. 5 daňového poriadku, pretože tento na základe výsledku daňovej kontroly postupoval vo vyrubovacom konaní a napadnuté rozhodnutie vydal v súlade s § 68 ods. 6 daňového poriadku. Vo výroku správca dane uviedol, že podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku na dani z pridanej hodnoty určil žalobcovi za zdaňovacie obdobie december 2010 rozdiel v sume 22.170,42 EUR, t.j. znížil nadmerný odpočet uplatnený v daňovom priznaní zo sumy 27.381,63 EUR na sumu 5.211,21 EUR. Žalobcovi bol na základe podaného daňového priznania vrátený nadmerný odpočet vo výške 27.381,63 EUR, no podľa výsledkov daňovej kontroly mal nárok na nadmerný odpočet iba v sume 5.211,21 EUR, preto správca dane v súlade s ustanovením § 68 ods. 6 daňového poriadku vo výroku napadnutého rozhodnutia uložil daňovému subjektu povinnosť určení rozdiel v sume 22.170,42 EUR uhradiť do 15 dní odo dňa právoplatnosti rozhodnutia správcu dane. Práve z týchto dôvodov žalovaný považoval za neopodstatnenú námietku žalobcu, že z výroku rozhodnutia správcu dane nie je zrejmé, o ktorých právach a povinnostiach žalobcu bolo rozhodované.

21. Vo vzťahu k preukázaniu materiálneho plnenia z predmetnej faktúry žalovaný uviedol, že daňové orgány zhodne konštatovali, že žalobca nedostatočným spôsobom preukázal, že predmet zdaniteľného obchodu, na základe ktorého si uplatnil odpočítanie dane, mu dodal platiteľ DPH z dôvodu porušenia § 49 ods.1 a 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Odvolávanie sa žalobcu, že dôkazom o dodaní je samotné dielo podľa žalovaného neobstojí, pretože na jeho realizácii sa podieľalo viacero dodávateľov s takým istým tovarom a službami. Správca dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatneného práva na odpočítanie DPH nevychádza len z faktúry predloženej platiteľom dane, ale preveroval, či predložená faktúra odráža skutočnosti v nej uvedené. Predložené faktúry odmietol ako dôkaz, pretože samotná faktúra ako taká nie je dôkazom o tom, že skutočnosti na nej uvedené sú pravdivé a že k dodaniu došlo tak ako je na nej uvedené. Pokiaľ nie je preukázané, že boli splnené hmotnoprávne podmienky pre vznik nároku na odpočítanie dane, samotná faktúra nepostačuje. Tvrdenie nie je dôkaz a ak daňový subjekt nepredloží aj ďalšie dôkazy, ktoré by potvrdili, že deklarovaný zdaniteľný obchod realizoval daňový subjekt uvedený na faktúre, iba jeho tvrdenie neobstojí.

22. Vo vzťahu k námietke týkajúcej sa prerokovania pripomienok k protokolu žalovaný uviedol, že tento problém bol vyriešený rozhodnutím o odvolaní č. 103060395/2016 zo dňa 3. mája 2016, resp. v rozhodnutí č. 792131/2016 zo dňa 17. mája 2016, ktorým žalovaný zrušil rozhodnutie správcu dane č. 101447723/2016 zo dňa 14. januára 2016 a v nasledujúcom vyrubovacom konaní nariadil správcovi dane tieto pripomienky k protokolu so žalobcom prerokovať. Správca dane prerokoval so žalobcom jeho pripomienky k protokolu č. 9813401/5/202544/2015/Zam zo dňa 27. januára 2015 pri ústnom pojednávaní dňa 10. januára 2017 (zápisnica č. 100040576/2015), preto námietky žalobcu sú v tomto smere neopodstatnené.

23. Ako neopodstatnené žalovaný hodnotil aj námietky, že jediné dôkazy správcu dane vedúce k záveru premietnutému vo výroku preskúmaného rozhodnutia sú domnienky vyplývajúce z vyšetrovacieho spisu NAKA. Správca dane pri vykonávaní daňovej kontroly a pri dokazovaní v rámci vyrubovacieho konania, s poukazom na § 24 ods. 2 daňového poriadku, bol povinný dostatočne zistiť skutkový stav a za tým účelom, v zmysle § 24 ods. 4 daňového poriadku, je oprávnený použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a je obmedzený iba tým, aby dôkazný prostriedok nebol získaný v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Správca dane pred prijatím záverov hodnotil všetky dôkazy jednotlivo a vo vzájomnej súvislosti a žalobca mal možnosť sa k uvádzaným dôkazným prostriedkom a výsledkom daňovej kontroly aj vyjadriť.

24. Žalovaný nepoprel, že správcovi dane bola doručená požiadavka orgánov činných v trestnom konaní o vykonanie daňovej kontroly u žalobcu, ktorá začala na základe oznámenia o vykonaní

daňovej kontroly č. 9813401/5/556491/2014 zo dňa 11. februára 2014 podľa § 46 ods. 1 daňového poriadku, nie podľa ustanovenia § 46 ods. 3 daňového poriadku tak, ako to tvrdí žalobca. V závere vyjadrenia žalovaný poukázal na vyjadrenie konateľa žalobcu, X. I., že W. A. vystupoval za všetky tri daňové subjekty (KIMBO, s.r.o., VESET s.r.o., DIGITALIS, s.r.o.) a sám prehlásil, že s nikým iným nerokoval a nikoho iného z uvedených spoločností nepozná, pričom W. A. nebol štatutárom ani zamestnancom týchto spoločností a nebolo ani preukázané splnomocnenie na ich zastupovanie. Uvedené spoločnosti boli jedným z faktorov majúcich za následok pochybnosti správcu dane pri odpočítaní dane z faktúr nimi vyhotovených a zároveň predpokladali vedomosť štatutárneho orgánu odberateľa, že uvedené plnenie je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa.

25. Žalobca v replike k vyjadreniu žalovaného zotrval na dôvodoch podanej správnej žaloby v celom rozsahu a tvrdil, že obsah vyjadrenia žalovaného (okrem popierania znenia zákona) sa netýka žalobných námietok. Zopakoval, že zo znenia § 63 ods. 3 písm. c) daňového poriadku je zrejmé, že nie je daná možnosť správneho orgánu vybrať si niektorý z kogentne stanovených údajov, ale rozhodnutie správcu dane musí obsahovať všetky tam uvedené údaje. Rovnakým postupom by sa muselo potom nazerať na plnenie povinnosti daňového subjektu, ktorý by si aj napriek konkrétnym povinnostiam stanoveným zákonom mohol svojvoľne vybrať len niektoré z nich a nemohol by byť za takýto postup sankcionovaný.

26. Žalobca naďalej trval na námietke, že z rozhodnutia administratívneho orgánu nevyplýva, ktorá konkrétna povinnosť uložená v § 71 zákona o DPH (v znení do 31.12.2010) nebola dodržaná. Zdôraznil, že zákonné rozhodnutie môže byť len výsledkom zákonného postupu správneho orgánu. Ak daňový poriadok vyžaduje doručovanie výzvy pre možnosť začatia vyrubovacieho konania v zmysle § 46 ods. 8 daňového poriadku, nie je možné považovať za splnenie tejto výzvy doručenie výzvy podľa Oznámenia Ministerstva financií SR k Opatreniu MF SR z 15.12.2001 č. MF/26131/2011 - 74, pretože daňový poriadok s doručením takejto výzvy nespája vyrubovacie konanie (§ 68 ods. 1 daňového poriadku). Ak daňovému subjektu nebola doručená výzva na prerokovanie protokolu zákonným spôsobom, nemohlo začať ani vyrubovacie konanie.

27. Vo vzťahu k preukázaniu materiálneho plnenia na základe predmetnej faktúry žalobca uviedol, že žalovaný iba všeobecne konštatuje fiktívnosť týchto faktúr vystavených neb. A., avšak v rozhodnutí nie je uvedený žiaden dôkaz, prečo sú predložené faktúry považované za fiktívne, a to aj napriek existencii diela, ktoré bolo predmetom fakturácie. Existencia zhotoveného diela, nakoľko sa jedná o nehnuteľnosť je overiteľná na mieste. Fakturované práce sa viažu ku konkrétnemu dielu, kde iné osoby nezasahovali a ak mal o tom žalovaný pochybnosť, mal tieto osoby konkretizovať.

28. Správny súd na nariadenom pojednávaní dňa 13. februára 2019 danú vec prejednal v neprítomnosti žalovaného.

### III.

#### Rozhodnutie správneho súdu

29. Správny súd rozsudkom č. k. 7S/130/2017-35 zo dňa 13. februára 2019 podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) žalobu zamietol.

30. Správny súd po preskúmaní administratívneho spisu mal za to, že správca dane v danom prípade skúmal uskutočnenie zdaniteľného obchodu nielen z formálnej stránky, ale preveroval skutočný súlad stavu so stavom formálnym a pri posudzovaní opodstatnenosti uplatneného práva nevychádzal len z faktúry predloženej platiteľom dane, ale preveroval, či predložená faktúra odráža skutočnosti uvedené na faktúre. V tejto súvislosti správny súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR vo veci vedenej pod sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23. marca 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011. Odpočítanie dane nenastane ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojmem „môže“ § 49 ods. 2 zákona o DPH), ktorá právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora EÚ. Pritom ani

správcovi dane ani správneému súdu nesvedčí právo žalobcovi určovať, aké dôkazy má na preukázanie ním tvrdených skutočností predložiť.

31. Správny súd sa v celom rozsahu stotožnil so záverom správcu dane, ktorý sa premietol aj do napadnutého rozhodnutia žalovaného, že zo strany daňového subjektu nebolo dostatočne preukázané, že predmet faktúry dodala spoločnosť VESET s.r.o., teda žalobca neunesol dôkazné bremeno na preukázanie, že predmet dane deklarovaný vo faktúre mu dodal jeho dodávateľ. Žalobca preto pri odpočítaní dane z pridanej hodnoty porušil § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Správny súd tiež zdôraznil, že spoločnosť VESET s.r.o. na registrovanej adrese nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť, bola nekontaktná, so správcom dane nekomunikovala a zároveň nebolo preukázané, aby v preverovanom období vykonávala reálnu ekonomickú činnosť.

32. Správny súd uviedol, že konateľ žalobcu sa pri ústnom pojednávaní dňa 30. septembra 2014 vyjadril, že za spoločnosť VESET s.r.o. vystupoval W. A. a rokoval iba s ním, tak ako to vyplýva zo zápisnice č. 9813401/5/4443875/2014/Zam a nikoho iného za spoločnosť nepozná. Prepojenie W. A. na spoločnosť VESET s.r.o. pritom v preverovanom období nebolo žiadnym spôsobom preukázané, preto možno z uvedeného vyvodit' záver, že túto spoločnosť zastupovala neoprávnená osoba. Jediným konateľom tejto spoločnosti bol občan Maďarskej republiky O. H. - I., ktorý sa na registrovanej adrese nezdržoval a nezúčastnil sa ani ústneho pojednávania na základe predvolania. V priebehu vyrubovacieho konania sa táto spoločnosť niekoľkokrát zlúčila a poslednou nástupníckou spoločnosťou od 16. decembra 2015 sa stala spoločnosť RELCO s.r.o., so sídlom Okružná 3239 Modra, ktorá je od 13. júla 2016 je v konkurze. Správny súd zdôraznil, že v súvislosti s preverením dodania tovaru a služieb od VESET s.r.o. sa ústneho pojednávania nezúčastnil ani štatutárny zástupca, a to napriek riadnemu predvolaniu.

33. Podstatnou skutočnosťou pre záver správcu dane o nepreukázaní materiálneho plnenia deklarovaného v predloženej faktúre je aj záver NAKA vo veci vedenej pod č. ČVS - PPZ - 186/NKA-FP-VY, podľa ktorého v roku 2010 v Košiciach pôsobila organizovaná skupina pod vedením W. A., ktorej hlavnou činnosťou bolo vyhotovovanie fiktívnych účtovných dokladov pre rôzne podnikateľské subjekty, preto na základe šetrení NAKA mal správca dane oprávnené pochybnosti, že k žiadnemu reálnemu dodaniu spoločnosťou VESET s.r.o. nedošlo. Takýto záver podporuje aj zistenie správcu dane, že táto spoločnosť v roku 2010 nezamestnávala žiadnych zamestnancov a v procese dokazovania nevyšli najavo žiadne skutočnosti, ktoré by preukazovali, že deklarované dodanie služieb bolo dodané subdodávateľsky, prípadne na ich realizácii sa mala zúčastniť aj tretia osoba. Z týchto podstatných dôvodov preto správny súd dospel k záveru o správnosti vyhodnotenia vykonaného dokazovania správcom dane ako aj žalovaným.

34. Námietky žalobcu, týkajúce sa procesných pochybení zo strany správcu dane v priebehu daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní, správny súd vyhodnotil ako nedôvodné. Ustanovenie § 63 ods. 3 písm. c) daňového poriadku v prípade označenia daňového subjektu vyžaduje označenie obchodného mena a sídla právnickej osoby v súlade so zápisom v obchodnom registri, avšak podľa názoru správneho súdu vytýkaný nedostatok, t.j. neuvedenie konkrétneho poštového smerovacieho čísla nevyvoláva pochybnosti o totožnosti kontrolovaného subjektu, ktorému bola uložená povinnosť zo strany daňového úradu. Táto spoločnosť je identifikovaná dostatočnými údajmi, ktoré sú aktuálne zapísané v obchodnom registri a formálny nedostatok spočívajúci v neuvedení poštového smerovacieho čísla sídla daňového subjektu v žiadnom prípade nebráni preskúmaniu administratívneho rozhodnutia.

35. K námiatke žalobcu o nesprávnej aplikácii § 68 ods. 5 daňového poriadku vo vzťahu k výroku preskúmaného rozhodnutia správny súd uviedol, že správca dane na základe výsledku daňovej kontroly postupoval vo vyrubovacom konaní a napadnuté rozhodnutie vydal v súlade s ustanovením § 68 ods. 6 označeného zákona. V súlade s týmto ustanovením zákona za zdaňovacie obdobie december 2010 určil žalobcovi rozdiel v sume 22.170,42 EUR, t. j. znížil nadmerný odpočet uplatňovaný v daňovom priznaní za označené zdaňovacie obdobie zo sumy 27.381,63 EUR na sumu 5.211,21 EUR.

Žalobcovi na základe podaného daňového priznania bol vrátený nadmerný odpočet vo výške 27.381,63 EUR, pričom podľa výsledkov daňovej kontroly mal žalobca nárok na nadmerný odpočet iba v sume 5.211,21 EUR, preto správca dane správne v súlade s ustanovením § 68 ods. 6 daňového poriadku vo výroku napadnutého rozhodnutia uložil daňovému subjektu povinnosť určený rozdiel v sume 22.170,42 EUR uhradiť v lehote do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti tohto rozhodnutia. Výroky rozhodnutia žalovaného spolu s rozhodnutím prvostupňového správneho orgánu sú dostatočne určité a zrozumiteľné, a z týchto výrokov jednoznačne vyplýva, akým spôsobom rozhodol administratívny orgán a aké povinnosti v súvislosti s vyrubovacím konaním boli uložené žalobcovi.

36. Napokon je podľa názoru správneho súdu nedôvodná aj námietka ohľadom neprerokovania pripomienok k protokolu, pretože vzhľadom na vytýkané nedostatky v procese daňovej kontroly a vyrubovacom konaní správca dane prerokoval so žalobcom jeho pripomienky pri ústnom pojednávaní dňa 10. januára 2017 (zápisnica č. 100040576/2017). Ani ostatné námietky procesného charakteru podľa názoru správneho súdu nie sú takého charakteru a takej miery závažnosti, žeby spôsobovali neplatnosť administratívneho rozhodnutia a bránili preskúmaniu napadnutého rozhodnutia v medziach uplatnených žalobných dôvodov.

#### IV.

##### Argumentácia účastníkov v kasačnom konaní

37. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP a alternatívne navrhol, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie alebo ho zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného.

38. Sťažovateľ zotrval na svojej argumentácii, ktorú použil v konaní pred správnym súdom. Podľa sťažovateľa rozhodnutie správcu dane musí obsahovať sídlo spoločnosti, ktorého súčasťou je aj poštové smerovacie číslo. Ak by sa pri akomkoľvek návrhu na zápis údajov do obchodného registra neuviedla hoci len interpunkcia, obchodný register navrhované údaje nezapíše. Sťažovateľ ďalej poukázal na to, že podľa § 68 daňového poriadku sa vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 daňového poriadku, ktorá mu v tomto prípade nebola doručená. Skutočnosť, že mu bola doručená výzva v zmysle Oznámenia MF SR o účtovných závierkach bánk, označená ako o správe daní, neznamená, že takáto výzva vyvoláva začiatok vyrubovacieho konania v zmysle daňového poriadku.

39. Ďalšiu nesprávnu aplikáciu daňového poriadku vidí sťažovateľ v tom, že správca dane mal možnosť postupovať buď podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku tak, že vydá rozhodnutie o vyrubení dane, ktorým vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubení dane, alebo podľa ods. 6 vydá rozhodnutie o určení rozdielu dane. V danom prípade bola daň vyrubená podaním daňového priznania v roku 2010. Pokiaľ teda správca dane napriek tomu, že už bola daň raz vyrubená zákonom predpísaným spôsobom, v ktorom sťažovateľ priznal daň v rovnakej výške akú zistil správca dane (rozdiel vznikol z toho, že do tejto daňovej povinnosti si uplatnil inú výšku vrátenia dane akú uznal správca dane) vydal vo vyrubovacom konaní rozhodnutie o vyrubení dane, opakovane vyrubil už raz vyrubenú daň. Správca dane vo vyrubovacom konaní vydal rozhodnutie v zmysle § 68 ods. 5 daňového poriadku, t. j. rozhodnutie o vyrubení dane alebo rozdielu oproti vyrubenej dani. V tomto rozhodnutí však neuvádza výšku vyrubenej dane, ale zaoberá sa určením rozdielu dane, čo je však možné len v prípade ak je vydané rozhodnutie podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku. Sťažovateľ v tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf 36/2011 z 8. novembra 2011.

40. Vo výroku rozhodnutia, ktorým je určená splatnosť rozdielu dane v sume nadmerného odpočtu na 15 dní od právoplatnosti správca dane neuvádza, za ktoré obdobie je tento rozdiel určený, ani ktorý subjekt je zaviazaný ho zaplatiť. Správny súd sa vo svojom rozhodnutí skutočným dodaním stavebných prác nezaoberal, ale len uviedol, že sťažovateľ údajne nesplnil kumulatívne svoju

povinnosť preukázať materiálnu existenciu fakturovaných výkonov uvedených vo faktúre (ich existencia nie je sporná, uznáva ju aj správca dane, keďže do dnes je viditeľný zabudovaný materiál).

41. Sťažovateľ poukázal na to, že v znenie § 71 zákona o DPH bolo v roku 2010 iné, ako znenie tohto ustanovenia v roku 2015, t. j. v čase vyhotovenia protokolu z kontroly. Nie je možné retroaktívne na podmienky stanovené zákonom v roku 2010 aplikovať podmienky určené z titulu novelizácie právneho predpisu. Sťažovateľ takto nemohol porušiť v roku 2010 povinnosti, ktoré sa založili zmenou zákona o niekoľko rokov neskôr. Sťažovateľ má za to, že správny súd vo svojom rozsudku síce nespochybnil vady konania a rozhodnutia, avšak ich bagatelizoval do miery, že nakoniec pokiaľ by sa aj dodržal zákonný postup a zákonnosť rozhodnutia, nemali by vplyv na názor správneho orgánu ako má rozhodnúť, čo neobstojí s poukazom na nález Ústavného súdu SR č. k. II ÚS 127/07-21 a rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6 Sžo 84/2007, 6 Sžo 98/2008, 1 Sžo 33/2008, 2 Sžo 5/2009 a 8 Sžo 547/2009. V zmysle citovaných rozhodnutí úlohou správneho súdnictva je preskúmať zákonnosť postupov a rozhodnutí správnych orgánov a nie nahrádzať ich činnosť.

42. Správny súd mal vzhliadnuť aj vadu napadnutého správneho konania spočívajúcu v tom, že hmotnoprávne závery správnych orgánov sú založené na obsahu spisu NAKA, ku ktorým však žalobca nemá prístup a šetrenie vykonané správcou dane trpí podstatnými vadami, kde nedoručením písomností správnym adresátom sa tieto vracajú správcovi dane. Z chyby správcu dane (doručovanie na chybné názvy spoločností a adresátom, ktorí nemali prepojenie na žalobcu) však nie je možné vyvodit' udržateľný záver o tom, že dodávateľ žalobcu s daňovým úradom nekomunikoval. Správny súd mal v danom prípade prihliadnuť na zákonnosť postupov správnych orgánov a dodržanie zásady kontradiktórnosti konania. Právo na kontradiktórne konanie znamená, že procesné strany musia dostať príležitosť nielen predložiť všetky dôkazy potrebné na to, aby ich návrh uspel, ale i zoznámiť sa so všetkými ďalšími dôkazmi a pripomienkami, ktoré boli predložené. Sťažovateľ nemal možnosť oboznámiť sa s obsahom spisu NAKA, nemohol zaujať vlastnú obranu, ani posúdiť, či odkazy správcu dane na obsah tohto spisu sú úplné a verné. Tým, že správny súd v bode 32 rozsudku len všeobecne uvádza, že ani ostatné námietky sťažovateľa nemohli mať vplyv na hmotno-právne posúdenie veci, kde však nie je zrejmé, ktoré má súd na mysli, spôsobuje nepreskúmateľnosť rozsudku.

43. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že považuje námietky sťažovateľa za nedôvodné a navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť v celom rozsahu zamietol. Žalovaný vo vzťahu k neuvedeniu poštového smerovacieho čísla vo výroku rozhodnutia a vyčíslení sumy za odpočet zotrval na svojej argumentácii. Správca dane i žalovaný pri posudzovaní opodstatnenosti uplatneného práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty nevychádzali len z predloženej faktúry a jej náležitostí, ale aj z toho, či predložená faktúra odráža skutočnosť v nej uvedené. Kontrolné zistenia správcu dane jednoznačne potvrdzovali opodstatnenosť jeho postupu, pretože žalobca nepredložil žiadne dôkazy, ktoré by potvrdili, že zdaniteľný obchod realizoval daňový subjekt uvedený na faktúre. Vo vzťahu k tvrdeniu sťažovateľa, že rozhodnutie je založené na obsahu spisu NAKA žalovaný uviedol, že správca dane vychádzal iba z informácie, ktorú mu NAKA poskytla a žalobca v priebehu celého konania nevyužil možnosť nahliadnuť do spisu aby sa s touto informáciou oboznámil.

V.

Posúdenie kasačného súdu

44. Dňa 1. januára 2021 nadobudla účinnosť novela Ústavy Slovenskej republiky, ústavný zákon č. 422/2020 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 1. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „kasačný súd“) kasačnú agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd SR“ alebo „NS SR“) v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s

rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prerokúvaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3 S a bola v kasačnom konaní vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

45. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

46. Kasačný súd konštatuje, že predmetom kasačného konania je skutkový a právny stav týkajúci sa určenia, či správny súd správne posúdil predmetnú vec, keď zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 22.170,42 EUR za zdaňovacie obdobie december 2010.

47. Kasačný súd vo vzťahu k námietke sťažovateľa, týkajúcej sa uvádzania adresy sídla s uvedením poštového smerovacieho čísla uvádza, že absencia uvedeného nemá vplyv na zákonnosť a preskúmateľnosť rozsudku správneho súdu v spojení s napadnutým rozhodnutím žalovaného. V prípade, ak by správne súdy na takýto formálny nedostatok nahliadali optikou sťažovateľa, tak by tento postup viedol k prílišnému formalizmu pri rozhodovaní jednotlivých sporov. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na zaužívanú rozhodovaciu prax Ústavného súdu Slovenskej republiky, v zmysle ktorej k výkladu právnych predpisov a ich inštitútov nemožno pristupovať len z hľadiska textu zákona, a to ani v prípade, keď sa text môže javiť ako jednoznačný a určitý, ale predovšetkým podľa zmyslu a účelu zákona (nález ústavného súdu č. k. IV. ÚS 71/2013-36 z 23. mája 2013). Neprimeraný formalizmus pri posudzovaní procesných úkonov účastníkov konania a prílišný tlak na dopĺňanie takých náležitostí do procesných úkonov, ktoré nemajú základný význam pre ochranu zákonnosti, nie sú v súlade s ústavnými princípmi spravodlivého procesu. Preto, hoci gramatický výklad je legitímnym spôsobom aplikácie práva, je pri jeho použití nevyhnutné dbať práve na to, aby sa nestratil účel právnych inštitútov nielen priamo upravených, ale aj dotknutých spornou normou (vid' napr. nález Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 833/2016-44 zo dňa 19. apríla 2017).

48. Kasačný súd vyhodnotil námietku sťažovateľa, týkajúcu sa toho, že mu nebola doručená výzva podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 daňového poriadku za irelevantnú. Po preskúmaní administratívneho a súdneho spisu mal kasačný súd za preukázané, že tento nedostatok bol odstránený ešte v priebehu administratívneho konania, kedy správca dane na základe rozhodnutia žalovaného č. 103060395/2016 zo dňa 3. mája 2016, ktorým žalovaný zrušil rozhodnutie správcu dane č. 101447723/2016 zo dňa 14. januára 2016 a vec mu vrátil na ďalšie konanie, vykonal ústne pojednávanie dňa 10. januára 2017, na ktorom so sťažovateľom prerokoval pripomienky k zisteniam správcu uvedeným v protokole č. 9813401/5/202544/2015/Zam zo dňa 27. januára 2015. S uvedenou skutočnosťou sa riadne vysporiadal aj správny súd v bode 32 napadnutého rozsudku.

49. Vo vzťahu k námietke týkajúcej sa opakovaného vyrubenia už raz vyrubenej dane sa kasačný súd v plnej miere stotožňuje so závermi správnych orgánov a správneho súdu (bod 32 napadnutého rozsudku). Vo všetkých troch rozhodnutiach je jasne uvedené, že správca dane vyrubil podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku daňovému subjektu, ktorým je sťažovateľ rozdiel dane v sume 22.170,42 EUR za zdaňovacie obdobie december 2010. Správca dane znížil nadmerný odpočet uplatnený v daňovom priznaní sťažovateľa zo sumy 27.381,63 EUR na 5.211,21 EUR. Správca dane vypočítal rozdiel dane tak, že od nadmerného odpočtu uplatneného v daňovom priznaní odpočítal nadmerný odpočet priznaný správcom vo vyrubovacom konaní (27.381,63 EUR - 5.211,21 EUR), z čoho vyšiel rozdiel dane vo výške 22.170,42 EUR. Zjednodušene povedané, od deklarovaného odpočtu vyplývajúceho z daňového priznania sťažovateľa správca dane odpočítal sumu nadmerného odpočtu, s ktorou sa správca dane vo vyrubovacom konaní stotožnil. Nejde teda o opakované vyrubenie dane, ako sa sťažovateľ mylne domnieva, ale o vyrubenie rozdielu dane. Rovnako neobstojí ani námietka

sťažovateľa, týkajúca sa neuvedenia sumy nadmerného odpočtu, obdobia určenia rozdielu dane a subjektu, ktorý ho je povinný zaplatiť. Ako kasačný súd uvádza vyššie, všetky tieto náležitosti sú v prvostupňovom rozhodnutí uvedené.

50. Vo vzťahu k tomu, či sa správny súd zaoberal skutočným dodaním stavebných prác kasačný súd poukazuje na bod 31 napadnutého rozsudku, v ktorom správny súd deklaroval, že sa stotožňuje so záverom správcu dane a žalovaného, že zo strany daňového subjektu nebolo dostatočne preukázané, že predmet faktúry dodala spoločnosť VESET s.r.o. V danom bode správny súd uvádza aj dôvody, pre ktoré mal za to, že žalobca neunesol dôkazné bremeno. Kasačný súd súhlasí so závermi sťažovateľa, že správny súd v rozhodnutí konkrétne neriešil realnosť dodania stavebných prác, ale len či tieto práce boli vykonané spoločnosťou VESET s.r.o., tak ako je to uvedené na faktúrach. Na druhej strane táto skutočnosť nemá podstatný vplyv na rozhodnutie, nakoľko odpočet dane môže byť priznaný len po splnení zákonných podmienok, pričom v predmetnom konaní správca dane, žalovaný a správny súd nemali za dostatočne preukázané, že stavebné práce dodal dodávateľ uvedený na faktúre.

51. Kasačný súd sa nestotožnil ani s námietkou sťažovateľa, týkajúcou sa podstatných náležitostí faktúry v zmysle § 71 zákona o DPH v znení účinnom v roku 2010, resp. 2015. Sťažovateľ síce deklaruje, že nemohol porušiť podmienky predmetného ustanovenia v čase, kedy nebolo toto ustanovenie účinné, avšak neuvádza, vo vzťahu k čomu správny súd nesprávne vyhodnotil toto ustanovenie. Ustanovenie § 71 zákona o DPH určuje podstatné náležitosti faktúry. Správca dane a ani žalovaný však sťažovateľovi formálne náležitosti faktúry nevyčítali, ale preverovali, či faktúra odráža skutočnosti v nej uvedené.

52. Vo vzťahu k námietke sťažovateľa, že hmotnoprávne závery správnych orgánov sú založené na obsahu spisu NAKA, ku ktorému on nemal prístup, kasačný súd poukazuje na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj ako „SDEÚ“) vo veci Glencore Agriculture Hungary Kft., C-189/18 zo dňa 16. októbra 2019, ktorý k možnosti použitia dôkazov získaných v rámci doposiaľ neukončeného súbežne vedeného trestného konania v daňovom konaní uviedol, že právo únie nebráni tomu aby sa takéto dôkazy použili aj v daňovom konaní.

53. Na druhej strane však SDEÚ dopĺňa, že medzi práva zaručené právom Únie patrí rešpektovanie práva na obhajobu, ktoré podľa ustálenej judikatúry predstavuje všeobecnú zásadu práva Únie, ktorá sa uplatní vtedy, ak má správny orgán v úmysle prijať voči osobe rozhodnutie, ktoré nepriaznivo zasahuje do jej postavenia. Na základe tejto zásady sa musí osobám, ktorých záujmy toto rozhodnutie významnou mierou ovplyvňuje, umožniť, aby mohli účinne vyjadriť svoje stanovisko ku skutočnostiam, z ktorých správny orgán zamýšľa vychádzať. Túto povinnosť majú správne orgány členských štátov, keď prijímajú opatrenia patriace do oblasti pôsobnosti práva Únie, napriek tomu, že právna úprava Únie túto formálnu požiadavku výslovne nestanovuje (rozsudky z 18. decembra 2008, Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, bod 36 až 38, a z 22. októbra 2013, Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, bod 38). V súvislosti s takto definovaným právom je potom povinnosťou správneho orgánu zabezpečiť, aby mala zdaniteľná osoba možnosť nahliadnuť do všetkých skutočností uvedených v spise, z ktorých plánuje daňový orgán pri svojom rozhodnutí vychádzať. Pokiaľ teda daňový orgán plánuje pri svojom rozhodnutí vychádzať z dôkazov získaných v rámci trestných konaní a súvisiacich správnych konaní začatých proti jej dodávateľom, ako je to v spore vo veci samej, táto zdaniteľná osoba musí mať k týmto dôkazom prístup (rozsudok SDEÚ vo veci Glencore Agriculture Hungary Kft., C-189/18 zo dňa 16. októbra 2019, bod 47 a 53). Okrem toho, zdaniteľnej osobe treba tiež umožniť prístup k dokumentom, ktoré neslúžia priamo na odôvodnenie rozhodnutia daňového orgánu, ale môžu byť užitočné na výkon práva na obhajobu, konkrétne aj k dôkazom v prospech účastníka konania, ktoré tento daňový orgán mohol zhromaždiť (rozsudok SDEÚ vo veci USB Europe a i., C-358/16 zo dňa 13. septembra 2018, bod 66).

54. K obmedzeniu prístupu k spisu a k porušeniu práva na obhajobu, ako dôvodu na zrušenie rozhodnutia, sa SDEÚ vyjadril v rozhodnutí SC C.F. SRL, C-430/19, zo dňa 4. júna 2020, že pokiaľ ide konkrétnejšie o zásadu efektivity, SDEÚ nevyžaduje, aby napadnuté rozhodnutie, ktoré bolo

prijaté v rozpore s právom na obhajobu, bolo vo všetkých prípadoch zrušené. Porušenie práva na obhajobu totiž vedie k zrušeniu rozhodnutia prijatého na konci predmetného správneho konania len vtedy, ak by bez tejto vady mohlo toto konanie viesť k inému výsledku (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. júla 2014, Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 a C-130/13, EU:C:2014:2041, body 78 a 79). Vnútroštátnemu súdu prináleží posúdiť, v akom rozsahu by konanie o daňovej kontrole mohlo viesť k inému výsledku, ak by dotknutý subjekt mohol mať prístup k spisu počas uvedeného správneho konania. Vzhľadom na vyššie uvedené SDEÚ v tejto veci uzavrel, že všeobecná zásada práva Únie spočívajúca v dodržiavaní práva na obhajobu sa má vykladať v tom zmysle, že ak v rámci vnútroštátnych správnych konaní o preskúmaní a určení základu dane na účely DPH zdaniteľná osoba nemala možnosť prístupu k informáciám nachádzajúcim sa v jej správnom spise, ktoré boli zohľadnené pri prijímaní správneho rozhodnutia, ktorým sa jej ukladajú dodatočné daňové povinnosti, a vnútroštátny súd pritom konštatuje, že v prípade neexistencie tejto nezrovnalosti by toto konanie mohlo viesť k inému výsledku, táto zásada vyžaduje, aby toto rozhodnutie bolo zrušené.

55. V prejednávanej veci však z administratívneho spisu a rozhodnutí správnych orgánov vyplýva, že išlo len o podporný argument. Ako je uvedené na str. 8-9 rozhodnutia žalovaného, správca dane v protokole i odôvodnení prvostupňového rozhodnutia výsledky zistení orgánov činných v trestnom konaní vyhodnotil v súvislosti s vlastnými zisteniami za účelom zvýraznenia celkového obrazu aktivít p. A.. Išlo však len o jeden z faktorov, ktoré viedli správcu dane k pochybnostiam pri odpočítaní dane z faktúr vystavovaných všetkými troma spoločnosťami (KIMBO, s.r.o., VESET, s.r.o. a DIGITALIS, s.r.o.). Kasačný súd v tomto smere považuje za potrebné korigovať vyjadrenie správneho súdu v bode 31 napadnutého rozsudku, že závery NAKA predstavovali podstatnú skutočnosť pre záver správneho orgánu, nakoľko takéto konštatovanie z rozhodnutí správnych orgánov nevyplýva. Správne orgány svoj záver o tom, že v konaní nebolo preukázané dodanie služieb deklarovaným dodávateľom, spoločnosťou VESET, s.r.o., založili na dôkazoch vykonaných v danom administratívnom konaní, konkrétne bolo preukázané, že (I) spoločnosť VESET s.r.o. na registrovanej adrese nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť, nekomunikovala so správcom dane; (II) jediný konateľ spoločnosti zásielku síce prevzal, ale ústneho pojednávania sa nezúčastnil; (III) spoločnosť v roku 2010 nezamestnávala žiadnych zamestnancov; (IV) šetrenia vykonané v priebehu daňovej kontroly preukázali, že k stavebným prácam deklarovaným faktúrami nedošlo; (V) dodávateľom nie je platiteľ dane uvedený na faktúrach; (VI) žalobca sa ku kontrolným zisteniam nevedel vyjadriť a v priebehu daňovej kontroly uviedol, že za spoločnosť VESET s.r.o. rokoval s W. A., ktorý však za spoločnosť nemal právo vystupovať, pričom v priebehu dokazovania nebolo preukázané ani žalobcom a ani správcom dane, že by táto osoba takýmto splnomocnením disponovala; (VII) nebolo preukázané, že by sa na údajnej realizácii dodávky služieb mala zúčastniť aj tretia osoba; (VIII) príjmové pokladničné doklady nie sú dôkazom, že reálne došlo k dodávke tovaru a platbám za ne. Z uvedeného je možné vyvodiť záver, že v predmetné rozhodnutie je založené aj na iných dôvodoch, a teda pokračovanie v konaní by nevedlo k inému výsledku.

56. Predmetom kasačného konania (účastníkov: žalobcu SPEEDCOM s.r.o. proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky) je skutkový a právny stav týkajúci sa vyrubenia rozdielu na DPH. Nakoľko obdobná vec rovnakých účastníkov konania, s totožnými sťažnostnými bodmi, bola predmetom konania a rozhodovania Najvyššieho súdu SR v právnych veciach sp. zn. 3 Sžfk 81/2019 zo dňa 14. januára 2020, sp. zn. 4 Sžfk 17/2020 zo dňa 29. novembra 2021, kasačný súd v tomto rozhodnutí nadväzuje na doterajšie závery Najvyššieho súdu SR a stotožňuje sa s nimi.

VI.

Záver

57. Kasačný súd konštatuje, že správny súd sa v odôvodnení svojho rozhodnutia vysporiadal so všetkými pre vec zásadnými námietkami sťažovateľa, svoje závery formuloval zrozumiteľne a presvedčivo, pričom sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol relevantné skutočnosti, ktorými spochybnil vecnú správnosť rozsudku správneho súdu. Z vyššie uvedených dôvodov kasačný súd, postupom podľa § 461 SSP, kasačnú sťažnosť zamietol.

58. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že ju žiadnemu z účastníkov nepriznal, keďže sťažovateľ nemal úspech v kasačnom konaní a u procesne úspešného žalovaného nezistil výnimočné dôvody, pre ktoré by mohol spravodlivo požadovať náhradu trov konania (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 SSP).

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

**Poučenie :**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.