

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 3Sfk/52/2021
Identifikačné číslo spisu: 7018200572
Dátum vydania rozhodnutia: 31. januára 2024
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:7018200572.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a zo sudcov JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. (sudkyňa spravodajkyňa) a JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Agromaš, a.s., so sídlom Hviezdoslavova 17, 071 01 Michalovce, IČO: 36 191 558, právne zast. JUDr. Peter Kraččík, advokát so sídlom Štefánikova 4, 071 01 Michalovce, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100639740/2018 zo dňa 28. marca 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach, sp. zn. 6S/66/2018 zo dňa 17. júna 2021, v spojení s opravným uznesením sp. zn. 6S/66/2018 - 113 zo dňa 3. novembra 2021, 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

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Košice, pobočka Trebišov (ďalej aj „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie január a február 2012. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil Protokol č. 102724959/2016 zo dňa 14. marca 2016 (ďalej aj „protokol“). Následne správca dane vo vyrubovacom konaní doplnil dokazovanie a na ústnom pojednávaní dňa 19. decembra 2017 so žalobcom prerokoval jednotlivé dôkazy a zistenia. Správca dane rozhodnutím č. 102641673/2017 zo dňa 27. decembra 2017 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „Daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel dane v sume 56.000 EUR za zdaňovacie obdobie január 2012 a vyrubil mu daň v sume 40.636,27 EUR.

2. Žalovaný rozhodnutím č. 100639740/2018 zo dňa 28. marca 2018 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Podľa žalovaného dôvodom neuznania odpočítania

dane bolo spochybnenie reálnosti dodania tovarov uvedených na preverovaných faktúrach (technológie v živočíšnej výrobe) deklarovaným dodávateľom, nepreukázanie pôvodu tovaru a nepreukázanie použitia tovaru na účely podnikania.

3. Žalovaný mal za to, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie (fyzická obhliadka technológií, výzvy na predloženie dôkazov, vypočutie svedkov, vyhotovenie znaleckého posudku k stanoveniu všeobecnej ceny technológií, preverenie dodania v rámci reťazca, vykonanie miestneho zisťovania v dodávateľských spoločnostiach). Podľa žalovaného správca dane nevychádzal len z predložených faktúr a dokladov ale preveroval, či predložené faktúry odrážajú skutočnosť, či majú reálny a pravdivý podklad a či skutočne boli žalobcovi dodané tovary uvedené na faktúrach. Predmetný tovar mal byť dodaný v reťazci personálne prepojených spoločností: AGROKOMBINÁT a.s. > AQUA s.r.o. > žalobca. Žalovaný mal na základe preverovaných faktúr za to, že predmetný tovar pôvodne dodal spoločnosti AGROKOMBINÁT a.s. práve žalobca a že tovar nebol prepravený, ale nachádzal sa na hospodárskom dvore v Budkovciach. Žalovaný tiež poukázal na Správu z kontroly na mieste vykonanej Pôdohospodárskou platobnou agentúrou z ktorej vyplýva, že montážne práce na technológii rybinovej dojárne neboli úplne dokončené, čo potvrdilo aj miestne zisťovanie vykonané správcom dane.

II. Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

4. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu na Krajský súd v Košiciach (ďalej len „správny súd“), ktorou sa domáhal jeho zrušenia, v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vrátenia správcovi dane na ďalšie konanie.

5. Žalobca v správnej žalobe uviedol, že zistenie skutkového stavu je nedostatočné pre riadne posúdenie veci. Namietal najmä, že správca dane nevykonal miestne zisťovanie na farme v Budkovciach, kde sa nachádza technológia, ktorú nadobudol AGROKOMBINÁT a.s. od žalobcu. Týmto zisťovaním by sa mohlo potvrdiť či vyvrátiť, či žalobca odpredal staré technológie a nové obstaral. Na farme v Budkovciach sa nachádzajú nehnuteľnosti, ktoré patria žalobcovi a nehnuteľnosti, ktoré patria spoločnosti AGROKOMBINÁT a.s. V rámci námietky týkajúcej sa nesprávneho právneho posúdenia žalobca namietal svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu pôvodu majetku. Žalobca tiež namietal, že preukázal použitie technológie na účely svojho podnikania. Rovnako mal za to, že mu postupom posledného ústneho pojednávania bola odňatá možnosť riadne sa oboznámiť a prerokovať pripomienky a dôkazy doplnené vo vyrubovacom konaní. Pojednávanie má podľa žalobcu procesnú vadu v tom, že neboli zo strany zamestnancov správcu dane prijaté žiadne závery k návrhom a námietkam zástupcu žalobcu. Žalobca bol tiež uvedený do omylu, že sa nešlo o posledné pojednávanie a rovnako nemal možnosť riadne sa oboznámiť so znaleckým posudkom.

6. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe v podstatnom zotrval na argumentácii uvedenej v napadnutom rozhodnutí. K žalobcom namietanej nemožnosti oboznámiť sa so zisteniami správcu dane uviedol, že splnomocnený zástupca žalobcu bol upozornený na to, že ide o poslednú zápisnicu vo vyrubovacom konaní. Uvedenú zápisnicu odmietol podpísať, pričom ako dôvod uviedol, že si ju chce doma naštudovať a podá k nej písomné vyjadrenie, čo sa však nestalo. Záverom žalovaný navrhol, aby správny súd žalobu zamietol.

7. Žalobca v replike uviedol, že trvá na tom, že malo byť vykonané miestne zisťovanie, ktoré by spochybnilo tvrdenie správcu dane. Na mieste by sa mohli preveriť odlišnosti vo veku technológií, ako aj druhu a pod.

8. Správny súd rozsudkom sp. zn. 6S/66/2018-67 zo dňa 17. júna 2021 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „SSP“) správnu žalobu zamietol.

9. Podľa správneho súdu dôkazná povinnosť v daňovom konaní prioritne svedčí daňovému subjektu. Podľa správneho súdu spoločnosť AQUA s.r.o. (ďalej len „dodávateľ“) v priebehu daňového konania tvrdila, že predmetný tovar nadobudla od spoločnosti AGROKOMBINÁT a. s., preto správca dane preveroval dodanie technológií aj v tejto spoločnosti. Z dokladov predložených touto spoločnosťou správca dane zistil, že predmetné technológie spoločnosť kúpila v decembri 2011 od žalobcu (technológiu dojárne za sumu 22.800 EUR a technológiu pre výkrm prasiat za sumu 7.200 EUR - faktúra č. 1201112017) a následne ich v januári 2012 opäť kúpil žalobca za sumy 216.000 EUR a 120.000 EUR (v zmysle faktúr, z ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane). Aj keď žalobca

namietal, že ide o odlišné technológie, tieto skutočnosti v priebehu daňovej kontroly a ani neskôr daňovým orgánom žiadnym spôsobom nepreukázal. Uvedeným spôsobom fakturácie došlo k navýšeniu pôvodne fakturovanej ceny technológií, a teda aj k navýšeniu odpočítanej DPH z deklarovanych zdaniteľných obchodov, a to za situácie, že obchodné spoločnosti zapojené do obchodného reťazca nepreukázali ekonomické opodstatnenie takejto fakturácie. V kontexte ostatných dôvodov rozhodnutia žalovaného správny súd túto skutočnosť zdôraznil, pretože uvedené je postačujúce pre prijatie záveru o nesplnení podmienok na priznanie odpočtu DPH.

10. K pôvodu dodaných technológií súd uviedol, že v priebehu daňovej kontroly boli zachytené v administratívnom spise aj prednesy o inom pôvode dodaných technológií, napr. splnomocnená zástupkyňa spoločnosti AGROKOMBINÁT a. s. tvrdila, že technológie boli obstarané z colného skladu ešte v roku 2001 alebo 2002, uvedené však nebolo podložené žiadnymi dokladmi, ako aj tvrdenie tejto spoločnosti o ich zakúpení v roku 2003, ktoré takisto nebolo podložené žiadnymi dokladmi. Na rozdiel od týchto tvrdení ďalšia svedkyňa najskôr uviedla, že technológie spoločnosť AGROKOMBINÁT a. s. nakúpila od žalobcu v decembri 2011, k čomu predložila aj doklady, neskôr však poprela svoje pôvodné tvrdenie a uviedla, že tieto technológie nie sú tie, ktoré boli dodané dodávateľovi. Z uvedených skutočností aj podľa názoru správneho súdu vyplýva dostatočne odôvodnený skutkový záver, že žalobca nepredložil správcovi dane také dôkazy, ktoré by jednoznačne preukázali pravdivosť údajov uvedených na preverovaných faktúrach.

11. Ako nedôvodnú správny súd hodnotil aj námietku týkajúcu sa potreby miestneho zisťovania spoločnosti AGROKOMBINÁT a. s. vo vzťahu k identifikácii predmetných technológií. Správny súd poukázal na záver daňových orgánov, že vykonanie takéhoto miestneho zisťovania na farme v Budkovciach, kde prepojené spoločnosti AGROKOMBINÁT a. s. a žalobca vykonávajú svoju ekonomickú činnosť, by nepreukázalo vlastnícky vzťah k týmto technológiám práve s ohľadom na skutočnosť, že predmety fakturácie neboli bližšie špecifikované. Tvrdenie, že technológie nakúpené od žalobcu sa majú nachádzať v spoločnosti AGROKOMBINÁT a. s. (na farme v Budkovciach) je iba tvrdením žalobcu, a spoločnosť AGROKOMBINÁT a. s. nepredložila žiadne účtovné, daňové doklady a ani iné listinné dôkazy o tom, že bola vlastníkom aj iných obdobných technológií. Správny súd preto dospel k záveru, že námietka žalobcu je nedôvodná a zo strany daňových orgánov bolo vykonané dostatočné dokazovanie.

12. Za nedôvodnú považoval správny súd aj námietku, že žalobca preukázal, že fakturované technológie použil na účely podnikania. Poukázal pritom na tvrdenie žalobcu v priebehu daňovej kontroly, že zakúpené technológie mali byť využívané v živočíšnej výrobe a nová technológia rybinovej dojárne mala prispieť k návratnosti 41.000 EUR každoročne a technológia kŕmenie ošípaných bola zakúpená za účelom založenia nového chovu ošípaných. Z vykonaného miestneho zisťovania bolo preukázané, že dojnice sa na farme nenachádzali, technológia dojárne bola namontovaná len sčasti a mala byť presunutá na farmu v Lastomíri, technológia pre výkrm ošípaných nebola ani namontovaná a ošípané sa na tejto farme nenachádzali. Tento stav žalobca odôvodňoval poklesom cien mlieka a bravčového mäsa a tvrdil, že technológie plánuje za takejto situácie odpredať, čo však nepreukázal žiadnymi dôkazmi, ale tvrdil, že technológie nikto neodkúpi za účelom produkcie straty. Aj keď žalobca potrebu nákupu nových technológií odôvodňoval tým, že vlastnil zastaralé technológie z roku 1993, ktoré spôsobovali pokles kvality mlieka, napriek tomu, že v roku 2012 tvrdil, že zakúpil iné technológie vyrobené v roku 2003, neaktivoval ich tak, aby túto produkciu a kvalitu zvýšil.

13. Správny súd nesúhlasil ani s procesnou námietkou žalobcu, že mu bola odňatá možnosť riadne sa oboznámiť so zisteniami správcu dane a riadne ich prerokovať. Z obsahu zápisnice o ústnom pojednávaní č. 102610787/2017 zo dňa 19. decembra 2017 vyplýva, že splnomocnený zástupca žalobcu bol upozornený na skutočnosť, že táto zápisnica je poslednou vo vyrubovacom konaní. Túto zápisnicu zástupca odmietol podpísať z dôvodu, že si ju chce doma preštudovať a podať písomné vyjadrenie bez toho, aby spresnil lehotu na vyjadrenie. Na ústnom pojednávaní neboli predložené žiadne dôkazy, ktoré by nebolo možné predložiť počas daňovej kontroly a neboli uvedené ani žiadne skutočnosti, ktoré by bolo potrebné následne preverovať. Žalobca navyše aj napriek deklarovaniu písomného vyjadrenia, takéto vyjadrenie do spisu nezaslal.

14. Správny súd považoval za neopodstatnenú aj námietku týkajúcu sa neexistencie personálnych prepojení medzi obchodnými spoločnosťami zapojenými do obchodného reťazca. Aj keď správca dane poukázal na personálnu prepojenosť označených spoločností, uvedené dokrešľuje celkový obraz

deklarovaného obchodu, ako aj prípadnú existenciu vedomostí o pôvode dodávaných technológií a navýšení ich ceny bez ekonomického opodstatnenia, čo nasvedčuje účelovému konaniu zo strany zúčastnených spoločností v záujme získať daňovú výhodu. Vo svojom súhrne preto aj podľa názoru správneho súdu všetky uvedené skutočnosti odôvodňovali záver o nespnení hmotnoprávných podmienok pre vznik nároku na odpočítanie dane vyplývajúce z § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v spojení s § 51 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

I. Kasačná sťažnosť

15. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca - sťažovateľ kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a navrhol, aby kasačný súd alternatívne zmenil rozsudok správneho súdu tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie, alebo aby zrušil rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Zároveň navrhol, aby mu kasačný súd priznal náhradu trov konania.

16. Podľa sťažovateľa správny súd nepovažoval za pochybenie žalovaného nevykonanie navrhovaného miestneho zisťovania. Žalovaný nevykonaním navrhnutých dôkazov ponechal dôkazný stav v podobe, v ktorej mu vyhovoval, a to s pochybnosťami o pôvode predmetu dodania, namiesto toho, aby postupoval podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku a skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní zistil čo najúplnejšie. Podľa správneho súdu by miestne zisťovanie nepreukázalo vlastnícky vzťah k technológiám s ohľadom na to, že predmety fakturácie neboli bližšie špecifikované. Preukázať sa však malo predovšetkým to, že sťažovateľ mal jedny staršie technológie nahradiť novšími, a že AGROKOMBINÁT a. s. disponuje staršími technológiami. Sťažovateľ dokladoval správcovi dane aj dodacie listy a preberacie protokoly so špecifikáciami technológií, ktoré spolu s miestnym zisťovaním mohli všetky pochybnosti daňových orgánov vyvrátiť. Sťažovateľ vo svojej žalobe poukazyval aj na to, že na farme v Budkovciach sa nachádzajú jednotlivé stavby na jednotlivých listoch vlastníctva v jednotlivom vlastníctve odlišných subjektov, takže aj to má rozlišovaciu schopnosť pri miestnom zisťovaní, kde sa aké jednotlivé technológie nachádzajú a kde sú prípadne zmontované.

17. Sťažovateľ ďalej namietal, že správny súd v bodoch 27. až 35. odôvodnenia citoval ustanovenia daňových predpisov, z ktorých zrejme vychádzal pri posudzovaní predmetnej veci, chýba tam však § 49 ods. 2 zákona o DPH, ktorý sa týka podmienok oslobodenia dane v tomto prípade. Z ďalšieho odôvodnenia súdu je zrejmé, že toto ustanovenie správny súd ani neaplikoval. Podľa sťažovateľa sa správny súd iba stotožnil so závermi daňových orgánov vo vzťahu k tomu, že nakúpené technológie nevyužíval pre účely podnikania. Ďalej poukázal na to, že v správnej žalobe uvádzal rozsiahlu judikatúru Súdneho dvora EÚ, s ktorou sa správny súd nevysporiadal.

18. Správny súd podľa sťažovateľa neaplikoval § 19 ods. 3 Daňového poriadku o zákonnej náležitosti zápisnice, a to prijatých opatrení a záverov na námietky a návrhy zástupcu žalobcu na pojednávaní dňa 19. decembra 2017. Podľa sťažovateľa jeho zástupca po zistení, že predmetná zápisnica má 28 strán a že obsahuje závery znaleckého posudku, o ktorom dovtedy nemal vedomosť a po odporúčaní zamestnanca správcu dane aby si ju najprv prečítal v klude doma mal za to, že zápisnica nie je uzatvorená. Zo zápisnice nebolo zrejmé, že zástupca sťažovateľa bol poučený o tom, že nepodpísanie nemá vplyv na ukončenie posledného prerokovania zápisnice a že táto je konečnou, a preto ju nemožno považovať za riadne vybavenú, a vyrubovacie konanie za riadne ukončené. Zástupca daňového subjektu bol teda uvedený do omylu o neskončení vyrubovacieho konania. Argumentácia súdu, že sťažovateľovi nebola odňatá možnosť riadne sa oboznámiť so zisteniami správcu dane a riadne ich prerokovať je podľa sťažovateľa nesprávna. To, že sa na str. 2 zápisnice uvedie, že ju považuje správca dane za poslednú, ešte po vznesení výhrad zo strany žalobcu má byť v časti „Závery k vzneseným návrhom a námietkam“ jasne uvedené (napr. návrh na poskytnutie lehoty na oboznámenie sa s posudkom znalca a prípadné vznesenie návrhov na doplnenie dôkazov sa zamieta, ďalšia lehota na oboznámenie sa neposkytuje a pod). To, že sa jedná zo strany správcu dane o poslednú zápisnicu sa konštatuje v úvode na str. 2 zápisnice, a teda zachytáva len úvodnú časť pojednávania, nie záverečnú. V tej záverečnej mali byť prijaté závery k žalobcom vzneseným výhradám.

19. Za nezákonné považoval sťažovateľ aj to, že znalecký posudok obdržal od správcu dane až niekoľko dní pred termínom podania žaloby. Sťažovateľ predtým intuitívne namietal jeho obsah,

pričom následne doplnil, že znalec oceňoval predmet ocenenia spôsobom dopytu na iného /nie totožného/ výrobcu (Agromont Nitra), ktorý mu dal len orientačný odhad ceny, pričom ho ale nasmeroval na kontaktovanie priamo na výrobcu technológií o ktoré sa jedná v posudzovanom prípade. Nasmeroval ho mailom na výrobcu z Českej republiky, toho však znalec nekontaktoval, čím sa vyhol presnému oceneniu, a nie je známe, či zohľadňoval aj cenové ponuky účastníkov verejnej súťaže, ktorí dali ponuky žalobcovi v roku 2011.

20. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti v podstatnom zotrval na svojej doterajšej argumentácii a navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol.

II. Posúdenie kasačného súdu

21. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je nedôvodná.

22. Kasačný súd sa v rámci posúdenia danej veci zaoberal piatimi námietkami sťažovateľa, ktoré v kasačnej sťažnosti formuloval nasledovne: (I) nesprávne právne posúdenie vo vzťahu k nevykonaniu navrhovaného dôkazu (miestneho zisťovania) správcom dane, (II) neuvedenie a neaplikovanie ust. § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v prejednávanej veci v napadnutom rozsudku, (III) nesúhlas s námietkou, že nakupované technológie neboli využívané na účely podnikania, (IV) nevysporiadanie sa správneho súdu s judikatúrou Súdneho dvora EÚ, (V) neaplikácia § 19 ods. 3 Daňového poriadku v zápisnici z ústneho pojednávania a nesprávne závery uvedené v znaleckom posudku. K jednotlivým námietkam kasačný súd uvádza:

(I) K nedoplneniu dokazovania vo vyrubovacom konaní

23. Sťažovateľ v podstate namietal, že správca dane nevykonan miestne zisťovanie u jeho dodávateľa, ktorým by boli odstránené pochybnosti o tom, že sporné technológie boli obstarané a že sa nachádzajú na farme v Budkovciach. Správny súd vo vzťahu k tejto námietke poukázal na dôkazné bremeno zaťažujúce daňový subjekt a na to, že by sa miestnym zisťovaním nepreukázal vlastnícky vzťah k sporným technológiám. Podľa správneho súdu, ktorý vychádzal zo zistenia skutkového stavu daňovými orgánmi, predmety fakturácie neboli bližšie špecifikované a nachádzajú sa na farme v Budkovciach, kde sťažovateľ a spoločnosť AGROKOMBINÁT a. s. vykonávajú svoju ekonomickú činnosť. Podľa kasačného súdu nie je možné súhlasiť so sťažovateľom, že by správny súd nesprávne právne posúdil túto námietku.

24. Vo vzťahu k prenosu dôkazného bremena kasačný súd poukazuje na nález Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 377/2018, v zmysle ktorého: „Ústavný súd už judikoval (III. ÚS 401/09), že daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.“

25. Z vyššie uvedeného vyplýva, že správca dane spochybnil dodanie technológií, pričom bolo na sťažovateľovi, aby svoje tvrdenia ďalej preukázal. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach, dôležitých

pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať (viď napr. rozsudok kasačného súdu sp. zn. 6Sžfk/38/2020 a sp. zn. 1Sžfk/46/2021).

26. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná a akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii (viď napr. rozsudok kasačného súdu sp. zn. 6Sžfk/38/2020 a sp. zn. 1Sžfk/46/2021). V tejto súvislosti kasačný súd dodáva, že sťažovateľ síce navrhoval, aby správca dane vykonal ďalšie dokazovanie (fyzickú obhliadku technológií) v priestoroch jeho dodávateľa, avšak tento návrh vyhodnotil správca dane ako nedôvodný. Kasačný súd, rovnako ako správny súd je toho názoru, že takáto obhliadka by nepreukázala identitu technológií, keďže sporné technológie neboli bližšie špecifikované a nachádzajú sa na farme v Budkovciach, kde sťažovateľ a spoločnosť AGROKOMBINÁT a. s. vykonávajú svoju ekonomickú činnosť.

27. Keďže technológie boli na faktúrach identifikované veľmi všeobecne (faktúra č. 201201002 zo dňa 19. januára 2012 - dodávka technológie kŕmenia a napájania pre výkrm a predvýkrm ošípaných; FA č. 201201001 zo dňa 20. januára 2012 - dodávka a montáž rybinovej dojárne 2x10), bolo na sťažovateľovi, aby v rámci svojho dôkazného bremena preukázal, že technológie uvedené na faktúrach sú identické s tými, ktoré sa nachádzajú na farme v Budkovciach.

28. Pokiaľ ide o vykonanie ďalšieho miestneho zisťovania, tak z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane vykonal fyzickú obhliadku technológií, z ktorej bola spísaná Zápisnica o miestnom zisťovaní zo dňa 5. februára 2015. Z miestneho zisťovania bola vyhotovená fotodokumentácia. Následne vo vyrubovacom konaní sa správca dane dvakrát pokúsil o opätovné vykonanie fyzickej obhliadky technológií, pričom sťažovateľovi zaslal oznámenie o vykonaní miestneho zisťovania zo dňa 5. mája 2017 (doručené sťažovateľovi dňa 24. mája 2017). Dňa 25. mája 2017 sa správca dane pokúsil vykonať miestne zisťovanie, avšak zástupca sťažovateľa nebol na farme prítomný (Úradný záznam zo dňa 26. mája 2017). Následne sa pokúsil dohodnúť so sťažovateľom nový termín miestneho zisťovania, avšak bezúspešne (Úradný záznam zo dňa 29. mája 2017). Z uvedeného plynie záver, že správca dane mal snahu vykonať opakované miestne zisťovanie. Keďže sťažovateľ neposkytol správcovi dane požadovanú súčinnosť, uvedené v spojení s nedostatočnou špecifikáciou technológií na faktúrach nie je možné pripísať na ťarchu správcovi dane.

(II) K namietaným pochybeniam správneho súdu

29. Sťažovateľ mal za to, že správny súd pochybil, keď v napadnutom rozsudku neodcitoval znenie § 49 ods. 2 zákona o DPH, ktorý sa podľa neho týka oslobodenia dane, pričom toto ustanovenie správny súd nesprávne aplikoval keď konštatoval, že nakupované technológie neboli využívané na účely podnikania.

30. K neuvedeniu citácie príslušného ustanovenia zákona v napadnutom rozsudku kasačný súd uvádza, že toto nezakladá pochybenie, ktoré by malo za následok nezákonnosť vydaného rozhodnutia. Pokiaľ by správny súd danú vec posudzoval podľa nesprávnej normy, tak by bolo možné konštatovať nesprávne právne posúdenie veci. Avšak neuvedenie konkrétneho ustanovenia v zozname právnych predpisov, na ktoré v rozhodnutí správny súd poukázal neznamená, že predmetnú normu nesprávne aplikoval. K tejto otázke sa vyjadril kasačný súd v rozsudku sp. zn. 3Sfk/33/2021 nasledovne: „Kasačný súd konštantne judikuje, že pod procesné vady podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP je možné zaradiť aj vady odôvodnenia rozsudku správneho súdu. Tieto sa však stávajú relevantnými až v prípade, ak sú spôsobilé zasiahnuť do práva na spravodlivý proces účastníka konania. Ide o také vady odôvodnenia, ktoré znemožňujú účastníkovi konania poznať podstatné/klúčové dôvody, pre

ktoré bolo rozhodnutie správneho súdu prijaté a odpovede na zásadné argumenty ním v konaní vznesené (napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. I Sžfk 117/2020 zo dňa 25. mája 2022 a iné). Nesprávna citácia právneho predpisu či normatívnej právnej vety v odôvodnení rozsudku správneho súdu sa preto môže stať dôvodom na zrušenie rozhodnutia podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP len v prípade, ak zasahuje do práva účastníka konania na spravodlivý proces. Pôjde teda o nesprávnu takej intenzity, v dôsledku ktorých sa rozsudok správneho súdu stáva nezrozumiteľný a nepreskúmateľný.“

31. Kasačný súd má za to, že správny súd v bode 44. odôvodnenia napadnutého rozsudku na danú vec aplikoval správne znenie § 49 ods. 2 zákona o DPH, týkajúce sa zákonných podmienok pre odpočítanie dane. Sťažovateľovu námietku, že správny súd sa nemal stotožniť so závermi daňových orgánov o tom, že technológie neboli použité na jeho podnikateľské účely kasačný súd považoval za nedôvodnú. Vo vyššie citovanom bode odôvodnenia napadnutého rozsudku správny súd konštatoval, že sťažovateľ neunesol svoje dôkazné bremeno, pričom tieto dôvody uvádza v bode 47. odôvodnenia. Správny súd, na základe zistení správca dane mal za to, že technológia rybinovej dojárne bola namontovaná len sčasti, dojnice sa na farme nenachádzali, technológia pre výkrm ošípaných nebola ani namontovaná a ošípané sa na tejto farme nenachádzali. Jednoducho povedané, správny súd vytkol sťažovateľovi, že technológiu vôbec nepoužíval na podnikateľské účely, čo sťažovateľ nevyvrátil. Kasačný súd dodáva, že hoci túto skutočnosť sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal, neuviedol konkrétne dôvody, pre ktoré považuje uvedený záver správneho súdu za nesprávny.

32. Vo vzťahu k nevysporiadaniu sa s judikatúrou Súdneho dvora EÚ kasačný súd dospel k záveru, že správny súd sa skutočne nezaoberal judikatúrou, na ktorú sťažovateľ poukazoval. Táto skutočnosť však nezakladá dôvod pre nesprávnosť právneho posúdenia veci. Kasačný súd pripomína, že správny súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania (I. ÚS 241/07). Rovnako Európsky súd pre ľudské práva (ďalej aj „ESLP“) pripomenul, že súdne rozhodnutia musia v dostatočnej miere uvádzať dôvody, na ktorých sa zakladajú (García Ruiz c. Španielsku z 21. 1. 1999). Judikatúra ESLP teda nevyžaduje, aby na každý argument strany bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia. Z práva na spravodlivú súdnu ochranu vyplýva aj povinnosť súdu zaoberať sa účinne námietkami, argumentmi a návrhmi na vykonanie dôkazov strán s výhradou, že majú význam pre rozhodnutie (Kraska c. Švajčiarsko z 29. 4. 1993, II. ÚS 410/06).

33. Sťažovateľ v správnej žalobe poukazoval na rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veciach C-110/94 (INZO) a C-400/98 (Finanzamt Goslar v Brigitte Breitsohl) a na návrhy generálneho advokáta vo veciach C-408/98 a C-465/03. Predmetné rozhodnutia Súdneho dvora EÚ je potrebné vykladať tak, že daňový subjekt má nárok na odpočet dane v prípade, ak tovar ktorý obstaral použije v budúcnosti. V tu prejednávanvej veci však správca dane spochybnil pôvod technológií, ich samotné dodanie a využívanie na podnikateľské účely, pričom vo vzťahu k jednotlivým pochybnostiam sťažovateľ nepreukázal, že tovar uvedený na faktúre mu bol skutočne dodaný a že ho aj využíval. S týmito závermi sa stotožnil aj správny súd. Sťažovateľom citované rozhodnutia Súdneho dvora EÚ by boli pre vec relevantné v prípade, ak by správca dane spochybnil len využívanie tovaru na podnikateľskú činnosť. V danom prípade však správny súd neposudzoval izolovane len túto skutočnosť, ale vyhodnotil ju v ďalších súvislostiach.

(III) K namietaným pochybeniam správca dane

34. Podľa sťažovateľa správca dane pochybil, keď v závere zápisnice z ústneho pojednávania neuviedol svoje závery v zmysle § 19 ods. 3 Daňového poriadku. Správny súd sa s touto námietkou nestotožnil z dôvodu, že splnomocnený zástupca sťažovateľa bol informovaný o tom, že ide o poslednú zápisnicu, túto odmietol podpísať a zbral si na preštudovanie s tým, že sa k nej vyjadrí, čo však neurobil.

35. S uvedenou námietkou sa kasačný súd, rovnako ako správny súd, nestotožňuje. Zo Zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 19. decembra 2017 jasne vyplýva, že sa jedná o posledné pojednávanie, ktorého predmetom bolo prerokovanie pripomienok a dôkazov predloženým sťažovateľom k Protokolu. Z obsahu tejto zápisnice vyplýva, že správca dane oboznámil sťažovateľa o svojich

zisteniach a dôkazoch, pričom sťažovateľ sa k nim nevyjadril z dôvodu, že chce zápisnicu preštudovať a následne sa vyjadriť.

36. Vo vzťahu k § 19 ods. 3 Daňového poriadku je z hľadiska dodržania procesných práv sťažovateľa podstatné to, že bol splnený účel pojednávania, t. j. že sa sťažovateľ oboznámil so zisteniami správcu dane a mal možnosť sa k nim vyjadriť. Správca dane oboznámil sťažovateľa so svojimi zisteniami a dal mu možnosť, aby sa k nim vyjadril. Keďže sťažovateľ na ústnom pojednávaní tak neurobil, kasačnému súdu nie je zrejmé, aké opatrenia či závery mal správca dane v závere zápisnice uviesť. Rovnako neuvedenie konkrétnych záverov a opatrení v danej veci nepredstavuje zásah do práv sťažovateľa aj z dôvodu, že s jeho vyjadreniami (Vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole zo dňa 8. apríla 2016) a ďalšími dôkazmi sa správca dane vysporiadal v prvostupňovom rozhodnutí.

37. K namietanému znaleckému posudku, ktorého účelom bolo stanovenie všeobecnej hodnoty dodaných technológií kasačný súd uvádza, že správny súd túto otázku v napadnutom rozhodnutí nevyhodnotil, čo však nemá vplyv na jeho závery. Znalec v rámci znaleckého posudku č. 2/2017 zo dňa 26. septembra 2017 stanovil všeobecnú hodnotu technológií sťažovateľa k rozhodnému roku 2012, konkrétne technológie dojenia 2 x 10 s montážou (84.103 EUR) a technológie napájania pre predvýkrm a výkrm ošípaných bez montáže (26.657 EUR). Táto skutočnosť podľa správcu dane preukazovala to, že hodnota týchto technológií nezodpovedala trhovej cene. Námietky, týkajúce sa nesprávneho posúdenia technológie znalcom boli tak z hľadiska žalovaného neopodstatnené. Ako vyplýva z rozhodnutia žalovaného a samotného znaleckého posudku, sťažovateľ neposkytol správcovi dane súčinnosť pri jeho vypracovaní, a preto znalec na základe fotodokumentácie, ktorú mu predložil správca dane, stanovil všeobecnú hodnotu porovnateľnou technológiou. Na základe uvedeného kasačný súd vyhodnotil námietku sťažovateľa o nesprávnosti záverov uvedených v znaleckom posudku ako nedôvodnú.

38. Pokiaľ ide o námietku sťažovateľa, týkajúcu sa nemožnosti oboznámiť sa so znaleckým posudkom, aj túto považuje kasačný súd za nedôvodnú. Z administratívneho spisu vyplýva, že po obdržaní znaleckého posudku správca dane predvolal splnomocneného zástupcu sťažovateľa na ústne pojednávanie (list zo dňa 24. októbra 2017) za účelom oboznámenia sa s predmetným znaleckým posudkom. Splnomocnený zástupca si uvedené predvolanie neprevzal a na pojednávanie sa nedostavil (úradný záznam zo dňa 16. novembra 2017). Následne správca dane listom zo dňa 28. novembra 2017 predvolal splnomocneného zástupcu sťažovateľa na prerokovanie pripomienok a dôkazov, na ktoré sa sťažovateľ dostavil a na ktorom mu správca dane oznámil závery vyplývajúce zo znaleckého posudku. V zmysle vyššie uvedeného nie je možné súhlasiť so sťažovateľom, že nemal možnosť sa so znaleckým posudkom oboznámiť a že boli porušené jeho procesné práva.

V. Záver

39. Najvyšší správny súd dospel k záveru, že dôvody, ktorými sťažovateľ spochybňoval predmetné rozhodnutie správneho súdu boli totožné s námietkami, ktoré namietal už v správnom konaní i v žalobe, a s ktorými sa správny súd náležite vysporiadal. Kasačný súd zistil, že kasačná sťažnosť neobsahuje žiadne právne relevantné námietky, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku správneho súdu. Námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil kasačný súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

40. O náhrade trov kasačného konania kasačný súd rozhodol tak, že neúspešnému sťažovateľovi ich náhradu podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 SSP nepriznal a žalovanému ich náhrada zo zákona nevyplýva (§ 467 ods. 1 SSP v spojení s § 168 SSP).

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

Poučenie :

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

