

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/56/2020
Identifikačné číslo spisu: 2019200111
Dátum vydania rozhodnutia: 31. januára 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:2019200111.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD. LL.M. v právnej veci žalobcu Poľnohospodárskeho družstva Zavar, so sídlom Mlynská 8, 919 26 Zavar, IČO: 00 208 451, právne zastúpeného ADIUVANTE s.r.o., advokátska kancelária, so sídlom Halenárska 412/7, 917 01 Trnava, IČO: 52 341 046, proti žalovanému (sťažovateľovi) Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100442506/2019 zo dňa 12. februára 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/39/2019-110 zo dňa 16. apríla 2020, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

Žalobcovi p r i z n á v a nárok na náhradu trov kasačného konania.

O d ô v o d n e n i e

I.
Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Trnava, pobočka Piešťany, ako prvostupňový správny orgán, rozhodnutím č. 102149445/2018 zo dňa 05.11.2018 podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 5.124,92 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2017, znížil nadmerný odpočet zo sumy 14.138,09 €.

2. Na odvolanie žalobcu žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100442506/2019 zo dňa 12.02.2019 prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu potvrdil.

II.

Konanie na krajskom súde

3. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 191 ods. 1 písm. c), písm. e) a písm. f) zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len S.s.p.) zrušil napadnuté rozhodnutia správnych orgánov a vec vrátil správnejmu orgánu prvého stupňa na ďalšie konanie.

4. V danom prípade nebola medzi účastníkmi konania sporná materiálna existencia dodaného tovaru - sójového extrahovaného šrotu, teda nebolo sporné, že tento tovar existoval a bol žalobcovi skutočne dodaný. Ďalšou relevantnou skutočnosťou, ktorá nebola medzi účastníkmi konania spornou, bola existencia reťazového obchodu, v rámci ktorého išlo o dodanie toho istého tovaru medzi viacerými spoločnosťami. Konkrétne išlo o zistené spoločnosti - Poľnohospodárske družstvo Zavar (žalobca) - Obchodné družstvo ODVP - AGRO MAX SK s.r.o. - Jefferson s.r.o. - SUNREAL s.r.o. - SKYNY s.r.o., od ktorej sa správcovi dane nepodarilo získať potrebné dokumenty na účely zistenia pôvodu tovaru. Rovnako medzi účastníkmi konania nebolo sporné, že žalobca dodaný tovar použil na svoje ďalšie zdaniteľné plnenia. Žalobca ako dôvodné uznal nepriznanie nároku na odpočet dane 9,92 € z faktúry č. 17060019 zo dňa 21.06.2017.

5. Spornou skutočnosťou, ktorá vzišla na základe preverovania faktov relevantných pre rozhodnutie o nároku žalobcu na odpočet DPH bol dodávateľ uvedený na sporných faktúrach, konkrétne Obchodné družstvo ODVP. Správca dane a rovnako žalovaný uzavreli, že v danom prípade dôkazy jednoznačne preukázali, že plnenia uvádzané v sporných faktúrach touto spoločnosťou neboli reálne dodané, čo malo za následok, že ODVP nevznikla podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) daňová povinnosť. Následne sa absencia tejto základnej hmotnoprávnej podmienky (§ 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH pre priznanie nároku na odpočet DPH odrazila v nepriznaní žalobcom uplatneného nároku na odpočet DPH zaplatenej na vstupe z faktúr vystavených touto spoločnosťou.

6. Z odôvodnenia napadnutého a prvostupňového rozhodnutia mal krajský súd preukázané, že konajúce daňové orgány založili svoj záver o porušení ustanovení § 49 ods. 1, ods. 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH na základe viacerých skutočností, pričom primát patril predložených CMR nákladným listom. Ďalšou skutočnosťou bolo vyjadrenie O. E. M. uskutočnené pri miestnom zisťovaní dňa 19.01.2018, že ODVP malo byť v danom obchodnom prípade „sprostredkovateľom“ a ďalej vyjadrenie v rámci jeho výsluchu konanom v prítomnosti žalobcu dňa 24.10.2018, keď podľa názoru správcu dane nepotvrdil reálne dodanie tovaru, keď uviedol, že zmluvne a fakturačne zabezpečovalo dodanie tovaru ODVP. Správca dane a rovnako aj žalovaný poukazovali aj na skutočnosť, že spoločnosť SKYNY s.r.o., ktorá mala byť dodávateľom spoločnosti SUNREAL s.r.o. nepodávala od 05/2017 daňové priznania na DPH, teda, že ide o nekontaktnú spoločnosť a rovnako, že sa konatelia spoločností tvoriacich reťazec (s výnimkou priameho dodávateľa žalobcu) nedostavili na ústne pojednávanie za účelom ich výsluchu ako svedkov.

7. Konajúce orgány verejnej správy mali na základe predložených CMR nákladných dokladov preukázané, že odosielateľom tovaru bola spoločnosť Femex-Agro Kft., príjemcom tovaru bola spoločnosť Nagy Agricorp S.R.L., miesto nakládky bolo Szombathely a miesto vykládky PD Zavar (sídlo žalobcu). Na základe uvedených údajov uzavreli, že CMR nákladné listy nezodpovedajú predloženým sporným faktúram, a teda nepreukazujú, že dodávateľom tovaru bolo skutočne ODVP. Navyiac mali za to, že žalobca svojím podpisom a prevzatím tovaru bez výhrad vyslovil súhlas s obsahom predložených CMR nákladných listov. Nákladný list (CMR) je dokladom o uzavretí prepravnej zmluvy, ktorú uzatvárajú odosielateľ a dopravca (článok 5 ods. 1 Dohovoru o CMR), pričom medzi obligatórne náležitosti nákladného listu upravené v článku 6 ods. 1 Dohovoru o CMR patrí, okrem iného, meno a adresa odosielateľa, meno a adresa dopravcu, miesto a dátum prevzatia

zásienky, miesto jej určenia, meno a adresu príjemcu. Z uvedeného teda vyplýva, že žalobca, ani jeho priamy dodávateľ a ani ďalší subdodávateľia (Jefferson, s.r.o., SUNREAL s.r.o.) nemali preukázateľne postavenie odosielať a ani dopravcu, a preto prepravnú zmluvu neuzatvárali, čo súčasne znamená, že nemohli ovplyvniť obsah nákladného listu. Krajský súd s poukazom na absenciu účtovných dokladov spoločnosti SKYNY s.r.o., ktorá spôsobila, že nebolo možné preveriť, či táto spoločnosť bola poslednou v reťazci, resp. či sa na reťazení zúčastnili ďalšie spoločnosti musel súhlasiť so žalobcom, že v danom prípade nie je vylúčené, že spoločnosti Femex-Agro Kft. a Nagy Agricorp S.R.L. boli súčasťou tohto reťazenia. Krajský súd navyše upriamil pozornosť žalovaného, že na CMR nákladných listoch sú uvedené ŠPZ motorových vozidiel, ktoré vykonávali dopravu, pričom tieto sú totožné so ŠPZ uvedenými na faktúrach predložených žalobcom, ODVP, AGRO MAX SK s.r.o., Jefferson, s.r.o. a aj SUNREAL s.r.o. (faktúry predložené spoločnosťou Jefferson, s.r.o.), ktorá skutočnosť je spôsobilá podporiť záver žalobcu a účasti týchto spoločností v reťazci.

8. S poukazom na uvedené krajský súd zastával názor, že CMR nákladné listy nie sú spôsobilé spochybníť skutočnosť, že ODVP dodalo žalobcovi na základe predložených sporných faktúr sójový extrahovaný šrot. Preto pokiaľ správca dane uzavrel, že CMR nákladné listy nezodpovedajú predloženým sporným faktúram, čo vyvoláva pochybnosť o deklarovanom dodávateľovi a žalovaný s jeho záverom, potvrdením prvostupňového rozhodnutia súhlasil, je daný dôvod na zrušenie napadnutého rozhodnutia, nakoľko skutkový stav, ktorý vzali konajúce daňové orgány za základ napadnutého rozhodnutia nemá oporu v administratívnom spise. V súvislosti s predloženými CMR nákladnými listami sa rovnako krajský súd stotožnil s námietkou žalobcu, ktorou vytýkal správcovi dane, že porušil zásadu objektívnej (materiálnej) pravdy, keď nevyužil inštitút medzinárodnej výmeny informácií na účely zistenia okolností dodania tovaru na základne predložených nákladných listov, pričom je nesporné, že o MVI mohol správca dane požiadať aj v rámci vyrubovacieho konania. Na strane druhej, vychádzajúc zo zistených skutočností, keď nepochybne išlo o reťazový obchod, krajský súd zastával názor, že okolnosti týkajúce sa spoločností Femex-Agro Kft. a Nagy Agricorp S.R.L. by mohli mať význam iba v prípade, ak by umožnili správcovi dane preukázať vedomosť žalobcu o účasti na podvodnom konaní, keď bolo preukázané predloženými kúpnyimi zmluvami, že dopravu tovaru mali zabezpečovať dodávateľia a to spoločnosť AGRO MAX SK s.r.o. a následne Jefferson, s.r.o., čo znamená, že prepravnú zmluvu ODVP neuzatváralo.

9. Krajský súd súčasne zastával názor, že žalobcovi, ani ODVP nemôže byť na ťarchu skutočnosť, že sa nevedeli vyjadriť k údajom uvedeným na predložených CMR dokladoch, nakoľko išlo o reťazový obchod, a preto ďalšie stupne reťazca za spoločnosťou AGRO MAX SK s.r.o. nemali povinnosť poznať. Rovnako mal krajský súd za dostatočne určitú aj predloženú kúpnu zmluvu č. 29092016/1 zo dňa 29.09.2016 uzatvorenú medzi žalobcom a ODVP, ktorej plnenie zodpovedá predloženým listinných dôkazom s tým, že žalobca tak v správnej žalobe, ako aj v odvolaní podrobne opísal predmet plnenia.

10. K samotnému miestnemu zisťovaniu uskutočnenému dňa 19.01.2018 správny súd, s poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/100/2017, zastával názor, že predseda predstavenstva O.. E. M. sa vyjadroval k skutočnostiam týkajúcich sa zdaniteľných obchodov, ktorých hodnovernosť správca dane spochybnil. Z obsahu zápisnice o miestnom zisťovaní č. 100178198/2018 zo dňa 19.01.2018 krajskému súdu nebolo zrejmé, či sa O.. M. vyjadroval k zdaniteľným obchodom na základe otázok správcu dane, avšak už len samotná skutočnosť, že sa vyjadril k okolnostiam týkajúcim sa preverenia splnenia hmotnoprávných podmienok zdaniteľného obchodu, má za následok, že išlo o výsluch svedka (napríklad tiež rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/34/2012 zo dňa 20. júna 2012), o ktorom mal byť žalobca upovedomený podľa § 25 ods. 4 Daňového poriadku. V tejto súvislosti krajský súd nespochybnil oprávnenie správcu dane požiadať o vykonanie miestneho zisťovania, ktoré je zamerané na vyhľadávanie dôkazov, preverenie a zisťovanie skutočností, ktoré sú potrebné na účely správy daní, avšak je potrebné zabezpečiť, aby sa relevantné okolnosti, medzi ktoré nepochybne patrí aj vyjadrenie predsedu predstavenstva O.. M. o „sprostredkovaní obchodu“ preberali v prítomnosti daňového subjektu uplatňujúceho si nárok na odpočet DPH, aby sa k nim mohol náležite vyjadriť, prípadne klásť doplňujúce otázky.

11. V danom prípade, však vykonanie miestneho zisťovania dňa 19.01.2018 bez prítomnosti žalobcu nie je dôvodom na zrušenie napadnutého rozhodnutia pre vadu konania a to z dôvodu, že pochybenie správcu dane bolo zhojené samotným výsluchom O. M. dňa 24.10.2018 v prítomnosti žalobcu, ktorý na otázku správcu dane, aby sa vyjadril k svojmu predchádzajúcemu vyjadreniu o „sprostredkovaní obchodu“ uviedol, že zmluvne aj fakturačne zabezpečovalo ODVP dodanie tovaru žalobcovi, teda „sprostredkovanie obchodu nepotvrdil“. S poukazom na uvedenú skutočnosť, ako aj na to, že pri vyjadrení O. M. dňa 19.01.2018 žalobca nebol prítomný, krajský súd nezohľadňoval predchádzajúce vyjadrenie O. M., ktoré, ako správne poukázal žalobca, nemalo ani podklad v predložených listinných dôkazoch, keď v rámci miestneho zisťovania O. M. predložil dodávateľské aj odberateľské faktúry vrátane uzatvorených kúpnych zmlúv, ktoré sprostredkovanie obchodu nepotvrdili. V súvislosti s výpoveďou O. M. dňa 24.10.2018 bola pre krajský súd, vzhľadom na predložené kúpne zmluvy, irelevantná aj ďalšia skutočnosť, na ktorú správca dane poukazyval v súvislosti s výsluchom tohto svedka a to, že sa nevedel vyjadriť k preprave tovaru, čo je však logické, keď ODVP dopravu nezabezpečovalo, a preto bola namieste takáto odpoveď svedka. Z predloženej kúpnej zmluvy uzatvorenej medzi ODVP a spoločnosťou AGRO MAX SK s.r.o. dňa 30.05.2017 totiž vyplýva, že dopravu vrátane jej nákladov zabezpečovala spoločnosť AGRO MAX SK s.r.o. S poukazom na uvedené krajský súd vyhodnotil výpoveď O. M. uskutočnenú dňa 24.10.2018 za dôveryhodnú.

12. K tvrdeniu žalovaného, že žalobca si námietky týkajúce sa miestneho zisťovania neuplatnil v rámci odvolacieho konania, a preto by nemali byť zohľadňované a to s odkazom na ustanovenie § 91 ods. 6 Daňového poriadku krajský súd uviedol, že námietky týkajúce sa porušenia procesných ustanovení v rámci administratívneho konania a rovnako námietky týkajúce sa právneho posúdenia veci sú v správnej žalobe prípustné bez obmedzenia. Inak povedané krajský súd nie je limitovaný prieskumom výlučne námietok, ktoré boli uplatnené v rámci odvolacieho konania pred orgánom verejnej správy, pretože by sa tým oslabil samotný prieskum zákonnosti napadnutého rozhodnutia a súčasne by došlo k popretiu samotného účelu správneho súdnictva, ktorým je ochrana práv a právom chránených záujmov fyzických a právnických osôb v oblasti verejnej správy. Súčasne je však potrebné dodať, že uvedené neplatí bezvýnimčne, keď podľa okolností daného konkrétneho prípadu môžu byť zo súdneho prieskumu vylúčené námietky založené na dôkazoch, ktoré neboli predložené v rámci administratívneho konania, hoci účastníkovi konania (žalobcovi) v tom nič nebránilo.

13. S poukazom na skutočnosti uvedené v bodoch 79 až 83 mal krajský súd za to, že správca dane nerešpektoval dôsledne zásadu voľného hodnotenia dôkazov, keď nevyhodnotil všetky dôkazy najskôr jednotlivito a následne v ich vzájomných súvislostiach a neprihliadol na všetky skutočnosti ktoré pri správe daní vyšli najavo (predložené kúpne zmluvy, faktúry s ŠPZ, CMR doklady so ŠPZ, výpoveď O. M. zo dňa 24.10.2018), čo zakladá dôvod na zrušenie napadnutého rozhodnutia podľa § 191 ods. 1 písm. e) S.s.p. a rovnako podľa § 191 ods. 1 písm. f) S.s.p.

14. K zistenému skutkovému stavu krajský súd súčasne dodal, že správcovi dane nič nebránilo v tom, aby predviedol k výsluchu účtovníčku spoločností AGRO MAX SK s.r.o. a SUNREAL s.r.o. P. U., ktorá predvolanie na ústne pojednávanie, ktoré sa malo konať dňa 13.06.2018 prevzala, avšak sa bez ospravedlnenia nedostavila, pokiaľ považoval za potrebné zistiť ďalšie skutočnosti týkajúce sa deklarováných dodaní uvedených spoločností. Uvedený postup však nezvolil, pričom mal možnosť prostredníctvom tejto svedkyne zistiť aj skutočnosti týkajúce sa dodávateľsko-odberateľských vzťahov medzi ODVP a AGRO MAX SK s.r.o., keď podľa vyjadrenia O. M. mala byť tlmočnicou, keďže konateľ spoločnosti AGRO MAX SK s.r.o. pán Q. B. nevedel slovensky.

15. Vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu krajský súd uzavrel, že v danom prípade by žalobcovi neprináležal nárok na odpočet DPH zo sporných faktúr iba za podmienky, že žalobca vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje na daňovom podvode v súvislosti s DPH, ktorý by spočíval s tom, že spoločnosť SKYNY s.r.o., ako súčasť reťazca, neodviedla daň z pridanej hodnoty do štátneho rozpočtu (keďže bolo preukázané, že od 05/2017 nepodávala daňové priznanie na DPH) a následne si ďalšia spoločnosť - SUNREAL s.r.o. túto daň na vstupe uplatnila. Správca dane a následne žalovaný vedomosť žalobcu nepreukazoval a to napriek tomu, že žalobca túto skutočnosť v odvolaní namietal. Správne mu súdu rovnako nedá na tomto mieste neuviesť, že správca dane v samotnom Protokole zo dňa 24.08.2018 v závere uviedol, že zistenia nasvedčujú tomu, že išlo o účelové konanie, ktoré malo

za cieľ získať daňovú výhodu, avšak bližšie tento záver nekonkretizoval. Rovnako žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia skonštatoval, že bolo potrebné, aby daňový subjekt preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov bude spochybnené, avšak bližšie súvislosti neuviedol, pričom toto konštatovanie môže evokovať záver, že žalobca nepreukázal, že konal s náležitou odbornou starostlivosťou. Takýto záver však z obsahu administratívneho spisu správneho súdu nevyplýva.

16. Krajský súd mal z vyjadrení žalobcu, ako aj predsedu predstavenstva ODVP preukázané, že medzi týmito spoločnosťami ide o dlhoročnú spoluprácu založenú na zabezpečovaní výhodnejších nákupov pre žalobcu. Rovnako mal správny súd preukázanú obozretnosť priameho dodávateľa žalobcu, ktorý vo vzťahu k svojmu priamemu dodávateľovi spoločnosti AGRO MAX SK s.r.o. žiadal, aby táto bola registrovaná na Ústrednom kontrolnom a skúšobnom ústave poľnohospodárskom, ktorá skutočnosť bola aj potvrdená a rovnako podľa jeho vyjadrenia konal priamo s konateľom tejto spoločnosti, pričom ich tlmočnicou bola P. U.. Z uvedeného dôvodu preto nebolo krajskému súdu zrejmé, v čom bola odborná starostlivosť žalobcu nedostatočná a rovnako mu z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia nie je zrejmé, aké dôsledky na uplatnený nárok na odpočet DPH by mala skutočnosť, že sa jedná o personálne spojené osoby.

17. S poukazom na vyššie uvedené skutočnosti krajský súd zastával názor, že záver správcu dane a žalovaného, že vykonané dokazovanie preukázalo, že plnenia uvádzané v sporných faktúrach neboli reálne dodané ODVP, ktorá skutočnosť má za následok, že tejto spoločnosti nevznikla podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH neobstojí, čo súčasne znamená, že v danom prípade nedošlo k relevantnému spochybneniu tvrdení žalobcu podložených listinnými dôkazmi a výpoveďou svedka, čo súčasne znamená, že nemohlo dôjsť ani k presunu dôkazného bremena zo správcu dane na žalobcu.

18. Vo vzťahu k prenosu dôkazného bremena krajský súd poukázal na to, že judikatúra kasačného súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní je rozsiahla a prešla istým vývojom, pričom sa skutočne ustálila na závere, že nepostačuje predložiť faktúru, zmluvu a preberací protokol, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov pochybnosť o reálnosti zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Krajský súd sa rovnako v plnom rozsahu stotožnil s ďalším ustáleným záverom kasačného súdu, a to že uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu, a preto má daňový subjekt, ako platiteľ dane, možnosť obstarat' si dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane. Tiež inak povedané, je plne v dispozícii daňového subjektu zabezpečiť si potrebné doklady za účelom minimalizácie rizika, že mu v budúcnosti nebude z dôvodu dôkaznej núdze priznané právo na odpočítanie dane. Daňový subjekt je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku 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 v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Krajský súd však súčasne zastával názor, že v prípade žalobcu je potrebné prihliadnuť na okolnosti daného prípadu, keď mal obsahom administratívneho spisu doposiaľ preukázané, že žalobca preukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia predloženými dôkazmi a taktiež doposiaľ nie je z administratívneho spisu, resp. z vykonaného dokazovania zrejme žiadna skutočnosť, ktorá by preukazovala alebo naznačovala, že sa žalobca vedome podieľal na podvodnej činnosti dodávateľov zúčastnených v reťazci alebo, že by mal vedomosť o zneužívaní princípov v systéme DPH týmito subjektami. Preto krajský súd poukázal na európsku judikatúru (rozsudok ESD č. C-277/14) vychádzajúcu zo šiestej smernice, v zmysle ktorej prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom, aby zamietli priznanie práva na odpočet, ak sa vzhľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (rozsudok Bonik, C-285/11), pričom sa jedná o prípad, keď daňový podvod spácha samotná zdaniteľná osoba, ale aj o prípad, ak zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa svojím nadobudnutím zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH. V prípade, ak sú

splnené vecné a formálne podmienky k vzniku práva na odpočet, čo je za daného skutkového stavu splnené, nie je v súlade s režimom práva na odpočet, aby sa zamietnutím postihla zdaniteľná osoba, ktorá nevedela alebo nemohla vedieť, že dotknuté plnenie je zapojené do podvodu spáchaného dodávateľmi alebo, že podvodom na DPH bolo poznačené iné plnenie tvoriace súčasť dodávateľského reťazca, ktoré predchádzalo plneniu uskutočnenému uvedenou zdaniteľnou osobou alebo po ňom nasledovalo (rozsudky SD EÚ C-354/03, C-355/03, C-484/03, C-439/04, C-440/04). Preto v prípade, ak správca dane spochybní zrealizovanie dodávky alebo skonštatuje nezrovnalosti, ktorých sa mal dopustiť vystaviteľ faktúry alebo iný dodávateľ v rámci dodávateľského reťazca a to s prihliadnutím na objektívne skutočnosti, je na správcovi dane, aby sám preukázal, že adresát vedel alebo mal vedieť, že plnenie uvádzané ako základ vzniku práva na odpočet, bolo súčasťou podvodu na DPH a to bez toho, aby takéto poverovanie vyžadoval od daňového subjektu. Pochopiteľne, je potrebné, aby sa ku každému prípadu pristupovalo individuálne a aby daňové orgány vyhodnocovali skutkové zistenia vo vzájomných súvislostiach s prihliadnutím na obvyklú obchodnú činnosť a možnosti daňového subjektu pri overovaní si dôveryhodnosti svojich obchodných partnerov. Krajský súd v tejto súvislosti opakoval, že na základe vykonaného dokazovania mal preukázať, že žalobca v danom obchodnom prípade obchodoval s daňovým subjektom, s ktorým má dlhoročnú spoluprácu, a teda z jeho strany bola splnená podmienka preverenia si spoľahlivosti svojho dodávateľa.

19. Vychádzajúc z doposiaľ zisteného skutkového stavu, ako aj z vyššie uvedených skutočností, mal krajský súd za to, že nateraz nedošlo zo strany správcu dane a žalovaného k preukázaniu nesplnenia podmienok na odpočet DPH na základe sporných faktúr predložených žalobcom, a preto pokiaľ nepriznali žalobcovi nárok na odpočítanie DPH vec nesprávne právne posúdil.

20. O nároku na náhradu trov konania rozhodol krajský súd podľa § 167 ods.1 S.s.p. tak, že úspešnému žalobcovi nárok na náhradu trov konania priznal.

III.

Konanie na kasačnom súde

21. Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., v ktorej navrhol kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

22. V dôvodoch uviedol, že nesúhlasí so závermi krajského súdu z dôvodu ich nejednoznačnosti. Z rozhodnutia nevyplýva, či majú daňové orgány v rámci dokazovania skúmať aj splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie DPH alebo či majú skúmať len vedomosť žalobcu o podvodnom konaní v obchodnom reťazci. Žalovaný je názoru, že v danom prípade neboli splnené podmienky pre odpočítanie dane podľa zákona o DPH. Správca dane sa na žiadnom mieste nezmenil, že práve podvod na strane dodávateľa bol dôvodom na nepriznanie práva na odpočítanie dane. V danom prípade je pre posúdenie veci rozhodujúcou skutočnosťou, že žalobca ako odberateľ tovaru nepreukázal reálne dodanie tovaru deklarovanej dodávateľom.

23. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že sťažovateľ neuviedol v čom konkrétne krajský súd zaujal nesprávny, neúplný alebo nelogický výklad a tiež v kasačnej sťažnosti absentuje právne posúdenie tohto nesprávneho, neúplného alebo nelogického výkladu a tiež uvedenie výkladu, ktorý považuje za správny, a preto navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

IV.

Právny názor Najvyššieho správneho súdu

24. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 1. augusta 2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 2021 daná

právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky a bola jej pridelená sp. zn. 6Sžfk/56/2020. Od 1. augusta 2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

25. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1 S.s.p., § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), jednomyselne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho správneho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 31. januára 2023 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

26. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zrušil napadnuté rozhodnutia správnych orgánov, ktorými bol žalobcovi určený rozdiel v sume 5.124,92 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2017, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu a konania týmito rozhodnutiami predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa kasačný súd stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil správny súd zo zistení uvedených žalovanými správnymi orgánmi ako aj žalobcom, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise.

27. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 S.s.p. dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

28. Ku kasačným námietkam sťažovateľa, ktorými vyčítal krajskému súdu nesprávne právne posúdenie veci, kasačný súd uvádza, že sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť, pretože sťažovateľ neuviedol, ktoré právne posúdenie, a v čom vlastne sťažovateľ vidí nesprávnosť právneho posúdenia veci krajským súdom. Vo vzťahu k nesprávnemu právnemu posúdeniu podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. sťažovateľ neposkytol bližšie odôvodnenie a konkretizáciu, preto potom pre kasačný súd nebol vytvorený dostatočný priestor, aby sa s kasačnými námietkami vysporiadal. Iba všeobecný poukaz na pochybenia krajského súdu bez ich bližšieho odôvodnenia nepostačuje na zmenu záverov krajského súdu. Takto formulovanými námietkami sťažovateľ v podstate len vyjadril všeobecný nesúhlas so zisteniami a závermi krajského súdu, bez jeho vlastných tvrdení a konkrétnych námietok podložených dôkazmi alebo inými podkladmi, čo neumožňovalo súdny prieskum zákonnosti. Nie je úlohou kasačného súdu v kasačnom konaní dôvody nezákonnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu vyhľadávať a ani ich za sťažovateľa špecifikovať.

29. Vo vzťahu k nesprávnemu posúdeniu sa rozhodovacia prax kasačného súdu ustálila na tom, že sťažovateľ sa môže s úspechom domáhať nesprávneho posúdenia veci krajským súdom (§ 440 ods. 1 písm. g) S.s.p.) vtedy, keď správny súd na správne a zákonným spôsobom zistený skutkový stav (§ 440 ods. 1 písm. f) S.s.p.) bez väd zaťažujúcich jeho rozhodovanie (písmena a) až f)) nesprávne aplikuje objektívne právo v merite veci bez možnosti opory v doterajšej ustálenej rozhodovacej praxi kasačného súdu (napríklad rozsudky Najvyššieho súdu sp. zn. 1Sžfk/12/2016, sp. zn. 1Sžfk/10/2018,

sp. zn. 1Sžfk/9/2020). V tomto smere kasačný súd v rozsudku sp. zn. 1Sžfk/12/2016 zo dňa 20.02.2018 konštatoval, že: „V súvislosti s uvedeným musí kasačný súd zdôrazniť, že hore uvedená nesprávnosť aplikácie objektívneho práva správnym súdom je zapríčinená chybným výberom normy hmotného práva alebo procesného práva, ktorá vo svojej hypotéze nemá také predpoklady, aké vyplývajú zo zisteného skutkového stavu. Nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom v zmysle ustálenej judikatúry potom konkrétne spočíva v tom, že správny súd použil nesprávnu právnu normu, alebo síce aplikoval správnu právnu normu, ale ju nesprávne interpretoval, a napokon právnu normu síce správne vyložil, ale na zistený skutkový stav ju nesprávne aplikoval. Práve tento právny rámec aj vymedzuje potrebné medze skutkového zistenia.“ V kontexte uvedených skutočností kasačný súd považoval uplatnené sťažnostné body za nedôvodné, pretože sú len vo všeobecnej rovine a nesmerujú voči žiadnym konkrétnym skutkovým a právnym záverom krajského súdu, ktorých posúdením by sa mal kasačný súd zaoberať.

30. Kasačný súd na väčšinu väd konania a rozhodnutia krajského súdu, ktoré sú obsiahnuté v jednotlivých dôvodoch kasačnej sťažnosti, neprihliada ex offio, ale sťažovateľ ich musí v kasačnej sťažnosti uviesť a právne odôvodniť. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na rozsudok sp. zn. 1Sžfk/9/2020 zo dňa 23.02.2021, v ktorom kasačný súd uviedol, že: „Aby tvrdenie sťažovateľa o nesprávnom právnom posúdení veci malo oporu v zákone, bol sťažovateľ zaťažený povinnosťou v zmysle § 440 ods. 2 S.s.p. uviesť aj konkrétnu právnu normu a vykonať jej rozbor na prospech svojho tvrdenia...“ K vymedzeniu dôvodov kasačnej sťažnosti kasačný súd analogicky poukazuje tiež na R 38/2008, podľa ktorého „Pokial' v dovolaní nie sú uvedené konkrétne okolnosti svedčiace o tom, že rozhodnutie spočíva na nesprávnom právnom posúdení, samotné uvedenie ustanovenia § 241 ods. 2 písm. c) O. s. p. nemožno považovať za dostatočné naplnenie dôvodov, pre ktoré sa dovolanie podáva, lebo dovolaním napadnuté rozhodnutie nemožno preskúmať z hľadiska jeho opodstatnenosti.“

31. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že s právnymi námietkami sťažovateľa sa krajský súd v rozhodnutí riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší správny súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 S. s. p. ako nedôvodnú zamietol.

32. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky tak, že žalobcovi, ktorý v tomto konaní mal úspech, ich náhradu priznal (§ 467 ods. 1 S.s.p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S.s.p.).

33. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3 : 0.

P o u č e n i e :

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

