

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 2Sfk/24/2021
Identifikačné číslo spisu: 6019200648
Dátum vydania rozhodnutia: 31. júla 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Juraj Vačok
Funkcia: predseda senátu, sudca spravodajca
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:6019200648.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: Ľubomír Lapin, so sídlom podnikania Wolkerova 15694/30A, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 37 590 022, právne zastúpený Advokátska kancelária Novák s.r.o., so sídlom: Ladislava Hudeca 15326/2A, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 53 556 798, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/256/2019-217 zo dňa 13. júla 2021, takto

rozhodol:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky r u š í rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/256/2019-217 zo dňa 13. júla 2021 a v e c v r a c i a Správneho súdu v Banskej Bystrici na ďalšie konanie.

O d ô v o d n e n i e

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Banská Bystrica (ďalej aj „prvostupňový orgán“ alebo „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január, február, marec, apríl, máj, jún a júl 2015. O výsledku daňovej kontroly za kontrolované zdaňovacie obdobie správca dane vyhotovil protokol č. 688797/2018 zo dňa 10. decembra 2018 (ďalej len „protokol“) a na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal nasledovné rozhodnutia:

i. č. 101244167/2019 zo dňa 23. mája 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie - jún 2015“) o vyrubení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie jún 2015 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“), ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 56.214,90 EUR na dani z pridanej hodnoty. Správca dane neuznal odpočet dane z pridanej hodnoty z faktúr vystavených dodávateľmi DIMÁS s.r.o. a Kleveria s.r.o. a prvostupňové rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobca sa vedome zapojil do daňového podvodu, ktorého sa dopustil v spolupráci s ďalšími spoločnosťami pri vytvorení fiktívnych fakturačných reťazcov s cieľom získať daňovú výhodu;

ii. č. 101244035/2019 zo dňa 23. mája 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie - máj 2015“) o vyrubení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie máj 2015 podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 53.262,64 EUR na dani z pridanej hodnoty. Správca dane neuznal odpočet dane z pridanej hodnoty z faktúr vystavených dodávateľmi DIMÄS s.r.o. a Kleveria s.r.o. a prvostupňové rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobca sa vedome zapojil do daňového podvodu, ktorého sa dopustil v spolupráci s ďalšími spoločnosťami pri vytvorení fiktívnych fakturačných reťazcov s cieľom získať daňovú výhodu. Správca dane zároveň neuznal odpočet dane z pridanej hodnoty z faktúr vystavených dodávateľom EXIMSTAV s.r.o., nakoľko dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) a žalobcovi preto nevznikol nárok na odpočet podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH;

iii. č. 101244352/2019 zo dňa 23. mája 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie - júl 2015“) o vyrubení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie júl 2015 podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 54.324,87 EUR na dani z pridanej hodnoty. Správca dane neuznal odpočet dane z pridanej hodnoty z faktúr vystavených dodávateľmi Kleveria s.r.o. a BARUT s.r.o. a prvostupňové rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobca sa vedome zapojil do daňového podvodu, ktorého sa dopustil v spolupráci s ďalšími spoločnosťami pri vytvorení fiktívnych fakturačných reťazcov s cieľom získať daňovú výhodu. Správca dane zároveň neuznal odpočet dane z pridanej hodnoty z faktúr vystavených dodávateľom EXIMSTAV s.r.o., nakoľko dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH a žalobcovi preto nevznikol nárok na odpočet podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH;

iv. č. 101243445/2019 zo dňa 23. mája 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie - február 2015“) o vyrubení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie február 2015 podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 45.847,79 EUR na dani z pridanej hodnoty. Správca dane neuznal odpočet dane z pridanej hodnoty z faktúr vystavených dodávateľom DIMÄS s.r.o. a prvostupňové rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobca sa vedome zapojil do daňového podvodu, ktorého sa dopustil v spolupráci s ďalšími spoločnosťami pri vytvorení fiktívnych fakturačných reťazcov s cieľom získať daňovú výhodu.

v. č. 101243063/2019 zo dňa 23. mája 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie - január 2015“) o vyrubení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie január 2015 podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 51.362,71 EUR na dani z pridanej hodnoty. Správca dane neuznal odpočet dane z pridanej hodnoty z faktúr vystavených dodávateľom DIMÄS s.r.o. a prvostupňové rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobca sa vedome zapojil do daňového podvodu, ktorého sa dopustil v spolupráci s ďalšími spoločnosťami pri vytvorení fiktívnych fakturačných reťazcov s cieľom získať daňovú výhodu;

vi. č. 101243623/2019 zo dňa 23. mája 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie - marec 2015“) o vyrubení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie marec 2015 podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 67.607,61 EUR na dani z pridanej hodnoty. Správca dane neuznal odpočet dane z pridanej hodnoty z faktúr vystavených dodávateľmi DIMÄS s.r.o. a Kleveria s.r.o. a prvostupňové rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobca sa vedome zapojil do daňového podvodu, ktorého sa dopustil v spolupráci s ďalšími spoločnosťami pri vytvorení fiktívnych fakturačných reťazcov s cieľom získať daňovú výhodu;

vii. č. 101243858/2019 zo dňa 23. mája 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie - apríl 2015“) o vyrubení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie apríl 2015 podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 52.322,07 EUR na dani z pridanej hodnoty. Správca dane neuznal odpočet dane z pridanej hodnoty z faktúr vystavených dodávateľmi DIMÄS s.r.o. a Kleveria s.r.o. a prvostupňové rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobca sa vedome zapojil do daňového podvodu, ktorého sa dopustil v spolupráci s ďalšími spoločnosťami pri vytvorení fiktívnych fakturačných reťazcov s cieľom získať daňovú výhodu.

2. Proti prvostupňovým rozhodnutiam podal žalobca odvolania, o ktorých rozhodol žalovaný nasledovne:

i. prvostupňové rozhodnutie - jún 2015 žalovaný potvrdil rozhodnutím, č. 502934/2019, zo dňa 9. septembra 2019. Postup a závery správca dane v súvislosti s dodávateľmi DIMÄS s.r.o. a Kleveria s.r.o. vyhodnotil žalovaný ako zákonné a vecne správne. Správca dane podľa žalovaného dostatočne zistil skutkový stav, ktorý správne právne posúdil a riadne odôvodnil. So správcom dane sa žalovaný

stotožnil v posúdení, že bol vytvorený umelý mechanizmus obchodovania za účelom odpočítania dane z tovaru nadobudnutého v tuzemsku a žalobca vedel, že sa svojou činnosťou podieľa na plnení, ktoré je súčasťou daňového podvodu;

ii. prvostupňové rozhodnutie - máj 2015 žalovaný potvrdil rozhodnutím, č. 102117061/2019, zo dňa 9. septembra 2019. Postup a závery správcu dane v súvislosti s dodávateľmi DIMÄS s.r.o. a Kleveria s.r.o. vyhodnotil žalovaný ako zákonné a vecne správne. Správca dane podľa žalovaného dostatočne zistil skutkový stav, ktorý správne právne posúdil a riadne odôvodnil. So správcom dane sa žalovaný stotožnil v posúdení, že bol vytvorený umelý mechanizmus obchodovania za účelom odpočítania dane z tovaru nadobudnutého v tuzemsku a žalobca vedel, že sa svojou činnosťou podieľa na plnení, ktoré je súčasťou daňového podvodu. V súvislosti s obchodnou spoločnosťou EXIMSTAV s.r.o. sa žalovaný taktiež stotožnil so závermi správcu dane, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno pri preukazovaní splnenia hmotnoprávnych podmienok pre odpočet dane z pridanej hodnoty. Poukázal najmä na skutočnosť, že deklarovaný dodávateľ nemá zamestnancov ani motorové vozidlá, a teda nemá ako stavebné práce vykonať;

iii. prvostupňové rozhodnutie - júl 2015 žalovaný potvrdil rozhodnutím, č. 102117239/2019, zo dňa 9. septembra 2019. Postup a závery správcu dane v súvislosti s dodávateľmi Kleveria s.r.o. a BARUT s.r.o. vyhodnotil žalovaný ako zákonné a vecne správne. Správca dane podľa žalovaného dostatočne zistil skutkový stav, ktorý správne právne posúdil a riadne odôvodnil. So správcom dane sa žalovaný stotožnil v posúdení, že bol vytvorený umelý mechanizmus obchodovania za účelom odpočítania dane z tovaru nadobudnutého v tuzemsku a žalobca vedel, že sa svojou činnosťou podieľa na plnení, ktoré je súčasťou daňového podvodu. V súvislosti s obchodnou spoločnosťou EXIMSTAV s.r.o. sa žalovaný taktiež stotožnil so závermi správcu dane, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno pri preukazovaní splnenia hmotnoprávnych podmienok pre odpočet dane z pridanej hodnoty. Poukázal najmä na skutočnosť, že deklarovaný dodávateľ nemá zamestnancov ani motorové vozidlá, a teda nemá ako stavebné práce vykonať;

iv. prvostupňové rozhodnutie - február 2015 žalovaný potvrdil rozhodnutím, č. 102115968/2019, zo dňa 9. septembra 2019. Postup a závery správcu dane v súvislosti s dodávateľom DIMÄS s.r.o. vyhodnotil žalovaný ako zákonné a vecne správne. Správca dane podľa žalovaného dostatočne zistil skutkový stav, ktorý správne právne posúdil a riadne odôvodnil. So správcom dane sa žalovaný stotožnil v posúdení, že bol vytvorený umelý mechanizmus obchodovania za účelom odpočítania dane z tovaru nadobudnutého v tuzemsku a žalobca vedel, že sa svojou činnosťou podieľa na plnení, ktoré je súčasťou daňového podvodu;

v. prvostupňové rozhodnutie - január 2015 žalovaný potvrdil rozhodnutím, č. 102115541/2019, zo dňa 9. septembra 2019. Postup a závery správcu dane v súvislosti s dodávateľom DIMÄS s.r.o. vyhodnotil žalovaný ako zákonné a vecne správne. Správca dane podľa žalovaného dostatočne zistil skutkový stav, ktorý správne právne posúdil a riadne odôvodnil. So správcom dane sa žalovaný stotožnil v posúdení, že bol vytvorený umelý mechanizmus obchodovania za účelom odpočítania dane z tovaru nadobudnutého v tuzemsku a žalobca vedel, že sa svojou činnosťou podieľa na plnení, ktoré je súčasťou daňového podvodu;

vi. prvostupňové rozhodnutie - marec 2015 žalovaný potvrdil rozhodnutím, č. 502878/2019, zo dňa 9. septembra 2019. Postup a závery správcu dane v súvislosti s dodávateľmi DIMÄS s.r.o. a Kleveria s.r.o. vyhodnotil žalovaný ako zákonné a vecne správne. Správca dane podľa žalovaného dostatočne zistil skutkový stav, ktorý správne právne posúdil a riadne odôvodnil. So správcom dane sa žalovaný stotožnil v posúdení, že bol vytvorený umelý mechanizmus obchodovania za účelom odpočítania dane z tovaru nadobudnutého v tuzemsku a žalobca vedel, že sa svojou činnosťou podieľa na plnení, ktoré je súčasťou daňového podvodu;

vii. prvostupňové rozhodnutie - apríl 2015 žalovaný potvrdil rozhodnutím, č. 102116804/2019, zo dňa 9. septembra 2019. Postup a závery správcu dane v súvislosti s dodávateľmi DIMÄS s.r.o. a Kleveria s.r.o. vyhodnotil žalovaný ako zákonné a vecne správne. Správca dane podľa žalovaného dostatočne zistil skutkový stav, ktorý správne právne posúdil a riadne odôvodnil. So správcom dane sa žalovaný stotožnil v posúdení, že bol vytvorený umelý mechanizmus obchodovania za účelom odpočítania dane z tovaru nadobudnutého v tuzemsku a žalobca vedel, že sa svojou činnosťou podieľa na plnení, ktoré je súčasťou daňového podvodu.

II. Konanie pred správnym súdom

3. Žalobca podal proti všetkým vyššie uvedeným rozhodnutiam žalovaného správne žaloby. Rozhodnutia žalovaného považoval za nezákonné z dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c), d), e), f), g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“). Žalobca navrhol zrušiť rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutia a veci vrátiť na ďalšie konanie prvostupňovému orgánu verejnej správy.

4. Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „správny súd“) príslušný na konanie o správnej žalobe najprv uznesením č. k. 24S/256/2019-201 zo dňa 4. novembra 2020 spojil rozhodovanie o správnych žalobách do jedného konania s tým, že sa ďalej budú viesť pod sp. zn. 24S/256/2019.

5. Správny súd následne rozsudkom č. k. 24S/256/2019-217 zo dňa 26. novembra 2020 (ďalej len „rozsudok správneho súdu“) zrušil všetky rozhodnutia žalovaného uvedené v bode 2. tohto rozsudku ako aj rozhodnutia správcu dane uvedené v bode 1. tohto rozsudku. Vzhľadom na obsažnosť rozsudku správneho súdu a na skutočnosť, že kasačný súd je v zmysle § 453 ods. 2 SSP viazaný sťažnostnými bodmi, v nasledujúcom texte kasačný súd zhrnie len dôvody, pre ktoré správny súd uvedené rozhodnutia zrušil a kasačnou sťažnosťou napadnuté časti rozsudku správneho súdu:

i. Správca dane ako aj žalovaný neprípustne opreli svoje rozhodnutia a významné časti ich odôvodnenia o zistenia vyplývajúce z Uznesenia Ministerstva vnútra Slovenskej republiky, PPZ, NAKA, NJFP. Expozitúra Stred, ČVS: PPZ-336/NKA-FP-ST-2016 zo dňa 29. januára 2019 (ďalej len „uznesenie o vznesení obvinenia“), ktorým bolo aj žalobcovi vznesené obvinenie za trestný čin skrátania dane a poistného podľa § 276 ods. 1, 2 písm. c), ods. 4 zákona č. 300/2005 Z. z. Trestný zákon. Odôvodnenie správcu dane, v ktorom sú prevzaté celé časti uznesenia o vznesení obvinenia vrátane hodnotenia dôkazov podľa správneho súdu nespĺňa náležitosti riadneho odôvodnenia rozhodnutia orgánu verejnej správy. Na základe uvedeného správny súd vyhodnotil rozhodnutia správcu dane a žalovaného ako nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov (§ 191 ods. 1 písm. d) SSP);

ii. uznesenie o vznesení obvinenia ani skutkové zistenia v ňom obsiahnuté nemôžu byť považované za dôkaz v zmysle § 24 daňového poriadku, nakoľko takýto procesný úkon nepredstavuje rozhodnutie o vine, ale jeho účinkom je výlučne začatie trestného stíhania voči konkrétnej osobe. Použitím uznesenia o vznesení obvinenia ako dôkazu v rozpore s ustanovením § 24 daňového poriadku tak podľa správneho súdu došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonných rozhodnutí v zmysle § 191 ods. 1 písm. g) SSP;

iii. v dôsledku použitia uznesenia o vznesení obvinenia (vrátane skutkových zistení v ňom uvedených) správcem dane ako dôkazu a vzhľadom na to, že správca dane svoje rozhodnutie odôvodnil skutočnosťami vychádzajúcimi z textu tohto uznesenia, považoval správny súd skutkový stav, z ktorého vychádzali rozhodnutia správcu dane a žalovaného za nedostatočne zistený (§ 191 ods. 1 písm. e) SSP). Podľa správneho súdu tieto rozhodnutia tiež neobsahujú dostatok skutkových dôvodov pre rozhodnutie vo veci, čo spôsobuje ich nepreskúmateľnosť pre nedostatok dôvodov (§ 191 ods. 1 písm. d) SSP);

iv. použitie zistení z informačno-technických prostriedkov (telefonických hovorov) (ďalej len „ITP“), o ktorých nie je možné z administratívneho spisu zistiť, či boli získané zákonne a ktoré boli súčasťou uznesenia o vznesení obvinenia (o ktorom sa už správny súd vyjadril, že nie je dôkazom v zmysle § 24 daňového poriadku) predstavuje podľa správneho súdu podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy (§ 191 ods. 1 písm. g) SSP);

v. správny súd rozhodnutia žalovaného považoval tiež za nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť resp. zmätočnosť (§ 191 ods. 1 písm. d) SSP) nakoľko z nich nie je úplne zrejmé a je nutné len logicky vyvodit', že v častiach, kde žalovaný uvádza, že ako dôkaz v rámci operatívneho preverovania boli zaznamenané telefonické hovory na základe legálneho odpočúvania účastníckych staníc a do spisu boli zabezpečené ich prepisy, ide len o parafrázovanie uznesenia o vznesení obvinenia a nie konštatáciu správcu dane či žalovaného;

vi. k namietanému nesprávnemu právnemu posúdeniu splnenia hmotnoprávných podmienok týkajúcich sa obchodovania so spoločnosťou EXIMSTAV s.r.o. správny súd uviedol, že túto považuje za nedôvodnú a stotožnil sa so závermi orgánov verejnej správy, že žalobca neunesol dôkazné bremeno v rozsahu preukázania oprávnenosti odpočtu dane z pridanej hodnoty z faktúr vystavených predmetnou obchodnou spoločnosťou;

vii. správny súd zhrnul (viď. body 95. a 97. rozsudku správneho súdu) že rozhodnutia žalovaného a správcu dane považuje za nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a pre nedostatok dôvodov, skutkový stav zistený orgánmi verejnej správy za nedostatočný pre riadne posúdenie veci a v konaní vzhliadol

tiež podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánmi verejnej správy, preto sa ďalej nezaoberal námietkami nesprávneho právneho posúdenia.

III. Kasačná sťažnosť žalovaného, stanoviská účastníkov

6. Žalovaný podal proti rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť z dôvodov, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP) a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. h) SSP), v ktorej namietal:

- a) zmätočnosť v dôsledku chyby v záhlaví rozsudku;
- b) právny záver správneho súdu, že správca dane neprípustne oprel svoje rozhodnutie o zistenia NAKA uvedené v uznesení o vznesení obvinenia. Žalovaný mal za to, že uznesenie o vznesení obvinenia bol oprávnený použiť a že konal v súlade s § 26 ods. 7 a § 24 ods. 4 daňového poriadku. Poukázal pritom na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/16/2017 zo dňa 31. januára 2019, v zmysle ktorého je správca dane oprávnený použiť svedecké výpovede získané v trestnom konaní;
- c) právny záver o nutnosti predložiť zo strany správcu dane dôkaz o tom, že NAKA odpočúvala telefonické hovory legálne, keďže na rozdiel od správcu dane si mohol takýto dôkaz zaobstaráť správny súd sám podľa § 102 a § 120 písm. a) SSP. V súvislosti s odposluchmi žalovaný poukázal aj na skutočnosť, že rozhodnutia správcu dane nie sú založené výlučne na týchto dôkazoch, ale najmä na rôznych iných zisteniach daňovej kontroly;
- d) odklon od ustálenej praxe, keďže správca dane konal v súlade s názorom vyjadreným v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/29/2018 zo dňa 22. júla 2019, podľa ktorého ak sa konatelia deklarovaných dodávateľov nevedia k obchodom vyjadriť, nemôže správca dane vyhodnotiť obchody ako reálne uskutočnené a uznať nárok na odpočet DPH;
- e) odklon od ustálenej praxe, keďže daňový subjekt nebol dostatočne obozretný pri výbere obchodných partnerov. Obdobný prípad fiktívnych dodávok mäsa pritom rozhodoval Najvyšší súd Slovenskej republiky pod sp. zn. 2Sžf/100/2016 dňa 27. marca 2019, v ktorom ustálil, že od podnikateľa možno očakávať potrebnú obozretnosť a opatrnosť pri výbere svojich obchodných partnerov za tým účelom, aby sa vyhol začleneniu do podvodných dodávateľských reťazcov;
- f) nedostatočné odôvodnenie a arbitrárnosť rozsudku správneho súdu, ktorý sa nezaoberal dôkazným bremenom žalobcu, zistenými skutočnosťami ani dôkazmi zistenými správcou dane.

7. Žalovaný navrhol zrušiť rozsudok správneho súdu a vec mu vrátiť na ďalšie konanie, pričom v kasačnej sťažnosti trval na svojom právnom posúdení, že odpočet dane z pridanej hodnoty nemá byť žalobcovi uznaný. Žalobca podľa žalovaného nepreukázal, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené tak, ako boli fakturované a nepreukázal prijatie dodávok mäsa od dodávateľov deklarovaných na faktúrach. Uvedené posúdenie podporil nasledovnou argumentáciou:

- neznalosť obchodných partnerov konateľom spoločnosti predstavuje výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva právnu ochranu podľa § 264 OBZ;
- faktúry od spoločností DIMÄS s.r.o. a BARUT s.r.o. sú fiktívne, nemajú materiálne plnenie, z čoho vyplýva, že tieto plnenia sú súčasťou podvodu o ktorom žalobca vedel;
- žalobca nenakupoval mäso od deklarovaných dodávateľov DIMÄS s.r.o. a BARUT s.r.o. a Kleveria s.r.o., ale od Zaklad Rozbioru Miesy P.P.U.H. Salon Miesny z Poľska a spoločnosť EXIMSTAV s.r.o. nedodala služby (stavebné práce);
- rozhodnutia správcu dane aj žalovaného sú v súlade so zásadou zákonnosti v zmysle § 3 ods. 1 daňového poriadku, kým rozsudok správneho súdu narúša princíp právnej istoty.

8. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril podaním zo dňa 15. apríla 2021, ktorým kasačnému súdu navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť. K jednotlivým námietkam zaujal nasledovný postoj:

- a) námietka uvedená v bode 6. písm. a) tohto rozsudku nie je spôsobilá privodiť nepreskúmateľnosť či zmätočnosť rozsudku;
- b) námietka uvedená v bode 6. písm. b) tohto rozsudku je nedôvodná, žalobca sa stotožňuje s názorom krajského súdu, že použitie uznesenia o vznesení obvinenia ako dôkazu je nezákonné a poukázal na to, že žalovaný síce tvrdí, že jeho rozhodnutie nebolo založené na zisteniach NAKA uvedených v uznesení o vznesení obvinenia (odposluchy telefónov), ale súčasne na ne vo svojich rozhodnutiach odkazuje. Žalobca tiež podotkol, že je rozdiel použiť ako dôkaz svedeckú výpoveď získanú v trestnom konaní a použiť len informácie uvedené v uznesení o vznesení obvinenia;

- c) námietka uvedená v bode 6. písm. c) tohto rozsudku je nedôvodná, žalobca trvá na tom, že je zodpovednosťou žalovaného v konaní zabezpečiť použitie len zákonných dôkazov, čo zahŕňa aj zabezpečenie dôkazov preukazujúcich zákonnosť použitých dôkazov;
- d) k námietke uvedenej v bode 6. písm. e) tohto rozsudku žalobca uviedol, že žalobcovi nemožno vytýkať nedostatočnú obozretnosť vzhľadom na výber obchodných partnerov. Manželia Petránikovci boli oprávnení konať za obchodné spoločnosti MAOP, s.r.o., DIMÄS, s.r.o. a BARUTS s.r.o., nakoľko mali oprávnenie nakladať s bankovými účtami týchto obchodných spoločností a dôveru si získali tiež dlhodobou spoluprácou. Závery rozsudku sp. zn. 2Sžf/100/2016 sú na prípad neaplikovateľné;
- e) žalobca ďalej namieta, že žalovaný žiadnym spôsobom nepreukázal a dôkazmi nepodložil svoje presvedčenie o tom, že žalobca o svojom zapojení do podvodného konania vedel. Na preukázanie vedomosti žalobcu o účasti na daňovom podvode boli použité výlučne zistenia uvedené v uznesení o vznesení obvinenia, čo považuje za nedostatočné a nezákonné;
- f) ďalšia námietka žalobcu smerovala voči predpojatosti žalovaného v celom konaní, ku skutočnosti, že žalovaný nevymedzil kasačné dôvody v súlade s § 440 ods. 2 SSP a na záver poukázal na skutočnosť, že rozhodnutia žalovaného mali byť zrušené aj z iných dôvodov.
9. Žalovaný doplnil kasačnú sťažnosť podaním zo dňa 8. novembra 2021, ktorým poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/45/2019, zverejnený v Zbierke stanovísk NS a súdov SR 3/2021, v zmysle ktorého ak do pohyblivej dodávky tovaru bol vsunutý medzičlánok, ktorý uskutočňoval iba vôľové nadobudnutie a odovzdanie tovaru, ktorý sa už nachádzal v dispozičnej sfére konečného odberateľa (v jeho sklade), absentuje u takejto transakcie ekonomický zmysel.

IV. Právne posúdenie kasačným súdom

10. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho pôsobnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h) SSP.

11. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.

12. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou, včas. Súdny poplatok bol uhradený.

13. Kasačný súd po posúdení veci prišiel k záverom, ktoré deklaroval vo výroku svojho rozsudku. Bližšie tieto závery odôvodňuje v nasledovnom texte.

IV.I Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

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

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

Podľa § 119 SSP správny súd vychádza zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy, ak tento zákon neustanovuje inak. Správny súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia alebo na rozhodnutie vo veci.

Podľa § 121 ods. 2 SSP správny súd môže vykonať aj iné dôkazy, ako sú navrhované, ak to považuje za potrebné na rozhodnutie vo veci.

Podľa § 462 ods. 1 SSP ak kasačný súd po preskúmaní zistí dôvodnosť kasačnej sťažnosti, rozhodne o zrušení napadnutého rozhodnutia a podľa povahy vráti vec správne mu súdu na ďalšie konanie alebo konanie zastaví, prípadne vec postúpi orgánu, do ktorého pôsobnosti patrí.

Podľa § 467 ods. 3 SSP ak kasačný súd zruší rozhodnutie správneho súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, správny súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania.

IV.II Posúdenie kasačných námietok

14. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti ustálil dve námietky žalovaného, ktorých posúdenie vyhodnotil ako zásadné pre rozhodnutie vo veci. Tou prvou bolo napadnuté nesprávne právne posúdenie otázky zákonnosti použitia uznesenia o vznesení obvinenia a zistení v ňom uvedených ako dôkazu v správnom konaní. Druhá námietka smerovala voči právne mu posúdeniu týkajúceho sa použitia zistení z ITP, ktoré bolo správnym súdom vyhodnotené ako nezákonné vzhľadom na to, že: i) zistenia vychádzali z uznesenia o vznesení obvinenia, ktoré správny súd vyhodnotil ako nezákonné použitý dôkaz a zároveň ii) administratívne spisy neobsahovali dôkaz o legálnosti odposluchov telefonických hovorov.

15. Kasačný súd sa nestotožňuje so správnym súdom, ktorý vo svojom rozsudku, v bode 81., na strane 81. en bloc vylúčil možnosť použiť uznesenie o vznesení obvinenia správcom dane v daňovom konaní iba z dôvodu, že uznesenie o vznesení obvinenia nie je dôkazom o tom, že sa skutok stal a že ho spáchal daňový subjekt (resp. obvinený). Je nepochybné, že správny súd sa nemýli v závere o tom, že uznesenie o vznesení obvinenia nepreukazuje vinu, ale je len procesným rozhodnutím, ktorým sa začína trestné stíhanie voči konkrétnej osobe. To však nemôže automaticky spôsobiť nepoužiteľnosť uznesenia o vznesení obvinenia v daňovom konaní a mať dokonca za následok zrušenie rozhodnutí správcu dane a žalovaného.

16. Správca dane v zmysle ustanovenia § 24 ods. 2 daňového poriadku vedie dokazovanie tak, aby skutočností nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie. Súčasne podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku môže správca dane ako dôkaz 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. Je zrejmé, že účasť ani vedomosť daňového subjektu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom nemožno zo strany správcu dane preukazovať výlučne uznesením o vznesení obvinenia. Napriek tomu uznesenie o vznesení obvinenia môže obsahovať dôležité informácie pre správcu dane o eventuálnom fungovaní ním preverovaného obchodného reťazca, ktoré ho nasmerujú k získaniu ďalších dôkazov. Pod podmienkou, že správca dane predmetné uznesenie získal zákonne, nemožno preto apriori vylúčiť jeho použitie ako listinného dôkazu spôsobilého prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane v zmysle § 24 ods. 4 daňového poriadku.

17. Vzhľadom na uvedené vyššie má kasačný súd za to, že správny súd v súvislosti s ustanovením § 24 ods. 4 daňového poriadku nesprávne právne posúdil použiteľnosť uznesenia o vznesení obvinenia v daňovom konaní, keď ustálil, že jeho použitím došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánmi verejnej správy a aj z uvedeného dôvodu zrušil predmetné rozhodnutia žalovaného a správcu dane. Námietku žalovaného preto kasačný súd vyhodnotil ako dôvodnú.

18. Inou otázkou je spôsob, akým správca dane uznesenie o vznesení obvinenia a zistenia v ňom uvedené použil a ako tieto vyhodnotil. Takéto posúdenie však prináleží správne mu súdu. Okrem už vyššie uvedenej podmienky zákonnosti jeho samotného získania je nutné od správcu dane vyžadovať, aby v odôvodnení svojho rozhodnutia len bez ďalšieho neprebral závery vyšetrovateľa vyplývajúce z uznesenia o vznesení obvinenia, ale aby k uvedenému uzneseniu pristupoval ako ku akémukoľvek inému listinnému dôkazu získanému do konania a tento spolu so závermi z neho vyplývajúcimi podrobil správnej úvahe v súlade s ustanovením § 3 ods. 3 daňového poriadku. Uznesenie o vznesení obvinenia taktiež nemôže byť jediným dôkazom daňového konania, nakoľko je nevyhnutné, aby správca dane závery vyšetrovateľa v ňom uvedené konfrontoval s ďalšími ním zistenými skutočnosťami a dôkazmi za účelom preverenia ich pravdivosti. Rovnako je nevyhnutné, aby zhodnotenie dôkazov (teda aj uznesenia o vznesení obvinenia a zistení z neho vyplývajúcich) jednotlivito aj v ich vzájomnej súvislosti, ku ktorému správca dane dospeje využitím správnej úvahy, bolo racionálne a v rozhodnutí správcu dane riadne odôvodnené. Jednou z podmienok minimálneho štandardu, ktorý musí byť správcu dane zachovaný, taktiež je, aby správca dane umožnil daňovému

subjektu vyjadriť sa k zisteniam uvedeným v uznesení o vznesení obvinenia, podať správcovi dane vysvetlenia či navrhnúť dôkazy na vyvrátenie jeho obsahu.

19. Z vyššie uvedeného odseku tak možno ustáliť najmä nasledovné podmienky, na ktoré má správny súd prihliadať pri posudzovaní zákonnosti hodnotenia a použitia uznesenia o vznesení obvinenia správcom dane:

- uznesenie o vznesení obvinenia bolo získané zákonných spôsobom;
- správca dane len bez ďalšieho neprebral závery vyšetrovateľa uvedené v uznesení o vznesení obvinenia;
- uznesenie o vznesení obvinenia nie je jediným dôkazom získaným v daňovom konaní správcom dane;
- uznesenie o vznesení obvinenia a zistenia v ňom konfrontoval s ďalšími ním zistenými skutočnosťami a tieto vyhodnotil jednotlivito ako aj v súhrne v súlade s požiadavkami ustanovenými v § 3 ods. 3 daňového poriadku;
- správna úvaha správcu dane nevybočuje z medzí logického myslenia a v rozhodnutí je riadne odôvodnená;
- daňový subjekt mal možnosť vyjadriť sa k zisteniam uvedeným v uznesení o vznesení obvinenia.

20. V súlade s vyššie uvedenými závermi je potrebné vyhodnotiť aj prvú časť právneho posúdenia správneho súdu týkajúceho sa zákonnosti použitia zistení z ITP, v zmysle ktorého: ...pokiaľ boli ako dôkaz použité zistenia z ITP (telefonických hovorov), ktorých obsah je súčasťou uznesenia o vznesení obvinenia, ktoré správca dane i žalovaný vo svojich rozhodnutiach (nesprávne) označili ako „dôkaz získaný v súlade so zákonom a použiteľný v daňovom konaní“ takýto potup nie je v súlade so zákonom, a predstavuje podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy. (Vid'. rozsudok správneho súdu, bod 83., strana 85.) Ako vyplýva zo záverov uvedených v bodoch 15. až 17. tohto rozsudku, uznesenie o vznesení obvinenia je dôkazom použiteľným správcom dane v daňovom konaní v súlade s § 24 ods. 2 a ods. 4 daňového poriadku. Právne posúdenie správneho súdu týkajúceho sa zákonnosti použitia zistení z ITP uvedených v uznesení o vznesení obvinenia vyplývalo z nesprávnej premisy. V dôsledku toho je právny záver v predmetnom rozsahu nesprávny a kasačná námietka nesprávneho právneho posúdenia použitia zistení z ITP dôvodná.

21. Závery uvedené v bode 20. však nie sú absolútne a nepredikujú záver, že zistenia z ITP sú v daňovom konaní zákonným dôkazom za každých okolností. Využitie ITP konkrétne odposluchom telefonických hovorov je zásadným zásahom do súkromia účastníkov konania, a preto k nim treba pristupovať veľmi citlivo, zdržanlivo a v súlade so zákonom.

22. Je v prvom rade úlohou správcu dane vyhodnotiť zákonnosť všetkých ním v konaní získaných dôkazov, vylúčiť tie, ktoré vyhodnotí ako nezákonné a svoje rozhodnutie odôvodniť iba na základe zákonne získaných dôvodov. Rozhodnutie odôvodnené aj nezákonnými dôkazmi je vždy nevyhnutné považovať za nezákonné ako celok a takéto rozhodnutie zrušiť. Uvedené platí aj v prípade, keby zvyšné dôkazy boli zákonné a kvantitatívne aj kvalitatívne dostatočné pre rovnaké závery a odôvodnenie predmetného rozhodnutia.

23. Z rozhodnutí správcu dane aj žalovaného je zrejmé, že zistenia z ITP správca dane vyhodnotil ako zákonné dôkazy, čo logicky vyplýva zo skutočnosti, že tieto dôkazy správca dane použil a argumentoval nimi v odôvodnení svojich rozhodnutí. Bolo potom úlohou správneho súdu posúdiť, či toto vyhodnotenie správcu dane je správne alebo nie, teda či správca dane svoje rozhodnutie založil výlučne na zákonných dôkazoch alebo použil aj tie nezákonné. Na účely uvedeného posúdenia však správny súd nemôže vychádzať len zo skutočnosti, či sa v administratívnom spise nachádza dôkaz o legálnosti použitia ITP v trestnom konaní alebo nie.

24. Kasačný súd preto za dôvodnú považuje námietku žalovaného, ktorou napáda nesprávne právne posúdenie správneho súdu, podľa ktorého je podstatným porušením ustanovení o konaní pred orgánmi verejnej správy tá skutočnosť, že z obsahu administratívnych spisov v preskúmaných konaniach správny súd nemohol overiť, či dôkazy získané využitím ITP boli získané v súlade so zákonom a nemohol preto vykonať test legality, legitimacy a proporcionality. Takéto posúdenie zákonnosti použitia dôkazu v daňovom konaní je nedostatočné na to, aby správny súd konštatoval podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy. A to najmä, keď podľa § 119 SSP môže správny súd vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia a súčasne v súlade s § 121 ods. 2 SSP môže vykonať aj iné dôkazy, ako sú navrhované, ak to považuje za potrebné na rozhodnutie vo veci.

25. Žalovaný namietal tiež nepreskúmateľnosť a zmätočnosť rozsudku správneho súdu v dôsledku chyby v záhlaví v rozsudku. Túto námietku vyhodnotil kasačný súd ako nedôvodnú, žalobca bol v záhlaví rozsudku identifikovaný dostatočne, nie len namietanou adresou sídla a trvalého pobytu žalobcu, ale tiež ďalšími identifikačnými znakmi. Poukazujúc najmä na identifikáciu podnikateľa prostredníctvom uvedenia jeho identifikačného čísla organizácie (IČO) kasačný súd prijal záver, že žalobca nebol zameniteľný s inou osobou, a preto nemohol rozsudok správneho súdu vyhodnotiť ako zmätočný či nepreskúmateľný.

26. Ďalšími kasačnými námietkami zhrnutými v bode 6. písm. d), e), f) tohto rozsudku žalovaný napádal odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu a arbitrárnosť rozsudku správneho súdu v dôsledku nezaoberania sa vyhodnotením dôkazného bremena. Tieto námietky hodnotí kasačný súd ako nedôvodné. Správny súd v bode 95. na strane 100. rozsudku konštatoval, že: pokiaľ je rozhodnutie nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov a zároveň bolo zistené, že zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, takéto nedostatky spravidla bránia posúdeniu dôvodnosti ďalších meritórnych námietok. Z uvedeného dôvodu sa správny súd nezaoberal bližšie námietkou žalobcu týkajúcou sa nesprávneho posúdenia veci. Z uvedeného je zrejmé, že správny súd v rozsudku neposudzoval správnosť posúdenia správnych orgánov týkajúcich sa odmietnutia odpočtu dane z pridanej hodnoty, preto sa v tomto ohľade nemohol odkloniť od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

27. Obdobne ako je vysvetlené v bode 26. tohto rozsudku je potrebné nazerať naprávne posúdenie okolností týkajúcich sa dodávateľa EXIMSTAV s.r.o. Správny súd sa síce v bode 96. vyjadril k problematike dôkazného bremena súvisiaceho s obchodmi so spoločnosťou EXIMSTAV s.r.o., avšak z rozsudku (viď. bod 97.) je súčasne zrejmé, že uvedené nebolo dôvodom pre zrušenie rozhodnutí žalovaného a správcu dane aj v tejto časti. Z odôvodnenia rozsudku správneho súdu pritom súčasne vyplýva, že sa stotožnil so závermi správcu dane o nepreukázaní splnenia hmotnoprávných podmienok žalobcom a k zrušeniu rozhodnutí správcu dane došlo z dôvodu, že správny súd nemá zákonnú možnosť zrušiť rozhodnutie správcu dane či žalovaného len v časti. Vzhľadom na skutočnosť, že žalovaný ako aj správny súd sa zhodujú v právnom posúdení týkajúcom sa preukázania hmotnoprávných podmienok, kasačný súd vyhodnotil námietku žalovaného smerujúcu k predmetnému právnomu posúdeniu ako nedôvodnú. Kasačný súd zároveň zdôrazňuje, že vzhľadom na uvedené nebolo právne posúdenie zákonnosti odmietnutia odpočtu dane z pridanej hodnoty z faktúr vystavených spoločnosťou EXIMSTAV s.r.o. predmetom kasačného prieskumu.

28. Na záver kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že správny súd nezrušil rozhodnutia žalovaného a správcu dane len z dôvodov napadnutých kasačnou sťažnosťou. Kasačný súd je však v zmysle § 453 ods. 2 SSP viazaný sťažnostnými bodmi. Vo zvyšných častiach preto rozsudok správneho súdu nebol predmetom prieskumu v kasačnom konaní. Kasačný súd však vzhliadol dôvodnosť podstatných námietok žalovaného napádajúcich závery správneho súdu, na základe ktorých správny súd zrušil rozhodnutia žalovaného a správcu dane. Vzhľadom na skutočnosť, že tieto dôvody sa týkali výlučne procesných otázok, správny súd sa v ďalšom konaní má zaoberať tiež meritom veci a právne posúdiť oprávnenosť odmietnutia odpočtu dane z pridanej hodnoty.

IV.III Záverečné zhodnotenie

29. Kasačný súd s ohľadom na všetky uvedené skutočnosti zistil dôvodnosť kasačnej sťažnosti, a preto podľa § 462 ods. 1 SSP rozhodol spôsobom, ktorý je uvedený vo výrokovej časti tohto rozsudku.

30. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne v zmysle § 467 ods. 3 SSP správny súd.

31. Toto rozhodnutie prijal kasačný súd jednomyseľne.

P o u č e n i e :

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok n i e j e prípustný.

