

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/6/2021
Identifikačné číslo spisu: 8019200505
Dátum vydania rozhodnutia: 22. marca 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Peter Potásch
Funkcia: predseda senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:8019200505.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a členiek senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a JUDr. Zuzany Mališovej, v právnej veci sťažovateľa (žalobcu): DOMUS Group s.r.o., so sídlom Nižné Ružbachy 136, 065 02 Nižné Ružbachy, IČO: 48 248 274, právne zastúpený: Mgr. Henrich Schindler, advokát, so sídlom Janka Kráľa 7, 974 01 Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.: 101111956/2019 zo dňa 13.05.2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 2S/43/2019-83 zo dňa 14. mája 2021, takto

r o z h o d o l :

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a.

II. Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred krajským súdom

1. Krajský súd v Prešove (ďalej len „správny súd“) napadnutým rozsudkom postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101111956/2019 zo dňa 13.05.2019, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) - (ďalej aj ako „Daňový poriadok“) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov (ďalej aj „správca dane“) č. 100310119/2019 zo dňa 28.01.2019 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku žalobcovi určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu 28.000 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2017.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že zo strany žalobcu došlo k porušeniu ustanovení § 49 ods. 1, ods. 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej

hodnoty (ďalej ako „zákon o DPH“), pričom žalobca si neoprávnene uplatnil nadmerný odpočet z DPH z faktúry, ktorá bola vystavená odberateľom - spoločnosťou Contax Sk, s.r.o., Sovietskych hrdinov 47, Svidník, pod č. 12017/12/004 dňa 12.12.2017 v celkovej hodnote 168.000 eur, DPH 28.000 eur, na základe ktorej mali byť sprostredkované vykonané stavebné práce v Holandsku.

3. Správca dane v priebehu daňovej kontroly zisťoval a preveroval, či došlo k naplneniu materiálnej podstaty a dodaniu služieb k uvedenej vystavenej faktúre a na základe tohto poznatku vykonal miestne zisťovanie, o čom spísal zápisnicu z 02.08.2018, pri ktorom požiadal pána Jozefa Slimáka, konateľa spoločnosti Contax Sk, s.r.o., aby uviedol, kto konkrétne za spoločnosť Contax Sk, s.r.o., a akým spôsobom mal sprostredkovať pre spoločnosť DOMUS Group s.r.o. stavebné zákazky v Holandsku. Pán Jozef Slimák v uvedenej zápisnici uviedol, že zákazky sprostredkoval on osobne. Spoločnosť Contax Sk, s.r.o. sa podľa neho zaoberá stavebnou činnosťou a sprostredkovateľskou činnosťou v oblasti stavebníctva. Uviedol, že pána Matfiaka, konateľa spoločnosti žalobcu pozná dlhšie, a tak mu ponúkol spoluprácu na stavebné práce v Holandsku, pričom pri jednej zákazke pre ich klienta dostali ponuku realizovať takéto stavebné práce v Holandsku. Išlo o firmu Fluid Energy, ktorú zastupoval T. S. a ten dal konateľovi spoločnosti Contax Sk, s.r.o. kontakt na pána Y. v Holandsku. Podľa Jozefa Slimáka pán P. Y. bol sprostredkovateľom spoločnosti Contax Sk, s.r.o. pre holandský trh, ktorý dohadoval zákazky s pánom Matfiakom a spoločnosť Contax Sk, s.r.o. na základe týchto skutočností uzatvorila Rámcovú zmluvu o sprostredkovaní zo dňa 01.12.2016, kde boli dohodnuté podmienky odmeny za sprostredkovanie z hodnoty zákaziek. Podľa pána Slimáka spoločnosť Contax Sk, s.r.o. s pánom Y. nemala uzatvorenú žiadnu zmluvu ani dohodu. Jednotlivé konkrétne zákazky pre odberateľov v Holandsku už riešil pán Matfiak s pánom Y.. Spoločnosť Contax Sk, s.r.o. vystavila len predmetnú faktúru z 12.12.2017 č. 12017/12/004 na základe podkladov od žalobcu a tieto spočívali v zozname zákaziek za rok 2017, ktoré boli sprostredkované spoločnosťou Contax Sk, s.r.o. cez pána Y.. Pán Slimák uviedol, že pán Y. nebol zamestnancom spoločnosti Contax Sk, s.r.o. a na základe tejto skutočnosti správca dane pri miestnom zisťovaní žiadal od pána Slimáka, aby uviedol, aké náklady boli spojené so sprostredkovaním zákaziek uvedených v prílohe predmetnej faktúry spoločnosťou Contax Sk, s.r.o., teda aké náklady vznikli tejto spoločnosti. Na túto otázku pán Slimák uviedol, že konkrétne náklady vyčíslieť nevie, išlo o náklady, ktoré všeobecne tvorili všetky jeho zahraničné cesty týkajúce sa celej činnosti spoločnosti. Teda k samotnému preukázaniu nákladov, ktoré mala spoločnosť Contax Sk, s.r.o. spojené so sprostredkovaním stavebných prác pre spoločnosť žalobcu výpoveďou samotného Jozefa Slimáka nedošlo. Na základe uvedeného správca dane požiadal konateľa spoločnosti, aby predložil dôkazy preukazujúce uvedené sprostredkovanie zákaziek pre spoločnosť žalobcu DOMUS Group s.r.o., na čo konateľ spoločnosti uviedol, že má k dispozícii iba predloženú faktúru s prílohou a Rámcovú zmluvu uzatvorenú 01.12.2016. Na základe týchto dokladov zaúčtoval vo svojom účtovníctve daňový subjekt Contax Sk, s.r.o. faktúru z 12.12.2017 a priznal daň za zdaňovacie obdobie december 2017.

4. Žalobca uviedol, že správca dane spísal Zápisnicu o miestnom zisťovaní z 02.05.2018 s Jozefom Slimákom ako konateľom spoločnosti Contax Sk, s.r.o. Namietal, že správca dane kládol tejto osobe otázky za účelom preverenia dodávateľsko-odberateľských vzťahov, ktorým konaním mu udelil status svedka, a preto pri tomto úkone a o konaní tohto úkonu mal správca dane upovedomiť žalobcu ako daňový subjekt. Správca dane tak neurobil a tým mu odoprel právo byť prítomný pri vypočutí svedka a klásť mu otázky. Správny súd k tejto žalobnej námietke konštatoval, že vyjadrenie samotného daňového subjektu, ktoré objasňuje skutočnosti, ktoré sú predmetom miestneho zisťovania, nemá charakter výpovede svedka. Z uvedeného dôvodu teda o tejto skutočnosti správca dane ani neupovedomoval žalobcu ako daňový subjekt a tento nebol vyzvaný o tomto úkone, pretože právo byť prítomný pri miestnom zisťovaní u dodávateľa žalobca ako daňový subjekt nemal. V tejto súvislosti poukázal na znenie § 24 ods. 4 daňového poriadku a na rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky II. ÚS 906/2016-15, v ktorom ústavný súd odkazuje na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR (ďalej aj ako „najvyšší súd“) sp. zn. 6Sžf 28, 32, 33, 34/2011 zo dňa 20.06.2012, kde Najvyšší súd SR sformuloval svoj právny záver, podľa ktorého, ak sa má fyzická osoba v daňovom konaní vyjadriť k dôležitým okolnostiam týkajúcich sa iných osôb, ktoré sú jej známe, jedná sa o výsluch svedka. V tejto súvislosti Ústavný súd SR konštatuje, že túto právnu vetu samu o sebe bez zohľadnenia skutkových okolností v konkrétnej veci nemožno považovať za dostatočnú a

vyčerpávajúci podklad pre jednoznačný podklad o aplikácii inštitútu výsluchu svedka, príp. miestneho zisťovania. Tento záver sčasti podporuje aj rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/50/2009 zo dňa 25.05.2010. Ohľadom samotného vykonaného dôkazu miestneho zisťovania išlo preto o taký právny úkon, o ktorom nemusel byť upovedomený daňový subjekt v rámci daňovej kontroly.

5. Správca dane okrem uvedeného vykonal ešte ďalšie dokazovanie, ktoré bezpochyby preukázalo, že samotná výpoveď konateľa spoločnosti Contax Sk, s.r.o. pána Slimáka bola jedným z viacerých dôkazov, na základe ktorých správca dane rozhodol. Nebola jediným dôkazom, o ktorý správca dane oprel svoje rozhodnutie. Okrem iného konateľ spoločnosti nevedel preukázať, aké náklady mala spoločnosť Contax Sk, s.r.o. spojené so samotným sprostredkovaním stavebných zákaziek v Holandsku. Jeho tvrdenie, že bol účastný za prítomnosti tlmočnice na rokovaní s pánom Y., ešte nepreukazuje, že došlo k sprostredkovaniu ďalších kontaktov, resp. ďalších zmlúv a kontraktov na stavebné práce vykonávané v Holandsku spoločnosťou žalobcu.

6. Dožiadanim v rámci medzinárodnej výmeny informácií (ďalej ako „MVI“) podľa osobitných právnych predpisov, holandská finančná správa bezpochyby preukázala, že k zmluvnému vzťahu medzi žalobcom a odberateľom CARE COSMETICS B.V. a odberateľom Diner Concepts Rotterdam BV nedošlo za účasti tretej osoby, teda sprostredkovateľa tak, ako to deklaroval po predložení faktúry a rámcovej zmluvy žalobca pri uplatnení nadmerného odpočtu.

7. Čo sa týka odberateľa CARE COSMETICS B.V., žalobca vykonal pre túto spoločnosť demolačné práce ešte v roku 2016 a renováciu v roku 2017. Čo sa týka samotnej odpovede spoločnosti CARE COSMETICS B.V., táto si objednala koordináciu renovačného projektu pre hospodársku holandskú spoločnosť D/Dock B.V., kontaktnou osobou u D/Dock BV bol projektový manažér p. Z.. S. W. A.. V rámci preverovania informácií boli vyžiadané od p. Z.. S. W. A. informácie týkajúce sa sprostredkovania práce vykonanej spoločnosťou DOMUS Group s.r.o., ktorý uviedol, že DOMUS Group s.r.o. uskutočnila objednávku u D/Dock B.V. a následne bola vybratá na renováciu. Kontaktnou osobou u DOMUS Group s.r.o. bol A. O.. Čo sa týka renovačných prác, bola vypracovaná faktúra s č. ZOD/NL-1567-24/16, ktorá bola priložená aj k žiadosti o medzinárodnú informáciu. Faktúra bola neznáma pre CARE COSMETICS B.V., podpis na zmluvnej strane tejto zmluvy je pána G., riaditeľ CARE COSMETICS B.V. Záver je, že CARE COSMETICS B.V. si objednala koordináciu renovačných prác pre D/Dock B.V., a preto spoločnosť nebola zapojená do vzniku kontaktov s DOMUS Group s.r.o.

8. Čo sa týka odberateľa Diner Concepts Rotterdam BV, vykonaným vyšetrovaním bolo preukázané, že u tejto spoločnosti s centrálnym manažmentom, ktorý je lokalizovaný na Parklaan 30 v Rotterdame, ide o reštauráciu, ktorá bola lokalizovaná z Weena 296 v Rotterdame. Z rozhovoru s p. M. B. vyplynulo, že spoločnosť DOMUS Group s.r.o. vykonala pre Diner Concepts Rotterdam BV renovačné práce v roku 2017 na uvedenej reštaurácii, adresa Weena 296, Rotterdam, daňovník Diner Concepts Rotterdam prišiel do kontaktu so žalobcom cez jeho sieť kontaktov. Objednávka bola uskutočnená na základe nákladov po koordinácii medzi dvoma riaditeľmi, a to Diner Concepts Rotterdam BV, na základe návštev bol vykonaný konštrukčný guide a plánovanie. Kontaktné osoby v mene DOMUS Group s.r.o. boli A. a W. O.. Zmluva o stavbe, renovácii bola vydaná v dvoch jazykoch a podpísal ju p. W. O. na základe skutočných nákladov po ukončení prác. V účtovníctve daňovníka Diner Concepts Rotterdam BV sa nachádzajú faktúry za uvedené aktivity v celkovej sume 252.588 eur. Faktúry pozostávajú z vyjadrenia pracovných hodín odobrených a nákupu materiálov, doklady o výkone práce a faktúry za nákup materiálov sú priložené ako kópia zmluvy. Záver holandskej finančnej správy je, že daňovník Diner Concepts Rotterdam BV a DOMUS Group s.r.o. uzavreli zmluvu o renovačných prácach bez zapojenia tretej strany. Spoločnosť DOMUS Group s.r.o. vystavila faktúry za odpracované hodiny a použitý materiál, ako aj nákup použitého materiálu je fakturovaný bez DPH. Uvedené skutočnosti potvrdili to, že žalobca vykonal stavebné práce v prospech spoločnosti Diner Concepts Rotterdam BV a v prospech spoločnosti CARE COSMETICS B.V. v Holandsku. Túto skutočnosť správca dane, ako ani žalovaný a takisto ako správny súd nepopreli.

9. Uvedené preukázanie vykonania stavebných prác však nie je predmetom daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie december 2017 u žalobcu. Predmetom daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie december 2017 bola faktúra vo výške 168.000 eur za sprostredkovanie činnosti, ktorá mala byť zrealizovaná na základe rámcovej zmluvy uzatvorenej medzi spoločnosťou žalobcu a spoločnosťou Contax Sk, s.r.o. Svidník. Sprostredkovanie ďalších kontaktov, resp. uzavretie zmlúv na stavebné práce pričinením spoločnosti Contax SK, s.r.o. preukázané nebolo.

10. Pokiaľ žalobca v žalobe namietal, že boli vypočuté osoby oprávnené konať za obchodné spoločnosti Diner Concepts Rotterdam BV a CARE COSMETICS B.V., avšak nebolo mu umožnené zúčastniť sa výsluchu týchto svedkov a klásť im otázky, k tejto námietke správny súd rovnako ako daňové orgány konštatoval, že v zaslaných žiadostiach o medzinárodnú výmenu informácií nepožadoval správca dane preveriť požadované skutočnosti formou svedeckých výpovedí. Išlo o výkon holandskej finančnej správy v súvislosti s požiadavkou v rámci žiadosti MVI zo strany správcu dane. Preto uvedenú žalobnú námietku správny súd neakceptoval.

11. Čo sa týka ďalšej žalobnej námietky ohľadom doručených dožiadaní správcovi dane, že tomuto sa nepodarilo získať hodnoverné dôkazy o spochybnení uskutočnenia zdaniteľného plnenia prostredníctvom tretej osoby a že k reálnemu dodaniu služieb prostredníctvom osoby P. Y., ktoré sprostredkovanie vykonával pre spoločnosť Contax Sk, s.r.o. bolo preukázané, správny súd argumentoval tým, že z uvedených odpovedí na žiadosti MVI jednoznačne vyplýva, že uskutočnenie predmetných obchodov nebolo zabezpečené účasťou tretej osoby. Účasť osoby P. Y. ako zástupcu spoločnosti Contax Sk, s.r.o., príp. osoby Jozefa Slimáka na obchodoch nebola potvrdená a dokonca ani vôbec spomenutá pri odpovediach zo strany holandskej finančnej správy na MVI. Účasť P. Y., ako aj Jozefa Slimáka nebola ani žiadnym dôkazom preukázaná.

12. Čo sa týka žalobných námietok žalobcu, že dopytované holandské subjekty poukázali na to, že na uzatvorení zmluvy s DOMUS Group s.r.o. sa zúčastňovala tretia osoba, uvedené tvrdenia žalobcu správny súd nevyhodnotil ako pravdivé s poukazom na závery a odpovede na dožiadania zo strany holandskej finančnej správy.

13. K ďalšej žalobnej námietke, že správca dane nesprávne interpretoval zo zápisnice o ústnom pojednávaní vyjadrenie pána Jozefa Slimáka, ktorý sa mal podľa žalobcu vyjadriť pred správcom dane, že mal ústne uzavretú dohodu s osobou P. Y. a uvedeným spôsobom sprostredkovala spoločnosť Contax Sk, s.r.o. pre spoločnosť žalobcu príležitosť na uzatvorenie sprostredkúvanej zmluvy, správny súd dospel k záveru, že táto skutočnosť sa nezakladá na pravde a ide o zavádzajúce tvrdenie žalobcu vyvinuté sa v danej situácii. Správca dane zdôraznil, že z jeho strany nedošlo k nesprávnej interpretácii, pretože pán Jozef Slimák ako konateľ spoločnosti Contax Sk, s.r.o. do zápisnice o miestnom zisťovaní z 02.05.2018 jednoznačne uviedol, že s pánom P. Y. spoločnosť Contax Sk, s.r.o. nemala uzatvorenú žiadnu zmluvu, ani dohodu a tiež, že pán P. Y. nebol zamestnancom spoločnosti Contax Sk, s.r.o. Uvedená skutočnosť bola zaznamenaná jednak v zápisnici o miestnom zisťovaní, ktorú pán Jozef Slimák podpísal a s touto skutočnosťou bol oboznámený aj samotný žalobca pri oboznámení sa so závermi správcu dane ešte pred spísaním samotného protokolu o daňovej kontrole. K tvrdeniu žalobcu, že s poukázaním na vyhlásenie pána Jozefa Slimáka, konateľa spoločnosti Contax Sk, s.r.o. sa spoločné stretnutie s osobou P. Y. uskutočnilo v Holandsku z jeho podnetu a že pán Slimák dohodol stretnutie pomocou tlmočnice s W. O. a P. Y. a týmto úkonom bola završená uzavretá rámcová zmluva spočívajúca vo vytvorení príležitosti na uzatvorenie sprostredkúvanej zmluvy, podľa správneho súdu správca dane toto tvrdenie pána Jozefa Slimáka vyhodnotil iba vo verbálnej rovine a nebolo doložené žiadnymi relevantnými dôkazmi, o ktoré správca dane konateľa spoločnosti Contax Sk, s.r.o. žiadal. Uvedené tvrdenia po verbálnej stránke v žiadnom prípade nepreukázali sprostredkovanie obchodu treťou osobou. Správca dane pri miestnom zisťovaní v spoločnosti Contax Sk, s.r.o. dňa 02.05.2018 takisto požiadaval pána Jozefa Slimáka o predloženie dôkazov preukazujúcich sprostredkovanie zákaziek pre spoločnosť DOMUS Group s.r.o., na čo pán Slimák reagoval, že spoločnosť Contax Sk, s.r.o. má k dispozícii vyslovene len faktúru 12017/12/004 s prílohou a Rámcovú zmluvu o sprostredkovaní uzatvorenú medzi žalobcom a jeho spoločnosťou z 01.12.2016. Takisto konateľ spoločnosti Contax Sk, s.r.o. nevedel uviesť a vyčísliť náklady spojené so

sprostredkovaním zákaziek uvedených v prílohe predmetnej faktúry, ktoré spoločnosti Contax Sk, s.r.o. vznikli v súvislosti so sprostredkovaním týchto zákaziek pre žalobcu a takisto uviedol, že nevie konkrétne vyčíslit' tieto náklady, pretože tieto všeobecne tvorili všetky jeho zahraničné cesty týkajúce sa celej činnosti spoločnosti. Okrem spornej faktúry č. 12017/12/004 a rámcovej zmluvy žiadne dôkazy preukazujúce sprostredkovanie obchodov nepredložil; nepreukázal, v čom mala spočívať činnosť jeho osoby ako sprostredkovateľa a ako plnil podmienky uvedené v zmluve o sprostredkovaní uzatvorenú 01.12.2016.

14. Správny súd sa ďalej zaoberal žalobnou námietkou, že žalobca v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania navrhol, aby správca dane doplnil dokazovanie, a to výsluchom svedka P. Y., výsluchom svedka tlmočnice pri obchodnom stretnutí v Holandsku a overenie, či P. Y. bol projektovým manažérom spoločnosti Diner Concepts Rotterdam BV. Uvedené dôkazy podľa názoru správneho súdu správca dane nevykonaný, pričom postupoval v súlade so zákonom, pretože vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že medzi spoločnosťou Contax Sk, s.r.o. a osobou P. Y. nebol žiaden obchodný ani pracovno-právny vzťah a takisto na základe výsledkov MVI bolo preukázané, že účasť osoby P. Y. a spoločnosti Contax Sk, s.r.o., príp. osoby Jozefa Slimáka na obchodoch v Holandsku nebola spomenutá preverovanými holandskými spoločnosťami a ani žiadnym dôkazom táto prítomnosť nebola preukázaná. Z uvedených dôvodov teda aj správny súd považoval výsluchy svedkov, ktoré navrhol žalobca ako daňový subjekt počas daňovej kontroly za neopodstatnené, ktoré by nemali v danej veci dosah na výsledok daňovej kontroly. Nevykonanie uvedených navrhovaných dôkazov správca dane aj náležite odôvodnil v protokole a následne aj v rozhodnutí z 28.01.2019.

15. Pokiaľ žalobca v žalobe argumentoval tým, že správca dane nesprávne právne posúdil skutkový stav veci, keď existenciu uskutočnených plnení podmienil potrebou existencie zmluvného vzťahu medzi spoločnosťou Contax Sk, s.r.o. a samotnou osobou P. Y., k uvedenej námietke správny súd konštatoval, že správca dane v tejto úvahe reagoval tak v protokole, ako aj rozhodnutí, keď uviedol, že ak by osoba P. Y. sprostredkovala uzatvorenie zmluvy pre holandský daňový subjekt, potom by nebolo v záujme správca dane túto skutočnosť preverovať, nakoľko uskutočnenie sprostredkovania by bol povinný preukázať na požiadanie holandskej daňovej správy holandský daňový subjekt, a to spoločnosť, ktorá bola preverovaná, v danom prípade CARE COSMETICS B.V. a spoločnosť Diner Concepts Rotterdam BV, čo však daným preverovaním preukázané sprostredkovanie v obidvoch prípadoch nebolo.

16. K ďalšej žalobnej námietke, že samotné vyvinutie činnosti smerujúcej k vytvoreniu príležitosti uzavrieť sprostredkovanú zmluvu nie je podmienkou účasti sprostredkovateľa pri jej podpise, správny súd uviedol, že účasť sprostredkovateľa pri podpise zmluvy ani správca dane počas daňovej kontroly nepožadoval preveriť, a preto správny súd považoval túto žalobnú námietku za bezpredmetnú.

17. Čo sa týka poukazu žalobcu na právny názor Najvyššieho správneho súdu Českej republiky v rozsudkoch sp. zn. 8Afs 74/2009, správny súd argumentoval ustanovením § 24 ods. 2 Daňového poriadku, podľa ktorého 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. Z uvedeného bezpochyby vyplýva, že správca dane nie je povinný vykonať každý navrhovaný dôkaz, musí tak urobiť vtedy, ak je to v danej veci opodstatnené. Správca dane nemusí vykonať dôkazy, ktorými majú byť preukázané skutočnosti, ktoré nie sú pre dosiahnutie účelu daňovej kontroly rozhodujúce alebo právne významné. Preto aj správny súd považuje poukaz na závery rozsudku Najvyššieho správneho súdu Českej republiky za nepoužiteľné pre dané konanie.

18. K žalobnej námietke, že správca dane ani žalovaný neuviedli, akými úvahami sa spravovali pri zamietnutí jednak návrhov na vykonanie dôkazov, ako aj pri samotných záveroch v rozhodnutí žalovaného a odvolacieho orgánu, pričom rozhodnutie je nepresvedčivé, neobsahuje dostatočné dôvody, na ktorých je založené, správny súd poukazuje na rozhodnutie správca dane, v ktorom bezpochyby správca dane argumentoval každým jedným vykonaným dôkazom, ako aj poukazom na tie skutočnosti, ktoré boli v rámci daňovej kontroly vykonané a na závery, ktoré správca dane na základe príslušných dôkazov vyvodil. Pritom postupoval bezpochyby v súlade s ustanovením § 3 ods.

1 až 3 a § 24 ods. 2 a ods. 3 Daňového poriadku. Žalobné námietky sú v tomto zmysle založené iba na domnienkach, ktoré nemajú oporu v skutkovom a právnom podklade, sú iba subjektívnymi názormi žalobcu, ktoré neboli ani preukázané ani dôkazmi potvrdené. Správny súd uvedené námietky považuje za účelové a v tomto prípade za špekulatívne v snahe žalobcu vyvinúť sa z daného porušenia príslušných ustanovení zákona o DPH.

19. K žalobnej námietke, že správca dane neaplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov, opätovne správny súd poukázal na ustanovenie § 3 ods. 3 Daňového poriadku, v zmysle ktorého tak správca dane v priebehu daňovej kontroly postupoval a na základe uvedenej zásady aj vyvodil správny právny záver.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

20. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) prostredníctvom splnomocneného právneho zástupcu riadne a včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f) a písm. g) SSP a navrhol, aby kasačný súd zrušil rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie, eventuálne aby zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Súčasne požadoval priznať náhradu trov konania.

21. Sťažovateľ v prvom bode kasačnej sťažnosti namietal postup správcu dane v rozpore s § 25 ods. 4 Daňového poriadku, ktorý porušil práva sťažovateľa, pretože ho neupovedomil o úkone, z ktorého bola spísaná zápisnica o miestnom zisťovaní spísaná s Jozefom Slimákom, čím mu odoprel právo byť prítomný pri vypočutí svedka a klásť mu otázky. Sťažovateľ sa nestotožnil ani s právnym posúdením a odôvodnením krajského súdu v tejto súvislosti, pretože nemožno prihliadať na dôkaz získaný nezákonným spôsobom. Tiež mal za to, že ak by bol predmetný výsluch svedka vykonaný v súlade so zákonom, bol by o ňom upovedomený a mohol by tak klásť svedkovi otázky, keď má za to, že takto správne vykonaný úkon mu mohol privodiť iný - priaznivejší výsledok (s poukazom na judikát R 6/1968).

22. V druhom sťažnostnom bode namietal, že žalovaný neprihliadal na všetky potrebné dôkazy a informácie svedčiace v prospech sťažovateľa, ktoré preukazujú podstatné okolnosti týkajúce sa predmetu daňovej kontroly. Poukázal na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie C-610/19 vo veci Vikingo, ktorým bola zodpovedaná otázka preukazovania faktického dodávateľa plnenia, za ktorý si daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet dane. Uvedené je možné aplikovať aj na predmetný prípad sporu, nakoľko správca dane spochybňuje jednak vierohodnosť dokladov a svoje rozhodnutia stavia na ním tvrdených nezrovnalostiach v obchodných vzťahoch, ktoré sťažovateľ odstránil a vysvetlil.

23. V treťom bode kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že správca dane nevykonal daňovým subjektom navrhované doplnenie dokazovania výsluchom svedka Ot Colina, výsluchom svedka tlmočnice pri obchodnom stretnutí v Holandsku a overenie, či Ot Colin bol projektovým manažérom spoločnosti Diner Concepts Rotterdam BV. Týmto návrhom sa správca dane vo svojom rozhodnutí ďalej nezaoberal, čím mu uprel právo na spravodlivý proces. Sťažovateľ mal za to, že krajský súd svoje konštatovanie o nedôvodnosti námietky žiadnym spôsobom neodôvodnil.

24. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na argumentácii vyjadrenej v napadnutých rozhodnutiach a navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol. Miestne zisťovanie, na ktorom bol prítomný pán Jozef Slimák nebolo svedeckou výpoveďou, čo samoúčelne tvrdí sťažovateľ. Informácie získané pri miestnom zisťovaní použil správca dane v súlade s § 24 Daňového poriadku a neboli rozhodujúce a kľúčové pri prijatí záveru správcu dane, ktorým zamietol nárok na odpočítanie dane. K ostatným námietkam uviedol, že sťažovateľ okrem faktúry nepredložil žiadne dôkazy. Dodávateľ, ktorý faktúru vystavil nevedel preukázať žiadne náklady, ktoré vynaložil na sprostredkovateľské služby a nepreukázal v čom spočívala jeho činnosť. Faktúra je z hľadiska nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty použiteľná len vtedy, ak údaje v nej nespochybniteľne

odrážajú skutočnosť. Správca dane naopak získal aj dôkazy z holandskej finančnej správy, ktoré vyvrátili skutočnosť, že sprostredkovateľom bola spoločnosť Contax Sk, s.r.o.

III.

Konanie na kasačnom súde

25. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

26. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 2S/43/2019-83 zo dňa 14. mája 2021, ktorým správny súd postupom podľa § 190 SSP zamietol ako nedôvodnú žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101111956/2019 zo dňa 13.05.2019, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 100310119/2019 zo dňa 28.01.2019. Sťažovateľovi bol určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu 28.000 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2017 z dôvodu porušenia/nesplnenia hmotnoprávných podmienok § 49 ods. 1, ods. 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, pretože sťažovateľ si uplatnil odpočítanie dane z faktúry vystavenej spoločnosťou Contax Sk., s.r.o., pričom nebolo preukázané poskytnutie služieb sprostredkovania, na ktoré sa zaviazala v zmluve o sprostredkovaní (stavebné práce v Holandsku).

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

27. Podľa § 2 ods. 1 SSP správnym súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

28. 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.

29. Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

30. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

31. 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.

32. 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.

33. 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.

34. Podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH, každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.

35. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho i súdneho spisu a dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmto sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

36. Úlohou kasačného súdu bolo v medziach kasačnej sťažnosti preskúmať zákonnosť aplikácie hmotnoprávnych ustanovení zákona o DPH v nadväznosti na vyhodnotenie zisteného skutkového stavu.

37. Nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotno-právnych podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a/ smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej „Smernica 2006/112/ES“) a jej transpozície do Právneho poriadku Slovenskej republiky. Hmotno-právnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t.j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú kumulatívne splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté.

38. Vyššie uvedené podmienky upravené v Smernici 2006/112/ES sú prevzaté do zákona o DPH. Platiteľ dane (sťažovateľ) si môže v zmysle citovaného zákona odpočítať daň:

- dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),
- daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník, alebo dňom dodania služby (§ 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH),
- daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH),
- zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH), čo je však formálnou a nie hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane.

39. Subjekt, ktorý si chce odpočítať DPH má dve povinnosti, a?to povinnosť tvrdiť a?povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v?samotnom uplatnení práva na?odpočet DPH za splnenia zákonom stanovených podmienok a?následne povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu dane je?následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt dokladuje. Výsledok verifikácie však?musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. To?znamená, že nepostačuje len?odôvodnenie správcu dane, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno pokiaľ?zmysluplne a?logicky nespochybní predložené tvrdenia a?dôkazy. V?tomto kontexte správca dane tiež nesie dôkazné bremeno, ktoré unesie len v?prípade, že?dokáže vážny?a?dôvodný nesúlad skutočnosti s?účtovníctvom daňového subjektu. Aby správca dane svoje dôkazné bremeno unesol je nutné, aby identifikoval konkrétne skutočnosti, ktoré?vzbudzujú jeho pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu. V prípade, že?správny?orgán unesie svoje dôkazné bremeno, tak je opäť povinnosť preukazovať svoje?tvrdenia (resp. ich korigovať) na strane daňového subjektu, pričom spravidla využíva iné?dôkazy než tie, ktoré už správca dane vierohodne spochybnil (v tejto súvislosti vid?napríklad uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo?dňa 14. novembra 2018, bod 21). Zároveň je tiež potrebné pripomenúť, že daňový subjekt je?povinný preukazovať len skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje. Dôkazné bremeno sa?teda?perozdeľuje, resp. prelieva v závislosti od faktického a?dôkazného?stavu konania.

40. K prvému sťažnostnému bodu kasačný súd uvádza, že miestne zisťovanie patrí medzi procesné nástroje, ktorými sa plní účel správy daní. Daňový poriadok miestne zisťovanie charakterizuje ako činnosť správcu dane, v rámci ktorej vyhľadáva dôkazy, preveruje a zisťuje skutočnosti, ktoré sú potrebné na účely správy daní. Vzhľadom na uvedenú definíciu možno konštatovať, že miestne zisťovanie obsahuje aj znaky vyhľadávacej činnosti správcu dane. Miestne zisťovanie sa uskutočňuje v rámci prípravy daňového konania a jeho výsledky môžu byť dôkazom pri správe daní. Daňový poriadok zamestnancovi správcu dane ukladá len povinnosť sa pri výkone miestneho zisťovania preukázať a spísať o miestnom zisťovaní zápisnicu, resp. úradný záznam. Povinnosťou daňového subjektu, ale aj iných osôb, ktoré sú prítomné pri miestnom zisťovaní, je zamestnancom správcu dane vykonávajúcim miestne zisťovanie poskytnúť súčinnosť a potrebné vysvetlenia. Miestne zisťovanie môže príslušný orgán vykonať náhodne, t.j. bez predchádzajúceho súhlasu, resp. upovedomenia daňového subjektu, prípadne inej osoby.

41. V danom prípade je súčasťou administratívneho spisu zápisnica o miestnom zisťovaní č. 100854276/2018 zo dňa 02.05.2018, ktoré sa konalo v sídle spoločnosti Contax Sk, s.r.o., predmetom ktorého bolo preverenie dodávateľsko-odberateľských vzťahov so spoločnosťou sťažovateľa v zdaňovacom období december 2017. S obsahom zápisnice bol konateľ spoločnosti Contax Sk, s.r.o. oboznámený a s jej obsahom súhlasil, čo potvrdil svojím odpisom.

42. Kasačný súd v tejto súvislosti uvádza, že vykonané miestne zisťovanie v danom prípade nemá charakter výpovede svedka tak, ako to predpokladá § 25 Daňového poriadku a nevyplýva to ani z obsahu predmetného úkonu. Prítomný konateľ spoločnosti Contax Sk, s.r.o. podal vysvetlenia, ktoré sa týkali činnosti jeho spoločnosti a tieto správca dane zaznamenal do zápisnice o miestnom zisťovaní. Predmetná zápisnica však nebola kľúčovým dôkazom pri prijatí záveru správcou dane a nemohla vo veci privodiť opačný záver, keby sa jednalo o výsluch svedka tak, ako tvrdí sťažovateľ. Navyiac, kasačný súd nezistil, že by sťažovateľ (hoci aj po ním napádanom miestnom zisťovaní a získaní vysvetlenia od konateľa spoločnosti Contax Sk, s.r.o.) žiadal jeho výsluch ako svedka (pre účely doplnenia dokazovania). Z uvedených dôvodov považuje kasačný súd túto námietku sťažovateľa za nedôvodnú a čiastočne za účelovú.

43. K druhému sťažnostnému bodu a aplikácii rozsudku Súdneho dvora Európskej únie C - 610/19 vo veci Vikingo kasačný súd uvádza, že predmetný rozsudok sa vzťahuje na situáciu, kedy deklarovaný dodávateľ nie je spochybný, ale sú spochybnení subdodávatelia deklarovaného dodávateľa. Právna veta rozhodnutia SD EÚ vo veci C-610/19 Vikingo znie nasledovne: „Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa má vykladať v to 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 po prvé 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, po druhé neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva, po tretie dodávateľský reťazec, ktorý viedol k uvedeným nákupom, nebol ekonomicky opodstatnený a po štvrté 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.“

44. Správca dane a žalovaný na základe vykonaného dokazovania dôvodne prijali záver, že tretia strana Contax Sk, s.r.o. ako sprostredkovateľ sa nezúčastnila na obchodných vzťahoch kontrolovaného daňového subjektu s holandskými obchodnými spoločnosťami. Preto podľa kasačného súdu pre daný prípad neprichádzala do úvahy aplikácia judikatúry v zmysle uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo, takže vec bola posúdená správne.

45. K tretiemu bodu kasačnej sťažnosti kasačný súd uvádza, že holandská daňová správa jednoznačne vylúčila možnosť, aby sprostredkovateľom stavebných prác bola Contax Sk, s.r.o. a účasť osoby P. Y. nebola spomenutá holandskými spoločnosťami a ani preukázaná žiadnym iným dôkazom.

46. Skutočnosti, ktorými sa sťažovateľ v kasačnej sťažnosti snažil spochybnit' predmetný rozsudok boli totožné s námietkami, ktoré už namietal v konaní pred správnym súdom, ako aj pred žalovaným správnym orgánom, a s ktorými sa tak správny súd, ako aj žalovaný, náležite vysporiadali. Osobitne v tejto súvislosti poukazuje na odôvodnenie rozsudku krajského súdu, v ktorom tento dáva sťažovateľovi odpoveď na to, prečo nebolo vo veci dôvodné realizovať ďalšie dokazovanie (k tomu pozri napr. bod 56 a 59 rozsudku krajského súdu). Kasačná sťažnosť sťažovateľa neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku správneho súdu. Podľa názoru najvyššieho správneho súdu rozsudok krajského súdu sa s potrebnou dávkou detailnosti a adresnosti venuje každému relevantnému argumentu sťažovateľa, ktoré prezentoval v priebehu konania pred krajským súdom. Odôvodnenie rozsudku krajského súdu hodnotí kasačný súd ako plne reflektujúci na výrok napádaného rozsudku, právne závery krajského súdu považuje aj kasačný súd za relevantné a správne, s týmito sa stotožňuje (bod 41 a nasl. napádaného rozsudku), preto tieto detailnejšie nepreberá, ale ich len stručne sumarizoval v čl. I. tohto rozsudku.

47. Tieto závery spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Kasačný súd sa s nimi stotožnil v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci správnym súdom za správne.

48. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

49. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.