

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/16/2021
Identifikačné číslo spisu: 2019200068
Dátum vydania rozhodnutia: 30. januára 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Juraj Vačok
Funkcia: predseda senátu, sudca spravodajca
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:2019200068.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: BellGASS a.s., so sídlom: Naftárska 1686, 908 45 Gbely, IČO: 48 005 657, zastúpený: JUDr. Ľubomír Vanek, advokát, so sídlom Potočná 169/85, 909 01 Skalica, voči žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave, č. k. 14S/24/2019-109, zo dňa 11. júna 2020, takto

r o z h o d o l :

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

II. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky nepriznáva účastníkom konania právo na náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania.

O d ô v o d n e n i e

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Trnava (ďalej len „správca dane“) vydal dňa 23. augusta 2018 rozhodnutie č. 101653021/2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 a ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení (ďalej len „daňový poriadok“) určil daňovému subjektu (žalobcovi) rozdiel v sume 17 946,- EUR na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2015, nadmerný odpočet v sume 14 447,68 EUR nepriznal a vyrubil daň v sume 3 498,32 EUR. Svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že zo strany žalobcu, ani zo strany dodávateľa - European port s.r.o. nebolo jednoznačne preukázané, že práce v zmysle faktúr č. 204122015 a č. 104122015 boli vykonané deklarovateľom. Žalobcovi podľa správcu dane nevzniklo právo na odpočítanie dane, nakoľko preverované faktúry posúdil ako nepreukázané bez možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v účinnom znení (ďalej len „Zákon o DPH“) a tiež v dôsledku porušenia ustanovenia § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) Zákona o DPH.

2. Na základe podaného odvolania žalobcom žalovaný rozhodnutím č. 100129366/2019, zo dňa 11. januára 2019 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil podľa § 74 ods.

4 daňového poriadku. Námietky žalobcu prezentované v odvolaní vyhodnotil ako neopodstatnené a upozornil, že podmienky pre vznik práva na odpočítanie dane sú upravené v § 49 až § 51 Zákona o DPH a musia byť splnené kumulatívne. Z prvostupňového rozhodnutia je podľa žalovaného zrejme, že správca dane spochybnil skutočného dodávateľa deklarovaného na sporných faktúrach, a teda, že žalobca splnenie všetkých podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane nepreukázal.

II. Konanie pred správny súdom

3. Žalobca podal voči napadnutému rozhodnutiu všeobecnú správnu žalobu na Krajský súd v Trnave (ďalej len „správny súd“). V podanej žalobe uviedol, že žalovaný nesprávne právne posúdil vec a prvostupňové ako aj napadnuté rozhodnutie sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov. Zistenie skutkového stavu správcom dane bolo nedostačujúce a je v rozpore s administratívnym spisom. Konanie je podľa žalobcu poznamenané takými vadami, ktoré majú za následok dopad na hmotnoprávne posúdenie veci. Navrhol, aby správny súd zrušil napadnuté rozhodnutie a vrátil žalovanému vec na ďalšie konanie.

4. Rozsudkom č. k. 14S/24/2019-109 zo dňa 11. júna 2020 (ďalej len „rozsudok správneho súdu“) správny súd žalobu ako nedôvodnú zamietol podľa § 190 SSP. V odôvodnení okrem iného poukázal na to, že:

- nakoľko podmienky pre vznik práva na odpočítanie dane sú hmotnoprávneho charakteru, pre ich splnenie nestačí len existencia faktúry, ale je potrebné overiť, či údaje v nej deklarované zodpovedajú realite. Správny súd pritom odkázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 8Sžf/40/2015, zo dňa 28. septembra 2017 a tiež na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 5Sžf/63/2011, zo dňa 28. júna 2012, v zmysle ktorých musí byť existencia predmetných podmienok preukázaná bez akýchkoľvek pochybností;
- splnenie predmetných podmienok musí byť schopný preukázať subjekt, ktorý si uplatňuje nárok na odpočítanie dane, pričom poukázal najmä na ustanovenia § 24 ods. 1 daňového poriadku a § 19 ods. 1, ods. 2 a § 49 ods. 2 písm. a) Zákona o DPH;
- žalobca nepredložil správcovi dane v priebehu daňovej kontroly ani v rámci vyrubovacieho konania žiadne písomné doklady, ako napríklad montážny denník, zoznam osôb pracujúcich na daných projektoch, denný rozpis prác alebo iné dôkazy v podobe vierohodnej svedeckej výpovede, ktorými by odstránil pochybnosti správcu dane ohľadom dodávateľa deklarovaných služieb, a ktorými by preukázal, že to bola práve spoločnosť European port s.r.o, ktorá služby skutočne dodala;
- išlo o priamy vzťah žalobcu a deklarovaného dodávateľa, čo znamená, že žalobca mal možnosť zabezpečiť si množstvo dôkazov, najmä keď sa služby týkali plynových zariadení
- deklarovaný dodávateľ nemal zamestnancov, nemal materiálne vybavenie a jeho konateľ (pán Vaculík) síce tvrdil, že práce boli vykonané subdodávateľsky, ale týchto subdodávateľov nevedel presne uviesť. Tiež nevedel uviesť, kde boli práce vykonané, subdodávateľa podľa neho mali stroje (aj keď práce mali byť vykonané ručne), nevedel uviesť nijaké podrobnosti o prácach, ani meno osoby, s ktorou konal;
- výpoveď p. C. (zamestnanec žalobcu - logistik) nevyvrátila pochybnosti správcu dane o dodávateľovi, nakoľko tento síce potvrdil, že práce boli vykonané deklarovaným dodávateľom, ale taktiež nevedel uviesť nijaké ďalšie informácie ako napríklad mená osôb alebo názov firmy, ktoré mali tieto práce v prospech dodávateľa vykonať;
- pochybnosti o deklarovanom dodávateľovi zvyšuje aj spoločnosť MONTPETROL SLOVAKIA, s.r.o., ktorá preukázateľne poskytovala žalobcovi plnenia na totožných projektoch ako deklarovaný dodávateľ (projekty: T15024-D a T15025-D), pričom časť zemných prác pre túto spoločnosť vykonala iná obchodná spoločnosť, čo bolo zdokladované dodávateľskými faktúrami od VENEL s.r.o. a Gabriely Ježekovej, dennými záznamami stavby, záznamami o prevádzke vozidla;
- žalobca nepreukázal svoje tvrdenie, že práce spoločnosti MONTPETROL SLOVAKIA, s.r.o. nadväzovali na práce spoločnosti European port s.r.o. a sám si spôsobil dôkaznú núdzu, keď práce týchto dvoch spoločností nešpecifikoval, ale označil ich len ako „zemné práce“;
- spoločnosť European port s.r.o. nepredložila správcovi dane žiadne doklady, ktorými by preukázala realizáciu deklarovaných služieb dodávateľským spôsobom;
- za aktuálnej dôkaznej situácie je namieste uzavrieť, že zemné práce na projektoch T15024-D a T15025-D boli žalobcovi poskytnuté spoločnosťou MONTPETROL SLOVAKIA s.r.o.

Námietky žalobcu vyhodnotil správny súd nasledovne:

- žalobca neunesol dôkazné bremeno, že služby boli vykonané deklaroványm subjektom, preto námietku o nezákonomnom prenesení dôkazného bremena nezohľadnil;
- k žalobcom citovanej judikatúre uviedol, že judikatúra Najvyššieho súdu Slovenskej republiky prešla vývojom a v posledných rokoch sa ustálila v tom, že na preukázanie oprávnenosti nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty nestačí predloženie faktúry, zmluvy a preberacieho protokolu, pričom odkázal na uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp. zn. II. ÚS 705/2017 a sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14. novembra 2018 a rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžfk/82/2016, 5Sžf/66/2016, zo dňa 31. mája 2018;
- ďalej poukázal správny súd na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 5Sžf/97/2010, v zmysle ktorého musí mať konateľ spoločnosti vedomosť o subjektoch, s ktorými vykonáva podnikateľskú činnosť;
- k námietke, že správne orgány rozhodli v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie poukázal správny súd na rozhodnutie C-80/11 Mahagében, resp. C-142/11 Dávid, ktoré obe vychádzajú z podmienky splnenia všetkých vecných ako aj formálnych podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane. Žalobca však nepreukázal všetky vecné podmienky - nepreukázal, že služby dodal deklaroványm dodávateľ a preto nebolo potrebné posudzovať vedomosť žalobcu o podvodnom konaní, či zneužitie práva podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku;
- k námietke porušenia žalobcovho práva podľa § 25 ods. 4 daňového poriadku správny súd uviedol, že vyjadrenie pána C. (zamestnanec MONTPETROL SLOVAKIA, s.r.o.) nemalo charakter výpovede svedka, a preto právo žalobcu nebolo porušené;
- námietku týkajúcu sa dĺžky vyrubovacieho konania prebiehajúceho za účinnosti daňového poriadku, ktorý v ustanovení § 68 ods. 3 nestanovoval lehotu pre ukončenie vyrubovacieho konania, vyhodnotil ako nedôvodnú. Poukázal pritom aj na skutočnosť, že žalobca sám nežiadal rozhodnutie vo veci, ale po procesnom úkone správcu dane vždy zaslal ďalšie vyjadrenie;
- námietku nepreskúmateľnosti rozhodnutia vyhodnotil ako nedôvodnú, nakoľko podľa neho odôvodnenie rozhodnutia obsahuje všetky atribúty zákonnosti a žalovaný sa v ňom vysporiadal so všetkými nosnými námietkami žalobcu.

III. Kasačná sťažnosť žalobcu, stanoviská účastníkov konania

5. Žalobca podal voči rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť, v ktorej navrhol, aby kasačný súd zmenil rozsudok správneho súdu tak, že zruší napadnuté rozhodnutie a vec mu vráti na ďalšie konanie, alternatívne, že zruší rozsudok správneho súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie. Kasačnú sťažnosť podal z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“). Žalobca namietal, že:

- nesúhlasí s právnym záverom správneho súdu, že vyjadrenie pána C. nie je možné považovať za výsluch svedka a že správca dane teda nekonal v rozpore s § 25 ods. 4 daňového poriadku. Naopak, podľa žalobcu to výsluch svedka bol, keďže pán C. odpovedal na otázky správcu dane a podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku je potrebné do úvahy brať skutočný obsah právneho úkonu. Vzhľadom na to, že žalobca nebol na tento výsluch predvolaný a nemohol klásť svedkovi otázky, postup správcu dane považuje za nezákonný. Správny súd ďalej prijal záver, že nešlo o výsluch a výpoveď svedka aj preto, lebo sa pán C. nevyjadroval k plneniam, ktoré mali byť žalobcovi dodané deklaroványm dodávateľom. Aj toto konštatovanie je podľa žalobcu nepravdivé, nakoľko svedok výslovne spochybňoval práce vykonávané deklaroványm dodávateľom, keď správcovi dane tvrdil, že nemal vedomosť o tom, že by na preverovaných projektoch (T15024, T15025) pracovali súběžne 2 rôzne spoločnosti;
- v súvislosti s právnym posúdením vyjadrenia pána C. žalobca poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/28/2011, 6Sžf/32/2012, 6Sžf/34/2012 a Krajského súdu v Žiline, sp. zn. 20S/47/2011, zo dňa 6. decembra 2011, v zmysle ktorých je miestne zisťovanie a súvisiace vyjadrenie pána C. nutné vyhodnotiť ako výsluch svedka;
- žalobca poukázal tiež na to, že pokiaľ sa správny súd chcel odkloniť od takto ustálenej rozhodovacej praxe a nevyhodnotiť predmetné vyjadrenie ako výsluch svedka, mal tento odklon riadne odôvodniť, čo podľa žalobcu neurobil. V súvislosti s odklonom od ustálenej rozhodovacej praxe a potrebou jeho riadneho odôvodnenia žalobca poukázal na nálezy Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp. zn. III.

ÚS 192/06, zo dňa 3. novembra 2006, sp. zn. II. ÚS 159/07 zo dňa 11. decembra 2007 a uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 499/2011, zo dňa 22. novembra 2011;

· žalobca ďalej argumentoval rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 3Sžf/81/2008, zo dňa 9. októbra 2008, v ktorom bol vyslovený právny záver, že je procesným pochybením, pokiaľ správca dane neumožní pri výsluchu klásť svedkovi otázky a že nevidí v prejednávacom prípade nijaký dôvod, aby sa správny súd odchýlil od judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (3Sžf/81/2008, 5Sžf/5/2009, 3Sžf/35/2009);

· ďalšia námietka žalobcu sa týkala konštatovania správneho súdu, že žalobca nepredložil žiadne dôkazy preukazujúce dodanie deklarovaných prác poukazujúc najmä na skutočnosť, že práce sa týkali plynových zariadení. Správny súd ako aj žalovaný a správca dane podľa žalobcu opomenuli fakt, že práce vykonané deklarovaným dodávateľom boli len prácami pomocnými (odkopanie a obnaženie plynového potrubia), ktoré sa nevyznačovali nijakým stupňom odbornosti a žalobca nemal povinnosť viesť stavebný denník, keďže išlo o havarijnú situáciu;

· vo vzťahu k dôkaznému bremenu žalobca uviedol, že žalobca nemôže niesť zodpovednosť za to, že obchodná spoločnosť European port s.r.o. nepodáva daňové priznania, pretože žalobca nemá možnosť kontrolovať účtovné či daňové doklady svojich dodávateľov. Skutočnosť, že žalobca nevie uviesť mená konkrétnych zamestnancov, ktorí práce uskutočnili, taktiež nie je podľa žalobcu dôvodom pre neuznanie nároku na odpočítanie dane. Okrem toho, konateľ deklarovaného dodávateľa potvrdil, že predmetné práce týmto dodávateľom vykonané boli. Žalobca v tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 3Sžf/1/2011, podľa ktorého daňový subjekt vyčerpá vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa a sp. zn. 4Sžf/74/2015, podľa ktorého na preukázanie opaku skutočností, ktoré nastali u platiteľov dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno správca dane;

· na záver žalobca namietal, že správny súd prijal záver o neunesení dôkazného bremena, pričom konštatoval, že v zmysle poslednej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky nestačí predloženie faktúry, zmluvy a preberacie protokoly, pokiaľ im nesvedčia ďalšie preukázané skutočnosti. Súčasne však správny súd podľa žalobcu opomenul zobrať do úvahy výpovede pána Vaculíka, C. ako aj N., ktoré preukazovali ďalšie skutočnosti. Žalobca tak predložil všetky dôkazy na preukázanie svojich tvrdení, a preto sa nestotožňuje ani so záverom o neunesení dôkazného bremena.

6. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril tak, že rozsudok správneho súdu považuje za vecne správny a zákonný a preto navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť ako nedôvodnú. Žalovaný nesúhlasí s právnym názorom žalobcu, že vyjadrenie pána C. je výpoveďou získanou jeho výsluchom a že došlo k porušeniu práva podľa § 25 ods. 4 daňového poriadku. Správca dane využil inštitút miestneho zisťovania podľa § 37 až § 39 daňového poriadku, nie výsluch svedka. To, že žalobca nebol prítomný pri miestnom zisťovaní nemožno považovať za porušenie žalobcových procesných práv, najmä, keď žalobca mohol následne nahliadnuť do zápisnice o miestnom zisťovaní. Žalovaný tiež poukázal na skutočnosť, že pochybnosti o dodávateľovi nevyplývajú len z vyjadrenia pána C., ale z celého komplexu ďalších dôkazov a skutočností. Čo sa týka samotných prác, žalovaný uviedol, že si je vedomý, že ide len o práce pomocné. Napriek tomu sú to práce vykonávané pri plynovom zariadení, a preto ich nie je možné vykonávať bez kompetentného dozoru a stavebného denníka. K námietke týkajúcej sa prenosu dôkazného bremena žalovaný uviedol, že žalobcovi neboli pripísané následky za nesplnenie povinností dodávateľa. Žalobca bol podľa správneho súdu povinný preukázať uskutočnenie zdaniteľného obchodu s deklarovaným dodávateľom, pričom dôvody, ktoré správcu dane viedli k nepriznaniu odpočítania dane, boli výlučne na strane žalobcu. Na záver poukázal žalovaný tiež na skutočnosť, že realita plnení je spochybnená aj vzhľadom na skutočnosť, že žalobca fakturoval dodávky svojim odberateľom skôr ako reálne prijal deklarované plnenia od dodávateľa European port s.r.o.

IV. Právne posúdenie kasačným súdom

7. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho pôsobnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h) SSP a § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení.

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

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

10. Kasačný súd následne preskúmal rozsudok správneho súdu, kasačnú sťažnosť žalobcu a vyjadrenie žalovaného. Uvedené posúdil a prišiel k záverom, ktoré deklaroval vo výroku svojho rozsudku. Bližšie tieto závery odôvodňuje v nasledovnom texte.

IV.I. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

Podľa § 24 ods. 1 písm. a) daňového poriadku daňový subjekt preukazuje 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.

Podľa § 19 ods. 2 zákona dani z pridanej hodnoty daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

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

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o dani z pridanej hodnoty 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.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o dani z pridanej hodnoty 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.

IV.II. Posúdenie kasačných námietok

11. Ako prvou sa kasačný súd zaoberal námietkou žalobcu, týkajúcou sa právneho posúdenia vyjadrenia pána Valachoviča a vyhodnotil ju ako dôvodnú. Miestne zisťovanie upravujú ustanovenia § 37 a nasledujúce daňového poriadku. Konkrétne § 39 citovaného zákona ukladá daňovému subjektu, resp. inej osobe povinnosť poskytnúť súčinnosť zamestnancovi správcu dane vykonávajúcemu miestne zisťovanie, najmä mu podať potrebné vysvetlenia. Tieto vysvetlenia však majú súvisieť a zodpovedať rozsahu inštitútu miestneho zisťovania ako takého. Rovnaký právny názor zastáva Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v 54. bode rozsudku, sp. zn. 2Sžfk/27/2020, zo dňa 3. augusta 2022, kde uvádza, že „potrebné vysvetlenie“ je nutné vykladať najmä v medziach uvedených v spomenutých ustanoveniach § 38 daňového poriadku (postup správcu dane pri vykonávaní miestneho zisťovania sa má sústrediť najmä na zisťovanie informácií ako je organizačný chod daňového subjektu alebo inej osoby, u ktorej sa vykonáva miestne zisťovanie, vykonať obhliadku, vyhotoviť kópie dokladov, zapožičať hmotné veci, vykonať fotodokumentáciu, atď.). Taktiež, v zmysle rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 8Sžf/102/2014, zo dňa 29. septembra 2015 je miestne zisťovanie vyhľadávacia činnosť správcu dane, v ktorej správca dane vyhľadáva dôkazy, preveruje a zisťuje skutočnosti, ktoré sú potrebné na účely správy daní a o ktorej zamestnanec správcu dane spíše zápisnicu, pričom vychádza z účtovných záznamov a informácií zachytených v písomnej podobe alebo na nosičoch dát. V prípade, že sa daňový subjekt alebo iná osoba v čase miestneho zisťovania vyjadruje k otázkam kladeným za účelom zistenia alebo overenia iných ako vyššie (respektíve v ustanoveniach § 37 až 39 daňového poriadku) uvedených skutočností, ide o výsluch svedka. Obdobne sa vyjadril Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v rozsudku, sp. zn. 1Sžfk/100/2017, zo dňa 20. augusta 2019, podľa ktorého je na určenie, či bolo vykonané miestne zisťovanie a v jeho rámci podané vysvetlenia, alebo naopak, či išlo o výsluch svedka, závislé od rozsahu a obsahu skutočností zisťovaných správcom dane.

12. V prejednávanej veci sa pán C. v mene MONTPETROL SLOVAKIA s.r.o. vyjadroval k možnosti, či na projektoch a prácach, ktorých sa týkajú sporné faktúry, pracoval aj niekto ďalší, prípadne, či vie o inej, spolupracujúcej obchodnej spoločnosti, na ktorej práce by nadväzovali práce vykonané MONTPETROL SLOVAKIA s.r.o. Uvedené vyjadrenia prekračovali zákonom a judikatúrou aprobovaný obsah vysvetlenia v zmysle § 39 ods. 1 daňového poriadku, nakoľko sa zameriavali na existenciu respektíve neexistenciu prác vykonaných inou obchodnou spoločnosťou.

Takéto vysvetlenie sa má však týkať informácií ako napríklad dokladov, hmotných predmetov, fotodokumentácie, účtovných záznamov a ďalších, ktorých overenie či získanie je predmetom miestneho zisťovania, nie činnosti iných subjektov práva. Obsah vyjadrenia pána C. je preto potrebné vyhodnotiť ako výsluch svedka, nakoľko presahuje zákonom predpokladaný obsah „vysvetlenia“ v rámci miestneho zisťovania. Námietku nesprávneho právneho posúdenia predmetného vyjadrenia preto kasačný súd vyhodnotil ako dôvodnú.

13. Napriek záverom prezentovaným v bodoch 11. a 12. tohto rozsudku je však nutné konštatovať, že dôvodnosť predmetnej námietky nie je skutočnosťou dostatočnou pre zrušenie rozsudku správneho súdu či rozhodnutia žalovaného. Opätovne poukazujúc na už citovaný rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 2Sžfk/27/2020, zo dňa 3. augusta 2022, bod 55., pokiaľ preskúmané rozhodnutia nestoja výlučne na dôkazoch získaných vyjadrením pána C., ale žalovaný ako aj krajský súd svoje právne závery opreli aj o iné dôkazy a súčasne ich riadne odôvodnili, nie je pre zrušenie rozsudku správneho súdu dôvod. Navyše, kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako správny súd, a to, že správne orgány postupovali zákonne a dospeli k správnym právnym záverom.

14. Rovnako je potrebné vyhodnotiť námietku odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Kasačný súd si je vedomý nesprávneho právneho posúdenia vyjadrenia pána C. správnym súdom, ktoré je v rozpore s vyššie uvedenými rozhodnutiami Najvyššieho súdu Slovenskej republiky či Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky. Takýto odklon však nemôže spôsobiť nezákonnosť rozsudku krajského súdu, keď posúdenie predmetného vyjadrenia nie je otázkou kľúčovou pre samotné rozhodnutie. Ako je uvedené v bode 13. tohto rozsudku, rozhodnutia správca dane a žalovaného sú založené na viacerých dôkazoch, ktoré po ich vyhodnotení v súhrne poskytujú dostatočne jasný záver o nepreukázaní naplnenia hmotnoprávných podmienok pre priznanie nároku na odpočet DPH. Uvedené by platilo aj v prípade, kedy by správne orgány úplne opomenuli a neprihliadali na vyjadrenie pána C.. Potrebné je poukázať tiež na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp. zn. III. ÚS 551/2012, zo dňa 30. januára 2013, podľa ktorého prípadné odchýlenie sa súdu od existujúcej skoršej judikatúry v konkrétnom prípade by mohlo predstavovať zásah do základných práv a slobôd účastníka konania len za predpokladu, že by bolo dôsledkom arbitrárnosti alebo zjavnej neodôvodnenosti súdneho rozhodnutia v prerokovávanej veci. Vzhľadom na skutočnosť, že nesprávne právne posúdenie a v jeho dôsledku odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu sa netýkali posúdenia pre prípad rozhodujúcej právnej otázky, kasačný súd rozhodol tak, ako je uvedené vo výrokovej časti tohto rozsudku.

15. Čo sa týka námietky nepredloženia stavebného denníka, vzhľadom na neexistenciu povinnosti tento viesť, kasačný súd konštatuje, že táto námietka je nedôvodná. Žalovaný ani správny súd neprijali závery deklarované vo svojich rozhodnutiach výlučne na základe nepredloženia stavebného denníku. Práve naopak, ako vyplýva zo spisového materiálu, najmä administratívneho spisu, správca dane opakovane dával daňovému subjektu šancu preukázať oprávnenosť odpočtu DPH (výzva na predloženie dôkazov zo dňa 19. augusta 2016, ústne pojednávanie zo dňa 23. novembra 2016 a zo dňa 6. decembra 2016, prerokovanie žalobcových pripomienok k protokolu z daňovej kontroly dňa 24. mája 2017, prerokovanie pripomienok a dôkazov predložených vo vyrubovacom konaní dňa 1. februára 2018). A ďalej napríklad aj vyžiadanim si stavebného denníku alebo iných záznamov preukazujúcich, že k fakturovaným zemným prácam reálne došlo a že tieto vykonal práve deklarovaný dodávateľ. Správca dane tak konal nad rámec svojich povinností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím, ale platí preň prejednávacia zásada. Z uvedeného vyplýva, že správca dane nie je povinný vyhľadávať dôkazy svedčiace v prospech kontrolovaného daňového subjektu. Súčasne, v zmysle zásady objektívnej pravdy, ovládajúcej daňové konanie, platí, že správca dane nie je ani povinný viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže tvrdenia daňového subjektu. (Vid'. rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 4Sžfk/4/2019, zo dňa 3. decembra 2019) Pokiaľ teda správca dane navrhoval daňovému subjektu, aké listinné dôkazy preukazujúce fakturované služby a identifikáciu deklarovaného dodávateľa by mohol predložiť, aby svoje tvrdenia preukázal, konal nad rámec svojich povinností, nie však nezákonne. Keďže neexistencia stavebného denníka nebola jediným dôvodom pre nepriznanie odpočtu DPH, túto námietku vyhodnotil kasačný súd ako nedôvodnú.

16. Žalobca namietal tiež právne posúdenie neunesenia dôkazného bremena vzhľadom na jeho nemožnosť overovať účtovné a daňové doklady deklarovaného dodávateľa. Túto námietku považuje

kasačný súd za nedôvodnú. Podľa § 135a a § 194 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodného zákonníka v účinnom znení sú členovia štatutárnych orgánov povinní vykonávať svoju pôsobnosť s náležitou (odbornou) starostlivosťou a v súlade so záujmami spoločnosti a všetkých jej spoločníkov. Najmä sú povinní zaobstarať si a pri rozhodovaní zohľadniť všetky dostupné informácie týkajúce sa predmetu rozhodnutia. Takúto odbornú starostlivosť môžeme definovať aj na základe § 7 zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení, v zmysle ktorého sa konaním s odbornou starostlivosťou rozumie konanie so starostlivosťou primeranou funkcií alebo postaveniu konajúcej osoby po zohľadnení všetkých dostupných informácií, ktoré sa týkajú alebo môžu mať vplyv na jej konanie. Z uvedeného možno podľa kasačného súdu vyvodiť povinnosť starostlivého daňového subjektu preveriť si obchodných partnerov, s ktorými chce vstupovať do zmluvných vzťahov. A to najmä s ohľadom na skutočnosť, že odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege, ale je spojené s dôkaznou povinnosťou. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na Zápisnicu o ústnom pojednávaní, zo dňa 23. novembra 2016, strany 4. - 5., z ktorej vyplýva, že pán C. (v mene daňového subjektu) na otázku správcu dane, či si žalobca overil dodávateľa odpovedal aj v zmysle, že u žalobcu nie je zvykom zaujímať sa o zhotoviteľa objednaných prác, dodávateľa si nepreverovali, firma má viacero obchodných partnerov a ani jedného nikdy nepreverovali. Daňový subjekt sa aj v dôsledku takéhoto konania (respektíve opomenutia preveriť si svojich dodávateľov) sám dostáva do dôkaznej núdze, čoho následkom môže byť aj neunesenie dôkazného bremena na preukázanie splnenie hmotnoprávnych podmienok pre odpočet dane z pridanej hodnoty.

17. Daňovému subjektu síce nemôže byť na ťarchu to, že iný daňový subjekt si neplní svoje daňové povinnosti, avšak je jeho povinnosťou aby bol pri svojom podnikaní dostatočne predvídavý a obozretný, a aby vedel realnosť obsahu faktúr preukázať aj ďalšími dôkazmi. Obdobne sa vyjadril aj Najvyšší súd Slovenskej republiky, v rozsudku 4Sžfk/4/2019, zo dňa 3. decembra 2019: v prípade, že si daňový subjekt uplatňuje právo (napr. právo na odpočet DPH), musí už od začiatku premýšľať nad tým, ako toto právo obháji v prípadnom spore a v nadväznosti nato by mal, z dôvodu objektívnej i požadovanej obozretnosti, daný obchod patrične zdokumentovať. Kasačný súd sa stotožňuje s názorom správneho súdu, 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. Je teda plne v dispozícii daňového subjektu zabezpečiť si potrebné doklady na preukázanie potrebných skutočností za účelom minimalizácie rizika, že mu v budúcnosti nebude z dôvodu dôkaznej núdze priznané právo na odpočítanie dane. Takouto skutočnosťou je v zmysle § 19 ods. 1 a ods. 2 a § 49 ods. 2 písm. a) Zákona o DPH aj to, že dodanie služby bolo uskutočnené platiteľom, ktorý faktúru vystavil, a teda, že zo strany platiteľa dane, prípadne jeho subdodávateľov prišlo k dodaniu reálneho existujúceho plnenia. Predmetnú námietku preto kasačný súd vyhodnotil ako nedôvodnú.

18. Nad rámec uvedeného kasačný súd k problematike dôkazného bremena uvádza, že daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. (Vid'. uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp. zn. I ÚS 377/2018, zo dňa 14. novembra 2018.) Poukazujúc na toto uznesenie kasačný súd konštatuje, že sa stotožnil s názorom správneho súdu o neunesení dôkazného bremena žalobcom. Z administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane informoval žalobcu o pochybnostiach vo vzťahu predmetných faktúr na ústnom pojednávaní dňa 23. novembra 2016, kde ho oboznámil najmä s obsahom výpovede pána Vaculíka. Z tej vyplynulo, že deklarovaný dodávateľ nemal žiadnych zamestnancov a výkopové práce boli vykonávané subdodávateľmi, ktorých uviesť nevedel, ale vedel, že disponovali strojmi. Žalobca pritom vo vyjadrení zo dňa 31. augusta 2016 sám uviedol, že išlo o ručné práce, nie strojové. A z výpovede pána C. zo dňa 24. marca 2017 vyplýva, že sporné práce boli fyzicky vykonané deklarovaným

dodávateľom, nie subdodávateľsky.) Ďalej nevedel uviesť to, s akou osobou za žalobcu konal, nevedel uviesť ani adresu výkopových prác. (Z výpovede pána C. zo dňa 24. marca 2017 pritom jednoznačne vyplynulo, že pán Vaculík mal vedieť o mieste výkopových prác, keďže práve jemu bolo stavenisko odovzdávané a práve od neho aj preberané.) Správca dane tak spochybnil vierohodnosť dokladov pre odpočet DPH predložených žalobcom a preniesol na žalobcu dôkazné bremeno. Keďže daňový subjekt v konaní následne nedokázal vierohodným spôsobom vyvrátiť pochybnosti správcu dane o tom, či služby boli skutočne vykonané dodávateľom deklarovaným na faktúrach, nesplnil si svoju povinnosť preukázať splnenie hmotnoprávných podmienok (§ 49 ods. 2 písm. a) Zákona o DPH).

19. Naopak, pochybnosti správcu dane boli ďalej podložené napríklad

- nesúlalom medzi dňami, kedy mal žalobca odovzdať vykonané práce svojmu odberateľovi a dňami, kedy mal tieto vykonané práce prevziať od deklarovaného dodávateľa (viď. bod 96. rozsudku správneho súdu),
- skutočnosťou, že žalobca fakturoval dodávky svojim odberateľom skôr ako prijal deklarované plnenia od dodávateľa European port s.r.o.
- skutočnosťou, že spoločnosť MONTPETROL SLOVAKIA, s.r.o., ktorá vykonávala práce na totožných projektoch disponovala na rozdiel od deklarovaného dodávateľa listinnými dôkazmi ako je montážny denník, zoznam osôb pracujúcich na daných projektoch, denný rozpis prác atď. (viď. bod 100. rozsudku správneho súdu),
- ďalej tiež skutočnosťou, že žalobca k iným odberateľským faktúram dokázal predložiť aj mnohé ďalšie listinné dôkazy (ako napr. cenová ponuka, súhrnný list stavby a ďalšie).

Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 4Sžfk/4/2019 zo dňa 3. decembra 2019: ak daňový subjekt, na ktorom „leží“ dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený. Správca dane tak nemohol žalobcovi priznať nárok na odpočet DPH. Námieta nesprávneho vyhodnotenia unesenia dôkazného bremena bola preto vyhodnotená ako nedôvodná.

20. Námieta, že správny súd nezobral do úvahy výpovede Vaculíka, C. ako aj N. a napriek tomu prijal záver o neunesení dôkazného bremena, kasačný súd vyhodnotil taktiež ako nedôvodnú. K právnomu posúdeniu unesenia dôkazného bremena daňovým subjektom viď. najmä body 16., 17. a 18. tohto rozsudku. K vyhodnocovaniu dôkazov, v tomto prípade výpovedí svedkov, kasačný súd uvádza, že v zmysle § 3 ods. 2 daňového poriadku platí zásada voľného hodnotenia dôkazov. Táto sa rovnako uplatňuje aj v konaní pred správnym súdom, a to podľa § 129 ods. 1 SSP. Zásada voľného hodnotenia dôkazov vyplýva z ústavného princípu nezávislosti súdov (čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky č. 460/1992. Zb.). Táto zásada znamená, že záver, ktorý si sudca urobí o vykonaných dôkazoch z hľadiska ich pravdivosti a dôležitosti pre rozhodnutie, je vecou jeho vnútorného presvedčenia a jeho logického myšlienkového postupu. Správny súd zároveň v zmysle uvedenej zásady musí starostlivo zvážiť dôležitosť jednotlivých dôkazov, vykonať selekciu medzi nimi a prípadne vylúčiť tie, ktoré pre rozhodnutie vo veci nemajú význam. V ďalšom konaní sa bude zaujímať len o tie dôkazy, ktoré sú pre posúdenie veci dôležité. Toto posudzovanie vykonaných dôkazov je v podstate ich hodnotením z hľadiska dôležitosti. Nebolo preto povinnosťou súdu osobitne a do hĺbky sa zaoberať uvedenými výpoveďami, pokiaľ iné dôkazy považoval za dôležitejšie. Okrem toho, kasačný súd osobitne poukazuje na body 100., 101. a 115., kde sa správny súd vyjadril a zhodnotil predmetné výpovede, respektíve čestné vyhlásenie. Nemožno tak súhlasiť s názorom žalobcu, že správny súd tieto výpovede do úvahy nezobral. Predmetnú námieta preto kasačný súd vyhodnotil ako nedôvodnú.

21. Odpočet DPH nie je nárokom, ktorý by daňovému subjektu prináležal ex lege, ale práve naopak. Daňový subjekt je povinný preukázať existenciu podmienok, ktoré pre odpočet DPH zákon stanovuje v ustanoveniach § 19 ods. 1 a ods. 2, § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH, vychádzajúc zo smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. V tomto prípade bolo správcu dane v dostatočnej miere spochybnené, že deklarovaný dodávateľ skutočne vykonal práce na projektoch T15024-D a T15025-D a dôkazné bremeno prenesené na daňový subjekt, ktorý ho neunesol. Vzhľadom na uvedené rozhodol kasačný súd tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

IV.III. Záverečné zhodnotenie

22. Kasačný súd s ohľadom na všetky uvedené skutočnosti nezistil dôvodnosť kasačnej sťažnosti, a preto podľa § 461 SSP rozhodol spôsobom, ktorý je uvedený vo výrokovej časti tohto rozsudku.

23. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 druhej vety SSP spôsobom uvedeným vo výroku rozsudku. Kasačný súd žalobcovi náhradu trov konania nepriznal, nakoľko v kasačnom konaní nebol úspešný. Kasačný súd nepriznal trovy konania ani žalovanému. Ten bol síce v konaní úspešný, avšak má postavenie orgánu štátnej správy a kasačný súd nezhliadol žiadne výnimočné dôvody, pre ktoré by mu mali byť trovy konania v zmysle § 168 druhej vety SSP priznané.

24. Toto rozhodnutie prijal kasačný súd jednomyseľne.

P o u č e n i e :

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