

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sfk/11/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3019200032
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 11. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Petra Príbelská
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3019200032.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD., a členov senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M., a Mgr. Petra Macha, PhD. (spravodajca), v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): T M G , a.s., so sídlom: Priemyselná 9A, Prievidza, IČO: 31 645 909, zastúpeného: Advokátska kancelária OLŠOVSKÝ, spol. s r.o., IČO: 50 595 652, so sídlom: G. Švéniho 6, Prievidza, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102135990/2018 z 2. novembra 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/17/2021-37 z 26. októbra 2021, ECLI:SK:KSTN:2021:3019200032.1, takto

rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa **z a m i e t a**.
- II. Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania **n e p r i z n á v a**.

o d ô v o d n e n i e :

I. Konanie na správnom súde a Najvyššom súde Slovenskej republiky

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej „správny súd“ alebo „krajský súd“) na podklade správnej žaloby žalobcu v poradí prvým rozsudkom, č. k.: 11S/19/2019-172 z 13.08.2019, ECLI:SK:KSTN:2019:3019200032.5, podľa § 191 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku v účinnom znení (ďalej „SSP“) zrušil preskúmané rozhodnutie žalovaného č. 102135990/2018 z 02.11.2018 (ďalej „preskúmané rozhodnutie“), potvrdzujúce prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej „správca dane“) č. 100623114/2018 z 26.03.2018 (ďalej „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým správca dane žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil rozdiel dane v sume 21 101,38 € na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2014. Správny súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia a postupu finančných orgánov dospel k záveru, že je dôvodná námietka žalobcu, týkajúca sa nezákonného postupu správcu dane počas daňovej kontroly spočívajúca postupe zamestnancov správcu dane, ktorí bez toho, aby vec predložili na rozhodnutie o podanej námietke zaujatosti z 13.07.2015 svojmu nadriadenému vykonávali ďalšie úkony a najmä dňa 25.08.2015 vypracovali protokol z daňovej kontroly a tento spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu doručili žalobcovi, čím sa dopustili porušenia § 60 Daňového poriadku. Z tohto dôvodu správny súd preskúmané rozhodnutie s prvostupňovým rozhodnutím zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie.

2. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) rozsudkom sp. zn. 6Sžfk/60/2019 z 10.03.2021, ECLI:SK:NSSR:2021:3019200032.1, o kasačnej sťažnosti žalovaného rozhodol tak, že tento rozsudok z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci správnym súdom zrušil a vec správnemu súdu vrátil na ďalšie konanie. Odôvodnenie rozhodnutia založil na nesprávnosti záveru, že

správca dane sa dopustil nezákonného postupu v daňovej kontrole, pretože nepostupoval zákonom predpísaným spôsobom a o námietke zaujatosti rozhodol pred vypracovaním a doručením protokolu z daňovej kontroly a výzvy na vyjadrenie sa, ktoré nepredstavovali nevyhnutné úkony, čím porušil základnú zásadu daňového konania vyplývajúcu z § 3 ods. 1 Daňového poriadku. Konštatovanie správneho súdu, že správca dane týmto nezákonným postupom zaťažil daňové konanie vadou, ktorá mohla mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia, pretože protokol z daňovej kontroly vypracovaný namietanými zamestnancami mohol byť nezákonným podkladom pre vydanie rozhodnutia, považoval za nesprávne právne posúdenie veci. Po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu skonštatoval, že (všetky) námietky vznesené žalobcom voči konkrétnym zamestnancom správcu dane, čo do ich obsahu a dôvodov, namietali výlučne pochybenie zamestnancov správcu dane pri ich procesnom (odbornom) postupe počas daňovej kontroly a rozhodovaní správnych orgánov. Iné skutočnosti obsahom námietok nie sú.

3. V súvislosti s posúdením námietok uzavrel, že pri rozhodovaní krajského súdu zistil nedostatok právneho posúdenia v ustálení, že vydaním protokolu z kontroly a výzvy na vyjadrenie bez rozhodnutia o podanej námietke zaujatosti sú napadnuté rozhodnutia žalovaného a správcu dane rozhodnutiami nezákonnými. S týmto názorom by bolo možné sa stotožniť iba v prípade podania riadnej (určitej) a tým preskúmateľnej námietky zaujatosti a jej dôvodnosti. Takýto záver však najvyšší súd nemal z obsahu administratívneho spisu preukázaný.

4. Poukázal tiež na zistenie, že vo veci rovnakých účastníkov konania a z rovnakých dôvodov, rozhodol totožný správny súd rozsudkom sp. zn. 11S/24/2019 z 13.09.2019, ECLI:SK:KSTN:2019:3019200042.1 (DPH za marec 2014), v ktorom z rovnakých dôvodov vydané rozhodnutia zrušil a vrátil na ďalšie konanie. V tejto veci rozhodol iný senát najvyššieho súdu rozsudkom sp. zn. 1Sžfk/74/2019 z 26.01.2021, ECLI:SK:NSSR:2021:3019200042.1, ktorým kasačnú sťažnosť žalovaného ako nedôvodnú zamietol. Senát 6S najvyššieho súdu považoval rozhodnutie kasačného súdu vo veci sp. zn. 1Sžfk/74/2019 za ojedinelé a nevychádzajúce z ustálenej rozhodovacej praxe najvyššieho súdu.

II. Konanie na správnom súde po rozhodnutí najvyššieho súdu

5. Správny súd opätovne preskúmal preskúmané rozhodnutie, postup žalovaného a správcu dane, a rozsudkom č. k. 11S/17/2021-37 z 26.10.2021, ECLI:SK:KSTN:2021:3019200032.1 (ďalej „napadnutý rozsudok“), vychádzajúc zo skutkového stavu v čase právoplatnosti preskúmaného rozhodnutia a pri viazanosti právnym názorom vysloveným kasačným súdom v rozsudku sp. zn. 6Sžfk/60/2019, dospel k záveru, že rozhodnutia žalovaného a správcu dane sú v súlade so zákonom. Správnu žalobu žalobcu ako nedôvodnú podľa § 190 SSP zamietol a žalovanému nepriznal náhradu trov konania.

6. Za zákonný a zodpovedajúci zistenému skutkovému stavu považoval záver správcu dane a žalovaného, že vykonaným dokazovaním bolo spochybnené, že spoločnosť BD STAV s. r. o. (ďalej „BD STAV“ alebo „dodávateľ“) ako dodávateľ žalobcu uskutočnila pre žalobcu služby - zdaniteľné obchody (sprostredkovateľské činnosti na základe zmluvy o sprostredkovaní v zmysle spornej faktúry č. 201488 zo dňa 30.06.201; žalobca si uplatnil právo na odpočet dane z dodávateľských faktúr od tohto dodávateľa). Podľa názoru súdu správca dane má právo preverovať reálnosť dodávky tovaru alebo služby. Splnenie podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) nie je viazané výlučne na ich formálne preukázanie, ale podstatné je, aby formálne deklarované úkony mali svoj reálny a preukázateľný základ.

7. Žalobca v konaní nedoložil také dôkazy, ktorými by preukázal, že fakturované služby boli reálne uskutočnené dodávateľom uvedeným na faktúrach - BD STAV. Sprostredkovanie malo byť uskutočnené aj formou outsourcingu, ale označený dodávateľ žalobcu k tomuto tvrdeniu predložil len faktúru na vstupe od spoločnosti TRIXX s. r. o., ktorej konateľ si nespomenul, kto služby realizoval, s tým, že takých dodávateľov malo byť viac, v kontrolnom výkaze však mal na vstupe len nepodnikajúcu spoločnosť HONORUS s.r.o. Dodávateľ alebo spoločnosť TRIXX, ako aj ďalšie subjekty mali formou outsourcingu sprostredkovať zmluvu so Slovenským vodohospodárskym podnikom, š. p., ktorý však pri uzatváraní zmluvy so sprostredkovateľom preukázateľne nejednal. V konaní neboli označené žiadne konkrétne osoby, ktoré by sprostredkovateľskú činnosť v zmysle spornej faktúry skutočne realizovali. Vykonaným dokazovaním bolo zistené, že pri väčšine zdaniteľných obchodov na vzájomnú spoluprácu s obchodnými

partnermi a na jej vznik nemala vplyv deklarovaná činnosť dodávateľa BD STAV ako ani subdodávateľa TRIXX.

8. Správny súd na základe zistení správcu dane považoval pochybnosti o reálnom uskutočnení služieb dodávateľom uvedeným na spornej faktúre za oprávnené. Dodávateľsko-odberateľský reťazec začínajúci spoločnosťou HONORUS, pokračujúci spoločnosťou TRIXX (subdodávateľom žalobcu) a spoločnosťou BD STAV (dodávateľom žalobcu) musel byť žalobcovi známy. Realizácia žiadnej z činností súvisiacich so sprostredkovaním nebola konkretizovaná a preukázaná žiadnymi dôkazmi. Považoval za obvyklé v prípadoch, ak je podnikateľský subjekt ochotný akceptovať tak vysokú fakturáciu, postup, pri ktorom si dôkladne overí podstatu predmetu fakturácie, či a v akom rozsahu boli plnenia realizované a či sa jeho realizáciou zaoberali povolané osoby.

9. Žalobca podľa správneho súdu nespĺnil zákonom stanovené podmienky pre odpočet DPH uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, a teda žalovaným uvádzané právne posúdenie veci bolo potrebné podľa názoru správneho súdu považovať za správne. K námietke o neprimeranom presúvaní dôkazného bremena správny súd poukázal na skutočnosť, že podstatou sporu bolo, či dodávateľ označený na faktúre reálne uskutočnil služby súvisiace so sprostredkovaním pre žalobcu. Je to práve žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia, a pokiaľ si túto povinnosť nespĺní, nárok na odpočet DPH mu nemôže byť priznaný.

10. K námietke žalobcu, týkajúcej sa vznesených námietok zaujatosti, správny súd pripomenul právne závery kasačného súdu. Nie je preto povinnosťou žalovaného zaoberať sa meritom takejto námietky, ak dôjde k záveru, že zákonné podmienky pre podanie námietky nie sú splnené. Ide o prípady, kedy je námietka zaujatosti formulovaná všeobecne, bez uvedenia konkrétnych skutočností odôvodňujúcich podanie námietky zaujatosti a zároveň bez uvedenia dôkazov preukazujúcich tieto skutočnosti. Žalobcom uplatnené námietky zaujatosti vo vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly a v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane spadali podľa správneho súdu do tejto kategórie námietok, a z tohto dôvodu postup správcu dane v daňovom konaní nemohol hodnotiť ako nesprávny.

III. Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného

11. Žalobca (sťažovateľ) podal kasačnú sťažnosť proti napadnutému rozsudku, ktorý navrhol zrušiť a vec vrátiť správnemu súdu na ďalšie konanie. Kasačnú sťažnosť odôvodnil nesprávnym právnym posúdením veci krajským súdom (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP) a odklonom krajského súdu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. h/ SSP). Navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil správnemu súdu na ďalšie konanie so záväzným právnym názorom, že nerozhodnutím o námietke zaujatosti došlo k porušeniu zákona.

12. Kasačnú sťažnosť zameril na jadro argumentácie správneho súdu, ktoré rozčlenil na dve problematické otázky, a to a/ že nerozhodnutie o podanej námietke zaujatosti správcu dane nie je prekážkou, pre ktorú by správca dane nemohol rozhodovať a b/ žalobca neunesol dôkazné bremeno o uskutočnených zdaniteľných plneniach.

13. Sťažovateľ k argumentu a/ zopakoval názor, že počas daňového konania bola vznesená námietka zaujatosti voči konkrétnemu zamestnancovi správcu dane činnému v daňovom konaní, ktorý napriek tomu vo veci konal a vydal rozhodnutie. Tvrdenie, že šlo o neodkladný úkon, považoval za nepravdivé, pretože nevyhnutnými úkonmi je potrebné rozumieť úkony, ktoré nie je možné opakovať a ktorých nevykonanie by znamenalo porušenie alebo zásah do práv účastníka konania alebo iných osôb. Takáto situácia však nenastala, pretože do skončenia lehoty na vykonanie daňovej kontroly zostávali 3 mesiace. Vo vzťahu k rozhodnutiu najvyššieho súdu sp. zn. 6Sžfk/60/2019 tvrdil, že v tomto prípade ide o inú situáciu, pretože v prejednávanej veci nebolo o námietke zaujatosti rozhodnuté a správca dane napriek tomu robil ďalšie úkony. Správca dane tak postupoval v rozpore so zákonom a odklonil sa od záverov judikovaných v rozhodnutí najvyššieho súdu sp. zn. 1Sžfk/74/2019, pretože bez ohľadu na dôvodnosť námietky zaujatosti musí o nej príslušný orgán rozhodnúť.

14. Považoval za nesprávny záver správneho súdu o neunesení dôkazného bremena o uskutočnených zdaniteľných plneniach, pretože tieto boli preukázané celým sledom dôkazov, získaním objednávok alebo uzatvorením zmlúv. Podľa sťažovateľa všetky dôkazy vykonané v daňovej kontrole podľa

sťažovateľa preukázali uskutočnenie zdaniteľných plnení, a správne uváženie a následne rozsudok krajského súdu sú preto nesprávne, v rozpore s judikatúrou. Sťažovateľ tvrdil, že správca dane bol povinný znášať vlastnú dôkaznú povinnosť o tom, že k zdaniteľnému plneniu nedošlo (poukázal na rozsudky Súdneho dvora EÚ C-285/11 Bonik, C-80/2011 a C-142/2011 Mahagében Kft. a Péter David).

15. Žalovaný vo vyjadrení navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť.

IV. Posúdenie veci kasačným súdom

16. Vec bola predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) a náhodným spôsobom pridelená senátu č. 1 kasačného súdu. Na základe § 27c rozvrhu práce Najvyššieho správneho súdu v znení opatrenia č. 6 bola vec prerozdelená do senátu č. 5 tohto súdu, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

17. Najvyšší správny súd po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ SSP v znení účinnom do 30.06.2023), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľom (§ 453 ods. 1, ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

18. Predmetom kasačnej sťažnosti je napadnutý rozsudok, zamietajúci ako nedôvodnú správnu žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného, potvrdzujúceho rozhodnutie, ktorým správca dane sťažovateľovi vyrubil rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie jún 2014.

19. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti v podstate namietal, že správny súd nesprávne posúdil pochybenie správcu dane, keď uzavrel, že nerozhodnutie správcu dane o námietke zaujatosti nie je prekážkou pre rozhodnutie správcu dane v daňovom konaní. Tvrdil tiež, že o námietke zaujatosti nebolo nikdy nebolo rozhodnuté a napriek tomu správca dane vykonával ďalšie úkony.

20. Kasačný súd v nadväznosti na túto námietku upriamuje pozornosť na zodpovedajúcu časť odôvodnenia rozsudku správneho súdu, v ktorej pri viazanosti názorom kasačného súdu (§ 469 SSP) vyslovil názor, že nie je povinnosťou žalovaného zaoberať sa meritom podanej námietky zaujatosti za situácie, kedy neboli splnené podmienky pre podanie námietky. Konajúce súdy v súdnej veci už opakovane vyslovili názor, že sťažovateľom uplatnené námietky zaujatosti spadajú pod prípady všeobecne formulovaných námietok, vznesených bez uvedenia konkrétnych skutočností a dôkazov preukazujúcich v nich tvrdené skutočnosti. Ako už vyslovil kasačný súd v rozsudku sp. zn. 6Sžfk/60/2019, postup správcu dane, ktorý sa všeobecne formulovanými námietkami žalobcu nezaoberal, nemožno považovať za nesprávny. Sťažovateľ však v kasačnej sťažnosti tento záver správneho súdu o všeobecnosti a neodôvodnenosti námietok, ktoré nespĺňali zákonné kritéria námietky zaujatosti podľa § 60 Daňového poriadku, žiadnym spôsobom nespochybnil a nevyvrátil.

21. Navyše, odhliadnuc od vyššie uvedeného, nepravdivé je tiež tvrdenie sťažovateľa o tom, že o jeho podaniach označených ako námietky zaujatosti nebolo v daňovom konaní nikdy rozhodnuté. Kasačný súd poukazuje jednak na oznámenie správcu dane zo dňa 09.12.2015 o tom, že podanie žalobcu zo dňa 13.07.2015 nemožno považovať za námietku zaujatosti, pretože postup zamestnancov správcu dane pri výkone daňovej kontroly nie je dôvodom pre vylúčenie zamestnancov z daňového konania. Tiež poukazuje na opakované rozhodnutia nadriadených vedúcich zamestnancov obsiahnuté v administratívnom spise žalovaného z 12. júla a 2. augusta 2016, týkajúce sa zamestnancov správcu dane vykonávajúcich posudzovanú daňovú kontrolu (C.. F. M.), 15. augusta 2016 (C.. V. E. R. C. H.) a 6. septembra 2016 (opätovne C.. F. M.Š.) a ich ďalšie rozhodnutia, obsahom ktorých bol záver, že posudzovaní zamestnanci správcu dane nie sú vylúčení z daňového konania. V týchto rozhodnutiach bolo opakovane zhodne konštatované, že podania sťažovateľa spochybňujúce nezaujatosť zamestnancov boli nekonkrétne a týkali sa predovšetkým ich postupu v daňovom konaní.

22. Vo vzťahu k namietanému odklonu správneho súdu od doterajšej judikatúry najvyššieho súdu, a to rozhodnutia sp. zn. 1Sžfk/74/2019 z 26.01.2021, týkajúceho sa totožného daňového subjektu, kasačný súd poukazuje na to, že v danej veci kasačný súd rozhodoval na podklade skutkovo odlišnej procesnej situácie a záverov zistených správneým súdom. Pre posúdenie veci je kľúčový skutkový

záver, že námietky sťažovateľa nemali kvalitu námietky zaujatosti podľa Daňového poriadku; tento záver správneho súdu nebol v súdnej veci sťažovateľom napadnutý.

23. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti v rámci nesprávneho právneho posúdenia spochybnil záver správneho súdu o neunesení dôkazného bremena o uskutočnených zdaniteľných plneniach. Za nesprávne právne posúdenie považoval závery súdu o neuskutočnení zdaniteľného plnenia.

24. Kasačný súd v prvom rade poukazuje na skutočnosť, že sťažovateľ tento sťažnostný bod bližšie nekonkretizoval. V § 440 ods. 2 SSP sa kasačnému sťažovateľovi ukladá povinnosť v prípade námietky nesprávneho právneho posúdenia namietané právne posúdenie vymedziť a tiež uviesť, v čom spočíva jeho nesprávnosť. Z obsahu napadnutého rozsudku je nepochybné, aké skutočnosti považoval správny súd a orgány finančnej správy za dostatočné na spochybnenie reálnosti sťažovateľom deklarovaného sprostredkovania obchodov prostredníctvom označeného dodávateľa BD STAV. Správca dane a žalovaný podľa správneho súdu vykonaným preverovaním preukázateľne spochybnili deklarovaný zdaniteľný obchod a poskytnuté služby. Sťažovateľ naopak v konaní nepredložil také dôkazy, ktorými by preukázal, že fakturované služby boli reálne uskutočnené dodávateľom uvedeným na faktúrach.

25. Taktiež sťažovateľ spôsobom formulácie kasačnej námietky nespochybňuje konkrétne vykonané dôkazy, zistenia či závery prijaté správcom dane, ale obmedzuje sa len na všeobecné tvrdenia. V prípade spochybnenia deklarovaného zdaniteľného obchodu je práve na daňovom subjekte, aby pochybnosť vyrátil. Kasačný súd poukazuje na záver správneho súdu, že zistené okolnosti a výpovede domnelého dodávateľa a subdodávateľov s dôkazmi zabezpečenými správcom dane dostatočne preukazujú, že plneniam deklarovaným na faktúrach chýba reálny základ. Daňové orgány v napadnutých rozhodnutiach dostatočne a presvedčivo vysvetlili, v čom spočívali kvalifikované pochybnosti o účasti dodávateľa na deklarovanej sprostredkovateľskej činnosti, keď dodávateľ nevedel konkretizovať osoby podieľajúce sa na sprostredkovateľskej činnosti a uzatváraní spolupráce, ako ani samotný priebeh poskytnutých služieb.

26. Preto po zistení nedôvodnosti uplatnených sťažnostných bodov kasačný súd rozhodol o kasačnej sťažnosti zamietajúcim rozsudkom podľa § 461 SSP.

27. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa zásady úspechu v zmysle § 167 v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Úspešnému žalovanému v postavení orgánu verejnej správy nárok na náhradu trov voči neúspešnému sťažovateľovi nepriznal (§ 168 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku **n i e** je prípustný opravný prostriedok.