

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 4Sfk/10/2022
Identifikačné číslo spisu: 8019200176
Dátum vydania rozhodnutia: 24. mája 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:8019200176.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a členov senátu JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. v právnej veci žalobcu: ProfiEkoNet s.r.o. so sídlom 080 01 Prešov, Hlavná 2901/61, IČO: 44 654 936, právne zastúpený: Advokátska kancelária s.r.o. BENČÍK & PARTNERS, so sídlom Františkánske námestie 4, 080 01 Prešov, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 102612067/2018 zo dňa 17. decembra 2018 na základe všeobecnej správnej žaloby, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove, č. k. 5S/38/2019-79 zo dňa 7. októbra 2021, takto

r o z h o d o l :

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

II. Žalobcovi sa voči žalovanému p r i z n á v a právo na úplnú náhradu trov kasačného konania.

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Prešove (ďalej len „správny súd“) napadnutým rozsudkom č. k. 5S/38/2019-79 zo dňa 7. októbra 2021 rozhodnutie žalovaného č. 102612967/2018 zo dňa 17. decembra 2018 a rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu Daňového úradu Prešov zo dňa 17. septembra 2018 č. 101823949/2018 postupom podľa § 191 ods. 1 písm. e) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalobcovi priznal úplnú náhradu trov konania voči žalovanému.

2. Napadnutým rozhodnutím č. 102612067/2018 zo dňa 17. decembra 2018 žalovaný potvrdil rozhodnutie daňového úradu zo dňa 17. septembra 2018 č. 101823949/2018, ktorým prvostupňový orgán určil daňovému subjektu, žalobcovi, rozdiel v sume nadmerného odpočtu 3 409,- EUR na DPH

za zdaňovacie obdobie december 2015, t. j. znížil nadmerný odpočet na DPH zo sumy 3 711,08 eura na sumu 302,08 eura.

3. Z odôvodnenia rozhodnutia správneho súdu vyplýva, že základnou otázkou v tejto veci podľa správneho súdu bola otázka unesenia dôkazného bremena daňovým subjektom vo vzťahu k preukázaniu skutočného dodania služby v zmysle údajov uvedených na faktúre, t. j. či služby boli realizované spoločnosťou STONE MASTERS, s.r.o. v prospech žalobcu tak, ako deklarujú predložené faktúry, či došlo k oprávnenému nároku žalobcu na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty z takto fakturovaných služieb.

4. Správny súd konštatoval, že daňové orgány v danom prípade nevychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena. Zo strany daňových orgánov išlo o nezákonné zaťažovanie daňového subjektu dôkazným bremenom, ktoré mu neprislúcha, ale aj o zotrvanie na legitímnej požiadavke preukázania skutočností majúcich vplyv na správne určenie dane v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňovým subjektom, ktorý si odpočítanie dane uplatnil a ktorý pri primeranej obozretnosti a odbornej starostlivosti predpokladanej pri výkone podnikateľskej činnosti mal priestor na zabezpečenie hodnoverných dôkazov súvisiacich s realizáciou deklarovaných plnení.

5. Daňový poriadok v ustanovení § 24 upravuje, že dôkaznú povinnosť má daňový subjekt, ktorý preukazuje všetky skutočnosti a údaje v daňových priznaniach alebo v iných podaniach, ďalej skutočnosti preverované v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania (vyrubovacieho konania, odvolacieho konania), na preukázanie ktorých je správcom vyzvaný, na úplnosť, vierohodnosť a správnosť záznamov a evidencií, ktoré je povinný viesť. Toto ustanovenie zakotvuje, že daňový subjekt je povinný preukázať, že si nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uplatňuje oprávnene, dôvodne a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.04.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011).

6. Správca dane v rámci dokazovania posudzuje závažnosť všetkých dôkazných prostriedkov, pričom je v jeho výlučnej právomoci posudzovať ich vierohodnosť, rozhodnúť o ich preukaznosti, ako aj rozhodnúť, aké dôkazy sa budú preverovať. Daňový poriadok neukladá správcovi dane povinnosť získavať dôkazy preukazujúce tvrdenia daňového subjektu, daňový subjekt, ale má právo predkladať v priebehu celej daňovej kontroly dôkazy na preukázanie svojich tvrdení. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.

7. Správny súd k samotnému dôkaznému bremenu a jeho prenosu v rámci daňového konania poukázal na to, že judikatúra Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočňovania zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa ustálila v závere, že na preukázanie oprávnenosti nároku na odpočet DPH nepostačuje predložiť faktúru, zmluvu a preberací protokol, a pod., ak im nesvedčia ďalšie preukázané okolnosti (uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 705/2017, rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžfk/82/2016, 2Sžf/93/2014, a iné). V tomto smere správny súd poukázal aj na rozhodnutie Ústavného súdu SR, ktorý v rozhodnutí zo dňa 14.11.2018 č. k. I. ÚS 377/2018-53 uviedol: „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 spochybni 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.“ Ďalej správny súd poukázal na rozhodnutia najvyššieho súdu sp. zn. 5Sžf/60/2015 z 28. februára 2017 a sp. zn. 5Sžf/66/2016 z 31. mája 2018.

8. Správny súd zdôraznil s odkazom na uvedenú argumentáciu a citovanú judikatúru, že pre možnosť uplatnenia si odpočtu dane z pridanej hodnoty zo zdaniteľných plnení tak nie je podstatné len ich reálne uskutočnenie a daňový doklad od dodávateľa, resp. dodávateľov, ale predovšetkým skutočnosť, aby k uskutočneniu dodávky tovaru a služieb aj skutočne došlo od tých dodávateľov, ktorí sú ako dodávatelia uvedení na daňových dokladoch.

9. Po preskúmaní veci dospel správny súd k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného nebolo vydané v medziach logickej správnej úvahy, s oporou v zistenom skutkovom stave, pričom žalovaný sa v dostatočnej miere nevysporiadal s námietkami žalobcu, skutkový stav nebol zistený v dostatočnom rozsahu a na základe neho žalovaný dospel podľa správneho súdu k nesprávnym právnym záverom. Rovnako správny súd konštatoval, že procesné práva žalobcu v konaní neboli dodržané a došlo k takým procesným vadám v konaní, ktoré by mali vplyv na rozhodnutie vo veci samej. Žalobca nemal dostatočne vytvorený procesný rámec správnym orgánom prvého stupňa v tom smere, aby sa k zisteniam vyplývajúcim z prebiehajúcej kontroly, resp. z realizovaných dožiadaní mohol vyjadriť a realizovať aj ďalšie svoje procesné práva, o. i. právo vypočutia svedkov na podporu svojich tvrdení.

10. Preskúmaním obsahu administratívneho spisu správny súd zistil, že v zásade totožnými námietkami, ktoré obsahovala správna žaloba, žalobca argumentoval aj v podanom odvolaní proti rozhodnutiu prvostupňového správneho orgánu. Správny súd konštatuje, že žalovaný sa nevysporiadal so všetkými právne relevantnými a podstatnými odvolacími námietkami žalobcu v napadnutom rozhodnutí.

11. Na podporu týchto záverov správny súd argumentoval, že správca dane nepostupoval v priebehu daňovej kontroly v súlade s príslušnými procesnými predpismi. V napadnutom rozhodnutí boli uvedené zákonné ustanovenia, ktoré mal daňový subjekt porušiť (§ 49 až § 51 Zákona o DPH), v opise skutkového stavu poukázali daňové orgány na to, že daňový subjekt nepreukázal splnenie zákonných podmienok pre priznanie názoru na odpočítanie DPH, keď nepreukázal, že služby boli dodané subjektom na faktúre uvedenom. Ak odvolací orgán po vyhodnotení prvostupňového rozhodnutia, po posúdení odvolacích námietok dospel k záveru, že rozhodnutie je vecne správne, že konanie prebehlo v súlade s príslušnými procesnými predpismi, ako aj že odvolacie námietky nie sú dôvodné, vlastne hodnotil skutkový stav totožne s hodnotením prvostupňového správneho orgánu. Žalobnú námietku o nedostatočnom odôvodnení rozhodnutia preto správny súd posúdil ako dôvodnú, nakoľko daňový orgán nevykonal všetky dôkazy žalobcom navrhované vo vyjadrení jednak k protokolu, ako aj v odvolaní voči prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane, čo žalovaný ako odvolací orgán nenapravil.

12. K námietke žalobcu, že správny orgán nevykonal riadne dokazovanie a nevyslúchol svedkov navrhovaných žalobcom správny súd uviedol, že aj keď správny orgán vykonal kroky smerujúce k výsluchu osôb, tieto predvolal na výsluch, nevykonal všetky potrebné postupy a úkony preto, aby tieto osoby vyslúchol. Svedka H. X. bolo možné vyslúchnuť aj napriek dlhotrvajúcej práceneschopnosti, nakoľko sa tento na príslušný daňový úrad 8. augusta 2016 dostavil za účelom doručenia dokladov. Žalobca na podporu svojich tvrdení uviedol, aby výsluch ním navrhovaných osôb, resp. kontakt s nimi, zabezpečil správny orgán. Bolo len na správnom orgáne, aby 8. augusta 2016 zabezpečil účasť právneho zástupcu a výsluch mohol vykonať. Prekážkou podľa súdu nebola PN svedka, ale neústretnosť daňového orgánu. Ak bol problém s účasťou svedka, mal správca dane využiť to, že sa svedok dostavil 8. augusta 2016 za účelom predloženia dokladov na daňový úrad a v tento deň, resp. ním určený deň pod hrozbou uloženia pokuty určiť.

13. Vo vzťahu k námietke, že zo strany správcu dane nebola vykonaná obhliadka na mieste dodania služby, miestne zisťovanie na stavebných parcelách, na preverenie výkonu melioračných prác a terénnych úprav, správny súd sa stotožnil s konštatovaním správcu dane, že takáto obhliadka nebola nevyhnutná, keďže v priebehu daňovej kontroly nebolo spochybnené, či práce vykonané boli, ale spochybnená bola otázka subjektu, ktorý tieto práce vykonal, resp. kedy presne (vzhľadom na trvajúcu práceneschopnosť konateľa dodávateľa) boli práce vykonané, čo obhliadkou miesta, v čase po ukončení prác, reálne preveriť nebolo objektívne možné.

14. Vo vzťahu k podstatnej námietke žalobcu o neprimeranosti dĺžky trvania vyrubovacieho konania správny súd poukázal na vyjadrenie žalovaného k podanej žalobe, s odkazom na § 68 ods. 3 Daňového poriadku, v znení účinnom v čase začatia vyrubovacieho konania, v zmysle ktorého lehota troch mesiacov, na ktorú poukázal žalobca v podanej žalobe bola do ustanovenia zakomponovaná novelou s účinnosťou od 1. januára 2018, pričom z prechodného ustanovenia § 165 ods. 5 Daňového poriadku vyplýva, že vyrubovacie konanie po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred účinnosťou tohto zákona sa vykoná podľa doterajších predpisov. Správca dane sa v priebehu vyrubovacieho konania márne snažil zabezpečiť výsluch svedkov ich opakovaným predvolaním, no neúspešne. Súd konštatuje, že zo strany správcu dane došlo k nevypočutiu svedka zavinením správcu dane. Počas vyrubovacieho konania, ktoré trvalo viac ako 1,5 roka správca dane nevykonal žiadny úkon a preto z jeho strany došlo k neopodstatneným prieťahom, čo bolo spôsobené jeho pasivitou pri zabezpečení výsluchu svedkov. Účinnosť uvedeného ustanovenia § 68 ods. 3 Daňového poriadku nemala vplyv na dĺžku samotného vyrubovacieho konania, ktoré aj napriek tomu, že lehota troch mesiacov namietaná žalobcom nadobudla účinnosť až 01.01.2018. Doba 1,5 roka je vzhľadom k tomu, že správca dane počas tejto doby nevykonal žiadny úkon smerujúci k ozrejmeniu skutočností potrebných k správne určenie dane považovaný za porušenie procesných práv žalobcu.

15. K námietkam žalobcu, vo vzťahu k skutku, predloženým dôkazom a tvrdeniam žalobcu, na podporu záverov prijatých správnym orgánom, správny súd zdôraznil, že žalovaný v danej veci nespochybnil dodanie služby, konkrétne to, že či k výkonu prác došlo, ale spochybnil, že služby boli dodané subjektom uvedeným na vystavených faktúrach. Súd poukázal na to, že žalobca v priebehu konania na správnom orgáne pochybnosti vznesené správcom dane mal snahu odstrániť, avšak nedošlo k výsluchu ním navrhovaných svedkov, správny súd opätovne dôvodí, že nie z viny žalobcu.

16. Správny súd tiež poukázal na mandátnu zmluvu medzi žalobcom a spoločnosťou STONE MASTERS, s.r.o. upravujúcu výkon tam špecifikovaných činností (pripojenie a inštalácia zariadení u zákazníkov v sieti Slovanet) z 1. januára 2011, kde v prvom rade súd poukazuje na článok III., kde je uvedené, že mandatár (spoločnosť STONE MASTERS, s.r.o.) je povinný pri plnení povinností vyplývajúcich zo zmluvy postupovať s odbornou starostlivosťou, podľa pokynov mandanta (žalobca) a v prípade potreby si má vyžiadať osobitné pokyny od mandanta. Vo svetle tohto určenia, ktoré sa javí byť prirodzené pri takomto type zmlúv, že v čase výkonu daňovej kontroly nedisponoval a nedisponuje informáciami, ktoré od neho pri výzve na predloženie dokladov správca dane požadoval, že ak oni zadávajú prácu inej spoločnosti, nezaujímajú ich, kto konkrétne bude prácu realizovať. Ak mandatár realizuje práce v prospech mandanta, je samozrejmé, že nevyhnutné informácie získava od neho,

inak by nedisponoval objednávkami, nemal by zoznamy klientov, ktoré je potrebné pripojiť a pod. Pri tomto kontakte, aký sa pri poctivom a zodpovednom obchodnom styku predpokladá, by žalobca disponoval tiež informáciou, kto pre neho práce vykonáva. Vzhľadom na nevyhnutný kontakt s osobou H. X. na zabezpečenie riadneho fungovania zadaných činností mal mať žalobca vedomosť o tom, že ten je v čase realizácie prác dlhodobo práceneschopný. Štatutárny zástupca obchodnej spoločnosti žalobcu v rámci vlastných obchodných činností, dodržiujúc zásady poctivého obchodného styku, mal mať vedomosť o tom, s akými subjektmi vstupuje do obchodných vzťahov, či títo obchodní partneri sú spôsobilí vykonávať činnosti, ktoré sú obsahom ich obchodov a či k výkonu dohodnutých prác dochádza riadne. Vzhľadom na výrazne rôznorodý obsah činností fakturovaných spoločnosťou STONE MASTERS, s.r.o. (dohľad na stavebných parcelách, melioračné práce, terénne úpravy, pripojenia na internet, zabezpečovanie nových klientov, kontrola IT zariadení, výmena reklám a plagátov do reklamných klipov, softvérové práce) bolo možné, aby spoločnosť STONE MASTERS,

s.r.o., ako dodávateľ týchto služieb v prospech žalobcu reálne v plnom rozsahu realizovala všetky tieto práce osobne, bez zamestnancov, v čase dlhotrvajúcej práceneschopnosti konateľ'a, dokonca súčasne v priebehu jedného mesiaca. Tu je možné dokonca pripustiť, aby ich realizovala spoločnosť RUKAN PLUS, s.r.o., spoločnosť tiež bez evidovaných zamestnancov tak, ako to prehlasuje žalobca predloženými faktúrami a aby žalobca pri riadnom výkone svojej podnikateľskej činnosti mal vedomosť o tom, kto reálne tak rôznorodé práce vykonával, bez priebežného kontaktu s týmto dodávateľom. Uvedené skutočnosti boli možné, avšak na to, aby boli preukázané, bolo potrebné vypočúť žalobcom navrhovaných svedkov, konateľov dodávateľskej a subdodávateľskej spoločnosti.

17. Podľa správneho súdu základným princípom výberu dane z pridanej hodnoty ako nepriamej dane je, že podnikateľ musí byť plne zbavený ťarchy dane z pridanej hodnoty zaplatenej v cene prijatých tovarov a služieb určených na uskutočnenie zdaniteľných obchodov podliehajúcich dani z pridanej hodnoty. Daň z pridanej hodnoty je súčasťou ceny a preto je ňou zdaňovaný predaj tovaru a služieb v každej fáze výroby a distribúcie okrem oslobodených transakcií. Platiteľ si môže od dane, ktorú má odvieť štátu z vykonaného obratu, odpočítať daň, ktorú mu pri nákupe tovarov a služieb účtoval iný platiteľ ako súčasť ceny. Uvedený princíp sa však uplatní iba vtedy, ak platiteľ preukáže, že deklarovaný tovar nadobudol od konkrétneho platiteľa dane z pridanej hodnoty a že mu daň z pridanej hodnoty aj v cene tovaru zaplatil. (Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 23.11.2016, sp. zn. 3Sžf/104/2015, publikovaný v Zbierke stanovísk NS a súdov SR 4/2017).

18. Preukazovanie práva na odpočet DPH vyplýva jednak z hmotnoprávných podmienok stanovených zákonom o DPH, ale taktiež je prepojené aj na procesnoprávne podmienky zakotvené v daňovom poriadku. Zákon o DPH vychádza z predpokladu, že zdaniteľný obchod reálne prebehol. Povinnosť preukázania reálneho uskutočnenia dodávky tovaru alebo služieb teda vyplýva z daňového poriadku ako procesného predpisu upravujúceho daňové konanie. Určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje, býva častokrát obtiažne a pomerne nejednoznačné. V zásade však platí, že daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získať dôkazy o tom, že bol obchod uskutočnený, aby v budúcnosti nemohli vzniknúť pochybnosti o jeho realizácii, teda je potrebné, aby dokázal preukázať, že dodanie tovaru, resp. služby, špecifikované vo faktúre, bolo dodané daňovému subjektu konkrétnym dodávateľom v deklarovanom zdaniteľnom období, v deklarovanom rozsahu, ako aj iné skutočnosti vyplývajúce z faktúry.

19. Správny súd poukázal na to, že z rozsudku NS SR sp. zn. 2Sžfk/34/2018 z 24.03.2021 je zrejme: „38. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia ako i komunikácia s dodávateľom sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov alebo jeho obchodných zvyklostí. Je na ňom, akým spôsobom preukáže komunikáciu s dodávateľom, spôsob preverovania kvality služieb, jeho súlad s požiadavkou uvedenou v objednávke a pod. V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Už samotné zistenie skutočnosti, že dodávateľ nie je ekonomicky činný, nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky, pohyb finančných prostriedkov nie je odzrkadlený v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o reálnosti jeho dodávok. Takýto spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní.“

20. Správny súd považoval za potrebné poukázať na rozhodnutie veľkého senátu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 18. mája 2021, sp. zn. 1Vs/1/2020, z ktorého vyplýva: „Pokiaľ daňové orgány opierajú svoje závery o to, že žalobca dôkazné bremeno neuniesol, musia mu predtým umožniť toto bremeno uniesť a vykonať ďalšie ním navrhované dôkazy, ak tieto smerujú k

preukázaniu riadneho uskutočnenia dodávok.“ Z odôvodnenia predmetného rozhodnutia taktiež vyplýva: „24. Senát 8S zaujal názor, že rozsah dôkaznej povinnosti daňového subjektu je obmedzený na okolnosti na jeho strane, pričom tento nezodpovedá za porušenia povinností svojho dodávateľa, ibaže sa vedome zúčastňuje podvodného konania v snahe získať pre seba (alebo pre iného) daňovú výhodu. Uvedené je podporené obsažnou judikatúrou tak najvyššieho súdu (napr. 2Sžf/4/2009; 5Sžf/97/2009; 3Sžf/1/2010; 3Sžf/1/2011; 6Sžf/19/2011; 8Sžf/32/2014 a pod.), ako aj rozhodnutiami Súdneho dvora EÚ (napr. vo veciach Optigen Ltd (C-354/03); Fulcrum Electronics Ltd C-353/03); Bond House Systems Ltd (C-484/03); Kittel (C-439/04); Inter-Mark Group (C-530/09). Predkladajúci senát poukázal na to, že v rámci daňového konania nebolo podvodné konanie žalobcu preukázané ani len správcom dane tvrdené.

28. Senát 8S uviedol, že vo svojej rozhodovacej praxe opakovane pripustil poskytnutie ochrany dobromyseľnému nadobúdateľovi zdaniteľného plnenia v prípade, ak plnenie bolo poskytnuté za štandardných okolností, ako k nemu dochádzalo v rámci predchádzajúcej obchodnej praxe, hoc na strane dodávateľa došlo k podvodnému konaniu (napr. rozhodnutia sp. zn. 8Sžfk/7/2018, sp. zn. 8Sžfk/16/2018, sp. zn. 8Sžfk/42/2018 a pod.). Mal za to, že primeranosť ostražitosti daňového subjektu zodpovedá aj rutinizácii obchodných procesov, a preto ak zdaniteľné plnenie má prebehnúť za totožných podmienok ako dovtedy, existencia tovaru

nie je spochybnená, kúpna cena je zaplatená štandardným spôsobom a v rámci komunikácie nedôjde k neodôvodneným rozdielom oproti bežnému/zaužívanému obchodnému styku, daňový subjekt nemá dôvod spochybňovať oprávnenie svojho dodávateľa nakladať s predmetom zdaniteľného plnenia.

34. Veľký senát sa stotožňuje s názorom predkladajúceho senátu v tom, že samotná svedecká výpoveď štatutárneho zástupcu dodávateľa o tom, že sa nijako nepričinil o dodanie deklarovaneho tovaru žalobcovi, nemusí stačiť a v okolnostiach prípadu ani nestačí pre spoľahlivý záver o nepreukázaní uplatneného nároku na odpočítanie dane. Rozpor predmetnej svedeckej výpovede s tvrdeniami žalobcu a predloženými dokladmi, ktoré nasvedčujú inej, v realite uskutočniteľnej verzii obchodnej transakcie, musí byť žalobcovi umožnené v konaní odstrániť vykonaním navrhnutých dôkazov a komplexným vyhodnotením skutkových zistení. Na žalobcovi totiž leží dôkazné bremeno, ako to sám konštatoval i sťažovateľ.

35. Pokiaľ teda sťažovateľ opiera svoje závery o to, že žalobca dôkazné bremeno neuniesol, musí mu predtým umožniť toto bremeno uniesť a vykonať ďalšie ním navrhované dôkazy, ak tieto smerujú k preukázaniu riadneho uskutočnenia dodávok.

36. Veľký senát na druhej strane súhlasí so sťažovateľom v tom, že zistenia správcu dane, najmä svedecká výpoveď K. K., boli celkom iste dôvodom pre vznik pochybností o pravdivosti žalobcom predložených dokladov a údajov v nich uvedených. Tieto objektívne podložené pochybnosti však po ich oznámení žalobcovi mali podľa zákona viesť k tomu, aby sa žalobcovi vytvoril priestor, aby vysvetlil nejasnosti a pravdivosť údajov riadne preukázal. Svedectvo K. K. totiž s ohľadom na ostatné žalobcom predložené doklady nemožno považovať za jednoznačný a nevyvrátiteľný dôkaz o neuskutočení dodávok tak, ako ich žalobca deklaroval. Žalobca totiž uskutočnenie obchodov preukazoval ďalšími dôkazmi o prevzatí tovaru žalobcom na sklad, o jeho preprave, ktoré sťažovateľ v podstate ignoroval a vybavil ich tým, že technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad.

37. Veľký senát podporuje sťažovateľa i v tom, že je nanajvýš neštandardné, že konateľ dodávateľa C. N. previedol svoj obchodný podiel v spoločnosti AGRODREVO s. r. o. na tretie osoby (najprv na O. Š. a potom na K. K.), ktoré zjavne nemali v úmysle podnikáť a ani nevedeli, čo nadobúdajú a aké im z toho vyplývajú práva a povinnosti. Rovnako je podozrivé, keď bývalý konateľ a spoločník si ponechá oprávnenie konať za spoločnosť a nechá si od pravdepodobne nič netušiaceho nového konateľa a spoločníka podpísať plnomocenstvo, osobitne za situácie, keď spoločnosť po zmene v osobe spoločníka a konateľa prestane spolupracovať so správcom dane a plniť si daňové povinnosti.

39. Je treba však zároveň upozorniť, že úlohou správcu dane v danej veci nebolo skúmať pravosť listín či platnosť úkonov osôb konajúcich za zdaniteľné osoby, ale overiť či tvrdenia žalobcu a ním deklarované obchody, z ktorých si uplatnil odpočítanie dane na vstupe, zodpovedajú skutočnosti, a či nadobudnuté tovary použil na svoje zdaniteľné plnenia. Veľký senát dáva znovu do pozornosti, že žalobca vo vyjadrení k protokolu predložil okrem faktúr aj dodacie listy (hoci nepodpísané), označil osobu, ktorá mala tovar od dodávateľa prevziať, ďalej predložil doklady o čiastočných bezhotovostných úhradách faktúr a čiastkovom započítaní práv a záväzkov zmluvných strán a tiež doklady o uskutočnení prepravy tovaru a úhrade jej nákladov. Žiadne z týchto dokladov daňové

orgány nevyhodnotili, len naznačili ich nehodnovornosť. Nevykonali výsluch C. N. a K. H., ktorých výpovede sú vo vzťahu k pochybným skutočnostiam relevantné a mohli objasniť uzavretie obchodov aj ich tvrdenú realizáciu.

21. Správny súd mal za to, že vyslovené právne závery veľkého senátu sú aplikovateľné aj na prejednávany prípad, nakoľko žalobca po tom, čo mu správca dane oznámil pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom a o pravdivosti údajov v nich uvedených, navrhol správcovi dane na preukázanie ním deklarovaných skutočností vypočuť svedkov H. X. a H. O., pričom správca dane uvedené výsluchy nerealizoval a namiesto toho žiadal od spoločnosti STONE MASTERS, s.r.o. zaslanie dokladov a vyjadrenie sa k námietkam správcu dane. Uvedeným postupom správca dane obišiel procesný postup výsluchu svedka, ktorého sa mal zúčastniť aj žalobca a v rámci ktorého mohol klásť predmetnému svedkovi otázky, ktoré podľa jeho názoru mohli preukázať ním tvrdené skutočnosti o tom, že práce boli dodané spoločnosťou STONE MASTERS, s.r.o. V súvislosti s uvedeným správny súd poukázal na nález Ústavného súdu Českej republiky sp. zn. II. ÚS 232/02 z 29. októbra 2002, v zmysle ktorého: „Pokiaľ je príslušná osoba vypočúvaná ohľadom dôležitých okolností v daňovom konaní, ktoré sa týkajú iných osôb, ak sú jej známe (§ 8 ods. 1 prvá veta zákona č. 337/1992 Sb.), ide zjavne o výsluch svedka. Správca dane teda nie je oprávnený voľne voliť medzi týmito právnymi úkonmi, ale musí prihliadnuť na ich skutočný obsah, a to už z dôvodu ochrany práv subjektu, s ktorým je vedené daňové konanie, keďže svedok je podľa zákona povinný vypovedať pravdu a nič nezamlčať, o čom musí byť poučený a musí byť poučený o následkoch nepravdivej alebo neúplnej výpovede.“ Na základe uvedeného tým, že správca dane nevypočul žalobcom navrhnutého svedka, ktorý podľa jeho názoru bol spôsobilý odstrániť vzniknuté pochybnosti správcu dane, správny súd má za to, že zo strany správnych orgánov nedošlo k zisteniu skutkového stavu postačujúceho na rozhodnutie vo veci.

22. Na základe týchto skutočností mal správny súd za to, že nebol dostatočne zistený skutkový stav veci na posúdenie veci, nakoľko správca dane nevyvinul dostatočnú snahu na realizáciu vypočutia navrhovaných svedkov.

23. Preukazovanie práva na odpočet DPH vyplýva jednak z hmotnoprávnych podmienok stanovených zákonom o DPH, ale taktiež je prepojené aj na procesnoprávne podmienky zakotvené v daňovom poriadku. Zákon o DPH vychádza z predpokladu, že zdaniteľný obchod reálne prebehol. Povinnosť preukázania reálneho uskutočnenia dodávky tovaru alebo služieb teda vyplýva z daňového poriadku ako procesného predpisu upravujúceho daňové konanie. Určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje, býva častokrát obtiažne a pomerne nejednoznačné. V zásade však platí, že daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získať dôkazy o tom, že bol obchod uskutočnený, aby v budúcnosti nemohli vzniknúť pochybnosti o jeho realizácii, teda je potrebné, aby dokázal preukázať, že dodanie tovaru, resp. služby, špecifikované vo faktúre, bolo dodané daňovému subjektu konkrétnym dodávateľom v deklarovanom zdaniteľnom období, v deklarovanom rozsahu, ako aj iné skutočnosti vyplývajúce z faktúry.

24. Správny súd poukázal na to, že z rozsudku NS SR sp. zn. 2Sžfk/34/2018 z 24.3.2021 je zrejme: „38. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia ako i komunikácia s dodávateľom sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov alebo jeho obchodných zvyklostí. Je na ňom, akým spôsobom preukáže komunikáciu s dodávateľom, spôsob preverovania kvality služieb, jeho súlad s požiadavkou uvedenou v objednávke a pod. V okamihu, kedy správca dane spochybnil dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Už samotné zistenie skutočnosti, že dodávateľ nie je ekonomicky činný, nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky, pohyb finančných prostriedkov

nie je odzrkadlený v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o realnosti jeho dodávok. Takýto spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v

tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní.“

25. Ďalej správny súd je toho názoru, že vyrubovacie konanie, ktoré trvalo od 07.03.2017 (deň nasledujúci po doručení protokolu z daňovej kontroly) do 17.09.2018, kedy bolo vydané rozhodnutie správcu dane trvalo neúmerne dlho a preto došlo k porušeniu ustanovení v konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej, konkrétne ustanovenia § 68 Daňového poriadku, bez ohľadu na účinnosť § 68 ods. 3 Daňového poriadku od 01.01.2018. Preto správny súd rozhodnutia daňových orgánov zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie a rozhodnutie podľa ustanovenia § 191 ods. 1 písm. e) a g) SSP.

II.

Kasačná sťažnosť žalovaného, vyjadrenie žalobcu

26. Proti rozsudku správneho súdu podal žalovaný v postavení kasačného sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) riadne a včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a navrhol, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

27. Záver správneho súdu, že daňové orgány nevychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena považoval sťažovateľ za neopodstatnený. V súvislosti s tvrdením správneho súdu, že v dôsledku nevypočutia žalobcom navrhovaného svedka, ktorý podľa žalobcu bol spôsobilý odstrániť vzniknuté pochybnosti správcu dane, nedošlo zo strany správnych orgánov k zisteniu skutkového stavu postačujúceho na rozhodnutie vo veci, žalovaný uviedol, že vzniknuté pochybnosti správcu dane mal a mohol odstrániť žalobca,

čo sa nestalo. Pripomenul, že nemohol vedieť, že sa Rastislav Sluňák 8. augusta 2016 dostaví na daňový úrad a prinesie podklady. Zároveň teda nemohol upovedomiť v predstihu kontrolovaný daňový subjekt o výsluchu svedka, preto tvrdenie správneho súdu o tom, že bolo na správnom orgáne, aby zabezpečil účasť právneho zástupcu, aby mohol výsluch vykonať, považoval sťažovateľ za neopodstatnený.

28. Žalobca sa napriek výzve správneho súdu ku kasačnej sťažnosti žalovaného nevyjadril.

III.

Konanie na kasačnom súde

29. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a) SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná.

30. Predmetom súdneho prieskumu bol rozsudok Krajského súdu v Prešove, ktorým rozhodnutie žalovaného zo 17. decembra 2018 č. 102612967/2018 a rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu Daňového úradu Prešov zo 17. septembra 2018 č. 101823949/2018 postupom podľa § 191 ods. 1 písm. e) a g) SSP zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

31. Obsah administratívneho konania bol podrobne opísaný v rozsudku krajského súdu, preto ho kasačný súd nebude opakovat', len naň v celom rozsahu odkazuje.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

32. Podľa § 6 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

33. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. Daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

34. 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.

35. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

36. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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

38. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane.

Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. 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, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

39. Podľa § 36 ods. 1 Daňového poriadku správca dane je oprávnený pri vyhľadávacej činnosti zhromažďovať informácie o daňových subjektoch, vyhľadávať neprihlásené alebo neregistrované daňové subjekty, overovať úplnosť a správnosť evidencie alebo registrácie daňových subjektov a zisťovať ďalšie skutočnosti rozhodujúce pre správne vyrubenie dane, zabezpečenie jej úhrady a vymáhanie daňového nedoplatku, pričom správca dane môže vyhľadávaciu činnosť vykonávať aj bez priamej súčinnosti daňového subjektu.

40. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

41. Podľa § 45 ods. 1 písm. c/ Daňového poriadku daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola, má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia.

42. Podľa § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola, má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim.

43. Podľa § 45 ods. 2 písm. e/ Daňového poriadku kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti: predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia.

44. Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

45. Podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b/ a c/. Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane kontrolovanému daňovému subjektu protokol, ktorého súčasťou je výzva na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 30 pracovných dní od doručenia takého protokolu, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasieľa. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

46. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

47. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

48. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

49. Podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

50. Ako už bolo zdôraznené kasačným súdom v iných obdobných veciach je právom, ale aj povinnosťou správcu dane dôkazy zabezpečiť, tieto náležite posúdiť a vyhodnotiť za účelom riadneho

zistenia skutkového stavu veci, aby jeho rozhodnutie bolo argumentačne presvedčivé nielen pre účastníkov konania, aj aj pre prípadný spor na správnom súde.

51. Aj kasačný súd sa priklonil k názoru správneho súdu, že žalovaný sa nevysporiadal so všetkými právne relevantnými odvolacími námietkami žalobcu v napadnutom rozhodnutí, najmä pokiaľ ide o nevypočutie žalobcom navrhovaných svedkov.

52. V danom prípade, ako vyplynulo z obsahu administratívneho spisu, nebolo sporné dodanie služieb, ale sporní boli dodávatelia služieb, ktorí boli uvedení vo faktúrach č. 160/2015 a č. 170/2015.

53. Vo veci bolo nepochybne zistené, že išlo o výrazne rôznorodý obsah činností, ktoré boli fakturované spoločnosťou STONE MASTERS, s.r.o., konkrétne dohľad na stavebných parcelách, melioračné práce, terénne úpravy, pripojenia na internet, zabezpečenie nových klientov, kontrola IT zariadení, výmena reklám a plagátov do reklamných klipov, softwérové práce. V takomto prípade nie je možné pripustiť, aby spoločnosť STONE MASTERS, s.r.o. ako uvádzaný dodávateľ týchto služieb v prospech žalobcu a reálne v plnom rozsahu realizovala všetky tieto práce bez toho, aby mala akýchkoľvek zamestnancov. Z obsahu administratívneho spisu mal kasačný súd za preukázané, že bezprostredne po tom ako správca dane oznámil daňovému subjektu (žalobcovi) svoje pochybnosti o správnosti a úplnosti dokladov, tento navrhol správcovi dane, aby na preukázanie ním deklarovaných skutočností vypočul svedkov H. X. a H. O., pričom správca dane uvedené výsluchy nerealizoval.

54. Na základe týchto skutočností kasačný má za to, že nebol dostatočne zistený skutkový stav veci a to najmä s ohľadom na tú skutočnosť, že realizáciu plnenia správca dane nijakým spôsobom nespochybnil. Spochybnil len dodávateľa služieb.

55. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na judikatúru Súdneho dvora vo veci C-610/19 Vikingo z 03.09.2020, zo záverov ktorého vyplýva, cit.: „Smernica rady 2006/112 ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi na základe ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože 1. osoba, ktorá vyhotovila faktúru uvedený tovar nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená, 2. neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva, 3. dodávateľský reťazec, ktorý viedol k uvedeným nákupom nebol ekonomicky opodstatnený, 4. v prípade niektorých predchádzajúcich transakcií, ktoré boli súčasťou tohto dodávateľského reťazca sa vyskytli nezrovnalosti. Takéto zamietnutie je možné len vtedy, ak je právne dostatočným spôsobom preukázané, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.“

56. Všeobecné dôkazné bremeno daného daňového subjektu vyplývajúce z ust. § 29 ods. 8 zákona o správe daní je v danom prípade modifikované právom Európskej únie. Správca dane, ako aj žalovaný v danom prípade nepostupovali správne, keď vychádzali iba z vnútroštátnych predpisov a vec neposúdili aj z hľadiska komunitárneho práva.

57. Vychádzajúc z právneho názoru vysloveného vo vyššie citovanom rozhodnutí Európskeho súdneho dvora (z ktorého má vychádzať pri svojej rozhodovacej činnosti aj správca dane), považoval kasačný súd za potrebné konštatovať, že v prejednávanej veci je na správcovi dane, aby doplnil dokazovanie vo vyššie naznačenom smere a až po jeho doplnení bude možné znova rozhodnúť o predmete konania vedeného u správcu dane.

58. Skutočnosť, či žalobca ako daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom je dôkazným bremenom správcu dane. Okruh kritérií, u ktorých sa zisťuje úmysel a vedomosť daňového subjektu stanovuje a dokazuje správca dane, pričom musia byť v rozumnej miere, ktorú možno predpokladať v obchodnom styku daňových subjektov. Bude preto úlohou správcu dane, resp. je preto úlohou správcu dane, aby podľa vnútroštátnych pravidiel dokazovania overil, či došlo k takémuto zneužívajúcemu konaniu u dodávateľov žalobcu, resp. či žalobca o takomto konaní vedieť mohol alebo musel.

59. Pokiaľ správca dane konštatoval, že skutočnosť, že dotknutý tovar, resp. služby nevyrobila, či nedodala osoba, ktorá vyhotovila faktúru a to hlavne z toho dôvodu, že tento subjekt nemal potrebné ľudské a materiálne zdroje, nepostačuje na vyvodenie záveru, že k predmetnému dodaniu služieb nedošlo, ani na to, aby mohlo byť spoločnosti žalobcu odopreté právo na odpočítanie dane.

60. Správca dane mal preto preveriť realnosť dodávky odberateľovi tovaru, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti.

61. Z vyššie citovaného uznesenia Európskeho súdneho dvora C-610/19 vyplýva, že v prípade spochybnených subdodávateľov v kontexte prejednávanej veci je možné nepriznať odpočítanie dane v prípade, kedy bola preukázaná účasť, resp. aspoň vedomosť daňového subjektu o podvodnom konaní niektorého zo subjektov zapojeného do obchodného reťazca. Keďže správca dane ani žalovaný týmto smerom dokazovanie nevedli, v tomto štádiu (najmä s odkazom na rozhodovacia činnosť najvyššieho správneho súdu (23/2022 ZNSS) považuje senát kasačného súdu ich záver za predčasný.

62. Najvyšší správny súd konštatuje, že námietky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti je možné vyhodnotiť ako neopodstatnené, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia, pretože krajský súd sa vo svojom rozsudku riadne so všetkými vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, ktorej riešenie by zostalo na kasačnom súde. Z uvedeného dôvodu kasačný súd kasačnú sťažnosť podľa vyššie citovaného ustanovenia § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

63. Na základe vyššie uvedených zistení a úvah kasačný súd nepovažuje sťažnostné body kasačnej sťažnosti za opodstatnené a preto rozhodol podľa § 461 SSP o zamietnutí kasačnej sťažnosti.

64. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP a vzhľadom na úspech žalobcu v kasačnom konaní mu priznal úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov v tomto konaní. O výške náhrady trov rozhodne osobitným uznesením súdny úradník na krajskom súde v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

65. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

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

