

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/83/2020
Identifikačné číslo spisu: 8018200225
Dátum vydania rozhodnutia: 31. mája 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Anita Filová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:8018200225.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej (sudkyňa spravodajkyňa) a sudcov JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a JUDr. Juraja Vališa, LL.M., v právnej veci žalobcu: ELATAN, s.r.o., so sídlom 082 53 Petrovany-Vysielač 587, IČO: 45 637 806, zastúpeného Advokátskou kanceláriou Brösl & Četník, s.r.o., so sídlom Rázusova 1, Košice-Juh, proti žalovanému (sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia č. 100417219/2018 z 20. februára 2018, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 2S/27/2018-130 z 23. mája 2019, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 2S 27/2018-130 z 23. mája 2019 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d'alsie konanie.

O d ô v o d n e n i e

Priebeh administratívneho konania a správneho súdneho konania

I.A Daňová kontrola a rozhodnutie správca dane

1. Daňový úrad Košice vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2011. Daňová kontrola začala 7. decembra 2012, prerušená bola od 15. októbra 2013 z dôvodu potreby medzinárodnej výmeny informácií do 11. novembra 2014. Z vykonanej kontroly správca dane vyhotovil protokol č. 9812401/5/5329269/2014/Baj z 5. decembra 2014 a daňová kontrola bola ukončená dňom doručenia protokolu a výzvy na vyjadrenie sa k nemu 27. decembra 2014.

2. Daňový úrad Košice vydal 13. októbra 2015 v práve rozhodovanej veci v poradí prvé rozhodnutie č. 20979727/2015, ktorým určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2011. Dňa 31. októbra 2015 žalobca zmenil sídlo z adresy Kysucká 16, 040 11 Košice, na adresu uvedenú v záhlaví tohto rozsudku. Toto v poradí prvé rozhodnutie bolo

zrušené rozhodnutím žalovaného z 25. januára 2016, č. 102430446/2016. Listom z 2. marca 2016, č. 220514/2016, Daňový úrad Košice odstúpil spis žalobcu Daňovému úradu Prešov.

3. Daňový úrad Prešov vo veci naposledy rozhodol rozhodnutím z 13. septembra 2017, č. 101960483/2017 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým žalobcovi určil rozdiel v sume nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2011 vo výške 25 279,97 €.

4. Predmetom daňovej kontroly bola aj faktúra č. 110020 z 18. marca 2011 od dodávateľa Export Timber Group, s.r.o., na sumu 149 999,83 €, z toho DPH vo výške 24 999,97 €, predmetom ktorej bolo dodanie dubovej podlahy v množstve 2 155,17 m², ako aj faktúry za prepravu tovaru (dubovej podlahy) od dodávateľa EMAS-SK, s.r.o., a to faktúra č. 201122 zo 4. marca 2011 na sumu 840,- € a faktúra č. 201124 zo 16. marca 2011 na sumu 840,- €, išlo o prepravu tovaru od žalobcu pre českú spoločnosť P.B.O Delta, a.s.

5. Z vykonaného dokazovania mal správca dane preukázané nasledujúce skutočnosti.

6. Z výsluchov K. H., ktorý bol konateľom spoločnosti Export Timber Group, s.r.o., v rozhodnom období, nachádzajúcimi sa vo vyšetrovacom spise policajného orgánu, mal správca dane za preukázané, že táto spoločnosť, ktorá mala žalobcovi dodať drevené podlahy, tieto žalobcovi v deklarovanom rozsahu nedodala, vystavila iba fiktívne faktúry. Tovar dubové podlahy bol žalobcovi dodaný iba raz, aj to asi iba tri alebo štyri palety. Žalobca mal podľa vyjadrení K. H. slúžiť len za účelom uplatnenia nadmerného odpočtu DPH.

7. Čo sa týka odberateľa predmetných drevených podláh, spoločnosti P.B.O. Delta, a.s., so sídlom Praha, táto je nekontaktnou spoločnosťou, od roku 2012 táto spoločnosť nemá štatutárny orgán, do októbra 2011 bola jedinou členkou predstavenstva E. I., ktorá ako jediný akcionár odvolala samu seba z funkcie. Z výsledku medzinárodnej výmeny informácií vyplýva, že česká finančná správa nepreverila a nepotvrdila nadobudnutie tovaru spoločnosťou P.B.O. Delta, a.s. Taktiež bolo preukázané, že spoločnosť P.B.O. Delta, a.s., nemá žiadneho zástupcu, ktorého by bolo možné vypočuť.

8. Preprava dubovej podlahy bola potvrdená splnomocneným zástupcom a zamestnancom spoločnosti EMAS-SK, s. r. o., K. N., dodávateľom N. F. a šoférom N. F. K.. Príslušné vozidlá (ťahače E. N. XXXCC - vlastník EMAS-SK, s.r.o., a E. N. - vlastník N. F.) boli zaznamenané v Elektronickom mýtnom systéme v dňoch, keď mala byť uskutočnená preprava podľa predložených dokladov, a cieľom ich cesty bolo miesto dodania - Praha.

9. Správca dane na základe overenia pohybu motorových vozidiel, ktoré mali vykonávať prepravu drevených parkiet, mal za preukázaný pohyb vozidiel, avšak s uvedenou skutočnosťou sa vysporiadal tak, že táto nepreukazuje reálne dodanie tovaru. Mal za to, že sa jednalo o formálnu prepravu len za účelom dosiahnutia splnenia podmienok na odpočítanie dane a následne možnosti oslobodenia dodania tovaru od dane z pridanej hodnoty na území Slovenskej republiky.

10. Na základe predložených dokladov externého prepravcu N. F. správca dane zistil, že faktúry za prepravu tovaru drevených podláh z Maďarska na územie Slovenska s dátumom nakládky 29. júl 2011 si objednala spoločnosť OMEGA HUA BT a tovar mala prevziať spoločnosť DREVOEX, s.r.o., Kendice, konateľom ktorej je pani H., ktorá však nemá vedomosť o vykonávaní ekonomickej činnosti spoločnosti. Spoločníkom spoločnosť DREVOEX, s.r.o., bola aj spoločnosť VH consulting, s.r.o., Prešov, ktorej konateľom bol S. N. (konateľ žalobcu) do 27. júna 2010 a následne sa konateľkou aj tejto spoločnosti stala pani H..

11. Správca dane sa v rámci dokazovania zaoberal aj využitím zdrojov finančných prostriedkov z intrakomunitárneho dodania tovaru (platiny), daňovým subjektom ELATAN, s.r.o., od lotyšskej spoločnosti SIA AMG EKSPORTS. Žalobca mal podľa faktúry č. IP9EA0932557 z 26. novembra 2010 nadobudnúť tovar (platina: rýdzosť 999,99 v množstve 22 475,34 g) v celkovej hodnote 894

518,53 € od maďarskej spoločnosti OMEGA HUA BT. Správca dane však na základe žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií zistil, že sídlo spoločnosti OMEGA HUA BT je fiktívne a táto spoločnosť nikdy nevykázala dodanie tovaru do iného členského štátu, na bankovom účte uvedenej spoločnosti nebol zaznamenaný žiadny pohyb peňazí, spoločnosť nikdy nepredložila daňové priznanie, v systéme VIES (systém prostredníctvom, ktorého sa sleduje pohyb tovaru v rámci členských štátov EÚ) nie sú žiadne údaje o dodaní tovaru na územie Slovenskej republiky, a to žalobcovi. Žalobca mal spoločnosti OMEGA HUA BT zaplatiť v hotovosti 28. novembra 2010 sumu 895 518,53 €, pričom na úhradu mal použiť prostriedky z pôžičky od S. N.Á. vo výške 616 000,- € a z pôžičky od spoločnosti Export Timber Group, s.r.o., vo výške 275 400,- €.

12. Žalobca v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za IV. štvrťrok 2010 nevykázal nadobudnutie tovaru z iného členského štátu, ale deklaroval dodanie tovaru do iného členského štátu vo výške 899 013,60 €. Žalobca deklaroval dodanie uvedeného tovaru spoločnosti SIA AMG EKSPORT na základe faktúry č. 100/2010 zo dňa 30. novembra 2010 v hodnote 899 013,60 €. Predmetná spoločnosť uhradila uvedenú faktúru na účet č. 4012001797/7500 po častiach. Uvedené platby boli obratom prevedené na účet spoločnosti Export Timber Group, s.r.o. Na základe uvedených skutočností správca dane dospel k záveru, že úhrada sumy 894 518,53 € v hotovosti za deklarovaný nákup platiny od maďarskej spoločnosti OMEGA HUA BZ je nereálna a fiktívna, teda aj dodanie tovaru lotyšskej spoločnosti správca dane vyhodnotil ako fiktívne a úhradu sumy 899 013,60 eur od lotyšskej spoločnosti ako neoprávnené.

13. Žalobca uviedol, že rozdiel v množstve 1 067,07 m² medzi nakúpeným množstvom dubových podláh od spoločnosti Export Timber Group, s.r.o., a predaným tovarom bol uskladnený v areáli spoločnosti OPAL-BUILDING na adrese Bardejovská 10 v Prešove, avšak táto spoločnosť žiadne zmluvy o uskladnení tovaru žalobcu v účtovníctve nemala. K prevodu finančných prostriedkov vo výške 575 400,- € na účet spoločnosti Export Timber Group, s.r.o., žalobca uviedol, že išlo o vrátenie pôžičky vo výške 275 400,- € a o pôžičku spoločnosti Export Timber Group, s.r.o., vo výške 300 000,- €. Z výsluchu svedka pána H. vo vyššie uvedených vyšetrovacích spisoch však vyplýva, že sa jedná o fiktívne pôžičky. Na základe uvedených skutočností správca dane nespochybnil, že určité množstvo dubovej podlahy skutočne existovalo, avšak otázne je, koľko jej reálne bolo a akým spôsobom došlo k jej obchodovaniu, preto mal za to, že prvky samotného obchodovania napĺňajú znaky podvodného správania.

14. Na základe vyššie uvedených skutočností správca dane dospel k záveru, že subjekt Export Timber Group, s.r.o., Bratislava nedodal kontrolovanému daňovému subjektu tovar (drevené podlahy) podľa dodávateľských faktúr FV110001 z 03.01.2011 vo výške 154 399,42 €, č.FV110011 z 07.02.2011 vo výške 168 999,94 €, č.FV110020 z 18.03.2011 vo výške 149 999,83 € a č.FV110028 z 30.04.2011 vo výške 22 596,- €, teda v celkovej sume 495 995,19 €. Na základe vykonaného dokazovania mal správca dane za preukázané, že nešlo o reálne vykonávanú ekonomickú činnosť (uvedené skutočnosti vyplývajú z výsluchu bývalého konateľa spoločnosti Export Timber Group, s.r.o., K. H.).

15. Zároveň konštatoval, že v reťazci obchodujúcich spoločností sa nachádzali rizikové subjekty, ktoré so správcom dane nekomunikujú, ako P.B.O. Delta, a.s., Praha, Export Timber Group, s.r.o., Bratislava, a OMEGA HUA BT, Sátoraljeujhely, Maďarsko. Na základe uvedeného správca dane dospel k záveru, že uvedené obchodné vzťahy predstavujú karuselové obchodné transakcie s tovarom za účelom získania nadmerných odpočtov platiteľom DPH a zúčastnených subjektov, na základe ktorých si žalobca v zdaňovacom období marec 2011 neoprávnenne odpočítal daň vo výške 25 279,97 € v rozpore s ustanovením § 49 ods. 1 a 2 v spojení s ustanovením § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“ alebo zákon č. 222/2004 Z.z.“), keďže spoločnosť Export Timber Group, s.r.o., nedodala žalobcovi tovar deklarovaný vo vyššie uvedených faktúrach. Následne žalobca tento tovar nepoužil na dodávku tovaru ako platiteľ DPH, v dôsledku čoho nemá právo na odpočítanie dane a uplatnenie práva na odpočítanie dane podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH vo výške 25 279,97 €.

I.B Odvolanie a napadnuté rozhodnutie žalovaného

16. Voči rozhodnutiu správcu dane podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie, v ktorom namietal, že správca dane oprel svoje závery o podvodnom konaní len o výpoveď svedka K. H., pričom žalobca uvedený dôkaz považuje za nezákonný, keďže sa jedná o výpoveď svedka v inom ako daňovom konaní. Uvedeným postupom bolo žalobcovi odňaté právo klásť svedkovi otázky a konfrontovať ho.

17. Taktiež poukázal na fakt, že takýmto dôkazom došlo k porušeniu ustanovenie § 25 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“ alebo „zákon č. 563/2009 Z.z.“). Zároveň uviedol, že osobu svedka považuje za nevierohodnú, lebo pred Daňovým úradom Bratislava I. 4. augusta 2011 vypovedal úplne inak a potvrdil všetky skutočnosti ohľadom dodania tovaru. Reálne dodanie tovaru tento svedok potvrdil aj v písomnom vyjadrení 21. septembra 2011. Taktiež mal za to, že neboli splnené zákonné podmienky na odpriete výpovede predmetného svedka pred správcom dane.

18. Poukázal na skutočnosť, že čestné prehlásenie pani I. nemôže byť považované za právne irelevantné, a to aj napriek tomu, že v čase, kedy ho podala, už nebola štatutárnym orgánom spoločnosti P.B.O. Delta, a. s. Žalobca namietal skutočnosť, že správca dane sa preto riadne nevysporiadal s predloženým čestným prehlásením konateľky spoločnosti P.B.O. Delta, a.s.

19. Žalobca namietal, že správca dane neuniesol dôkazné bremeno ohľadom podvodného konania a účasti na karuselovom podvode. Mal za to, že závery správcu sú založené na subjektívnych pocitoch a hypotézach bez reálneho preukázania tvrdení správcu dane o údajnom podvodnom správaní. Žalobca zároveň mal za to, že správca dane neodstránil vady konania, pre ktoré bolo jeho skoršie rozhodnutie zrušené. Namietal nepreskúmateľnosť rozhodnutia, pretože v ňom absentuje spôsob vysporiadania sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu.

20. Žalobca namietal taktiež dĺžku trvania daňovej kontroly, ktorá podľa § 46 ods. 10 zákona č. 563/2009 Z.z. môže trvať maximálne jeden rok, pričom poukázal na nález Ústavného súdu SR sp.zn. III.ÚS 24/2010. Prerušenie daňovej kontroly považoval za neopodstatnené z dôvodu, že informáciami správcu dane už disponoval počas prvej daňovej kontroly u žalobcu. Taktiež žalobca v odvolaní poukázal na fakt, že podľa článku 7 smernice Rady 2011/16/EÚ o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS a podľa § 6 ods. 5 zákona č. 442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní je príslušný orgán povinný poskytnúť požadovanú informáciu čo najrýchlejšie, najneskôr do 6 mesiacov odo dňa prijatia žiadosti. Ak dožiadaný orgán tieto informácie má, je potrebné ich zaslať do dvoch mesiacov. Keďže česká finančná správa týmito informáciami disponovala, bola povinná poskytnúť ich v lehote 2 mesiacov, preto prerušenie daňovej kontroly o viac ako rok považoval žalobca za neakceptovateľné.

21. Žalobca uviedol, že dodanie tovaru preukázal dôkazmi, ktoré ani samotný zákon nevyžaduje, aby nimi disponoval a ani samotný správca dane tieto dôkazy nespochybnil. Namietal, že správcovi dane poskytol plnú súčinnosť, pričom tento založil svoje rozhodnutie len na predpokladoch, že žalobca participoval na fiktívnych karuselových obchodoch, pričom neexistuje žiaden relevantný dôkaz preukazujúci porušenie zákona žalobcom. Čo sa týka konštatovania správcu dane, že v reťazci obchodujúcich spoločností sa nachádzajú rizikové subjekty, ktoré so správcom dane nekomunikujú, tento je podľa názoru žalobcu vo vzťahu k daňovému subjektu irelevantný, keďže ide o skutočnosť, ktorú žalobca nedokáže ovplyvniť.

22. Vo vzťahu k výpovedi K. H. uviedol, že tento dôkaz je v daňovom konaní neprípustný, keďže pán Hric odmietol vypovedať pred správcom dane, pričom jeho výpoveď v trestnom konaní nemôže byť použitá ako dôkaz, keďže žalobca nebol v rámci daňového konania s týmito zápisnicami oboznámený, čím mu bola odňatá možnosť konfrontácie so svedkom, ako aj možnosť reagovať na tvrdenia uvedené v jeho výpovedi. V súvislosti s uvedenou skutočnosťou poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 6Sžf/28/2011, 6Sžf/32/2012, 6Sžf/33/2012 a 6Sžf/34/2012. Taktiež

namietať tú skutočnosť, že správca dane nepreveril skutočnosti, ktoré uviedol pán H. vo svojej výpovedi, a ani v rozhodnutí správca dane neuviedol, z ktorej časti výpovede vychádza.

23. Záverom uviedol, že zákonným dôkazom môže byť iba výsluch vykonaný podľa ustanovenia § 25 zákona č. 563/2009 Z.z., preto výsluch svedka H. v trestnom konaní nemožno použiť na účely daňového konania.

24. Čo sa týka iných správcov dane zistených skutočností, žalobca uviedol, že sa zrejme stal obeťou karuselového podvodu, o ktorom však nemal žiadnu vedomosť. Poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžd/1/2010 (správne: 3Sžf/1/2010 - poznámka kasačného súdu), v zmysle ktorého dôkazné bremeno, že u iného daňového subjektu došlo k podvodnému konaniu ako aj dokazovanie skutočností, že daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje na plnení spojenom s daňovým únikom, je na správcovi dane. Obdobne poukázal rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach

C-354/03 (Optigen Ltd.), C-355/03 (Fulcrum Electronics Ltd.) a C-484/03 (Bond House Systems Ltd.).

25. Žalobca zároveň namietať, že správca dane porušil ustanovenie § 46 ods. 5 daňového poriadku, nakoľko mu neoznámil, že disponuje pochybnosťami týkajúcimi sa správnosti a úplnosti predložených dokladov, teda takýmto konaním znemožnil žalobcovi ovplyvniť výsledok daňovej kontroly.

26. Žalovaný napadnutým rozhodnutím potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Prešov. V odôvodnení predmetného rozhodnutia žalovaný uviedol, že žalobca 31. októbra 2015 zmenil sídlo spoločnosti na adresu v Petrovanoch, preto bol predmetný spis po zrušení prvého rozhodnutia správcu dane z 13. októbra 2015 vrátený na miestne príslušný Daňový úrad Prešov.

27. Odvolací orgán konštatoval, že zo spisového materiálu vyplýva, že k dodaniu tovarov podľa § 8 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH od dodávateľa Export Timber Group, s.r.o., nedošlo, išlo len o formálne vystavenie faktúr zo strany dodávateľa. Na základe uvedeného nevznikla žalobcovi daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH, a preto žalobcovi nevzniklo ani právo na odpočítanie dane podľa § 49 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH. Keďže žalovaný nemal za preukázané dodanie tovaru, nedošlo ani k poskytnutiu služieb vo forme prepravy tovaru. Na základe uvedeného považoval žalovaný námietky žalobcu spočívajúce v neunesení dôkazného bremena za neopodstatnené.

28. Čo sa týka dôkazu, a to výsluchu svedka H. v trestnom konaní, žalovaný uviedol, že tieto výsluchy boli vykonané podľa Trestného poriadku, a teda v súlade so zákonom, preto ich správca dane mohol v daňovom konaní použiť. Čo sa týka námietky, že žalobcovi bolo odňaté právo konfrontovať svedka, žalovaný uviedol, že keďže bol žalobca obžalovaným v predmetnej veci, jeho zástupca sa výsluchu zúčastnil a teda mohol klásť svedkovi otázky.

29. K čestnému vyhláseniu pani I. žalovaný uviedol, že na predmetný dôkaz neprihliadol nie z dôvodu, že táto nebola štatutárnym orgánom, ale z dôvodu, že nemohla potvrdiť výšku záväzkov spoločnosti P.B.O. Delta, a.s., ku dňu 26. februára 2012, keďže jej funkcia v spoločnosti zanikla k 5. októbru 2011.

30. K dĺžke kontroly žalovaný uviedol, že daňová kontrola začala 7. decembra 2012, bola prerušená od 15. októbra 2013 do dňa získania skutočností z medzinárodnej výmeny informácií, teda do 11. novembra 2014. Správca dane ukončil daňovú kontrolu 27. decembra 2014, teda v zákonom stanovenej ročnej lehote.

31. Čo sa týka námietky, že česká finančná správa neposkytla informácie v zákonom stanovenej lehote 2 mesiacov, žalovaný uviedol, že táto skutočnosť nemôže byť pripísaná na ťarchu žalovaného, a preto uvedenú námietku žalobcu považoval za neopodstatnenú. Taktiež nesúhlasil s tvrdením, že prerušenie je časovo ohraničené maximálnou dĺžkou lehôt stanovených v už citovanej smernici.

32. Čo sa týka námietky, že správca dane založil svoje rozhodnutie na jedinom dôkaze a to výpovedi svedka H., žalovaný uviedol, že správa dane zhromaždil množstvo dôkazov, ktoré podrobne popísal v rozhodnutí a ktoré sú poprepájané vzájomne logickými súvislosťami.

33. Čo sa týka rozloženia dôkaznej povinnosti v daňovom konaní, žalovaný uviedol, že dôkazné bremeno primárne zaťažuje daňový subjekt, ktorý si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, preto práve tento subjekt je povinný preukázať, že nárok si uplatňuje za splnenia zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži len na následnú verifikáciu preukázaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt tvrdené skutočností nepreukáže, nemôže byť nárok uznaný ako oprávnený. Žalovaný v predmetnom prípade mal za to, že žalobca nepreukázal reálny obsah predložených faktúr vystavených dodávateľom Export Timber Group, s.r.o., a následne aj faktúr od prepravcu EMAS-SK, s.r.o. Ani existencia určitého množstva tovaru v sklade spoločnosti OPAL BUILDING, spol. s r.o., nemala vplyv na uvedený záver žalovaného.

34. Žalovaný záverom uviedol, že čo sa týka rozhodnutí Súdneho dvora EÚ uvedených v odvolaní žalobcu, uvedené nemožno aplikovať v predmetnom prípade, lebo v tomto prípade nebolo preukázané reálne dodanie tovaru, čo predmetné rozhodnutia vyžadujú.

I.C Správna žaloba a napadnutý rozsudok správneho súdu

35. Žalobca sa správnou žalobou domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného č. 100417219/2018 z 20. februára 2018 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov z 13. septembra 2017, č. 101960483/2017, z dôvodu, že prvostupňové rozhodnutie vydal miestne nepríslušný správca dane.

36. Žalovaný a rovnako aj správca dane neoprávnene preniesli na žalobcu dôkazné bremeno, a to aj napriek tomu, že žalobca spolupracoval so správcom dane a doložil mu všetky možné dôkazy, ktorými subjektívne mohol disponovať.

37. Zároveň namietal tú skutočnosť, že napadnuté rozhodnutia vychádzajú zo skutkového stavu, ktorý je založený na jedinom dôkaze v neprospech žalobcu, a to výsluchu svedka K. H., pričom tento dôkaz žalobca považuje za dôkaz, ktorý nemožno vykonať v daňovom konaní, a teda na neho nemožno prihliadať.

38. Taktiež žalobca namietal, že správca dane neprihliadol na čestné prehlásenie pani I., bývalej konateľky spoločnosti P.B.O. Delta, a. s.

39. Žalobca namietal aj celkovú dĺžku daňovej kontroly.

40. Žalobca namietal tiež nesprávny postup správnych orgánov, ktoré neprerušili daňové konanie, napriek tomu, že na Okresnom súde Košice I pod sp.zn. 8T 25/2016 sa vedie voči konateľovi žalobcu trestné stíhanie na tom istom skutkovom základe, za ktorý bola žalobcovi uložená povinnosť zaplatiť dovyrubenú daň, ako aj tú skutočnosť, že správca dane neuviedol žalobcovi, aké ďalšie dôkazy by mu mal predložiť na preukázanie dodania tovaru.

41. Krajský súd v Prešove (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) napadnutým rozsudkom zrušil rozhodnutie žalovaného vrátane prvostupňového rozhodnutie Daňového úradu Prešov a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie a to z dôvodov podľa § 161 (správne malo byť uvedené § 191) ods. 1 písm. b/, e/ a g/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“ alebo „Správny súdny poriadok“).

Žalobné body neuznané správnym súdom

42. Čo sa týka žalobnej námietky spočívajúcej v rozsahu dôkazného bremena daňového subjektu v daňovom konaní, k uvedenému krajský súd uviedol, že Najvyšší súd Slovenskej republiky už vo

viacerých svojich rozhodnutiach zdôraznil skutočnosť, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt (napr. rozhodnutie sp.zn. 8Sžf/12/2014). Obdobne poukázal aj na závery, ktoré prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozhodnutí sp.zn. 1Sžf/46/2016.

43. Daňový poriadok v ustanovení § 24 upravuje, že dôkaznú povinnosť má daňový subjekt, ktorý preukazuje všetky skutočnosti a údaje v daňových priznaniach alebo v iných podaniach, ďalej skutočnosti v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania (vyrubovacieho konania, odvolacieho konania), na preukázanie ktorých je správcom vyzvaný, a úplnosť, vierohodnosť a správnosť záznamov a evidencií, ktoré je povinný viesť. Toto ustanovenie zakotvuje, že zákonné bremeno je na strane daňového subjektu, ktorý je povinný preukázať, že si nárok uplatňuje oprávnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom (poukázal rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp.zn. III. ÚS 78/2011). Na základe uvedeného krajský súd uzavrel, že je povinnosťou žalobcu preukázať dodanie tovaru deklarovaného vo faktúre č. 110020.

44. Čo sa týka tvrdenia žalobcu, že správca dane bol povinný preukázať existenciu karuselového podvodu a vedomosť žalobcu o tom, že je jeho súčasťou, k uvedenému krajský súd poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 1Sžf/68/2016, body 74 až 77. V zhode s ním krajský súd uviedol, že aj v prejednávanej právnej veci bolo správcom dane spochybnené dodanie tovaru žalobcovi, preto námietka žalobcu, že správca dane sa nezaoberal vedomosťou žalobcu o účasti na karuselovom podvode, bola irelevantná, lebo v predmetnej veci bolo správcom dane spochybnené samotné dodanie tovaru.

45. K obdobnému záveru smerujú aj rozhodnutia Súdneho dvora EÚ, ktoré uviedol žalobca. Krajský súd poukázal na to, že doktrínu zneužitia práva možno aplikovať v súdnom konaní len vtedy, ak je preukázané, že zdaniteľné obchody prebehli a ich materiálne výsledky reálne existujú.

46. K namietanej zákonnosti a použiteľnosti výsluchu svedka K. H., ktorý bol získaný v trestnom konaní a následne použitý v daňovom konaní, sa krajský súd stotožnil s argumentáciou žalovaného. V tomto smere krajský súd poukázal na skutočnosť, že použité trestné dôkazy boli vyhotovené zákonným spôsobom v rámci konania o daňovom trestnom čine, správca dane sa k nim dostal legálnym spôsobom, žalobca mal možnosť sa v rámci daňového konania k jednotlivým takto získaným listinným dôkazom vyjadriť, a to tak v rámci prejednávania protokolu o daňovej kontrole, ako aj v rámci vyrubovacieho konania.

47. Uvedené konštatovanie vyplýva zo skutočnosti, že tento dôkaz bol získaný zákonným spôsobom v trestnom konaní vedenom voči konateľovi žalobcu, pričom pán H. bol v trestnom konaní vypočutý v postavení svedka, teda bol obdobne poučený o svojich právach a povinnostiach ako v daňovom konaní a taktiež bol poučený o trestnoprávných následkoch podania krivej výpovede. Konateľ žalobcu bol o výsluchu svedka v trestnom konaní upovedomený a mohol sa výsluchu zúčastniť prostredníctvom svojho obhajcu, pričom ako bolo vyššie uvedené predmetný výsluch sa týkal skutku totožného s konaním žalobcu, v dôsledku ktorého mu bola dovyrubená daň, teda išlo o totožný skutok. Čo sa týka preukázania skutkového stavu, mal možnosť svedka konfrontovať a klásť mu otázky.

48. Krajský súd mal za to, že ustanovenie § 24 ods. 4 Daňového poriadku nevyklučuje, aby správca dane v rámci zisťovania skutkového stavu prihliadal okrem iných aj na dôkazy získané v trestnom konaní. Je pravdou, že použiteľnosť dôkazov v konaní je podmienená ich zákonnosťou, avšak nemožno súhlasiť s argumentáciou žalobcu, ktorý nezákonnosť uvedených dôkazov vyvodzoval len z titulu ich získania v inom (trestnom) konaní.

49. Námietku žalobcu spočívajúcu v dĺžke trvania daňovej kontroly vyhodnotil správny súd ako nedôvodnú, poukazujúc na jej priebeh, ako bol opísaný vyššie. Z administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane požiadal na základe žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií príslušné maďarské orgány o informácie týkajúce sa obchodov medzi dodávateľom - spoločnosťou OMEGA HUA BT, a odberateľom - žalobcom, týkajúce sa obchodov s platinou a drevenými podlahami v rozhodnom

období november 2010 až júl 2011. Následne sa v administratívnom spise nachádza urgencia o doručenie odpovede a odpoveď maďarských orgánov.

50. Čo sa týka žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií s Českou republikou, v administratívnom spise sa nachádza odpoveď na žiadosť o výmenu informácií, reklamácia odpovede, doplnenie odpovede na žiadosť, urgencia č. 2 k zaslanej reklamácii, ako aj urgencia na reklamáciu. V zmysle predmetnej reklamácie odpovede správca dane žiadal od príslušných orgánov v Českej republike informácie, či spoločnosť Mikustav, s.r.o., a Eurodíly, s.r.o. nakúpili tovar (dubové podlahy) od spoločnosti P.B.O. Delta, a. s., a zároveň žiadal o výpisy z mýtnych transakcií.

51. Ak žalobca namieta nezákonné prerušenie daňovej kontroly (neefektívne, nadbytočné), ako aj nezákonnú dĺžku daňovej kontroly, je úlohou správneho súdu posúdiť, či v posudzovanej veci bol naplnený zákonný dôvod na prerušenie daňovej kontroly. Takýto postup je v súlade s názorom vysloveným Ústavným súdom Slovenskej republiky v uznesení sp.zn. III. ÚS 726/2016.

52. Krajský súd považoval za potrebné skúmať opodstatnenosť a účelnosť prerušenia daňovej kontroly v prejednávanej veci. Po preskúmaní rozhodnutí správnych orgánov z tohto pohľadu dospel k záveru, že správca dane sa žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií domáhal od príslušných orgánov v zahraničí informácií týkajúcich sa dodávateľsko-odberateľských vzťahov medzi žalobcom a jeho dodávateľom - spoločnosťou OMEGA HUA BT v Maďarsku, ako aj informácií ohľadom existencie ďalších obchodných vzťahov medzi odberateľom žalobcu spoločnosťou P.B.O. Delta a.s., a údajnými odberateľmi dubovej podlahy spoločnosťami Mikustav, s.r.o., a Eurodíly, s.r.o., pričom uvedenými informáciami nedisponoval a zároveň tieto by preukázali skutočnosti týkajúce sa dodania tovaru žalobcovi a jeho ďalšieho obchodovania až k samotnému konečnému užívateľovi. Na základe uvedeného má správny súd za preukázané, že prerušenie daňovej kontroly je nevyhnutné považovať za účelné a teda v súlade so zákonom.

Žalobné body uznané krajským súdom

53. Krajský súd v napadnutom rozsudku uzavrel, že miestne príslušným orgánom na vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní bol naďalej Daňový úrad Košice, lebo zmena sídla kontrolovaného daňového subjektu počas vyrubovacieho konania nemá vplyv na zmenu miestnej príslušnosti správcu dane, keďže vyrubovacie konanie má vykonať správca dane, ktorý vykonal daňovú kontrolu. Daňový poriadok na žiadnom inom mieste neustanovuje možnosť postúpiť vec v rámci vyrubovacieho konania na iného správcu pri zmene sídla kontrolovaného subjektu. Uvedené postúpenie umožňoval predchádzajúci zákon Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v ustanovení § 3 ods. 12, avšak daňový poriadok neobsahuje obdobné ustanovenie. Novelu Daňového poriadku č. 267/2017 Z.z. je nevyhnutné považovať za precizovanie pravidla uvedeného aj účinnosťou tejto novely v § 68 ods. 1 daňového poriadku.

54. S odkazom na § 22 ods. 1 daňového poriadku krajský súd uzavrel, že na Okresnom súde Košice I je vedené trestné stíhanie voči konateľovi spoločnosti za trestný čin neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 1 a 3 Trestného zákona, a to na tom skutkovom základe, že v období od januára 2011 do apríla 2011 K. H., konateľ obchodnej spoločnosti Export Timber Group, s.r.o., Bratislava, Špitálska 10, a S. N., konateľ žalobcu, v úmysle získať majetkový prospech, vytvorili podmienky na simuláciu nároku na uplatnenie vrátenia nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty žalobcom, a to tak, že K. H. podľa bodu 3/ 18. marca 2011 vystavil v mene obchodnej spoločnosti Export Timber Group, s.r.o., faktúru č. 110020 s predmetom dodania komodity dubovej podlahy v množstve 2 155 m² s fakturovanou sumou 149 999,97 € a S. N. zabezpečil zaúčtovanie tejto nepravdivéj faktúry do účtovníctva žalobcu, pričom z toho predstieraného dodávateľsko-odberateľského vzťahu vznikol žalobcovi nárok na nadmerný dopočet DPH vo výške 24 999,97 €, ktorý si uplatnil S. N. v riadnom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie marec 2011 podanom 26. apríla 2011 na Daňovom úrade Košice, Garbiarska 1.

55. Čo sa týka námietky žalobcu, že zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, keďže správca dane nevykonal žalobcom navrhnutý dôkaz, a to vypočutie pani I., krajský súd sa s predmetnou námietkou žalobcu stotožnil. Tvrdenie správcu dane, že česká finančná správa nepotvrdila intrakomunitárne dodanie tovaru a z dôvodu nekontaktosti spoločnosti nebolo možné vykonať daňovú kontrolu, považuje za právne irelevantné, lebo z administratívneho spisu nevyplýva, že by správca dane požiadal o výsluch tejto svedkyne. Ak správca dane považoval čestné vyhlásenie pani I. za právne irelevantné, lebo z jej vyhlásenia vyplývalo, že do Českej republiky bol dovezený tovar podľa knihy pohľadávok k 26. februára 2012, pričom v uvedenom čase už nebola štatutárnym zástupcom príslušnej spoločnosti, krajský súd uviedol, že táto osoba bola štatutárnym zástupcom spoločnosti v rozhodnom období pre uvedené konanie, teda v marci 2011, preto je zrejmé, že táto mohla mať vedomosti o dodaní, resp. nedodaní tovaru spoločnosti P.B.O. Delta, a.s. práve v rozhodnom období.

56. Na základe uvedeného sa mal správca dane zaoberať žiadosťou žalobcu o výsluch uvedenej svedkyne, prípadne sa v rozhodnutí vysporiadať s tým, z akého dôvodu nevykonal žalobcom navrhovaný dôkaz. Skutočnosť, že uvedená svedkyňa v súčasnosti nie je štatutárnym zástupcom spoločnosti, však nie je právne relevantný argument, lebo v čase dodania tovaru takýmto zástupcom bola, teda je predpoklad, že uvedenými informáciami disponuje.

57. K neprihliadnutiu správcu dane na čestné prehlásenie uvedenej osoby, krajský súd uviedol, že s poukazom na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 2Sžf/40/2011, z ktorého vyplýva, že čestné vyhlásenie predstavuje jednostranný úkon, ktorý nemôže nahrádzať dôkaz, pretože to daňový poriadok nedovoľuje, predloženie čestných vyhlásení je v daňovom konaní právne irelevantné. Porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy správny súd vidí avšak v tom, že správca dane sa nezaoberal návrhom daňového subjektu na výsluch uvedenej svedkyne.

58. Preto krajský súd zhrnul, že rozhodnutie správcu dane č. 101960483/2017 z 13. septembra 2017 vydal orgán, ktorý na to nebol zo zákona oprávnený, nakoľko Daňový úrad Prešov nebol miestne príslušným na vydanie rozhodnutia.

59. Ďalej zistenie skutkového stavu, z ktorého správca dane vychádzal bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, nakoľko existujú navrhnuté dôkazy, ktoré neboli v konaní vykonané a ktoré sú spôsobilé preukázať skutkový stav veci.

60. Napokon zo strany správcu dane došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia, pretože napriek trestnému konaniu vedenému na Okresnom súde Košice I pod sp.zn. 8T 25/2016, ktoré rieši, či sa skutok stal na rovnakom skutkovom podklade, aký sa dokazuje v predmetnom daňovom konaní ako predbežná otázka, porušil ustanovenie § 61 ods. 1 písm. a/ daňového poriadku v spojení s § 22 daňového poriadku, čo mohlo mať vplyv na správnosť napadnutých rozhodnutí, preto napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane č. 101960483/2017 z 13. septembra 2017 zrušil.

II. Argumentácia účastníkov konania

61. Žalovaný podal proti napadnutému rozsudku kasačnú sťažnosť, uplatňujúc dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, teda nesprávne práve posúdenie veci.

62. Argumentuje, že daňový poriadok do 31. decembra 2017, teda do účinnosti novely vykonanej zákonom č. 267/2017 Z.z., neriešil príslušnosť k ďalšiemu vyrubovaciemu konaniu spôsobom, že ak je vec vrátená na ďalšie vyrubovacie konanie, vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, rozhodnutie ktorého bolo zrušené. Preto vychádzal zo všeobecnej úpravy miestnej príslušnosti uvedenej v § 7 ods. 1 daňového poriadku, kde je ustanovené,

že sa miestna príslušnosť správcu dane spravuje sídlom právnickej osoby, pričom 31. októbra 2015 došlo k zmene sídla žalobcu, a preto aj k zmene príslušnosti správcu dane.

63. Vypočutie pani E. I. nepovažoval za potrebné, pretože ani toto by nemohlo preukázať, že tovar bol žalobcovi dodaný od spoločnosti Export Timber Group, s.r.o.

64. Napokon sťažovateľ argumentoval, že nebolo namieste daňové konanie v súvislosti s prebiehajúcim trestným konaním prerušiť, a to s poukazom na oddelenosť a odlišný účel daňového konania a trestného konania.

65. Sťažovateľ navrhuje napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie.

66. Žalobca kontroval, že určovanie miestnej príslušnosti správcu dane je ovládané zásadou perpetuatio fori, a teda že miesta príslušnosť správcu dane trvá až do skončenia konania bez ohľadu na neskoršie okolnosti. Výnimku z tohto pravidla musí výslovne zaviesť zákonodarca, ako to urobil v prípade delegovania upravenom v § 8 daňového poriadku, no v práve rozhodovanej veci došlo k zmene miestne príslušného správcu dane bez zákonného podkladu. Pri poukazovaní na novelu daňového poriadku vykonanú zákonom č. 267/2017 Z.z. uviedol, že táto len precizovala už existujúce pravidlo, čo je podporené aj textom § 74 ods. 4 daňového poriadku, podľa ktorého sa zrušujúce rozhodnutie viaže orgán, ktorý ho vydal.

67. Pokiaľ ide o otázku prerušenia daňového konania, žalobca uviedol, že ako v daňovom, tak v trestnom konaní sú posudzované totožné skutky, posudzované z pohľadu dvoch rôznych právnych odvetví. Preto ak o tom istom skutku prebiehalo súbežne daňové a trestné konanie, správca dane si nemohol s ohľadom na § 22 daňového poriadku (Ak sa pri správe daní vyskytne otázka, o ktorej už právoplatne rozhodol iný príslušný orgán, je správca dane takýmto rozhodnutím viazaný; inak si môže správca dane o takejto otázke urobiť úsudok alebo dať inému príslušnému orgánu podnet na začatie konania. Správca dane si nemôže ako o predbežnej otázke urobiť úsudok o tom, či a kým bol spáchaný trestný čin alebo priestupok, alebo o osobnom stave fyzickej osoby.) utvoriť názor, že došlo k podvodnému daňovému konaniu, a súčasne nevyčkať, ako túto otázku posúdi trestný súd. Je neprijateľné, aby o tom istom skutku existovali dve protichodné rozhodnutia, daňové rozhodnutie konštatujúce existenciu podvodného konania rezultujúcu do zamietnutia nároku na odpočítania dane, a trestné rozhodnutie konštatujúce, že sa skutok nestal. Dodal, že 15. januára 2018 Okresný súd Košice I konateľ a žalobcu spod obžaloby za popísané skutky oslobodil pre nepreukázanie, že sa skutky stali.

68. Žalobca navrhuje kasačnú sťažnosť zamietnuť.

III. Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

69. 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“) činnosť a začal konať vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konal Najvyšší súd Slovenskej republiky v správnom kolégiu (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy SR v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). Predmetná kasačná sťažnosť bola predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky 25. septembra 2020 a zaregistrovaná v jeho správnom kolégiu pod sp.zn. 8Sžfk/83/2020. Od 1. augusta 2021 je teda na konanie o nej príslušný najvyšší správny súd. Vec bola náhodným spôsobom 17. augusta 2021 pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu SR, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

70. Najvyšší správny súd, po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP) a má predpísané náležitosti (§ 57 SSP a § 445 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach podanej kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 1 a 2 SSP) rozhodujúc bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený

minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu, pričom dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

71. Na úvod Najvyšší správny súd poukazuje na samotný účel správneho súdnictva, ktorým je preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia orgánu verejnej správy vrátane preskúmania zákonnosti postupu, ktorý predchádzal ich vydaniu v medziach a rozsahu vymedzenom žalobnými bodmi (§ 134 ods. 1 SSP). Konkrétne správny súd zisťuje, či si konajúce orgány verejnej správy zadovážili dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistili vo veci náležité skutkový stav, či konali v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie orgánu verejnej správy bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi, ako aj procesnoprávnymi predpismi.

72. Spornou právnou otázkou medzi účastníkmi konania bolo, či si žalobca na základe faktúr vystavených spoločnosťami Export Timber Group, s.r.o. a EMAS - SK, s.r.o. odpočítal daň v celkovej výške 25 279,97 € v rozpore s ustanovením § 49 ods. 1 a 2 v spojení s ustanovením § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“ alebo zákon č. 222/2004 Z.z.“). Správca dane po vykonanom dokazovaní zastal názor, ktorý bol odobrený žalovaným, že dodávateľ žalobcu - spoločnosť Export Timber Group, s.r.o. nedodal žalobcovi tovar - drevené dubové podlahy, medzi podnikateľskými subjektmi nešlo o reálne vykonávanú ekonomickú činnosť, čo bolo potvrdené konateľom spoločnosti Export Timber Group, s.r.o. K. H.. Ďalším dôvodom bola skutočnosť, že v reťazci obchodujúcich spoločností sa nachádzajú rizikové subjekty, ktoré so správcom dane nekomunikujú, konkrétne išlo o spoločnosti P.B.O. Delta, a.s., Praha, Export Timber Group, s.r.o., OMEGA HUA BT, Maďarsko, teda sa pri deklarovaných obchodných vzťahoch malo jednať o karuselové obchodné transakcie s tovarom za účelom získania nadmerných odpočtov platiteľom DPH a zúčastnených subjektov.

73. Správny súd zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného vrátane prvostupňového rozhodnutia správcu dane z troch dôvodov, pričom ich relevancia je namietaná sťažovateľom v kasačnej sťažnosti.

74. Podľa názoru správneho súdu bola dôvodná námietka, že prvostupňové rozhodnutie vydal správca dane, ktorý na to nebol zo zákona oprávnený. So záverom správneho súdu je namieste súhlasiť a to aj s poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 1Sžfk/26/2017 z 11. septembra 2018 (bod 21 až 23), avšak kasačný súd má za to, že táto vada konania, sama o sebe, nezakladá nezákonnosť prvostupňového rozhodnutia, na ktoré napadnuté rozhodnutie nadväzuje, nakoľko sa nejedná o nulité rozhodnutie. Daňový poriadok v ustanovení § 64 ods. 2 určuje, ktoré rozhodnutie sa považuje za nulité, pričom skutočnosť, že rozhodnutie vydal orgán (s výnimkou, ak je správcom dane obec) na to miestne nepríslušný nulitu nezakladá. Nulitným (ničotným) rozhodnutím vo vzťahu k príslušnosti je rozhodnutie, ktoré vydal orgán na to vecne nepríslušný a ak ide o správcu dane, ktorým je obec, tak sa za nulité rozhodnutie považuje rozhodnutie, ktoré vydal správca dane na to miestne nepríslušný.

75. Je pravdou, že v čase, keď Daňový úrad Košice, po zrušení jeho rozhodnutia z 13. októbra 2015 (prvé rozhodnutie správcu dane), odstúpil spis žalobcu Daňovému úradu Prešov z dôvodu zmeny sídla žalobcu, daňový poriadok explicitne neupravoval, ktorý správca dane má vykonať vyrubovacie konanie a vydať rozhodnutie po vrátení veci na ďalšie konanie, tak ako to upravuje od 1. januára 2018 ustanovenie § 68 ods. 1 daňového poriadku, ktoré bolo v podstate len precizované. Príslušnosť správcu dane na vykonanie vyrubovacieho konania je a bola osobitne upravená v § 68 ods. 1 daňového poriadku tak, že vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 daňového poriadku vykoná a rozhodnutie vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu. Teda v danom prípade Daňový úrad Košice. Uvedené je logické, nakoľko správca dane, ktorý vykoná daňovú kontrolu, je najviac znaly veci a konanie je tak hospodárnejšie a efektívnejšie.

76. V danom prípade, vzhľadom na čas, ktorý už uplynul od skončenia daňovej kontroly, keď táto bola ukončená dorúčením protokolu spolu s výzvou žalobcovi dňa 30.12.2014, je skutočne už nehospodárne, aby vyrubovacie konanie vykonal a rozhodnutie vydal správca dane, ktorý uskutočnil

daňovú kontrolu, teda Daňový úrad Košice. S poukazom na uvedené, skutočnosť, že prvostupňové rozhodnutie vydal miestne nepríslušný správca dane nie je sama o sebe dôvodom jeho nezákonnosti a teda dôvodom na jeho zrušenie.

77. Ďalším žalobným bodom, ktorému priznal správny súd relevanciu, bolo tvrdenie žalobcu, že správca dane mal daňové konanie prerušiť do právoplatného skončenia trestného konania vedeného na Okresnom súde Košice I pod sp.zn. 8T/25/2016 a to postupom podľa § 61 ods. 1 písm. a/ daňového poriadku, nakoľko sa v tomto konaní rieši predbežná otázka (konkrétne sa v oboch konaniach preukazuje, či došlo k reálnemu dodaniu dubovej podlahy od spoločnosti Export Timber Group, s.r.o. a či teda nešlo o fiktívny obchod), od ktorej závisí rozhodnutie správcu dane vo vyrubovacom konaní.

78. K uvedenému záveru správneho súdu kasačný súd poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžfk/72/2019 z 25. novembra 2019, v odôvodnení ktorého najvyšší súd v bodoch 19 skonštatoval nasledovné: „Žalobca poukázal na súbežne vedené trestné konanie. Vo vzťahu k tejto námietke sa kasačný súd stotožňuje so závermi krajského súdu, ako aj žalovaného, že ide o samostatné, nezávislé konanie, ktorého vedenie, ako aj výsledok je nezávislý od daňového konania z dôvodu odlišného účelu resp. objektu jednotlivých druhov konania, rozdielnej subjektívnej stránky, ktorá má byť v konaniach preukázaná, ako aj iných procesných režimov a s tým spojených rozličných princípov. Nakoľko výsledok daňového konania nie je podmienený výsledkom trestného konania, kasačný súd je presvedčený, že správca dane v tomto prípade postupoval v súlade so zákonom a prebiehajúce trestné konanie nemožno považovať ani za predbežnú otázku v zmysle § 22 daňového poriadku. Týmto ustanovením je upravené, že ak sa vyskytne pri správe daní otázka, ktorá nepatrí do kompetencie správcu dane a už o nej právoplatne rozhodol príslušný orgán, správa dane je týmto viazaný. Ak iný orgán nerozhodol, správca dane si môže o tejto otázke urobiť vlastný úsudok, pričom zákon túto možnosť vylučuje len vo vzťahu k otázkam, či a kým bol spáchaný trestný čin, priestupok alebo o osobnom stave občana. V danom prípade sa jednalo o vyrubenie spotrebnej dane, čo jednoznačne spadá do kompetencie správcu dane. Cieľom súbežného trestného konania je objasniť podozrenie zo spáchania trestného činu porušenia predpisov o štátnych technických opatreniach na označenie tovaru podľa § 279 Trestného zákona v súbehu s trestným činom nepovolenej výroby liehu podľa § 253 Trestného zákona, spoľahlivo zistiť páchatel'ov a uložiť im primeraný trest. Cieľom daňového konania však bolo chrániť finančné záujmy štátu prostredníctvom vyrubenia a výberu dane, ako tomu bolo v tomto daňovom konaní. Už len z takto rozdielneho cieľa jednotlivých konaní vyplýva, že prvostupňový orgán je pri zisťovaní skutkového stavu oprávnený brať do úvahy odlišné skutočnosti, aké by bral do úvahy orgán príslušný pre trestné konanie, nakoľko je sám schopný vyhodnotiť, ktoré skutkové podklady sú relevantné pre vydanie rozhodnutia. V tomto smere tak námietku žalobcu, že správca dane neprihliadaním na trestné konanie nezabezpečil úplné zistenie skutkového stavu a neprihliadal na všetko, čo vyšlo v súvislosti s vecou najavo, možno hodnotiť ako nedôvodnú.“

79. Najvyšší správny súd súčasne poukazuje na to, že účel daňového konania, predmetom ktorého je posudzovanie oprávnenosti nároku na nadmerný odpočet DPH a trestného konania vo veci neodvedenia dane a poistného podľa § 277 Trestného zákona je diametrálne odlišný. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Overenie oprávnenosti odpočítania dane znamená objasnenie všetkých okolností, ktoré umožnia prijať závery, či podmienky boli splnené, či nárok pre nesplnenie hoci len jednej zo všetkých vyžadovaných podmienok nie je vylúčený. Nakoľko ide o hmotnoprávne podmienky, k takémuto záveru nestačí len existencia konkrétnej faktúry hoci má všetky formálno-právne náležitosti, ale musí sa overiť, či údaje v nej uvedené naozaj dokladujú predmetnú činnosť (z odôvodnenia rozsudku Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8Sžf/40/2015 z 28. septembra 2017). Na strane druhej účelom trestného konania je bez akýchkoľvek pochybností preukázať konkrétnemu páchatel'ovi, že spáchal trestný čin, pričom v prípade pochybností platí zásada in dubio pro reo, ktorá sa však v daňovom konaní neuplatňuje. V rámci prenosu dôkazného bremena, pokiaľ správca dane spochybní (nemusí preukazovať)

uskutočnenie zdaniteľných plnení, je na daňovom subjekte, aby tieto pochybnosti odstránil s tým, že pokiaľ pochybnosti neodstráni, nárok na odpočítanie DPH mu nemôže byť priznaný. S poukazom na uvedené bola sťažnostná námietka žalovaného dôvodná, čo znamená, že nebol daný zákonný dôvod na prerušenie daňového konania podľa § 61 ods. 1 písm. a/ daňového poriadku a teda správca dane nepochybil, keď daňové konanie neprerušil a vo veci rozhodol.

80. Tretím dôvodom zrušenia rozhodnutí daňových orgánov bola skutočnosť, že bol nedostatočne zistený skutkový stav veci. Správny súd prijal tento záver z dôvodu, že nebol vykonaný navrhovaný dôkaz a to výsluch pani I., ktorá bola konateľkou spoločnosti P.B.O. Delta, a.s. v čase, keď mali byť tejto spoločnosti dodané sporné dubové podlahy a teda mohla mať vedomosť o dodaní resp. nedodaní tovaru. Rovnako správny súd v bode 37 vytkol správcovi dane, že sa mal zaoberať žiadosťou žalobcu o výsluch uvedenej svedkyne, prípadne sa v rozhodnutí vysporiadať s tým, z akého dôvodu tento dôkaz nevykonal. Súčasne sa správny súd stotožnil s postupom správcu dane, keď neprihliadol na čestné prehlásenie. S uvedeným záverom správneho súdu sa kasačný súd nemôže stotožniť.

81. Správca dane v časti D/ prvostupňového rozhodnutia objasnil dôvody, pre ktoré nepovažoval za potrebné vypočuť E. I. Konkrétne uviedol, že na základe MVI Finančná správa Českej republiky nepotvrdila intrakomunitárne nadobudnutie tovaru a už odpoveďou v roku 2012 oznámila správcovi dane, že vzhľadom na nekontaktnosť spoločnosti nevykonala daňovú kontrolu dodajúc, že v odpovedi na žiadosť o MVI v roku 2014 sa uvádza, že spoločnosť P.B.O. Delta, a.s. Praha nemá žiadneho zástupcu, s ktorým by bolo možné uskutočniť jednanie. K čestnému prehláseniu napísanému rukou v Knihe pohľadávok - stav k 26.02.2012 (ide podľa spresnenia žalobcu o odsúhlasenie finančného zostatku k 02.03.2012) správca dane uviedol, že E. I. bola oprávnená konať za akciovú spoločnosť do 05.10.2011, pričom spoločnosť nemá od 25.10.2012 štatutárny orgán - predstavenstvo spoločnosti a preto je čestné prehlásenie a odsúhlasenie finančného zostatku k 02.03.2012 právne irelevantné a nemôže byť dôkazom o dodaní tovaru a oprávnených pohľadávkach kontrolovaného daňového subjektu. Taktiež správca dane k nevykonaniu požadovaného výsluchu uviedol, že preprava tovaru a čestné prehlásenie štatutára spoločnosti E. I. pri odsúhlasení pohľadávok nepotvrdzujú nákup tovaru - drevených podláh a následné dodanie tohto tovaru do ČR. V tejto súvislosti ešte správca dane zastal názor, že práve naopak, preprava vykonaná prepravcom N. F., ktorý deklaruje prepravu drevených podláh medzi nekomunikujúcou spoločnosťou Omega-hua BT/HU a DREVOEX s.r.o., Kendice/SK potvrdzuje existenciu určitého množstva podláh na území SR, ale nie pôvod deklarovaného nakúpeného tovaru, ktorý mal byť prepravený na územie ČR do spoločnosti P.B.O. Delta a.s. Praha. Teda správca dane ozrejmil žalobcovi dôvod, pre ktorý nepovažoval bývalú konateľku spoločnosti P.B.O. Delta a.s. za potrebné vypočuť, pričom s týmto záverom sa kasačný súd stotožňuje. V súvislosti s výsluchom E. I. kasačný súd len dodáva, že z rozsudku Okresného súdu Košice I sp.zn. 8T/25/2016 z 15. januára 2018 vyplýva, že E. I. na hlavnom pojednávaní využila svoje právo a odmietla vypovedať vo veci spolu s C. I..

82. Vo vzťahu k ostatným žalobným bodom, je potrebné dodať, že tieto správny súd vyhodnotil za nedôvodné. V tejto súvislosti má relevanciu najmä námietka, ktorou žalobca namietal zákonnosť a použiteľnosť výsluchu svedka K. H., ktorý bol získaný v trestnom konaní a následne použitý v daňovom konaní, pričom správny súd ju označil za nedôvodnú, a ako dôvod označil aj skutočnosť, že konateľ žalobcu bol o výsluchu svedka v trestnom konaní upovedomený a mohol sa výsluchu zúčastniť prostredníctvom svojho obhajcu, teda mal možnosť svedka konfrontovať a klásť mu otázky. S poukazom na uvedené bolo použitie výpovede správcu dane odobrené správnym súdom, pričom K. H. vo svojej výpovedi presne popísal spôsob fungovania obchodných vzťahov, aj medzi spoločnosťou Export Timber Group, s. r. o., ktorej bol konateľom a žalobcom. Z tejto výpovede vyplýva skutočnosť, že sa jednalo o fiktívne faktúry a obchodovalo sa len s určitým množstvom tovaru.

83. Za nedôvodnú rovnako vyhodnotil správny súd aj námietku o rozsahu dôkazného bremena žalobcu, pričom uzavrel a to aj s poukazom na rozhodovaciu prax Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, že ak správcovi dane vzniknú pochybnosti, že určitá udalosť (časť) zdaniteľného obchodu sa nerealizovala, potom je dôkazným bremenom daňového subjektu preukázať, že nielen v

spochybnenej časti sa zdaniteľný obchod zrealizoval, ale že aj jeho výsledky použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ (bod 33 napadnutého rozsudku). Súčasne v bode 34 napadnutého rozsudku s poukazom na § 24 daňového poriadku správne skonštatoval, že je povinnosťou žalobcu preukázať dodanie tovaru deklarovaného vo faktúre č. 110020.

84. Kasačný súd však v súvislosti s bodom 83 dodáva, že s rozsahom dôkazného bremena však pochopiteľne úzko súvisí aj prenos dôkazného bremena, najmä pokiaľ ide o okamih jeho prenosu. Práve vo vzťahu k uvedenému žalobca namietal porušenie ustanovenia § 46 ods. 5 daňového poriadku (bod 59 správnej žaloby), ku ktorému však správny súd nezaujal žiadne stanovisko.

85. Obdobne za irelevantnú vyhodnotil správny súd námietku žalobcu, že bol v jeho prípade správca dane povinný preukázať existenciu karuselového podvodu a jeho vedomosť o tom, že je jeho súčasťou, pretože v prejednávanej veci bolo správcom dane spochybnené samotné dodanie tovaru, respektíve jeho existencia, a to na základe výpovede uvedenej v bode 82 tohto rozsudku.

86. Kasačný súd vo vzťahu k zisteným skutočnostiam správcu dane spochybňujúcich existenciu tovaru ešte dodáva, že správca dane vykonal dňa 28.04.2017 za prítomnosti žalobcu a jeho právneho zástupcu miestne zisťovanie v spoločnosti OPAL-BULIDING spol. s r.o., so sídlom Bardejovská 10, Prešov za prítomnosti zamestnanca tejto spoločnosti N. Č. K., vedúceho skladu, v ktorej sklade sa nachádzali uložené drevené dubové podlahy neznámej kvality a neznámeho pôvodu, pričom konateľ žalobcu pán N. uviedol, že ide o dubové podlahy nakúpené od spoločnosti Export Timber Group s.r.o.. Zamestnanec N. Č. ml. tiež uviedol, že tovar bol uskladnený bez vedomia konateľov spoločnosti, tento sa tam nachádzal niekoľko rokov dozadu, pričom tento údaj spresnil K. S. N., že od roku 2011. Rovnako uviedol, že s predmetnou spoločnosťou mali ústnu dohodu s tým, že ak to nepredá do konca roka 2017, tak si to odnesie z uvedených priestorov na vlastné náklady do iného skladu. V tejto súvislosti kasačný súd len dodáva, že zo Zápisnice o začatí daňovej kontroly vyplýva, že konateľ žalobcu výslovne uviedol, že nevlastnil skladovacie priestory, ani si ich neprenajímал. Teda nie je kasačnému súdu zrejmé, z akého dôvodu konateľ žalobcu dňa 7. decembra 2012 (deň začatia daňovej kontroly) tvrdil, že si žiadne skladovacie priestory neprenajímá, keď už v roku 2011, teda pred začatím daňovej kontroly mal mať tovar uskladnený na základe ústnej dohody v sklade spoločnosti OPAL-BULIDING spol. s r.o. Tieto tvrdenia rovnako spochybňujú reálnosť deklarovaných obchodov.

87. Kasačný súd opakovane zdôrazňuje, že vo všeobecnosti je potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočet dane či podmienok na oslobodenie od DPH na jednej strane a dokazovaním daňového podvodu alebo účasti daňového subjektu na ňom na strane druhej (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 36). Platí pritom, že právo na odpočet možno odmietnuť priznať vtedy, ak sa nepreukáže splnenie jeho materiálnych podmienok, ale aj vtedy ak sa preukáže (je nesporné) splnenie hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet dane, a súčasne sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba sa priamo podieľa, resp. vedela alebo mala vedieť, že sa dotknutým plnením podieľa na daňovom podvode deklarovaného dodávateľa alebo iného subjektu v reťazci dodaní (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 45 - 49). Jedným zo znakov účasti alebo vedomosti daňového subjektu o účasti na daňovom podvode pritom môže byť aj vedomé vystavenie faktúry s uvedením fiktívneho dodávateľa (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 53). Zatiaľ čo dôkazné bremeno na preukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet či oslobodenia od DPH ťaží primárne daňový subjekt, resp. zdaniteľnú osobu uplatňujúcu si toto právo (vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 34), v prípade preukazovania daňového podvodu je dôkazné bremeno prenesené najmä na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať inak než len na základe domnienok (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 54; vo veci Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 37, 43).

88. Vychádzajúc z uvedeného kasačný súd uzavrel, že dôvody, ktoré správny súd vyhodnotil za relevantné na zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného vrátane prvostupňového rozhodnutia správcu dane nateraz neobstoja. V ďalšom konaní bude preto povinnosťou správneho súdu opätovne posúdiť dôvodnosť správnej žaloby vo vzťahu k zostávajúcim, žalovaným bodom, aj pokiaľ ide o namietané porušenie ustanovenia § 46 ods. 5 daňového poriadku. Konkrétne, či v posudzovanom prípade došlo zákonným spôsobom k prenosu dôkazného bremena zo správcu dane na žalobcu, teda či bol žalobca riadne oboznámený s konkrétnymi pochybnosťami správcu dane práve v zmysle už zmieneného ustanovenia § 46 ods. 5 daňového poriadku (k tomu pozri rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky z 24. februára 2022 sp.zn. 1Sžfk/10/2020, body 30 a 31). Zodpovedať túto otázku kasačný súd nebol oprávnený pochopiteľne z dôvodu, že nebola predmetom kasačnej sťažnosti podanej sťažovateľom (žalovaným). Na uvedené kasačný súd upozorňuje z dôvodu hospodárnosti konania, keď žalobca nebol aktívne legitimovaný na podanie kasačnej sťažnosti z dôvodu jeho úspechu v konaní pred správnym súdom, a teda nemohol konkrétne procesné otázky v kasačnej sťažnosti namietat'. Najvyšší správny súd má k dispozícii kasačnú sťažnosť žalobcu podanú proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 5S/27/2018-163 z 30. októbra 2019, v ktorej okrem iného namieta práve aj porušenie ustanovenia § 46 ods. 5 daňového poriadku.

89. Záverom kasačný súd sumarizuje, že nesúhlasí s dôvodmi zrušenia rozhodnutí konajúcich daňových orgánov prijaté správnym súdom, ktorá skutočnosť má za následok dôvodnosť kasačnej sťažnosti žalovaného. Preto Najvyšší správny súd postupom podľa § 461 ods. 2 Správneho súdneho poriadku napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. Úlohou krajského súdu v ďalšom konaní bude postupovať v intenciách právneho názoru kasačného súdu (bod 88 rozsudku). Právnym názorom kasačného súdu je krajský súd viazaný (§ 469 SSP).

90. O trovách kasačného konania bude rozhodnuté podľa § 467 ods. 3 SSP.

91. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0.

Poučenie :

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.