

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/72/2019
Identifikačné číslo spisu: 2018200215
Dátum vydania rozhodnutia: 26.01.2021
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:2018200215.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ): ALPHA-SERVIS, s.r.o., IČO: 36 253 847, so sídlom Ružová č. 177/6, 932 01 Veľký Meder, zast.: Mgr. Romanom Kerakom, advokátom so sídlom advokátskej kancelárie Tomášikova č. 4, 821 03 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, vo veci všeobecnej správnej žaloby, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Trnave zo dňa 27. júna 2019 č.k. 14S/59/2018-101, takto

rozhodol:

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

Účastníkom právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

I.

Predmet kasačnej sťažnosti

1. Konanie o kasačnej sťažnosti z 05.09.2019 (č.l. 114) sa týka prieskumu rozsudku Krajského súdu v Trnave zo dňa 27. júna 2019, č.k. 14S/59/2018-101 (ďalej len „napadnutý rozsudok“), ktorým správny súd žalobu proti rozhodnutiu žalovaného č. 101156682/2018 z 13.06.2018 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“ - č.l. 6) vydanému v daňovom konaní zamietol.

2. Kasačná sťažnosť sa opiera o explicitne označené nasledovné dôvody:

- § 440 ods. 1 písm. f/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“, resp. „Správny súdny poriadok“), t.j. správny súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces (viď body č. 70 a č. 77 napadnutého rozsudku), a to tým, že po tom, ako bolo správcovi dane doručené uznesenie Národnej kriminálnej agentúry z 20.04.2015 í):PPZ-973NKA-FP-BA-2013 o vznesení obvinenia (ďalej len „uznesenie o vznesení obvinenia“) v podstate prestal s

relevantnými úkonmi smerujúcimi k náležitému zisteniu skutkového stavu a „uspokojil sa“ s odôvodnením odkazujúcim na obsah uznesenia o vznesení obvinenia, a tiež,
- § 440 ods. 1 písm. g/ a h/ v spojení s odsekom 2 S.s.p., t.j. správny súd nesprávne právne posúdil ust. § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák.č. 222/2004 Z.z.“) v rozpore s relevantnou judikatúrou Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej tiež „Ústavný súd“) ako aj Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej tiež „ESLP“).

II.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

3. Preskúmaným rozhodnutím žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 74 ods. 4 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“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava (ďalej len „správca dane“) č. 100468996/2018 z 01.03.2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v znení relevantnom na preskúmanú vec odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

4. Prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku žalobcovi ako platiteľovi dane (viď aj jeho IČ DPH) určený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie júl 2013 v tam uvedenej sume.

Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku v citovanom znení správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

Podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku v citovanom znení správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

5. Určenie dane pri aplikácii ustanovenia § 49 a nasl. ustanovení zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák.č. 222/2004 Z.z.“) správca dane odôvodnil tým, že šetrením za zdaňovacie obdobie boli zistené také skutočnosti a vykonané dôkazy, ktoré odôvodňovali potvrdiť výsledok daňovej kontroly uvedený v protokole z daňovej kontroly č. 9212401/5/260072/2015/Kud z 03.02.2015 (ďalej len „protokol“).

Podľa § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení 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/ zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení 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/ zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

6. Podľa správcu dane údaje fakturované na vstupe nenaplnili zmysel zdaniteľného obchodu (podľa správcu dane „obchodnej transakcie“) na základe nasledujúceho skutkového stavu:

1) dodanie tovaru (autosúčiastky, drogistický tovar či potraviny) a dodanie služieb (stavebné práce) od žalobcom označeného dodávateľa ch&k, spol. s r.o., Sereď (ďalej len „spoločnosť ch&k“), za ktorej údajné vykonanie vystavila spoločnosť ch&k viacero sporných faktúr v kontrolovanom zdaniteľnom období,

2) dodanie služieb (maliarske a stavebné práce) od žalobcom označeného dodávateľa S.E.A. - MBM, spol. s r.o., Hlohovec (ďalej len „spoločnosť S.E.A.“), za ktorej údajné vykonanie vystavila spoločnosť S.E.A viacero sporných faktúr v kontrolovanom zdaniteľnom období,

3) kontrolná činnosť správcu dane:

a) pán X. L. (pôvodný konateľ spoločnosti ch&k) sa napriek predvolaniu na výsluch svedka nedostavil, ale v telefonickom ospravedlnení uviedol, že

i) v spoločnosti ch&k nič nevykonával, všetko mal vykonávať druhý konateľ F. E.,

ii) následne písomne správcovi dane oznámil, že za spoločnosť ch&k nevystavil ani jednu faktúru a nikdy nepodával daňové priznania,

b) predvolanie svedkov pána F. E. ako aj pána P. S. (bývalý splnomocnený zástupca spoločnosti S.E.A.) sa správcovi dane vrátilo s poznámkou „neprevzal v odbernej lehote“,

c) pán S. E. (bývalý konateľ spoločnosti S.E.A.) za prítomnosti žalobcu dňa 01.10.2015 uviedol, že

i) spoločnosť S.E.A. vykonávala v roku 2013 ako svoju hlavnú činnosť obchodnú a stavebnú činnosť,

ii) potvrdil uskutočnenie zdaniteľných obchodov so žalobcom,

iii) ku kontaktu so žalobcom došlo cez pána Petra Valacha (splnomocnený zástupca spoločnosti S.E.A.),

iv) doklady nevedel predložiť, lebo ich všetky odovzdal novému konateľovi spoločnosti S.E.A.,

v) nevedel špecifikovať, aké práce a kým boli vykonané vrátane fakturovaného geologického prieskumu,

d) pán S. N. za prítomnosti žalobcu dňa 23.06.2016 uviedol, že

i) okrem spoločnosť S.E.A. zastupoval na základe generálneho plnomocenstva aj spoločnosti VETECH, s.r.o., NARDIA, s.r.o., LK IMPOEXPO, s.r.o. a MC GOLD, spol. s r.o.,

ii) so žalobcom spolupracoval, kde vystupoval pán G. L.,

iii) uvedené zdaniteľné obchody sa uskutočnili v roku 2013,

iv) faktúry vystavovala účtovníčka pani Z. Z. zo Serede,

v) mäso sa transportovalo vozidlami spoločnosti LK IMPOEXPO, s.r.o. (typ Mercedes Sprinter, resp. kamiónmi) s nákladom v zahraničí a s vykládkou v Horných Salibách alebo u zákazníkov,

e) pán G. L. (konateľ žalobcu) do zápisnice o výsluchu obvinených sp.zn. 2 Tp 9/15 zo dňa 22. apríla 2015 konanom na Špecializovanom trestnom súde, pracovisko Banská Bystrica, uviedol (str. 8 preskúmaného rozhodnutia), že

„sa pridržiava svojho vyjadrenia pred vyšetrovateľom, priznáva sa k tomu, čo mu je kladené za vinu, i keď niektoré veci nie sú pravdivé. Je pravdou, že pre podnikateľské subjekty, ktoré sú uvedené v návrhu prokurátora na vzatie do väzby v uznesení o vznesení obvinenia vyrábal faktúry a tieto firmám predával tak, ako je uvedené, avšak niektoré firmy spomenuté v uznesení nepozná. Bolo to tak, že niekto chcel niečo na faktúru a on mu tu faktúru urobil, pričom si urobil nákladovú faktúru. Išlo o ten istý tovar, čiže akože predával a akože nakupoval, nakupoval od niektorých z tých firiem, ktoré sú tam uvedené. Konatelia a spoločníci tých firiem sú osoby uvedené v uznesení o vznesení obvinenia. P. L. nezaujímalo, ako si náklady vykryli oni, mali to nejako dohodnuté. V uznesení o vznesení obvinenia, pokiaľ sa spomína jeho meno, sa veci udiali tak, ako je to uvedené. Komodity, tie sedia. O žiadnej skupine však nič nevie, podľa jeho vedomostí to robil aj p. S. N.. Ďalej tvrdí, že to celé nevymyslel, i keď už nevie, ako sa k tomu dostal, asi cez p. Z. N.. Cez neho sa spoznal s p. S. N.. Faktúry robil do roku 2013, keď prišiel ten elektronický výkaz daňový, potom s tým skončil, nevie ako ostatní. Jeho firmy boli MC GOLD, spol. s r. o. ALFA-SERVIS, s.r.o (daňový subjekt).“

7. Z uznesenia sp.zn. ČVS: PPZ-973/NKA-FP-BA-2013 (č.l. 8) mal správca dane zrejmé, že

„pán G. L. [ako konateľ žalobcu] riadil a koordinoval činnosť členov zločineckej skupiny, pôsobil ako sprostredkovateľ záujemcov o podvodné faktúry, a to najmä u zástupcov obchodných spoločností WAJDA, a.s., WAJDA WINE s.r.o., DIOS Slovakia, s.r.o., KRYALEX s.r.o. a v iných doposiaľ neuvedených spoločnostiach. Tiež preberal od pána Petra Valacha zisk z predaja podvodne vyhotovených faktúr, podieľal sa na delení zisku, vystavoval a predkladal daňové priznania v mene spoločností - daňový subjekt, MC GOLD, spol. s r.o., KLAMPOL, s.r.o, ktoré obsahovali podvodné informácie o hospodárskom výsledku spoločnosti a určení základu pre výpočet dane, získal prístupy na

bankové účty ním ovládaných spoločností, prezentoval spôsob podvodného konania voči záujemcom, uvádzal nepravdivé a zavádzajúce informácie pri konaniach vedených správcom dane, rozdeľoval zisk skupiny získaný predajom faktúr, zadával pokyny na vykonanie účtovných zápisov skupinou ovládaných spoločností, dával pokyny na vyhotovovanie podvodných účtovných dokladov a faktúr, sprostredkoval prevody obchodných podielov v spoločnostiach ovládaných členmi zločineckej skupiny, bol konateľom spoločností - daňový subjekt a MC GOLD, spol. s r.o. , ktoré sa priamo ako nastrčené spoločnosti zúčastnili protiprávneho konania a vykonával ďalšiu činnosť spojenú s existenciou zločineckej skupiny. Cieľom trestnej činnosti je najmä páchanie podvodov súvisiacich s neoprávneným uplatňovaním nárokov na vrátane DPH a iných podvodov formou simulácie vzniku zákonných podmienok na odpočítanie dane, a to najmä vyhotovovaním fiktívnych účtovných dokladov a účtovných zápisov, na základe ktorých deklarovali fiktívne skladové zásoby, simulovali objem, množstvo a hodnotu obchodovaného tovaru a služieb, najmä vína, tlačiarenských farieb, elektroinštalačných prác a materiálu, stavebných prác, mäsa, rôznych potravinárskych výrobkov, hutníckeho materiálu a širokej škály rôznych tovarov a služieb, kedy využili existenciu obchodných vzťahov medzi spoločnosťami, medzi inými i daňového subjektu FACIES s.r.o., LK IMPOEXPO, s.r.o., spoločnosti ch&k, S.E.A. - MBM, spol. s r.o., WAJDA, a.s., WAJDA WINE, s.r.o.“

8. Na základe vykonaných dôkazov v zmysle § 24 Daňového poriadku (najmä v zmysle zápisníc o výsluchu obvinených citovaných správcov dane) správca dane dospel k záveru, ktorý si osvojil aj žalovaný, že v preskúmvanej veci bolo zaobstarané množstvo dôkazov, z ktorých nepochybne vyplýva, že žalobca vystupoval v reťazci spoločností podieľajúcich sa na podvodoch na DPH. Navyše konateľ žalobca sa vyjadril, že vyrábal faktúry a tieto firmám predával.

9. V súvislosti s námietkou žalobcu, že v inom rozhodnutí (č. 102792499/2016 z 22.03.2016) správca dane po vykonaní daňovej kontroly na dani z príjmov právnických osôb za rok 2013 dospel k odlišnému výsledku, žalovaný konštatoval, že preskúmvané rozhodnutie ako aj uvedené rozhodnutie č. 102792499/2016 vychádzali z rôznych skutkových zistení. Tiež žalovaný zdôraznil, že podstatnou skutočnosťou v preskúmvanej veci je to, že o rozhodných skutočnostiach sa správca dane dozvedel až po vydaní uvedeného rozhodnutia č. 102792499/2016.

10. K navrhovanému vykonaniu „konfrontácie“ žalovaný uviedol, že Daňový poriadok žiadny procesný inštitút konfrontácie nepozná, podľa žalovaného ide o procesný inštitút trestného konania, a z toho dôvodu ho nemôže vykonať.

III.

Konanie na správnom súde

11. Proti preskúmvanému rozhodnutiu podal žalobca postupom podľa Správneho súdneho poriadku prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Trnave všeobecnú správnu žalobu doručenu 21.08.2018.

12. Nakoľko žalobca vo svojej žalobe navrhoval aj priznať odkladný účinok správnej žalobe, Krajský súd v Trnave uznesením zo dňa 24. októbra 2018 návrh žalobcu na odkladný účinok správnej žaloby zamietol.

13. Úlohou Krajského súdu v Trnave ako správneho súdu bolo posúdiť zákonnosť preskúmvaného rozhodnutia a postup daňových orgánov podľa § 177 ods. 1 S.s.p. v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe (§ 182 ods. 1 písm. e/ S.s.p.), ktorými je správny súd v preskúmvanej veci viazaný (§ 134 ods. 1 S.s.p.), vrátane dôvodov podľa § 134 ods. 2 S.s.p. Po oboznámení sa so spisom správcu dane dospel k záveru (najmä č. 41 a č. 80 napadnutého rozsudku), že žaloba je nedôvodná. Preto postupom podľa § 190 S.s.p. prostredníctvom napadnutého rozsudku vyslovil, že žalobu zamietla z nasledujúcich dôvodov. Podľa § 190 S.s.p. v citovanom znení platí, že ak správny súd po preskúmaní rozhodnutia alebo opatrenia žalovaného dospeje k záveru, že žaloba nie je dôvodná, rozsudkom ju zamietne.

14. S poukazom na niektoré ustanovenia Správneho súdneho poriadku, Daňového poriadku, zák. č. 222/2004 Z.z., zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 431/2002 Z.z.“) a po podrobnej rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane, žalobných dôvodov a argumentácie žalovaného správny súd označil (viď č. 71 napadnutého rozsudku) za nedôvodnú námietku žalobcu ohľadom nepreskúmateľnosti a nezrozumiteľnosti napadnutého rozhodnutia z dôvodu, že prvostupňové rozhodnutie nekonkretizuje daň pripadajúcu na kontaktné a nekontaktné spoločnosti.

15. Naopak, pre správny súd je z prvostupňového rozhodnutia zrejmé, že správca dane neuznal uplatnenú DPH vo vzťahu k dvom spoločnostiam a to spoločnosti ch&k a spoločnosti S.E.A., pričom presne špecifikoval faktúry, vo vzťahu ku ktorým DPH nebola uznaná.

16. Tiež správny súd uviedol, že v spisovom materiáli sa nachádza uznesenie o vznesení obvinenia, z ktorého je zrejmé, že voči pánom S. N., G. L., F. E., S. E. a iným bolo podľa § 206 ods. 1 Trestného poriadku vznesené obvinenie za zločin založenia, zosnovania a podporovania zločineckej skupiny podľa § 296 Trestného zákona a za ďalšie iné súvisiace daňové trestné činy.

17. K skutkovému stavu, ktorý správca dane zisťoval, tiež správny súd uviedol, že :

„70. Správny súd považuje na tomto mieste za potrebné zdôrazniť, že správca dane až do 15. augusta 2016, kedy mu bola na základe výzvy doručená kópia uznesenia o vznesení obvinenia ČVS : PPZ-973/NKA-FP-BA-2013 zo dňa 20.04.2015 vykonával úkony smerujúce k náležitému zisteniu skutkového stavu veci. Správca dane si z trestného spisu zabezpečil výpovede, ktoré preukazujú, že v umelom reťazci obchodných spoločností, ktoré sa mali podieľať na podvodoch v súvislosti s daňou z pridanej hodnoty boli zapojení tak žalobca, spoločnosť ch&k, spol. s r.o. a rovnako spoločnosť S.E.A. - MBM, spol. s r.o. a ich konatelia - G. L., S. E., F. E. a S. N.

[]....

73. Vo vzťahu k dôkazom, ktoré žalobca navrhoval vykonať, je dôvodné vytknúť správcovi dane, že opätovne nepredvolal na výsluch svedka X. L., ale sa v podstate uspokojil s jeho písomným vyjadrením, ktoré doručil správcovi dane dňa 05.09.2014. Je potrebné si uvedomiť, že písomné vyjadrenie nemá povahu svedeckej výpovede, a z pohľadu vážnosti dôkazu má nižšiu výpovednú hodnotu aj vzhľadom k tomu, že žalobca nemal možnosť X. L. kľásť otázky. Toto pochybenie, však vzhľadom na skutočnosti, ktoré vyplývajú z výpovedí Z. Z., F. E., Q. K. (prevod obchodného podielu, tak ako tvrdil X. L.), ktoré v podstate potvrdzujú písomné vyjadrenie X. L., ale hlavne na skutočnosť, že žalobca nepredložil správcovi dane žiadne doklady, ktorými by preukázal reálnosť deklarovaných tovarov a služieb, pričom aj v prípade spoločnosti ch&k, spol. s r.o. mali byť v prospech žalobcu vykonané stavebné práce a nie v malo rozsahu, nezohľadnil správny súd ako dôvod zrušenia napadnutého rozhodnutia majúci za to, že svedecká výpoveď X. L. nie je spôsobilá s poukazom na výsledky dokazovania zvrátiť záver daňových orgánov.“

18. Z odôvodnenia uznesenia o vznesení obvinenia ďalej správny súd vyplýva, že trestná činnosť sa má týkať aj žalobcu, pričom konkrétne v rokoch 2010-2013 sa tvrdené transakcie týkali aj spoločnosti S.E.A. vo výške 506 870,31 € a rovnako tiež spoločnosti ch&k, spolu vo výške 759 057,04 €, teda spoločností, ktoré mali v zdaňovacom období júl 2013 žalobcovi, na základe predložených faktúr, ktorými si uplatnil právo na odpočítanie dane, dodať tovar, resp. poskytnúť služby.

19. K prieskumu právneho hodnotenia veci správny súd následne uviedol:

„77. Správca dane a následne žalovaný neporušili ani zásadu prezumpcie neviny, nakoľko, ako správne uviedol vo svojom rozhodnutí žalovaný, prvostupňovým rozhodnutím ani rozhodnutím žalovaného nebolo rozhodnuté o vine konateľa žalobcu. Správny súd súčasne dodáva, že napadnuté rozhodnutie žalovaného znamená, že žalobca nesplnil zákonné podmienky na to, aby mu bolo priznané právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ v spojení s § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, pričom otázku viny resp. neviny je príslušný posúdiť výlučne „trestný“ súd.

78. Podľa názoru správneho súdu, správca dane ako aj žalovaný správne vyhodnotili skutkový stav vyplývajúci z rozsiahle vykonaného dokazovania preverením listinných dôkazov, výpovedí svedkov,

ktoré vo vzájomných súvislostiach nepotvrdili realnosť deklarovaných zdaniteľných plnení vo vzťahu k dodávateľským subjektom, následkom čoho nebola preukázaná oprávnenosť uplatneného odpočtu DPH za dodanie tovaru a služieb od uvedených dodávateľov. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom, predovšetkým vo svetle kontrolných zistení a v ich vzájomných súvislostiach, absentuje reálny základ, ktorá skutočnosť má za následok nepriznanie práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ v spojení s § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH.

79. Záverom správny súd uvádza, že rovnako odôvodnenie napadnutého rozhodnutia spĺňa všetky atribúty zákonnosti, žalovaný sa vysporiadal s podstatnými odvolacími námietkami žalobcu, rozhodnutie je založené na náležité zistenom skutkovom stave veci, ktorý skutkový stav zodpovedá aj obsahu administratívneho spisu a v daňovom konaní nedošlo k podstatnému porušeniu ustanovení daňového poriadku, ktoré by mohlo mať za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia.“

20. S poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel správny súd k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

IV.

Obsah kasačnej sťažnosti / vyjadrenia

A)

21. Ako je uvedené v záhlaví proti napadnutému rozsudku sťažovateľ povinne zastúpený advokátom v zákonnej lehote podal kasačnú sťažnosť, v ktorej mal postupom podľa § 445 ods. 1 písm. c/ S.s.p., vrátane nutnosti zohľadniť hore uvedenú povinnosť podľa odseku 2, uviesť sťažnostné body, ktoré sú podľa sťažovateľa nasledujúce:

k § 440 ods. 1 písm. f/ S.s.p.:

- správny súd sa v rozpore s judikatúrou Ústavného súdu (nález sp.zn. I. ÚS 265/05, resp. nález sp.zn. IV. ÚS 14/07zo dňa 15. marca 2007), resp. rozhodnutiami EŠLP (viď vec Ruiz Torija c/a Španielsko z 09.12.1994, séria A č. 303 - A) nezaoberal so žalobným bodom, že preskúmané rozhodnutie bolo založené na porušení a nerešpektovaní ústavného práva sťažovateľa, a to prezumpcie nevinoty ako aj práva na riadne odôvodnenie rozhodnutia, pričom

o z konania žalovaného (najmä č. 70 a č. 77 napadnutého rozsudku) muselo byť správne súdu zrejmé, že porušuje ústavnú zásadu prezumpcie nevinoty, nakoľko

§ po tom, ako bolo doručené uznesenie o vznesení obvinenia v podstate prestal s relevantnými úkonmi smerujúcimi k náležitému zisteniu skutkového stavu,

§ uspokojil sa s odôvodnením odkazujúcim na obsah uznesenia o vznesení obvinenia,

§ ani si nezabezpečil a nepripojil celý trestný spis,

k § 440 ods. 1 písm. g/:

- správny súd nezohľadnil skutočnosť, že

o žalovaný v napadnutom rozhodnutí arbitrárne pristúpil k tvrdeniam o rozpore výsledku daňového konania sťažovateľa v porovnaní s inými skončenými daňovými konaniami u dodávateľov a odberateľov sťažovateľa, ktorým bolo priznané plné právo na odpočítanie dane, a tiež

o žalovaný nevykonal a nedoplnil dokazovanie žalobcom navrhnutými dôkazmi,

- hoci správny súd (č. 73 napadnutého rozsudku)

o dôvodne vytýkal žalovanému, že opätovne nepredvolal na výsluch svedka pána X. L. a uspokojil sa s jeho písomným vyjadrením,

o tak napriek závažnému porušeniu práv sťažovateľa (viď aj rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 2M Cdo 4/2009) nezrušil preskúmané rozhodnutie a

o považoval svedeckú výpoveď pána X. L. (všeobecne č. 78 napadnutého rozsudku) za nie spôsobilú zvrátiť záver žalovaného s poukazom na výsledky dokazovania.

22. Záverom sťažovateľ navrhol procesný záver konania na kasačnom súde v tom duchu, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší preskúmané rozhodnutie a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Pre prípad úspechu si sťažovateľ uplatnil právo na náhradu trov kasačného konania v celom rozsahu.

B)

23. Z vyjadrenia žalovaného z 09.10.2019 (č.l. 135) ku kasačnej sťažnosti vyplýva, že žalovaný považuje sťažnostné body sťažovateľa za neopodstatnené a navrhol, aby kasačný súd v zmysle § 461 S.s.p. kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol a sťažovateľovi nepriznal náhradu trov konania.

24. Žalovaný poukázal na skutočnosť, že s námietkami sťažovateľa sa riadne a vyčerpávajúco vysporiadal vo vyjadrení k žalobe ako aj v preskúmanom rozhodnutí. K sťažnostnému bodu, že tak správca dane ako aj žalovaný nevenovali pozornosť protichodným zisteniam v preskúmanom rozhodnutí oproti zisteniam iného správcu dane (Daňový úrad Trnava, pobočka Dunajská Streda) k dani z príjmov za rok 2013, ako aj že sa s touto skutočnosťou žiadnym spôsobom nezaoberal v preskúmanom rozhodnutí, zopakoval, že uvedené rozhodnutia vychádzajú z rôznych skutkových zistení.

25. Tiež v uvedenej súvislosti zdôraznil, že pre prvostupňové rozhodnutie i preskúmané rozhodnutie je kľúčová tá skutočnosť, že o rozhodných skutočnostiach v preskúmanej veci sa správca dane dozvedel až po dni vydania rozhodnutia č. 102792499/2016 z 22.03.2016, čím sa podstatne zmenila skutková a dôkazná situácia.

26. Taktiež námietky sťažovateľa o porušení zásady prezumpcie nevinu považoval žalovaný za nedôvodné, pretože ani správca dane a ani žalovaný vo svojich rozhodnutiach nevnášajú „rozsudok o vine“ štatutárneho orgánu sťažovateľa z porušenia trestnoprávných predpisov, ale konštatujú porušenie zák. č. 222/2004 Z.z., a to z dôvodu neoprávneného uplatnenia odpočítania dane zo sporných faktúr v kontrolovanom zdaňovacom období.

27. Žalovaný opätovne zopakoval svoj záver z preskúmaného rozhodnutia, že správca dane i žalovaný zaobstarali množstvo dôkazov, z ktorých nespochybniteľné vyplýva, že sťažovateľ vystupoval v reťazci spoločností podieľajúcich sa na podvodoch na DPH, v ktorom figurovali i deklarovaní dodávatelia sťažovateľa uvedení na sporných faktúrach. Taktiež správca dane i žalovaný postupovali v daňovom konaní v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi a rešpektovali zásady Daňového poriadku. Preskúmané rozhodnutie i prvostupňové rozhodnutie boli vydané v súlade so zákonom a závery v nich uvedené zodpovedajú zistenému skutkovému stavu.

28. Záverom žalovaný navrhol, aby kasačný súd sťažovateľom podanú kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú a sťažovateľovi nepriznal náhradu trov konania.

IV.

Právne názory kasačného súdu

A) Všeobecné vymedzenie kasačnej právomoci

29. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej tiež ako „Najvyšší súd“) konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Následne kasačný súd preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyseľne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačnú sťažnosť je v zmysle § 461 S.s.p. potrebné zamietnuť, nakoľko po jej preskúmaní kasačný súd na základe nižšie uvedených právnych názorov dospel k záveru, že je nedôvodná. Takto kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súbežne zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na webovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 26. januára 2021 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

30. Na prvom mieste kasačný súd zdôrazňuje, že zákonodarca výkon správneho súdnictva (najmä čl. 46 a čl. 142 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky) založil iba na návrhovej slobode účastníka (v preskúmvanej veci sťažovateľa), t.j. na zodpovednosti za obranu svojich práv (vigilantibus leges sunt scriptae) v medziach čl. 13 Dohovoru o ochrane základných práv a ľudských slobôd, vybrať si podľa Správneho súdneho poriadku z prostriedkov ochrany ten najvhodnejší proti preskúmvanému rozhodnutiu či postupu správcu dane a následne proti napadnutému rozsudku. Preto kasačný súd nie je oprávnený do tejto procesnej slobody vstupovať.

31. V uvedenej súvislosti musí kasačný súd tiež zdôrazniť, že právo na súdnu ochranu (čl. 46 a nasl. ústavy Slovenskej republiky) nie je absolútne a v záujme zaistenia právnej istoty a riadneho výkonu spravodlivosti podlieha určitým obmedzujúcim podmienkam (čl. 51 ods. 1 ústavy). To platí aj v prípade kasačnej sťažnosti ako mimoriadneho opravného prostriedku (§ 438 ods. 1 S.s.p.), ktorý nie je možné použiť „celoplošne“ na odstránenie nespokojnosti účastníka konania s akýmkoľvek rozhodnutím správneho súdu a ktorej aplikácia môže narušiť princíp právnej istoty strán, ktorých právna vec bola právoplatne skončená (§ 145 S.s.p.).

B) K dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p.: nepreskúmateľnosť

32. Ako prvý dôvod kasačnej sťažnosti musí kasačný súd vyhodnotiť dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p., t.j. vytýkaný nesprávny procesný postup, ktorým správny súd mal znemožniť účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, nakoľko tento dôvod je zásadnou prekážkou vykonania prieskumu podľa iného vyššie namietaného dôvodu kasačnej sťažnosti. Uvedený dôvod kasačnej sťažnosti o nepreskúmateľnosti však v medziach sťažnostných bodov nepovažuje kasačný súd za naplnený a preto ho na základe nižšie uvedených právnych argumentov odmietol.

33. Iba v súvislosti s častou kolíziou rozsahu sťažnostných bodov podporujúcich argumentáciu, a tiež aj u sťažovateľa v preskúmvanej veci, o uplatniteľnosti dôvodu podľa písmena f/ s dôvodom podľa písmena g/ - nesprávne právne posúdenie veci, musí kasačný súd na úvod zdôrazniť (rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 28. júla 2020, sp.zn. 1Sžfk/23/2019), že nepreskúmateľné je také rozhodnutie správneho súdu, ktoré ho neumožňuje spochybníť na základe dôvodu podľa písmena g/. To, že sa sťažovateľ v preskúmvanej veci pokúsil aj za pomoci dôvodu podľa písmena g/ spochybníť rozhodnutie správneho súdu tým, že v ňom našiel prvky pre svoju argumentáciu o nesprávnom právnom posúdení veci, to iba potvrdzuje nedôvodnosť predloženého dôvodu podľa písmena f/.

34. Kasačný súd vychádza z toho, že sťažovateľ označuje napadnutý rozsudok ako nedostatočne odôvodnený a nepreskúmateľný vo vzťahu k uplatneným žalobným bodom a že tento postup správneho súdu mu odňal právo na spravodlivý proces. S poukazom na skoršiu judikatúru Najvyššieho súdu (najmä rozsudok sp.zn. 1Sžfk/23/2018 zo dňa 21. januára 2020) kasačný súd zastáva naďalej názor, že sťažovateľom tvrdená nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku, nakoľko predstavuje neprijateľnú výnimku z výkonu súdnej moci a týka sa výlučne len celkom ojedinelých (extrémnych) prípadov, musí byť testovaná preukázaním absencie zásadného vysvetlenia dôvodov podstatných pre rozhodnutie súdu. Samotná subjektívna nespokojnosť sťažovateľa s formou, štruktúrou a obsahom odôvodnenia napadnutého rozsudku je v tomto prípade nepostačujúca.

35. Prvým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia podľa judikatúry ESĽP je to, že ide o také vady v odôvodnení napadnutého rozsudku, keď tento neobsahuje vôbec žiadne odôvodnenie, alebo keď sa vyskytli „vady najzákladnejšej dôležitosti pre súdny systém“ (napríklad rozsudok ESĽP z roku 2009 vo veci Sutyazhnik proti Rusku,), prípadne ak došlo k vade tak zásadnej, že mala za následok „justičný omyl“ (napríklad rozsudok ESĽP z roku 2003 vo veci Ryabykh proti Rusku).

36. Druhým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia je právny názor [najmä rozsudok ESĽP vo

veci Ruiz Torija v. Španielsko, resp. neskôr García Ruiz v. Španielsko (vo veci č. 30544/96 z 20.01.1999) - spomenuté tiež sťažovateľom], t.j. že správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania alebo odpovedať na každú jeho námietku či argument, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia správneho súdu a na to nadväzujúce kasačného súdu (ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia), by malo postačovať na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (obdobne aj rozhodnutia Ústavného súdu sp.zn. II. ÚS 78/05 alebo sp.zn. II. ÚS 76/07).

37. Podľa stanoviska č. R 2/2016 občianskoprávneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 3. decembra 2015, ktoré je v zmysle konzistentnej judikatúry aplikovateľné aj na podmienky Správneho súdneho poriadku platí, že:

„Nepreskúmateľnosť rozhodnutia zakladá inú vadu konania v zmysle § 241 ods. 2 písm. b) Občianskeho súdneho poriadku.

Výnimočne, keď písomné vyhotovenie rozhodnutia neobsahuje zásadné vysvetlenie dôvodov podstatných pre rozhodnutie súdu, môže ísť o skutočnosť, ktorá zakladá prípustnosť dovolania podľa § 237 ods. 1 písm. f) Občianskeho súdneho poriadku.“

38. Kasačný súd po preskúmaní obsahu, štruktúry a logických nadväzností vyhodnotenia jednotlivých skutkových dôvodov v napadnutom rozsudku dospel k záveru, že správny súd postupoval v intenciách ust. § 139 ods. 2 S.s.p., t.j. odôvodnenie napadnutého rozsudku umožňuje jeho preskúmateľnosť. Iba pre úplnosť kasačný súd k forme a štruktúre odôvodnenia využitým správnym súdom konštatuje, že v úvode napadnutého rozsudku (č. 1 až č. 4 napadnutého rozsudku) sa nachádza stručný priebeh daňového konania a stručné zhrnutie preskúmaného rozhodnutia. Nasleduje podstatné zhrnutie argumentov žalobcu a vyjadrenia žalovaného (č. 5 až č. 23 napadnutého rozsudku). Po všeobecnej časti odôvodnenia svojej právomoci a prehľade dotknutých právnych ustanovení (č. 24 až č. 40 napadnutého rozsudku) už správny súd prezentoval posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov (č. 41 až č. 77 napadnutého rozsudku). V preskúmanej veci je dostatočne zrejmé, čoho a z akých dôvodov sa účastníci domáhali, čo navrhovali, z ktorých skutočností a dôkazov správny súd vychádzal, akými úvahami sa riadil a aké závery zaujal k právnemu posúdeniu preskúmaného rozhodnutia.

39. Pre kasačný súd je odôvodnenie napadnutého rozsudku v zmysle § 139 ods. 2 S.s.p. dostatočne presvedčivé. Za procesnú vadu konania podľa § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p. nemožno považovať to, že správny súd neodôvodnil svoje rozhodnutie podľa predstáv sťažovateľa. Preto je možné napadnutý rozsudok / napadnuté uznesenie podrobiť prieskumu ohľadom navrhnutého dôvodu v zmysle písmena g/.

Podľa § 139 ods. 2 S.s.p. v citovanom znení v odôvodnení rozsudku uvedie správny súd stručný priebeh administratívneho konania, stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia, podstatné zhrnutie argumentov žalobcu a vyjadrenia žalovaného, prípadne ďalších účastníkov, osôb zúčastnených na konaní a zainteresovanej verejnosti, posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov, prípadne odkáže na ustálenú rozhodovaciu prax. Ak správny súd zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vráti mu vec na ďalšie konanie, je povinný v odôvodnení rozsudku uviesť aj to, ako má orgán verejnej správy vo veci ďalej postupovať. Správny súd dbá, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

C) K nesprávnemu právnemu posúdeniu veci - písm. g):

40. Sťažovateľ prostredníctvom ďalšieho dôvodu namieta, že správny súd nesprávne právne posúdil preskúmanú vec, t.j. meritum sporu [kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p.]. Uvedený druhý dôvod kasačnej sťažnosti v medziach sťažnostných bodov opätovne nepovažuje kasačný súd za naplnený a preto ho na základe nižšie uvedených právnych argumentov odmietol.

41. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje v zmysle svojej ustálenej rozhodovacej praxe (napríklad rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžfk/10/2018 zo dňa 13. septembra 2019) na to, že s týmto kasačným dôvodom zákonodarca spája právnu situáciu, kedy správny súd na správne a zákonným spôsobom zistený skutkový stav (§ 440 ods. 1 písm. f/ S.s.p.) bez väd zaťažujúcich jeho rozhodovanie (písmena a/ až f/) nesprávne aplikuje objektívne právo v merite veci, v medziach a vo väzbe na takto zistený skutkový stav, bez možnosti opory v doterajšej ustálenej rozhodovacej praxi kasačného súdu (a contrario písmeno h/ citovaného odseku 1).

42. V nadväznosti na uvedené považuje kasačný súd za podstatné zaujať právny názor k viacerým sťažovateľom nastoleným otázkam týkajúcim sa nesprávneho právneho posúdenia veci, a to či skutkový stav v rozsahu zistenom správcom dane umožnil spoľahlivo vyvodit' vyššie popísané právne závery spojené s uložením daňovej povinnosti, keď opätovne nepredvolal na výsluch svedka pána X. L.Ú., t.j. k dôkaznej pasivite správcu dane vytykanej sťažovateľom.

43. Z obsahu kasačnej sťažnosti je neprehliadnuteľné, že sťažovateľ na podporu svojho dôvodu najmä brojí proti jednotlivým skutkovým záverom správcu dane, ktoré si osvojil žalovaný a následne aj správny súd. Najmä im vytyka, že hoci na jednej strane správny súd (viď č. 73 napadnutého rozsudku) vytykal žalovanému, že opätovne nepredvolal na výsluch svedka pána X. L., ale naopak sa uspokojil s jeho písomným vyjadrením, tak napriek závažnému porušeniu práv sťažovateľa (viď aj odkaz sťažovateľa na rozhodnutie Najvyššieho súdu sp.zn. 2 M Cdo 4/2009) nezrušil preskúmané rozhodnutie, pričom vyhodnotil svedeckú výpoveď pána X. L. za nie dostatočnú, aby zvrátila záver žalovaného s poukazom na výsledky dokazovania.

44. V uvedenej súvislosti kasačný súd poukazuje na podstatu konania o kasačnej sťažnosti, v zmysle ktorého je možné odstrániť iba najpodstatnejšie právne pochybenia správneho súdu bez nožnej prípustnosti skutkovej zmeny (§ 454 v spojení s § 441 S.s.p.) pri posudzovaní zákonnosti daňového dokazovania, t.j. procesných noriem aplikovateľných na postup správcu dane, resp. žalovaného. Je nepochybné, že sa správny súd pri vyhodnotení procesu dokazovania a samotných skutočností pozastavil nad prístupom správcu dane, avšak na rovnakom mieste ihneď objasnil (viď vyššie citované č. 78 napadnutého rozsudku), že tento postup vyhodnotil správny súd ako oprávnený, nakoľko správca dane po vykonaní rozsiahleho dokazovania dospel k záveru zodpovedajúcemu zásadám logického myslenia a správneho uváženia, že oprávnenosť uplatneného práva na odpočítanie (a tým aj odpočtu, ako uviedol správny súd) nebola potvrdená reálnosťou deklarovaných zdaniteľných plnení (viď poukaz na ust. § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ v spojení s § 51 ods. 1 písm. a/ zák. č. 222/2004 Z.z.).

45. Pozornosti kasačného súdu neuniklo, že v skutkovo a právne obdobnej veci rovnakých účastníkov už Najvyšší súd rozhodoval. V súvislosti s otázkou dokazovania v preskúmanej veci musí kasačný súd poukázať na rozsudok Najvyššieho súdu, t.j. sp.zn. 6Sžfk/68/2019 zo dňa 25. novembra 2020, ktorý sa zakladal na obdobných skutočnostiach a právnych záveroch vyslovených správnym súdom, a to že (relevantná časť rozsudku citovaná kasačným súdom v zmysle § 464 ods. 1 S.s.p.)

59. Účelom daňového konania je zistenie, či 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.

60. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane.

61. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach, dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

62. Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vysloveného v rozsudku sp.zn. 4Sžf/30/2014

zo dňa 17.02.2015 aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných ustanovení.

63. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úloha, aké dôkazy vykoná a akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

64. Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybni vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej (uznesenie Ústavného súdu SR z 14. novembra 2018, č.k. I. ÚS 377/2018-53).

65. Podľa názoru kasačného súdu je nutné uviesť si postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správny orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustáľuje zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b/ skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Touto skutočnosťou je aj realita dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

66. Kasačný súd uvádza, že odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžf/26/2014).

67. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že tento dodávateľ mu naozaj tovar, resp. službu, dodal. Je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť.

68. Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým

zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t.j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

69. Kasačný súd poukazuje aj na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. I.ÚS 241/07-44, podľa ktorého zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t.j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

70. Správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na predložených faktúrach. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na sťažovateľovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednávacom prípade nestalo.

71. Kasačný súd sa stotožnil s právnym názorom žalovaného a krajského súdu, že v daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy posudzuje. Správca dane, ktorý získa oprávnené pochybnosti o tom, či bola predmetná služba či tovar dodaná osobou, deklarovanou na predkladaných faktúrach, nie je povinný dokazovať nedodanie touto osobou, ale daňový subjekt musí viesť preukázať uskutočnenie zdaniteľného obchodu osobou uvedenou v predkladanej faktúre, pokiaľ si uplatňuje právo na odpočítanie DPH z predkladanej dodávateľskej faktúry. Ak žalobca v tomto smere neunesie dôkazné bremeno, nemôže byť úspešný v uplatnení práva na odpočítanie.

72. K námietke nerešpektovania zásady prezumpcie nevinu kasačný súd uvádza, že táto sa uplatňuje v trestnom konaní, pričom správca dane v prejednávacom prípade konštatoval porušenie daňových predpisov - zákona o DPH, a to z dôvodu neoprávneného uplatnenia odpočítania dane zo sporných faktúr daňovým subjektom v kontrolovanom zdaňovacom období.

73. Vo vzťahu k nevykonaniu navrhovaných dôkazov, týkajúcich sa nepredvolania svedka X. L. na výsluch kasačný súd uvádza, že táto nie je spôsobilá s poukazom na výsledky dokazovania zvrátiť záver daňových orgánov.

[.]...

78. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popisali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný krajský súd uviedol vo svojom rozhodnutí, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľa.“

46. Pre úplnosť kasačný súd uvádza, že má vedomosť o rozhodovacej činnosti tunajšieho súdu vo veci sp.zn. 4Sžfk/68/2019, v ktorej išlo o konanie medzi totožnými účastníkmi konania, kde predmetom konania bol nadmerný odpočet DPH za zdaňovacie obdobie marec 2013 v sume 42 614,15 €.

47. V tejto veci kasačný súd rozhodol rozsudkom sp.zn. 4Sžfk/68/2019 zo dňa 4. novembra 2020 tak, že rozsudok Krajského súdu v Trnave zrušil z dôvodu, že tento nespĺňal náležitosti podľa ust. § 139 S.s.p. Svoj odlišný právny názor Najvyšší súd s poukazom na to, že preskúmal rozsudok správneho

súdu, ktorý bol vyhotovený využitím tzv. skráteného odôvodnenia rozsudku podľa ust. § 140 S.s.p. na základe odkazu správneho súdu na svoje skôr vydané rozsudky sp.zn. 14S/59/2018 zo dňa 27. júna 2019, sp.zn. 14S/60/2018 zo dňa 11. júla 2019 a sp.zn. 20S/84/2018 zo dňa 12. júna 2019, odôvodnil tým, že správny súd nenaplnil požiadavky zákonodarcu na nutnosť popísať aspoň podstatné okolnosti preskúmvanej veci, z ktorých vyvodzoval záver o totožnosti predmetu konania.

48. Na základe uvedeného musel kasačný súd vyhodnotiť dôvody kasačnej sťažnosti ako aj samotnú kasačnú sťažnosť, že nie je dôvodná (§ 461 S.s.p.), a preto ju v zmysle svojho oprávnenia zamietol.

VI.

49. Kasačný súd vzhľadom na dôvody kasačnej sťažnosti uplatnené sťažovateľom uvádza, že napadnutý rozsudok má všetky formálne i obsahové náležitosti súdneho rozhodnutia požadované v zmysle § 139 S.s.p. Preskúmvané rozhodnutie vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktoré následne bolo logicky vyhodnotené a riadne právne posúdené. Kasačný súd sa preto stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistenými správnym súdom, že orgán verejnej správy dodržal požiadavku zákonnosti pri priebehu a následnom vydaní preskúmvaného rozhodnutia.

50. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok sťažovateľa a vyjadrenia žalobcu/žalovaného ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté svojej staršej judikatúry (čl. 1 ods. 1 ústavy), najmä už v citovanom rozhodnutí sp.zn. 1Sžfk/10/2018, sp.zn. 1Sžfk/23/2018 ako aj sp.zn. 6Sžfk/68/2019, pri ktorých kasačný súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od nich obsahu a vyslovených právnych názorov (viď účinky sledované v § 20 a contrario § 22 ods. 1 S.s.p. spolu s čl. 144 ods. 1 ústavy) s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty ako aj svojej úlohy zjednocovateľa súdnej judikatúry (§ 20 S.s.p.) odchýlil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska v zmysle záverov judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č. A-24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec Borovská a Forrai v. Slovenská republika č. A-48554/10 z 25.11.2014), s oznámením termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa § 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

51. Kasačný súd v preskúmvanej veci v súlade s ust. § 455 S.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by nariadenie pojednávania bolo potrebné.

52. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd postupom v zmysle § 167 ods. 1 v spojení s § 467 ods. 2 S.s.p. na základe princípu úspešnosti sťažovateľa, čo v konaní o kasačnej sťažnosti nenastalo. Naopak žalovaný ako protistrana bol úspešný, avšak jeho právo sa priznáva iba za mimoriadnych podmienok, ktoré v preskúmvanej veci neboli naplnené.

Podľa § 467 ods. 1 S.s.p. ustanovenia o trovách konania sa primerane použijú na kasačné konanie.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustná kasačná sťažnosť (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).