

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/109/2020
Identifikačné číslo spisu: 8018200770
Dátum vydania rozhodnutia: 14. apríla 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:8018200770.1

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: G., s miestom výkonu činnosti Cirošská 572/6, 067 82 Dlhé nad Cirochou, IČO: 37 781 367, právne zast. JUDr. Eugen Kostovčík, advokát so sídlom Gelnická 33, 040 11 Košice - mestská časť Staré Mesto, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102136408/2018 zo dňa 02.11.2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove sp. zn. 2S/115/2018 zo dňa 03.09.2020, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn. 2S/115/2018 zo dňa 03.09.2020 z r u š u j e a v e c v r a c i a k r a j s k é m u s ú d u n a d ě a ľ s i e k o n a n i e .

O d ō v o d n e n i e

I.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Žalovaný rozhodnutím č. 102136408/2018 zo dňa 02.11.2018 (ďalej aj „druhostupňové rozhodnutie“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov (ďalej aj „správca dane“) č. 1011070001/2018 zo dňa 30.05.2018 (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 november 2016 v sume 9.070,25 eur.

2. Z odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia vyplýva, že u žalobcu bola vykonaná daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2016, pričom o výsledku daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia marec, apríl, máj, november a december 2016 bol spísaný protokol č. 100489522/2018 zo dňa 05.03.2018 a za zdaňovacie obdobia január, február, jún, júl, august,

september a október 2016 bol vypracovaný protokol č. 100489525/2018 zo dňa 05.03.2018. Dôvodom vydania prvostupňového rozhodnutia bol záver správcu dane, že daňový subjekt si v zdaňovacom období november 2016 neoprávnene odpočítal daň z dodávateľských faktúr od spoločnosti Crawen s.r.o. vo výške 9.070,25 eur. Správca dane uzavrel, že na základe zistených skutočností obchodná spoločnosť Crawen s.r.o. nerealizovala deklarované dodávky tovarov. Správca dane skonštatoval, že obchodná spoločnosť Crawen s.r.o. (deklarovaný dodávateľ) ani spoločnosti M ER - SPOL, s.r.o. a M lines, s.r.o. (subdodávateľa sadeníc pre spoločnosť Crawen s.r.o.) neboli držiteľmi osvedčenia o odbornej spôsobilosti na činnosti s lesným reprodukčným materiálom; žiadny z dodávateľov sadeníc v reťazci dodávania sadeníc až po žalobcu nevystavoval sprievodný list reprodukčného materiálu; generálna plná moc predložená svedkom V. G. na zastupovanie spoločnosti Crawen s.r.o. je neplatná; Národné lesnícke centrum nemá informáciu o tom, že by na Slovensku bol evidovaný subjekt, ktorý má lesnú škôlku na Ukrajine, dovoz môže vykonať len držiteľ osvedčenia o odbornej spôsobilosti na činnosti s lesným reprodukčným materiálom a dovoz môže centrum povoliť len z krajín uvedených v rozhodnutí Rady 2008/971/ES, t. j. Kanady, Nórska, Srbska, Švajčiarska, Turecka a Spojených štátov amerických; preverovaním na Colnom úrade Michalovce a Košice bolo zistené, že spoločnosti M ER - SPOL, s.r.o. a M lines s.r.o. nerealizovali v roku 2016 žiadny dovoz tovaru z územia Ukrajiny na Slovensko a v prípade, ak tieto spoločnosti takýto tovar prepravovali na územie Slovenskej republiky z Ukrajiny, boli by povinné predložiť colnému úradu príslušné doklady z dôvodu, že ide o obchodný dovoz, ktorý podlieha zákazom a obmedzeniam; odberateľ žalobcu mal za to, že mu boli dodané sadenice vypestované žalobcom; spoločnosti Crawen s.r.o., M lines s.r.o. a M - ER SPOL, s.r.o. na adrese uvedenej v obchodnom registri nesídli a podľa zistení správcu dane tam nesídlili ani v roku 2016; ani jedna dodávateľská spoločnosť nemá na podnikanie v tejto oblasti oprávnenie, nakoľko v predmete činnosti nemajú zber, spracovanie, skladovanie, pestovanie a uvádzanie do obehu reprodukčného materiálu lesných drevín. Správca dane napokon konštatoval, že žalobca v priebehu kontroly nepredložil, okrem faktúr a dokladov o spôsobe úhrady predmetných faktúr, daňovej kontrole žiadny dôkaz, ktorým by preukázal, že tovar bol dodaný spoločnosťou Crawen s.r.o..

3. Žalovaný v druhostupňovom rozhodnutí k námietke žalobcu, že správca dane tvrdí, že tovar neexistoval, a teda že išlo o fiktívne dodanie, teda daňový podvod, s čím sa mal správca dane vysporiadať, uviedol, že správca dane v daňovej kontrole nezisťoval, či sa daňový subjekt zúčastnil podvodného konania, či sa zúčastnil v reťazci plnení poznačených daňovým únikom, ale vykonal dokazovanie za účelom preverenia, či deklarované zdaniteľné obchody majú materiálny podklad, či deklarovany tovar reálne dodal dodávateľ uvedený na faktúre. Tvrdenie žalobcu, že produkcia z jeho vlastných škôlok nemohla reálne naplniť dodávky pre odberateľa I. O., podľa žalovaného vzbudzuje pochybnosti o pravdivosti, keď žalobca uviedol zamestnancom správcu dane množstvo pestovaných sadeníc - 1.360.000 ks, pričom v kontrolovanom zdaňovacom období dodal I. O. 1.277.550 ks.

4. Žalovaný ďalej uviedol, že správca dane záver o nepriznaní odpočítania DPH nezaložil na porušení zákona č. 138/2010 Z. z. o lesnom reprodukčnom materiáli (ďalej len „zákon o lesnom reprodukčnom materiáli“), ale zisťoval v zmysle tohto zákona podmienky obchodovania s uvedeným materiálom, aby po oboznámení sa so zákonnými podmienkami mohol ďalej zisťovať, či spoločnosť Crawen, s.r.o. a jej dodávateľa mohli obchod reálne uskutočniť. Správca dane aj napriek tomu, že už mal z vyjadrenia svedka G. a z registra odborne spôsobilých osôb preukázané, že spoločnosť Crawen, s.r.o. ani jej dodávateľa žiadnymi potrebnými oprávneniami nedisponovali, neboli v registri osôb obchodujúcich s lesným reprodukčným materiálom, ďalej preveroval prostredníctvom colných orgánov dovoz predmetného tovaru z Ukrajiny na Slovensko, čo colnými orgánmi nebolo potvrdené. Žalovaný konštatoval, že správca dane postupoval v súlade s daňovým poriadkom, dostatočne zistil skutkový stav, záver, ktorý vyvodil zo skutkových okolností zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zřejmé, že daňovým subjektom predložené daňové doklady a dôkazy na preukázanie nákupu lesného reprodukčného materiálu nespĺňajú zákonné kritérium dostatočného preukázania oprávnenosti nároku na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona o DPH. Žalobca neuniesol dôkazné bremeno, nepreukázal, že ním deklarované zdaniteľné obchody sa uskutočnili a že mu tovar bol dodaný subjektom uvedeným na faktúre.

II.

Konanie pred krajským súdom

5. Žalobca sa žalobou podanou na Krajský súd v Prešove (ďalej aj len „krajský súd“) domáhal zrušenia druhostupňového rozhodnutia pre nezákonnosť z dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c), e), a g) Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) a zároveň si uplatnil právo na náhradu trov konania.

6. Žalobca v správnej žalobe namietal, že ak správca dane netvrdí, že tovar neexistoval, a teda, že išlo o fiktívne plnenie, len konštatoval, že tovar nedodala spoločnosť Crawen, s.r.o., potom mal v danom prípade správca dane preukázať, že žalobca vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom. To v danom prípade pre správcu dane znamenalo jednoznačne preukázať, že tovar v uvedených obchodných vzťahoch neexistoval a žalobca konal s úmyslom podieľať sa na daňovom podvode. Žalobca namietal, že správca dane vykonal dokazovanie za účelom preverenia, či deklarované zdaniteľné obchody majú materiálny podklad, či deklarovaný tovar reálne dodal dodávateľ uvedený na faktúre, ale v rámci daňovej kontroly nezisťoval, či sa žalobca zúčastnil podvodného konania, či sa zúčastnil v reťazci plnení poznačených daňovým únikom. Žalobca mal za to, že zistenie, že medzi spoločnosťou Crawen, s.r.o. a žalobcom nebol reálny obchodný vzťah, ešte nepostačuje k prijatiu záveru, že sa žalobca zúčastnil podvodného konania v zmysle citovanej judikatúry.

7. Žalobca ďalej namietal, že odberateľ I. O. oznamoval správcovi dane konkrétne poznatky vzťahujúce sa k žalobcovi, jeho vypočutie bolo vykonávané za účelom získania takýchto poznatkov a bez ohľadu na označenie procesného inštitútu ako „miestne zisťovanie“ išlo o svedeckú výpoveď, pri ktorej bolo žalobcovi odňaté právo klásť svedkom pri ústnom pojednávaní otázky a I. O. nebol poučený ako svedok v zmysle § 25 daňového poriadku. Takýto dôkaz je potrebné považovať za dôkaz získaný v rozpore so zákonom a na takýto dôkaz nie je možné prihliadnuť. K námietke nedostatočne zisteného skutkového stavu žalobca uviedol, že produkcia z vlastných škôlok by nemohla reálne naplniť dodávky pre I. O.. Žalobca uviedol, že bez ohľadu na platnosť či neplatnosť generálnej plnej moci V. G., tento v postavení svedka potvrdil dodanie tovaru spoločnosťami DESING AGENTÚRA, s.r.o. a Crawen, s.r.o. pre žalobcu, uviedol, že faktúry vystavoval a podpisoval, a to aj v období, kedy už nebol konateľom uvedených spoločností, uviedol, že tovar nakúpil od spoločností M - ER spol., s.r.o. a M. lines, s.r.o., čo sa dá overiť v kontrolnom výkaze a uviedol s tým, z uvedených spoločností rokoval.

8. K porušeniu zákona o lesnom reprodukčnom materiáli žalobca namietal, že pre účely uplatnenia odpočítania danie nie je rozhodujúce, že dodávateľia nemali oprávnenia podľa tohto zákona, a ani to, či pri plnení postupovali v rozpore s uvedeným zákonom. Žalobca sa odvolal na rozsudok Súdného dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor EÚ“) vo veci C 277/14 PPUH Stehcamp zo dňa 22.10.2015, z ktorého vyplýva, že hospodárska činnosť nie je vylúčená, ak pozostáva z dodávok tovaru uskutočnených v rámci viacerých po sebe nasledujúcich predajov, pretože prvý predávajúci môže dať pokyn prepraviť tovar priamo druhému odberateľovi bez toho, aby prvý odberateľ sám disponoval nevyhnutnými skladovacími a prepravnými prostriedkami na uskutočnenie predmetného dodania tovaru.

9. Žalobca ďalej namietal neunesenie dôkazného bremena daňových orgánov, nedostatočné zistenie skutkového stavu na riadne posúdenie veci. Namietal, že správca dane opätovne nevypočul V. G. a nežiadal od neho, aby presne uviedol, kde na Ukrajine sa škôlky nachádzajú a ako bol tovar prepravený z Ukrajiny na Slovensko, ale namiesto toho prijal záver, že jeho výpoveď nie je pravdivá. Správca dane tak pri dokazovaní neobjasnil zjavné nezrovnalosti a skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie danie.

10. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe označil námietky žalobcu za nedôvodné a navrhol, aby súd žalobu zamietol. Uviedol, že sa stotožnil so záverom správcu dane, že žalobca okrem faktúr na dodávku lesného reprodukčného materiálu, ktorých vierohodnosť a pravdivosť bola spochybnená, nepredložil žiadne dôkazy, ktorými by preukázal, že k dodaniu tovaru došlo dodávateľom uvedeným

na faktúrach. Spoločnosť Crawen s.r.o. ani jej dodávateľia - spoločnosti M ER - SPOL, s.r.o., M lines s.r.o. nemali ekonomické zázemie na vykonávanie činnosti, na adresách označených ako sídlo spoločnosti nesídlili, nemali potrebné osvedčenia na obchodovanie s lesným reprodukčným materiálom. Žalovaný uviedol, že ide o skutkovo rovnaké okolnosti ako v prípade rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj len „NS SR“) sp. zn. 1Sžf/76/2016 zo dňa 26.09.2017, preto závery v tomto rozsudku sú aplikovateľné aj na predmetný prípad. Na rozdiel od toho, skutkový stav v rozsudkoch uvádzaných žalobcom (rozsudky NS SR sp. zn. 1Sžf/84/2016, sp. zn. 1Sžf/88/2016 a sp. zn. 1Sžf/95/2016 všetky zo dňa 12.12.2017) je rozdielny od skutkového stavu zisteného u žalobcu, keď z odôvodnenia uvedených rozsudkov vyplýva, že správca dane tvrdil, že tovar od začiatku neexistuje. V prípade žalobcu správca dane netvrdí, že tovar neexistoval, resp. že išlo o fiktívne obchody, ale tvrdí, že žalobca nepreukázal, že mu bol tovar deklarovaný faktúrami od spoločnosti Crawen s.r.o. reálne dodaný. K judikatúre Súdneho dvora EÚ, ktorú uviedol žalobca (rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C 277/14 PPUH Stehcemp zo dňa 22.10.2015) žalovaný uviedol, že táto môže byť aplikovateľná vtedy, ak daňový subjekt, v danom prípade žalobca, preukáže, že zdaniteľný obchod sa uskutočnil tak, ako ho deklaroval, čo v posudzovanom prípade nie je splnené.

11. K výsluchu svedka G. žalovaný uviedol, že žalobca bol osobne prítomný pri výsluchu svedka. Svedok G. uviedol, že dodané sadenice boli nakúpené od slovenských spoločností M ER - Spol., s.r.o. a M lines s.r.o., rokovania o dodávkach prebiehali na Ukrajine, kde majú tieto firmy vlastné škôlky, prepravu zabezpečovali dodávateľia veľkými dodávkami s evidenčnými číslami, tovar sa nakladal asi 6 km od Uble, kde sú lesné škôlky a vykladaný bol v Belej nad Cirochou, dojednanie obchodu prebiehalo telefonicky a svedok uviedol, že spoločnosť Crawen, s.r.o. nedisponuje osvedčením, prípadne inými dokumentmi, ktoré sú potrebné v uvedení lesného reprodukčného materiálu na náš trh. Žalobca, ktorý bol prítomný pri vypočúvaní svedka nemal žiadne otázky. Správca dane následne preveril skutočnosti tvrdené svedkom v jeho výpovedi a zistil, že spoločnosti M ER - Spol., s.r.o. a M lines s.r.o. žiadny tovar na Slovensko nedoviezli. Zástupkyňa Národného lesníckeho centra uviedla, že neevidujú slovenskú firmu, ktorá by mala škôlky na Ukrajine a dovoz z Ukrajiny sa nepovoľuje. Správca dane tak vyvrátil tvrdenia svedka G. o realizácii zdaniteľného obchodu.

12. K vykonaniu miestneho zisťovania u odberateľa I. O. a nemožnosti žalobcu klásť G. O. otázky žalovaný uviedol, že má za to, že výsledok konania by nebol iný, ak by správca dane vypočul p. O. ako svedka za účasti žalobcu, nakoľko p. O., či už v postavení svedka alebo nie, nemohol objasniť zdaniteľné obchody medzi žalobcom a jeho dodávateľmi.

13. Žalobca vo vyjadrení zo dňa 28.03.2019 mal za to, že skutkový stav uvedený v rozsudku NS SR sp. zn. 1Sžf/76/2016 nie je rovnaký, keď v predmetnom konaní dodávateľ žalobcu dodanie tovaru nespochybnil a potvrdil vyhotovenie faktúr. Uviedol, že ak daňové orgány tvrdia, že spoločnosti DESIGN AGENTÚRA, s.r.o. a Crawen, s.r.o. tovar nedodali, potom je možné len vyvodit' záver, že tovar v obchodných vzťahoch neexistoval. Žalobca namietal, že žalovaný nesprávne interpretuje rozsudok NS SR sp. zn. 1Sžf/31/2016 a mal za to, že daňové orgány môžu neuznat' právo na odpočítanie dane len z dôvodu zneužitia práva alebo účasti na daňovom podvode. Žalobca ďalej namietal, že v rozhodnutí správcu dane ako aj žalovaného absentuje skutočný opis skutku, ktorým sa žalobca dopustil porušením právnej povinnosti. Uviedol, že správca dane mal povinnosť zistený stav správne pomenovať. Ak podľa správcu dane a žalovaného tovar nebol dodaný dodávateľmi, potom skutok, ktorého sa žalobca dopustil, spočíval v tom, že si uplatnil daň z faktúr, kde plnenie neexistovalo, a teda konal s vedomým úmyslom podieľať sa na daňovom podvode. Absencia skutočného opisu uvedeného skutku potom viedla k tomu, že daňové orgány nesprávne posúdili rozloženie dôkazného bremena. K vyjadreniam p. O. žalobca namietal, že mu bolo odňaté právo klásť svedkovi otázky, čo je nevyhnutné považovať za podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy. Žalobca mal za to, že ak by sa mohol zúčastniť výsluchu svedka O., tak by došlo k objasneniu otázky pôvodu tovaru a objasneniu toho, či škôlka žalobcu mohla reálne naplniť dodávky pre p. O..

14. Krajský súd v Prešove rozsudkom sp. zn. 2S/115/2018 zo dňa 03.09.2020 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) žalobu zamietol a náhradu trov konania účastníkom nepriznal.

15. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že

- bolo povinnosťou žalobcu v rámci daňového konania preukázať, že nárok si uplatňuje v súlade so zákonnými podmienkami, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu (tovaru) a tento tovar žalobca použil na účely svojho podnikania. Z administratívneho spisu nevyplývalo, že by žalobca preukázal dodanie tovaru deklarovaného na sporných faktúrach spoločnosťou DESIGN AGENTÚRA, s.r.o.. Nepreukázanie tvrdených skutočností je neunesením dôkazného bremena a v prípade neunesenia dôkazného bremena na strane daňového subjektu je následkom neuznanie tvrdených skutočností za dokázané, v dôsledku čoho tieto tvrdené skutočnosti nevyvolávajú hmotnoprávne následky. Jediným dôkazom v prospech dodania deklarovaného tovaru žalobcovi spoločnosťou DESIGN AGENTÚRA, s.r.o. bol výsluch svedka V.. G., pričom pravdivosť jeho výpovede bola správcom dane vyvrátená, a to na základe zistení colných orgánov, z ktorých vyplývalo, že dodávatelia DESIGN AGENTÚRA, s.r.o. a spoločnosti M ER SPOL, s.r.o. a M lines, s.r.o. neprevážali deklarovaný tovar z Ukrajiny na územie Slovenskej republiky. Týmto záverom svedčili aj zistenia, že tieto spoločnosti boli nekontaktné a taktiež skutočnosť, že dovoz lesného reprodukčného materiálu z Ukrajiny na územie Slovenskej republiky nie je povolený a samotné obchodovanie s týmto materiálom si vyžaduje osobitné povolenia podľa zákona o lesnom reprodukčnom materiáli, ktorými dodávateľ ani subdodávatelia nedisponovali,

- faktúra nie je zárukou, že skutočne došlo k skutočnostiam v nej deklarovaným. Podpornými dôkazmi sú ďalšie doklady, napr. zmluvy, doklady o preprave, doklady o zaplatení kúpnej ceny, svedecké výpovede skladníkov, zamestnancov žalobcu resp. dodávateľa žalobcu, šoférov prevážajúcich deklarovaný tovar, CMR doklady a pod.. Žalobca nepredložil také relevantné dôkazy, ktoré by preukazovali materiálnu podstatu veci, t. j. reálne dodanie tovaru tak, ako bolo deklarované v predložených listinných dôkazoch. Dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt, t. j. žalobcu, ktorý zodpovedá aj za to, že vo svojom účtovníctve má doklady vystavené v súlade s § 71 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH (rozsudok NS SR sp. zn. 8Sžf/12/2014 zo dňa 18.06.2015),

- pokiaľ si žalobca uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených podmienok a splnených podmienok nárok na odpočet DPH a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený [rozsudok NS SR sp. zn. 2Sžf/52/2011 zo dňa 22.08.2021, rozsudok NS SR sp. zn. 5Sžf/52/2018 zo dňa 28.06.2012, rozsudok NS SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ÚS SR“) sp. zn. III. ÚS 78/2011 zo dňa 23.02.2011],

- doktrínu zneužitia práva možno aplikovať v súdnom konaní len vtedy, ak je preukázané, že zdaniteľné obchody prebehli a ich materiálne výsledky reálne existujú. V prejednávanom prípade však nie je preukázané, že deklarovaný tovar bol dodaný spoločnosťou DESIGN AGENTÚRA, s.r.o., preto nemožno konštatovať uskutočnenie zdaniteľných obchodov a v tejto súvislosti aplikovať na vec závery prijaté rozhodnutiami Súdneho dvora EÚ o prenesení dôkazného bremena z daňového subjektu na správcu dane,

- po oboznámení sa so zisteniami správcu dane žalobca nenavrhol opätovný výsluch svedka G. s tým, aby uviedol, aké skutočnosti navrhuje uvedeným výsluchom preukázať. K tvrdeniu žalobcu, že správca dane mal opakovaným výsluchom zistiť, kde sa lesné škôlky na Ukrajine nachádzajú, uviedol, že takéto zistenia by neboli spôsobilé vyvodiť záver, že deklarovaný tovar dodala spoločnosť DESIGN AGENTÚRA, s.r.o., nakoľko v konaní nebola preukázaná doprava tovaru,

- žalobca počas daňovej kontroly nepreukázal reálne dodanie tovaru uvedeného na sporných faktúrach ani nenavrhol dôkazy za týmto účelom, zostal pasívny a mal za to, že ak sa dodanie tovaru nepreukáže, bude sa musieť správca dane vysporiadať s možnou účasťou daňového subjektu na daňovom podvode. Tieto závery žalobcu nie sú správne, keď týmto výkladom by žiaden daňový subjekt nemusel preukazovať ním tvrdené skutočnosti a dokazovanie relevantných skutočností by zostalo na správcovi dane ako jedinom subjekte. Dôkazné bremeno sa presúva iba v tom prípade, ak daňovému subjektu bol reálne dodaný tovar deklarovaný na faktúrach, avšak tento subjekt bol súčasťou daňového podvodu, ku ktorému došlo u predchádzajúcich dodávateľov. Prejednávaný prípad však nenapĺňa vyššie uvedené predpoklady, nakoľko v tomto prípade nedošlo k preukázaniu reálneho dodania tovaru spoločnosťou DESIGN AGENTÚRA, s.r.o. žalobcovi,

- miestne zisťovanie podľa § 37 ods. 2 daňového poriadku je činnosť správcu dane, v rámci ktorej vyhľadáva dôkazy, preveruje a zisťuje skutočnosti, ktoré sú potrebné na účely správy daní. Správca dane je v rámci miestneho zisťovania oprávnený klásť osobe, u ktorej sa miestne zisťovanie koná za účelom zistenia a preverenia skutočností potrebných na účely správy daní. Uvedené vyjadrenia nemajú charakter svedeckej výpovede. Žalobca mal právo navrhnúť výsluch uvedenej osoby za účelom získania jej svedeckej výpovede, v rámci ktorej by mohol svedkovi klásť otázky. Žalobca však uvedenú možnosť nevyužil a v rámci daňovej kontroly nenavrhol správcovi dane vykonať výsluch uvedenej osoby. Vyjadrenie p. O. nemá vplyv na závery o uskutočnenom obchodnoprávnom vzťahu žalobcu s jeho dodávateľom, keďže táto osoba nemá vedomosť o dodávateľoch žalobcu ani o spôsobe obchodovania medzi nimi, preto uvedené zistenia krajský súd nepovažoval za relevantné vo vzťahu k zisteniam potrebným pre rozhodnutie vo veci,

III.

Kasačná sťažnosť a vyjadrenie

16. 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. 1021365408/2018 zo dňa 02.11.2018 a vec mu vráti na ďalšie konanie.

17. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal nesprávne právne posúdenie veci, keď správne orgány neobjasnili skutočný mechanizmus podvodného konania. Sťažovateľ uviedol, že neodvedenie dane, ako jeden z pojmových znakov podvodu na DPH bol pravdepodobne naplnený tým, že subdodávateľa M ER - SPOL, s.r.o. a M lines, s.r.o. daň z deklarovaných obchodov pre odberateľa Crawen, s.r.o. neodviedli. Neodvedenie dane subdodávateľmi daňové orgány nikde neuvádzajú, pričom práve v neodvedení dane v reťazci dodávateľov spočíva skutočný mechanizmus podvodného konania. Daňové orgány pri existencii tovaru v snahe vyhnúť sa dôkaznému bremenu a preukázať, že žalobca v postavení daňového subjektu vedel alebo mohol vedieť, že prijatím plnenia sa podieľal na plnení spojenom s daňovým únikom, neobjasnili skutočný mechanizmus podvodného konania a účelovo vylúčili alternatívu, ktorá sa naozaj stala. Súd nesprávne ustálil, že v danom prípade sa nejednalo o daňový podvod, resp. nebolo v tomto smere vedené dokazovanie, čo v konečnom dôsledku viedlo k tomu, že súd nesprávne posúdil rozloženie dôkazného bremena.

18. Sťažovateľ ďalej namietal nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku, keď krajský súd na niektoré tvrdenia žalobcu, ktoré mali pre posúdenie veci podstatný význam, nedal žiadnu odpoveď alebo sa s nimi vysporiadal len formálne. Sťažovateľ uviedol, že v žalobe namietal absenciu úvahy, na základe ktorej daňové orgány dospeli k záveru, že identický tovar mohol bez faktúry a zaplatenia dodať iný dodávateľ, pričom krajský súd nechal túto námietku bez povšimnutia.

19. Tvrdenie krajského súdu o tom, že vyjadrenie I. O. nemalo vplyv na závery o uskutočnenom obchodnom vzťahu medzi žalobcom a jeho dodávateľmi, označil sťažovateľ za nekompetentné a mal za to, že práve na základe tejto výpovede mal správca dane za to, že tovar medzi žalobcom a spoločnosťou Crawen, s.r.o. neexistoval. Namietal, že krajský súd sa riadne nevysporiadal s jeho námietkou, že I. O. nebol poučený o jeho právach v postavení svedka a sťažovateľovi nebolo

umožnené klásť svedkovi otázky. Sťažovateľ taktiež namietal, že krajský súd sa nevysporiadal s judikatúrou, na ktorú poukazoval a z ktorej prevzal právne závery.

20. Sťažovateľ namietal, že ak bola pravdivosť výpovede V.. G. vyvrátená colnými orgánmi, správca dane mal p. G. opätovne vypočuť. Sťažovateľ tu poukázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 2Afs/24/2007 zo dňa 30.01.2008, z ktorého vyplýva, že ak sú výpovede svedkov v rozpore s inými dôkazmi vykonávanými v danom daňovom konaní, je potrebné tieto rozpory odstrániť. Sťažovateľ mal za to, že z § 24 ods. 2 daňového poriadku vyplýva, že správca dane nebol viazaný, resp. odkázaný na návrh žalobcu opätovne vypočuť V.. G. a bol povinný tak konať z vlastnej iniciatívy. Sťažovateľ namietal, že správca dane nepostupoval podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku a vzniknuté pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov neoznámil sťažovateľovi. Sťažovateľ mal za to, že ani z protokolu nebolo zrejmé, či správca dane spochybňuje samotnú existenciu tovaru alebo spochybňuje osoby dodávateľov. Sťažovateľ poukázal na rozsudok NS SR sp. zn. 1Sžfk/19/2016 zo dňa 20.02.2018 a rozsudok NS SR sp. zn. 1Sžf/65/2016 zo dňa 13.02.2018 a uviedol, že správca dane musí pomenovať svoje pochybnosti dostatočne jasne, aby daňový subjekt poznal rozsah svojho dôkazného bremena a na základe informácií správcu dane vedel, aké skutočnosti má doložiť dôkazmi. V prípade, že sa pochybnosti správcu dane viažu k vecným podmienkam odpočítania dane, mal by kontrolovaný daňový subjekt vedieť, či považuje správca dane za pochybné reálne uskutočnenie deklarovaných plnení, teda, či vôbec platiteľ prijal plnenia, z ktorých si uplatňuje odpočítanie dane, alebo či sú pochybnosti o tom, že mu ich dodal deklarovaný dodávateľ. Sťažovateľ namietal, že mu až do zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 29.05.2015 nebolo zrejmé, na čom sú závery správcu dane založené, teda či mal preukázať samotnú existenciu plnenia alebo preukázať osobu dodávateľa.

21. Sťažovateľ namietal, že krajský súd nepredstavil jasne individualizovaný právny záver, ktorý by sa kvalifikovane vzťahoval ku konkrétnym námietkam sťažovateľa. Napadnutý rozsudok krajského súdu nemožno považovať za riadne a vyčerpávajúco odôvodnený.

22. 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 účastníkom nepriznal náhradu trov konania. Žalovaný opätovne poukázal na to, že sťažovateľ okrem sporných faktúr nepredložil žiadne relevantné dôkazy, ktorými by preukázal, že dodávateľ Crawen, s.r.o. mu reálne dodal fakturovaný tovar a že dodávateľovi vznikla daňová povinnosť. Na druhej strane správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, ktorým preukázal, že dodávateľ Crawen, s.r.o. fakturovaný tovar nedodal a daňová povinnosť mu nevznikla, preto si sťažovateľ uplatnil odpočítanie dane neoprávnené. Za nedôvodný považoval žalovaný aj argument sťažovateľa, uplatnený až v kasačnej sťažnosti, že správca dane mu neoznámil vzniknuté pochybnosti o správnosti, pravdivosti a úplnosti dokladov predložených žalobcom a uviedol, že správca dane postupoval v súlade s daňovým poriadkom, zachoval procesné práva žalobcu a informoval ho o zisteniach pri výkone daňovej kontroly, upovedomoval ho o vypočutí svedkov, na ústnych pojednávaniach ho oboznamoval so svojimi zisteniami, umožnil mu, aby sa k zisteniam vyjadril, prerokoval s ním pripomienky k protokolu o daňovej kontrole, teda vytvoril podmienky, ktoré umožňovali sťažovateľovi realizovať svoje práva. Postupom správcu dane a žalovaného tak sťažovateľ nebol ukrátený na svojich právach.

IV.

Právny názor kasačného súdu

23. 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 NS SR 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. 1Sžfk/109/2020. 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.

24. 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 je dôvodná.

25. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane začal dňa 28.03.2017 u sťažovateľa daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobia január až december 2016 na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 100342442/2017 zo dňa 22.02.2017. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil dňa 05.03.2018 Protokol č. 100489522/2018, ktorý bol sťažovateľovi doručený dňa 07.03.2018 spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole. Dňa 29.05.2018 sa so splnomocneným zástupcom sťažovateľa uskutočnilo ústne pojednávanie, na ktorom bol oboznámený so zisteniami vykonanými vo vyrubovacom konaní.

26. Správca dane vydal dňa 30.05.2018 rozhodnutie č. 10107001/2018, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku určený rozdiel dane v sume 9.070,25 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2016. Napadnutým rozhodnutím č. 102136408/2018 zo dňa 02.11.2018 žalovaný potvrdil uvedené prvostupňové rozhodnutie správcu dane za zdaňovacie obdobie november 2016.

27. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu sp. zn. 2S/115/2018 zo dňa 03.09.2020, ktorým krajský súd zamietol žalobu sťažovateľa o preskúmanie zákonnosti druhostupňového rozhodnutia žalovaného, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

28. Podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces.

29. Podľa § 139 ods. 2 SSP v odôvodnení rozsudku uvedie správny súd stručný priebeh administratívneho konania, stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia, podstatné zhrnutie argumentov žalobcu a vyjadrenia žalovaného, prípadne ďalších účastníkov, osôb zúčastnených na konaní a zainteresovanej verejnosti, posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov, prípadne odkáže na ustálenú rozhodovaciu prax. Ak správny súd zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vráti mu vec na ďalšie konanie, je povinný v odôvodnení rozsudku uviesť aj to, ako má orgán verejnej správy vo veci ďalej postupovať. Správny súd dbá, aby rozhodnutie bolo presvedčivé.

30. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov kasačnému súdu pripadlo v prvom rade posúdiť, či krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces (§ 440 ods. písm. f) SSP).

31. Právo na spravodlivý proces zahŕňa právo na prístup k súdu, právo na nezávislý a nestranný súd, právo na verejnosť konania a rozhodnutia, právo na rozhodnutie v primeranej lehote a právo na spravodlivé prejednanie veci, do ktorého okrem iného patrí aj právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Z odôvodnenia súdneho rozhodnutia musí vyplývať vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na jednej strane a právnymi závermi na strane druhej (nález ÚS SR sp. zn. III. ÚS 36/2010 zo dňa 04.05.2010). Súd nemusí rozhodovať v súlade so skutkovým a právnym názorom účastníka konania, je však povinný na zákonom predpokladané a umožnené procesné úkony účastníka primeraným, zrozumiteľným a ústavne akceptovaným spôsobom reagovať v súlade s platným procesným právom (nález ÚS SR sp. zn. II. ÚS 675/2014 zo dňa 22.10.2015). Požiadavka

riadneho odôvodnenia rozhodnutia je jedným zo základných atribútov spravodlivého procesu. Dodržiavanie povinnosti odôvodniť rozhodnutie má zaručiť transparentnosť a kontrolovateľnosť rozhodovania súdov a vylúčiť ľubovôľu.

32. Rozsudok, tak ako bol vyhotovený a doručený účastníkom konania, nespĺňa zákonné požiadavky uvedené v ustanovení § 139 ods. 2 SSP, a to najmä čo sa týka jeho zrozumiteľnosti. V zmysle tohto ustanovenia má krajský súd v prvej časti odôvodnenia rozsudku stručne opísať obsah napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia. Napadnutý rozsudok už v časti označenej ako „závery správnych orgánov“ opísal obsah rozhodnutia žalovaného z iného zdaňovacieho obdobia (marec 2016), ktorý sa týka iného dodávateľa (DESIGN AGENTÚRA, s.r.o.). V častiach označených ako „Argumentácia žalobcu v podanej žalobe“, „Vyjadrenie žalovaného k podanej žalobe“ a „Replika žalobcu“ bolo úlohou krajského súdu zhrnúť skutkové a právne argumenty žalobcu a vyjadrenie žalovaného. Krajský súd v tejto časti opätovne uvádza iného dodávateľa sťažovateľa (spoločnosť DESIGN AGENTÚRA, s.r.o.) a tu uvedené zhrnuté tvrdenia účastníkov konania sa nezhodujú s tvrdeniami účastníkov konania, ktoré boli obsahom ich vyjadrení. Taktiež je potrebné vytknúť nezrozumiteľnosť aj časti označenej ako „Posúdenie skutkových a právnych argumentov správnych súdom“, v ktorej krajský súd zamenil skutkový stav, a konštatoval, že žalobca nepreukázal dodanie deklarovaného tovaru na sporných faktúrach spoločnosťou DESIGN AGENTÚRA, s.r.o., pričom z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že sporné faktúry v posudzovanom zdaňovacom období (november 2016) sa týkali dodávateľa Crawen, s.r.o. a dodávky od spoločnosti DESING AGENTÚRA, s.r.o. neboli predmetom tohto konania.

33. Zhora definovanému právu na riadne odôvodnenie rozhodnutia nezodpovedá odôvodnenie krajského súdu, v ktorom je uvedený nesprávny skutkový stav, na ktorom krajský súd založil svoje právne závery. Krajský súd postupoval v posudzovanej veci nedôsledne a kasačný súd musí konštatovať, že odôvodnenie rozsudku krajského súdu nie je súladne s § 139 ods. 2 SSP a teda nespĺňa zákonné požiadavky. Kasačný súd má za to, že krajský súd svojím postupom porušil právo sťažovateľa na spravodlivý proces, ktoré vychádza z čl. 46 ods. 1 a ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky.

34. Z uvedených dôvodov kasačný súd kasačnou sťažnosťou napadnutý rozsudok krajského súdu postupom podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil a vrátil mu vec na ďalšie konanie. Úlohou krajského súdu v ďalšom konaní bude vec opätovne prejednať v medziach podanej správnej žaloby a následne vo veci rozhodnúť, pričom krajský súd bude povinný svoje rozhodnutie náležite a presvedčivo odôvodniť.

35. Kasačný súd dodáva, že zaoberať sa kasačnými námietkami sťažovateľa, týkajúcimi sa nesprávneho právneho posúdenia veci krajským súdom, bolo v tomto štádiu konania predčasné, a to najmä s poukazom na dôvod zrušenia napadnutého rozsudku krajského súdu, ktorým je jeho nepreskúmateľnosť.

36. Právo na náhradu trov kasačného konania bude predmetom rozhodovania krajského súdu v zmysle § 467 ods. 3 SSP.

37. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný riadny opravný prostriedok.

