

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/26/2019
Identifikačné číslo spisu: 3017200450
Dátum vydania rozhodnutia: 10.03.2021
Meno a priezvisko: JUDr. Erika Čanádyová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:3017200450.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eriky Čanádyovej a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. v právnej veci žalobcu: LIGNUM MDV PLUS s. r. o., so sídlom Galvaniho 2/A, 821 04 Bratislava, IČO: 36 834 203, právne zastúpený: JUDr. Ján Súkeník, advokát so sídlom Stred 60/55, 017 01 Považská Bystrica, IČO: 34 056 777, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102097795/2017 zo dňa 04.10.2017 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Trenčín č. 101499492/2017 zo dňa 07.07.2017, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/141/2017-97 zo dňa 13. novembra 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/141/2017-97 zo dňa 13.11.2018 z r u š u j e a v e c v r a c i a správneho súdu na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Trenčíne rozsudkom (ďalej aj „správny súd“, „krajský súd“) č. k. 11S/141/2017-97 zo dňa 13.11.2018 (ďalej len „rozsudok krajského súdu“, „napadnutý rozsudok“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 102097795/2017 zo dňa 04.10.2017 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Trenčín č. 101499492/2017 zo dňa 07.07.2017 (ďalej aj „rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu“), vec vrátil na ďalšie konanie a žalovanému uložil povinnosť zaplatiť žalobcovi úplnú náhradu trov konania. Podkladom pre rozhodovanie daňových orgánov bol protokol o kontrole č. 104544362/2016 zo dňa 28.12.2016.

2. Napadnutým rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu, ktorý žalobcovi v zmysle § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej ako „daňový poriadok“) určil rozdiel v sume nadmerného odpočtu 10 800,- EUR na dani z pridanej hodnoty podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o

dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej ako „zákon o DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2015 znížením nadmerného odpočtu zo sumy 57 446,50 EUR na sumu 46 646,50 EUR.

3. Krajský súd v napadnutom rozsudku uviedol, že po oboznámení sa s obsahom súdneho a administratívneho spisu a prednesov účastníkov na pojednávaní dospel k záveru, že žaloba bola podaná dôvodne. Z odôvodnení rozhodnutí daňových orgánov správneho súdu vyplynulo, že tieto nespochybňujú samotnú výrobu a existenciu (odprezentovanie) deklarováných reklamných služieb a ich dodanie žalobcovi. Sporným zostalo, či spoločnosť Advertising of Companies s. r. o., ktorá vystavila správcom dane spochybnené dodávateľské faktúry, bola aj skutočným dodávateľom reklamných služieb tak ako bolo deklarované v dodávateľských faktúrach, na základe ktorých si žalobca uplatnil nárok na odpočet DPH. Preukázanie uvedenej skutočnosti mal vplyv na následné posúdenie oprávnenosti nároku žalobcu na odpočet DPH.

4. Správny súd ďalej konštatoval, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadnému zneužitiu systému DPH je cieľom uznaným a podporovaným právom EÚ. Prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie DPH, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (viď rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci Bonik, C-28/5/2011).

5. Vychádzajúc z právneho názoru vysloveného v rozhodnutiach Súdneho dvora EÚ, z ktorých majú pri svojej rozhodovacej činnosti vychádzať aj daňové orgány, je na správcovi dane, aby zisťoval či sa dodávateľ služby dopustil podvodu alebo nie a či žalobca o tomto podvode, vzhľadom na všetky zistené skutočnosti vedel, resp. mohol vedieť. Skutočnosť, že žalobca mal, resp. mohol mať takúto vedomosť, je dôkazným bremenom správcu dane. Je preto úlohou žalovaného, aby uvedené overil podľa vnútroštátnych procesných pravidiel obsiahnutých v daňovom poriadku. Okruh kritérií, z ktorých sa zisťuje úmysel, resp. vedomosť daňového subjektu, stavuje a dokazuje správca dane. Svoje závery je potom povinný riadne odôvodniť aj v kontexte judikatúry Súdneho dvora EÚ.

6. Ďalej správny súd konštatoval, že správca dane ani žalovaný sa riadne nezaoberali otázkou vedomosti žalobcu o tom, že sa zúčastňuje na obchodoch, ktorých cieľom bolo získanie daňovej výhody, resp. že ide o transakcie, ktoré sú poznačené daňovým podvodom. Takýmto postupom žalovaný zaťažil podľa krajského súdu svoje rozhodnutie vadou nepreskúmateľnosti, ktorá bola dôvodom na zrušenie rozhodnutia. Žalovaný (správca dane vôbec) dôvodil, že žalobca mal a mohol vedieť o neprimeranosti fakturovanej ceny za dodávané reklamné služby, nakoľko pre neho bola priamo spoločnosťou MEDIAL Púchov s. r. o. vystavená faktúra zo dňa 13.10.2015 za inzerciu vo videotexte Púchovskej televízie v celkovej sume 13,20 EUR. Žalobca teda podľa žalovaného mal mať vedomosť o médiách, v ktorých bola poskytnutá reklamná kampaň a mal možnosť preveriť si ceny, za ktoré bola poskytnutá, preto záver správcu dane, že dôvodom vloženia fakturačného reťazca bolo získanie neoprávnenej daňovej výhody, zodpovedá podľa žalovaného zásadám logického myslenia. S uvedeným zdôvodnením sa však správny súd nestotožnil. Žalovaným použitá argumentácia nebrala podľa správneho súdu do úvahy zjavnú kvalitatívnu rozdielnosť reklamných služieb, ktoré boli fakturované spoločnosťou MEDIAL Púchov s. r. o. faktúrou zo dňa 13.10.2015 (riadková inzercia vo videotexte televízie) oproti tým, ktoré boli v priebehu decembra 2015 žalobcovi fakturované spoločnosťou Advertising of Companies s. r. o., majúce formu audiovizuálnych reklamných spotov. Podľa názoru správneho súdu nebolo argumentačne korektné iba formálne porovnanie (t.j. bez zisťovania podrobnejších detailov) reklamy majúcej formu v podstate iba textového inzerátu s reklamou prezentujúcou určitý subjekt alebo produkt formou zvukovoobrazového diela na LED obrazovke umiestnenej v exteriéri, prípadne formou reklamného spotu v lokálnej televízii.

7. Napadnuté rozhodnutie podľa krajského súdu neponúkalo odpoveď na to, ako sa žalovaný vysporiadal s tým, či bolo zistené a na akom základe, či žalobca urobil všetky opatrenia, ktoré bolo rozumné od neho požadovať, aby sa uistil, že sa na podvode, resp. zneužívajúcom konaní nebude podieľať. Uvedené bolo potrebné skúmať v časových súvislostiach uskutočňovania sporných zdaniteľných obchodov, nie z pohľadu množiny informácií, ktoré sa stali dostupnými až dodatočne a ktoré vo svojej komplexnosti

utvárali správcovi dane iný obraz o sporných otázkach, než aký si mohol vytvoriť žalobca, limitovaný v čase uskutočňovania zdaniteľných plnení absenciou tých vyhľadávacích oprávnení a kompetencií, akými disponuje správca dane. Povinnosťou daňových orgánov bolo na základe výsledkov vykonaného dokazovania nielen urobiť záver ohľadne existencie zneužívajúceho konania, resp. podvodu na DPH na niektorom stupni obchodného reťazca, ale súčasne aj záver o tom, či z výsledkov takto vykonaného dokazovania možno uzavrieť, že o tomto podvodnom, resp. zneužívajúcom konaní kontrolovaný daňový subjekt vedel, resp. vzhľadom na všetky okolnosti posudzovanej veci vedieť mal a mohol. Ak bol použitý argument, že k podvodu alebo k zneužitiu práva došlo, ak daňové orgány vo svojich rozhodnutiach vymenujú niektoré skutočnosti (dôkazy) majúce preukazovať existenciu zneužívajúceho konania, avšak tieto skutkové zistenia neposúdia v súvislosti s otázkou možnej ne/vedomosti žalobcu o jeho účasti na takomto konaní, je potrebné bez takéhoto posúdenia závery daňových orgánov považovať za predčasné, t. j. nepreskúmateľné.

8. Za dôvodnú považoval správny súd aj námietku žalobcu majúcu základ v časti odôvodnenia napadnutého rozhodnutia, kde žalovaný poukázal na obsah výpovedí svedkov U. Y., D.. P. N., F. C. a L.. D. F., ktorí boli vypočutí ako svedkovia v inom daňovom konaní týkajúcom sa iného zdaňovacieho obdobia. Týmito výpoveďami následne žalovaný podporil záver, že výška zdaniteľných obchodov fakturovaných žalobcovi jeho dodávateľom mala byť umelo navýšená, čo ďalej argumentačne previazal s konštatáciou umelo vytvoreného fakturačného reťazca. Uvedená argumentačná línia pritom nebola súčasťou ani protokolu o výsledku daňovej kontroly a ani odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia, a to ani náznakom, preto správny súd vyjadril názor, že postupom žalovaného došlo k porušeniu ustanovenia § 45 ods. 1 písm. f/ daňového poriadku, podľa ktorého daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola, má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim. Daňový poriadok tu počíta s tým, že všetky dôležité zistenia, na ktorých chce daňový orgán (a potom aj odvolací orgán v prípadnom odvolacom konaní) založiť svoju argumentáciu rezultujúcu právnym názorom podporujúcim neskorší výrok meritórneho rozhodnutia v daňovom konaní, sa stanú súčasťou protokolu z daňovej kontroly, s ktorým bude kontrolovaný daňový subjekt oboznámený s následnou možnosťou uplatnenia práva sa k zisteniam nielen vyjadriť, ale v nadväznosti na konkrétne zistenia aj navrhnúť doplnenie dokazovania. Tým, že žalobca bol s istými relevantnými skutkovými zisteniami a okolnosťami, ktoré až druhostupňový správny orgán vzal za jeden z ťažiskových základov svojho rozhodnutia, oboznámený až potom, ako si prečítal doručené mu rozhodnutie žalovaného, proti ktorému už nebolo možné podať riadny opravný prostriedok, došlo podľa krajského súdu k porušeniu jeho práva vyjadriť sa pred vydaním meritórneho rozhodnutia k jeho podkladom, čo sa pri správe daní realizuje aj prostredníctvom oprávnenia vyplývajúceho z ustanovenia § 45 ods. 1 písm. f/ daňového poriadku. Správny súd teda prisvedčil žalobcovi, že uvedeným postupom došlo nielen k situácii, kedy skutkový stav, ktorý vzal žalovaný za základ rozhodnutia, je v zreteľhodnej časti v rozpore s obsahom administratívneho spisu (z dôvodu absencie zápisníc o svedeckých výpovediach U. Y., D.. P. N., F. C. a L.. D. F. v spise týkajúcom sa zdaňovacieho obdobia december 2015), ale že uvedeným postupom došlo aj k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej, keďže ním došlo k odňatiu možnosti žalobcovi vyjadriť sa k zabezpečeným dôkazom pred konečným rozhodnutím vo veci.

9. S poukazom na vyššie uvedené úvahy a právne závery správny súd napadnuté rozhodnutie žalovaného podľa § 191 ods. 1 písm. d/, f/ a g/ SSP zrušil, pričom dospel k záveru, že bolo potrebné zrušiť aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane, v ktorom sa nenachádzala vôbec žiadna správna úvaha o riešení otázky vedomosti žalobcu o jeho účasti na podvodnom, resp. zneužívajúcom konaní. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 175 ods. 1 SSP a v konaní úspešnému žalobcovi priznal proti žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

10. Proti rozsudku krajského soudu podal řádně a včas kasačnou stížnost žalovaný (dále aj ako „stážovateľ“) z dôvodu ustanoveného v § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, nakoľko krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, preto žiadal rozsudok krajského súdu zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

11. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že závery krajského súdu obsiahnuté v napadnutom rozsudku, sú v rozpore s rozhodnutím žalovaného, nakoľko správca dane dostatočne zistil skutkový stav a žalovaný ho posúdil v súlade so zákonom o DPH. Konštatoval, že v prípade žalobcu došlo k daňovému úniku, správca dane preukázal, že žalobca je súčasťou daňového úniku, pri ktorom bola narušená neutralita DPH. Vedomosť žalobcu o tom, že je súčasťou podvodného konania, bola preukázaná skutočnosťou, že žalobca mal vedomosť o médiách, v ktorých bola poskytnutá reklamná kampaň a mal možnosť si preveriť ceny, za ktoré bola poskytnutá.

12. Žalovaný ďalej konštatoval, že v napadnutom rozhodnutí podrobne rozpísal dôkazy o umelo vloženom reťazci dodávateľov do skutočnej dodávky reklamných služieb, ktorý žalobcovi zabezpečil získanie neoprávneného daňového úniku, tiež presne vyčíslil výšku získanej neoprávnenej daňovej výhody, pričom sa vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v odvolaní žalobcu.

13. Sťažovateľ ďalej dôvodil, že žalobcovi neuprel žiadne práva, pretože žalobca bol so všetkými dôkazmi riadne odôvodnený.

14. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalovaný podaním zo 07.05.2019, v ktorom navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť žalovaného zamietol a žalobcovi priznal náhradu trov konania voči žalovanému v rozsahu 100 %.

III.

Konanie na kasačnom súde

15. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 1 a 2 SSP). Kasačný súd rozhodol o kasačnej sťažnosti bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP). Miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v lehote najmenej piatich dní pred jeho vyhlásením (§ 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

16. Kasačný súd po oboznámení s obsahom napadnutého rozsudku správneho súdu, obsahom administratívneho spisu, ako aj preskúmaním rozhodnutí žalovaného a rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu konštatuje, že žalovaný vykonaným dokazovaním mal preukázané, že žalobcovi boli fakturované reklamné služby v mesiaci december 2015 dodávateľom Advertising of Companies s. r. o., Bratislava, IČO: 46351485, na základe uzavretej Zmluvy o realizácii reklamnej kampane, ktorú žalobca ako objednávateľ uzavrel s uvedenou obchodnou spoločnosťou ako vykonávateľom (ďalej aj „vykonávateľ“) dňa 10.02.2015, vrátane dodatku uzavretého dňa 06.08.2015, ktorej predmetom bola realizácia zmluvnej kampane vykonávateľa pre objednávateľa, v okrese Púchov, Považská Bystrica, Ilava a Bratislava, za účelom zviditeľňovania činnosti dopravnej firmy žalobcu, ale hlavne pre spropagovanie otvorenej čerpacej stanice, ktorá je v areáli žalobcu, za účelom zvýšenia počtu tankujúcich motoristov. Súčasne účastníci zmluvy dohodli, že reklamná kampaň bude realizovaná vo forme nájmu LED obrazovky v Považskej Bystrici, ktorá je umiestnená v športovej hale na sídlisku SNP, nájmu LED obrazovky v centrále spoločnosti TESCO Zlaté Piesky, Bratislava, Cesta na Senec 2 a distribúciou letákov a odvysielaním reklamných spotov v TV Považie a Púchovskej TV. Účastníci zmluvy, v časti „Miesto, čas a rozsah predmetu objednávky“ označili kampaň, ktorá začína v treťom mesiaci 2015, nájmom LED za účelom jeho využitia na reklamnú kampaň podnikateľských aktivít a návrhom, zrealizovaním, distribúciou letákov, odvysielaním reklamných spotov v TV Považie a Púchovskej TV s ukončením k 31.12.2015. Celkovú cenu za poskytnuté služby dohodli v sume 490 000,- EUR plus 20 %

DPH.

17. Z obsahu administratívneho spisu mal kasačný súd preukázané, zhodne s názorom žalovaného, že vykonávateľ účtoval dodanie služby posudzovanými faktúrami za mesiac december 2015, z ktorých si uplatnil žalobca odpočet DPH. Žalovaný v rozhodnutí konštatoval, že služba nebola poskytnutá žalobcovi osobou, ktorá je uvedená na posudzovaných faktúrach (dodávateľom alebo vykonávateľom reklamných služieb) a konštatoval, na základe vykonaného dokazovania, že nebolo preukázané, že táto služba bola dodaná subdodávateľsky v dodávateľskom reťazci, ktorý sa týkal realizácie plnenia dodania reklamných služieb.

18. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že Advertising of Companies s. r. o., Bratislava uzavrel zmluvu o realizácii reklamnej kampane ako objednávateľ s obchodnou spoločnosťou JOPE REK s. r. o., Bratislava, IČO: 46018948, s rovnakým predmetom plnenia, ktorá sa týka dodania reklamných služieb v súlade s obsahom zmluvy, ktorú uzavrel žalobca s vykonávateľom, pre žalobcu, za rovnakú cenu a s rovnakou dobou platnosti zmluvy. Táto zmluva bola uzatvorená dňa 12.02.2015. Z obsahu administratívneho spisu mal ďalej kasačný súd preukázané, že objednávateľom JOPE REK s. r. o., objednal u obchodnej spoločnosti FP TRADE, s. r. o., so sídlom Zvolen, IČO: 46618546, v zastúpení: L. U., zmluvu o realizácii reklamnej kampane, týkajúcu sa toho istého plnenia, ktoré bolo predmetom zmluvy uzavretej so žalobcom ako objednávateľom, s dobou platnosti zmluvy od 01.08.2015 do 31.12.2015, s celkovou cenou dodania 128 500,- EUR a 20 % DPH, uzavretú dňa 21.07.2015. Uvedené zmluvy o reklamnej kampani sú súčasťou administratívneho spisu. Súčasťou administratívneho spisu sú výsluchy svedkov J. Š. - konateľa obchodnej spoločnosti Advertising of Companies s. r. o. (vykonávateľa) aj v mesiaci december 2015, ktorú zmluvu so žalobcom za vykonávateľa uzavrel, ďalej výsluch L. B., konateľa spoločnosti JOPE REK s. r. o., ktorú zmluvu tiež s objednávateľom Advertising of Companies s. r. o. uzatváral, výsluch svedka D. D., ktorý v mesiaci december 2015 bol konateľom firmy FP TRADE, s. r. o., ako aj výsluch L. U., ktorý bol konateľom spoločnosti FP TRADE, s. r. o., Zvolen, v čase od 11.04.2012 do 22.11.2015. Ako vyplýva z výsluchu svedka D. D., pred správnym orgánom dňa 20.09.2016, ktorého sa žalobca ani jeho právny zástupca nezúčastnili, vyplynulo, že podľa jeho výpovede, spoločnosť FP TRADE, s. r. o., ktorej bol konateľom aj v decembri 2015, nespocooperovala s obchodnou spoločnosťou JOPE REK s. r. o., nevykonávala žiadnu obchodnú činnosť a neuzatvárala žiadne zmluvy o spolupráci. Súčasne uviedol, že obchodná spoločnosť FP TRADE, s. r. o., ktorej právnym nástupcom boli spoločnosti AGRO COMET s. r. o. a následne BANDREAL Ba s. r. o., nevykonávala aj v čase výsluchu svedka žiadne iné zdaniteľné obchody. Súčasne uviedol, že spoločnosť žalobcu nepozná. V ďalšom výsluchu, ktorý bol vykonaný dňa 21.11.2016, ktorého sa zúčastnil aj právny zástupca žalobcu, svedok tvrdil, že má vedomosť o obchodných transakciách FP TRADE, s. r. o., ktoré mal realizovať v mene tejto obchodnej spoločnosti jej bývalý konateľ U., na základe plnej moci, ktorú svedok D. na ústnom pojednávaní predložil, na základe ktorej mala obchodná spoločnosť FP TRADE, s. r. o., aj podľa tvrdenia D., poveriť L. U. realizáciou aj dokončením obchodných činností, ktoré započal vykonávať ešte ako konateľ tejto obchodnej spoločnosti. Kasačný súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že plná moc, ktorú predložil D., pri výsluchu 21.11.2016, neobsahuje základné náležitosti - podpis D. a jeho splnomocnenie pre L. U., dátumy, kedy plná moc bola udelená.

19. Z výsluchu D., z výsluchu U. nebolo preukázané, kedy reálne, kto a v akých časových súvislostiach, konkrétne služby, ktoré mali byť predmetom plnenia pre žalobcu (reklamné služby), v súlade s dohodnutými podmienkami ich poskytnutia a rozsahom poskytnutia, vyrobil, vykonal a realizoval tak, aby tieto služby následne boli, v súlade s dohodnutými zmluvnými podmienkami žalobcu so svojím vykonávateľom, odovysielané a prezentované.

20. Kasačný súd konštatuje, že poskytnuté plnenie malo byť realizované v dodávateľskom reťazci - žalobca, ako konečný prijímateľ objednaných služieb a súčasne platca DPH, v reťazci následne obchodná spoločnosť Advertising of Companies s. r. o., Bratislava, IČO: 46351485 - JOPE REK s. r. o., Bratislava, IČO: 36834203 - FP TRADE, s. r. o., Zvolen, IČO: 40618546, ktorá obchodná spoločnosť bola pretransformovaná do obchodnej spoločnosti AGRO COMET s. r. o., Banská Bystrica,

IČO: 00584525 a následne obchodnej spoločnosti BANDREAL Ba, s. r. o., Banská Bystrica, IČO: 46562133. Následne obchodná spoločnosť BANDREAL Ba, s. r. o. bola dňa 30.11.2016 z obchodného registra vymazaná a táto spoločnosť bola právny nástupcom 41 spoločností a zanikla zlúčením do obchodnej spoločnosti STAVAP PLUS s. r. o., Trnava, za ktorú od 20.11.2015 do jej zániku konal D. D. (D. bol konateľ BANDREAL Ba, s. r. o.). Táto obchodná spoločnosť je právnym nástupcom, od novembra 2016, štyridsaťtri spoločností. Kasačný súd poukazuje na zistené skutkové okolnosti veci uvedené v dôvodoch rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutím prvostupňového správneho orgánu, ktoré vyplývajú z obsahu administratívneho spisu a správnymi orgánmi vykonaného dokazovania. Vzhľadom na zákonné kritériá pre uplatnenie odpočtu DPH, žalobca mal vedieť, že pre preukázanie nároku na odpočet DPH, z posudzovaných faktúr, bude potrebné, aby preukázal, že fakturované plnenie mu dodala reálne osoba, ktorá je uvedená na dodávateľských faktúrach alebo preukázal, ktorý konkrétny zo subdodávateľov v dodávateľskom reťazci, v reálnom čase, fakturované plnenie vyrobil, vytvoril, poskytol a následne dodal v subdodávkach konečnému príjemcovi - žalobcovi.

21. Podmienky na odpočet DPH sú „notoricky“ daňovým subjektom známe, nie je možné dôkazné bremeno preukazovania opatrení, na zabránenie účasti daňového subjektu v podvodnom konaní alebo zneužití práva absolútne presúvať na správne orgány, bez existencie riadnej a reálnej aktivity daňového subjektu, smerujúcej k zabráneniu účasti daňového subjektu v týchto situáciách, a to v procese pred uzavretím obchodného vzťahu, v čase jeho uzavretia alebo v čase realizácie obchodného vzťahu. Nie je možné na daňové orgány „presúvať“ povinnosť zisťovania možných opatrení, ktoré daňový subjekt mal, pre zabránenie jeho účasti na podvodnom konaní alebo zneužití práva v konkrétnej veci, prijať, keď navyš krajský súd v bode 56 rozsudku konkrétne neuvádza (len všeobecne, neurčito), ktoré opatrenia, vzhľadom na prejednávajúcu vec, by boli spôsobilé „vyvinúť žalobcu“.

22. Pokiaľ daňový subjekt, bez preverenia obchodných partnerov, uzavrie obchodnú zmluvu so subjektom, ktorý nebude reálnym dodávateľom jeho služby, i keď mal možnosť osloviť obchodné spoločnosti, ktoré služby (tovary) produkujú, vyrábajú a priamo dodávajú a častokrát (ako to bolo aj v prípade posudzovaného obchodného reťazca preukázané), v niekoľkonásobne nižšej cene, než cena, ktorú dohodol žalobca so svojím „konečným dodávateľom“, daňový subjekt sa sám „dostáva“ do situácie, že sa môže ocitnúť v obchodnom reťazci plnení, ktorých subjekty od producenta, výrobcu, poskytovateľa služby, budú poskytovať rovnaké služby, avšak podstatne neúmerne vyššou cenou (bez preukázania reálnosti masívneho zvýšenia nákladov) a tým aj vyšším DPH, vystavuje sa tak reálnej možnosti preverovania týchto obchodných transakcií daňovými orgánmi. Daňový subjekt v čase kontroly daňovými orgánmi musí byť spôsobilý preukázať, že urobil všetky reálne možné opatrenia, ktoré mohol v danom čase a v danej skutkovej situácii urobiť, za účelom preverenia obchodného kontraktu tak, aby sa na možnom podvode alebo zneužití nepodieľal. Keďže každá obchodná transakcia je individuálna ako aj každé obchodné konanie, obchodná zmluva, realizácia konkrétneho obchodu, neexistujú „manuály“ (a to ani na strane správnych orgánov) na charakter, rozsah, intenzitu a druh preverovania zistených pochybných skutočností, preto nie je možné ani presúvať „vymenovanie rozsahu“ vykonaných, resp. účinných opatrení, ktoré v prejednávanej veci mal žalobca vykonať, výlučne na daňové orgány.

23. Daňové orgány majú právo v daňovej kontrole vyhodnocovať účinnosť konkrétnych opatrení, ktoré realizoval daňový subjekt pri preverovanej obchodnej transakcie. Predmetom podnikania je individuálny obchodno-závazkový vzťah, ktorý predpokladá individuálne posúdenie konkrétnych skutkových a právnych okolností a tým možných a účinných opatrení, ktoré v danej konkrétnej skutkovej a právnej situácii mal reálne možnosť vykonať daňový subjekt, ktorými eliminoval, na najvyššiu možnú mieru, svoju účasť na daňovom podvode a zneužití práva.

24. Zo skutkových zistení veci je preukázané dodanie fakturovaného plnenia, nie však subjektom uvedeným na faktúre, čo znamená, že skutkové okolnosti veci „naznačujú“ zneužitie práva, nie účasť žalobcu na podvodnom konaní. V tomto kontexte bol povinný správny súd konanie žalobcu posudzovať aj z hľadiska toho, či opatrenia žalobcu, preukázané daňovým subjektom v daňovom konaní, boli spôsobilé zabrániť účasti žalobcu, v dodávateľskom reťazci, na zneužití práva.

25. Kasačný súd sa nestotožnil so záverom správneho súdu, že boli porušené procesné práva žalobcu, keď pred vydaním rozhodnutia žalovaného nebol žalobca oboznámený s výpoveďami svedkov, ktoré boli vykonané správcom dane v iných daňových konaniach žalobcu, tak ako konštatuje správny súd v bode 57 rozsudku.

26. Pokiaľ sa jednalo o výsluchy svedkov vykonané v iných daňových konaniach, vedených správcom dane proti žalobcovi, týkajúce sa odpočtu DPH zdaňovacieho obdobia 8/2015, ktoré bolo ukončené vydaním správneho rozhodnutia dňa 22.06.2017, tak ako vyplýva zo skutočností, ktoré sú uvádzané v dôvodoch rozhodnutia žalovaného, v ktorých žalovaný podrobne výsluchy jednotlivých svedkov uvádza, kasačný súd konštatuje, že tieto skutkové závery (verifikovanie obsahu zápisníc o výsluchu svedkov) žalobca nespochybnil, len namietal procesné pochybenie žalovaného pred vydaním správneho rozhodnutia.

27. Keďže žalobca bol účastníkom konania správnych orgánov - daňových orgánov, týkajúceho sa preverovania zdaňovacieho obdobia august 2015 u žalobcu, žalobca musel mať vedomosť o obsahu podkladov, pre vydanie iného rozhodnutia správcu dane zo dňa 22.06.2017, preto skutočnosti, ktoré uvádzal žalovaný v rozhodnutí, kde konštatoval obsah výsluchov týchto svedkov v iných konaniach, nemohli byť pre žalobcu prekvapivé a museli byť žalobcovi známe. Navyiac, kasačný súd konštatuje, že svedecké výpovede z iných daňových konaní žalobcu boli len jedným z dôkazov, na základe ktorých rozhodol žalovaný. Ako vyplýva z obsahu administratívneho spisu, nosnými dôkazmi boli, okrem listinných dôkazov, faktúr, uzavretých zmlúv o poskytnutí plnenia, dokladov o zaplatení fakturovaného plnenia, výsluchy konateľov, resp. bývalých konateľov subjektov, s ktorými žalobca uzatváral zmluvy o poskytnutí reklamných služieb a výsluchy konateľov, ktorí konali v mene jednotlivých obchodných spoločností, ktoré boli súčasťou obchodného reťazca, ktorého súčasťou bol aj žalobca ako „konečný užívateľ“. Skutočnosť - neoboznámenie žalobcu s obsahom zápisnice o vykonaní výsluchu týchto svedkov nemá, podľa názoru kasačného súdu, vplyv na skutkové zistenia správnych orgánov ako aj záver správnych orgánov vyjadrených vo výrokových častiach rozhodnutia žalovaného a prvostupňového správneho orgánu. Názor správneho súdu v bode 57 rozsudku je, podľa kasačného súdu, prísne formalistický, keď právo oboznamovať sa s dôkazmi, podkladmi rozhodnutia, sa týka dôkazov, ktorých vykonania sa daňový subjekt nezúčastnil, resp. nemal možnosť sa s nimi oboznámiť. I keď v spise sa tieto zápisnice nenachádzajú, ich obsah je súčasťou odôvodnenia rozhodnutia žalovaného. Žalobca skutkové závery obsiahnuté v zápisniciach o výsluchoch týchto svedkov nespochybnil, ani ich autentičnosť a relevantne nespochybnil ani ich obsah.

28. Kasačný súd poukazuje, že z výsluchov svedkov, ktorí boli účastníkmi zmluvných vzťahov medzi žalobcom a dodávateľom reklamnej služby, resp. jeho jednotlivými subdodávateľmi, nebolo preukázané, že plnenie poskytol pre žalobcu subjekt uvedený na posudzovaných faktúrach. Nebolo preukázané, že tomuto subjektu konkrétny subjekt dodával fakturované plnenie v subdodávke, v dodávateľskom reťazci. Žalobca neprodukoval dôkazy, ktorými by uvedené závery, vyjadrené v rozhodnutí žalovaného, spochybnil.

29. Po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu kasačný súd konštatuje, že žalobca bol v daňovom konaní pasívny, nezúčastňoval sa výsluchov svedkov B., Š., ktoré správe orgány vykonali dňa 11.05.2016 a svedka D. dňa 20.09.2016, neoznačoval a neprodukoval dôkazy, ktorými by závery uvedené v rozhodnutí žalovaného spochybnil, pričom dôkazy, ktoré navrhol žalobca vykonať, pri oboznámení sa s obsahom protokolu o výsledku kontroly, boli následne vykonané správnym orgánom tak, ako to vyplýva z obsahu administratívneho spisu, keď bol vykonaný, aj za účasti právneho zástupcu žalobcu, opätovný výsluch svedka B., Š., U.. Ani tieto opätovné výsluchy svedkov hodnoverne nevyvrátili skutkové a právne závery vyjadrené v napadnutom rozhodnutí žalovaného v spojení s rozhodnutím prvostupňového správneho orgánu.

30. Kasačný súd nesúhlasí s názorom správneho súdu o nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného. Podľa kasačného súdu zdôvodnenie rozhodnutia žalovaného vychádza z obsahu administratívneho spisu,

je zrozumiteľné, určité a dostatočné. Kasačný súd nesúhlasí ani s názorom správneho súdu, že daňové orgány mali v prejednávanej veci ustáliť charakter a rozsah účinných opatrení, ktoré daňový subjekt, podľa daňových orgánov, mal vo veci prijať a skúmať vedomostnú zložku daňového subjektu pri jeho účasti na podvodnom konaní alebo zneužití práva.

31. Právnym posúdením veci je analytická činnosť súdu, pri ktorej zo skutkových zistení vyvodzuje čiastkové právne závery a spätnou aplikáciou vybranej právnej normy preveruje úplnosť a riadnosť fakticky zisteného skutkového stavu. Toto je základným poslaním správneho súdu pri prieskume zákonnosti rozhodnutí orgánov verejnej správy, pričom nielen situácia „res iudicata“ tvorí rozhodovaciu prekážku ale aj ustálená rozhodovacia prax kasačného súdu ako relevantný precedens v súlade s čl. 1 ods. 1 veta prvá Ústavy Slovenskej republiky vytvára zákonodarcom akceptovanú rozhodovaciu prekážku.

32. Vo vzťahu k dôvodu kasačnej sťažnosti, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP) musí kasačný súd s prihliadnutím na zásadu kontinuálneho výkonu štátnej moci (čl. 1 ods. 1 veta prvá ústavy Slovenskej republiky) zdôrazniť, že doterajšia ustálená judikatúra Najvyššieho súdu Slovenskej republiky chápe takto sformulovaný sťažnostný dôvod zakotvený v § 440 ods. 1 písm. g/ SSP vo vzťahu k meritu prejednávanej veci, t. j. na prvom mieste ako nesprávnu aplikáciu právnej normy (hypotéza ako právny skutkový stav a dispozícia) na riadne zistený faktický skutkový stav vyplývajúci z merita veci, na druhom mieste ako nesprávny výber ustanovenia a v neposlednom rade ako nesprávny výber právneho predpisu. Nesprávnym právnym posúdením veci je omyl súdu pri aplikácii práva na zistený skutkový stav. O nesprávnu aplikáciu právnych predpisov ide vtedy, ak súd nepoužil správny právny predpis, alebo ak síce aplikoval správny právny predpis, nesprávne ho ale interpretoval, alebo ak zo správnych skutkových záverov vyvodil nesprávne právne závery.

33. Najvyšší súd Slovenskej republiky zistil, že vo veci týkajúcej sa rovnakých účastníkov bol vyrubený žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie august 2015, ktorých podkladom bol protokol o daňovej kontrole za zdaňovacie obdobie augusta 2015, rozhodnutím daňových orgánov, ktorých podkladom bol protokol o daňovej kontrole 104271381/2016 zo dňa 10.11.2016.

34. Najvyšší súd v konaní sp. zn. 10Sžfk/30/2019 rozsudkom zo dňa 22.09.2020 kasačnú sťažnosť žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S98/2017-80 zo dňa 13.11.2018 zamietol, keď Krajský súd v Trenčíne v uvedenej veci týkajúcej sa vyrubenia DPH za august 2015 rozhodnutie správnych orgánov zrušil a vrátil vec na konanie správnym orgánom, teda rozhodol rovnako ako v rozsudku č. k. 11S/141/2017-97.

35. Najvyšší súd v rozsudku sp. zn. 10Sžfk/30/2019 uviedol, že rozhodnutie žalovaného nie je dostatočne zdôvodnené - bod 27 rozsudku, ako i (bod 28 rozsudku), konštatoval všeobecný a nedostatočne konkretizovaný obsah kasačnej sťažnosti. Argumenty rozsudku sp. zn. 10Sžfk/30/2019 v bodoch 27 a 28 neodkazovali na konkrétne časti rozhodnutí daňových orgánov, obdobne na konkrétne časti kasačnej sťažnosti v konfrontácii na obsah administratívneho spisu. Vzhľadom na všeobecné zdôvodnenie rozsudku najvyššieho súdu v konaní sp. zn. 10Sžfk/30/2019 nie je možné, podľa senátu 6S, konštatovať odlišnosť rozhodnutia najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 6Sžfk/26/2019 (v obsahu dôvodov týchto oboch rozsudkov Najvyššieho súdu Slovenskej republiky), keď dôvody rozhodnutia senátu 6S v danej veci sú konkrétne, vzťahujúce sa na špecifikované skutkové zistenia správnych orgánov, ktoré sú obsahom administratívneho spisu a preskúmaných rozhodnutí daňových orgánov. Z rozhodnutia senátu 10Sžfk/30/2019 nie je senátu 6S zrejmé, v ktorých konkrétnych častiach preskúmaných rozhodnutí zistil (senát 10Sžfk) nepreskúmateľnosť správnych rozhodnutí, v akej ich časti, k akým skutkovým zisteniam a argumentom sa nepreskúmateľnosť správneho rozhodnutia viaže, vo väzbe na skutkové zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu, vykonané dokazovanie a konkrétne zdôvodnenie rozhodnutia správnych orgánov, vrátane hodnotenia dôkazov.

36. Senát 6S hodnotil preskúmané rozhodnutie žalovaného v spojení s dôvodmi prvostupňového

správneho rozhodnutia, vo väzbe na obsah administratívneho spisu, z vykonaných dôkazov a skutkových zistení vyplývajúcich z dôkazov a všetkých podkladov pre vydanie preskúmaného rozhodnutia a nedospel k záveru, že by rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím nevychádzalo z obsahu administratívneho spisu, nebolo, vo vzťahu ku konkrétnym záverom správnych orgánov, zistenému skutkovému stavu a vykonanému dokazovaniu, správne hodnotené a dostatočne zdôvodnené.

37. Preto podľa senátu 6S nemohli byť splnené zákonné podmienky na postup podľa § 22 ods. 1 písm. a/ SSP.

38. Navyiac kasačný súd zdôrazňuje, že na Krajskom súde v Trenčíne v obdobnej veci rovnakých účastníkov, zdaňovacie obdobie DPH september 2015 rozhodol iný senát tohto súdu inak (opačne ako v rozsudku sp. zn. 11S/24/2019 zo dňa 13.08.2019), v tejto veci kasačný súd zatiaľ nerozhodoval (sp. zn. 5Sžfk/12/2021)

39. Podľa kasačného súdu, dôkazné bremeno preukázania splnenia zákonných podmienok odpočtu DPH je na daňovom subjekte, ktorý počas daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní je povinný preukázať dôkazmi, že sa na podvodnom konaní alebo zneužití práva nezúčastnil a že pre takýto postup prijal všetky reálne možné opatrenia. V tomto kontexte bol povinný správny súd rozhodnutie žalovaného, v rozsahu žalobných bodov, preskúmať a hodnotiť.

40. Správny súd vec nesprávne právne posúdil, podľa kasačného súdu boli naplnené dôvody kasačnej sťažnosti žalovaného podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP na zrušenie rozhodnutia správneho súdu.

41. Kasačný súd s poukazom na úpravu § 462 ods. 1 SSP zrušil rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie z dôvodu § 440 ods. 1 písm. g/ SSP.

42. Správny súd je vysloveným právnym názorom kasačného súdu viazaný, preto v ďalšom konaní opätovne o žalobe rozhodne, v súlade s vysloveným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

43. V novom rozhodnutí správny súd rozhodne aj o náhrade trov kasačného konania (§ 467 ods. 3 SSP).

44. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednomyseľne, pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

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