

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/42/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5018200198
Dátum vydania rozhodnutia: 26. 10. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Petra Príbelská
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:5018200198.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Anity Filovej a JUDr. Juraja Vališa, LL.M. (spravodajca), v právnej veci sťažovateľa (pôv. žalobca): THERMASTAV, s.r.o., so sídlom Aleja Slobody 56, Dolný Kubín, právne zastúpený: Advokátska kancelária JUDr. Ladislav Janči, s.r.o., so sídlom Dončova 21, Ružomberok, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100667097/2018 z 5. apríla 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Žiline sp.zn. 31S/53/2018-214 z 19. februára 2020, takto

rozhodol:

Kasačná sťažnosť sa **z a m i e t a**.

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 pred orgánmi verejnej správy

1. Dňa 21.12.2015 začal Daňový úrad Žilina (ďalej len „správca dane“) u sťažovateľa daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“ alebo „DPH“) za zdaňovacie obdobia január - december 2013. Daňová kontrola bola správcom dane prerušená na obdobie od 12.10.2016 do 14.11.2016 za účelom vybavenia žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol zo dňa 02.01.2017, ktorý bol žalobcovi spolu s výzvou na vyjadrenie doručený 05.01.2017, kedy došlo k ukončeniu daňovej kontroly.

2. Správca dane rozhodnutím č. 102278612/2017 zo dňa 31.10.2017 (ďalej aj „rozhodnutie správcu dane“) podľa § 68 odsek 5 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“) vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane za zdaňovacie obdobie november 2013 v sume 5 677,- €. Správca dane neuznal sťažovateľovi uplatnené odpočítanie dane z dodávateľských faktúr za dodanie služieb od dodávateľa BOLF STOCK s.r.o. z dôvodu, že na základe zistených skutočností nebola preukázaná realita uskutočnenia obchodov dodávateľom, uvedeným na faktúrach, t.j. spoločnosťou BOLF STOCK s.r.o., a teda neboli sťažovateľom splnené podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zák. č. 222/2004 Z.z.

3. Na odvolanie sťažovateľa žalovaný rozhodnutím č. 100667097/2018 z 5. apríla 2018 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“ alebo „preskúmané rozhodnutie“), postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku, rozhodnutie správcu dane potvrdil.

II.

Konanie na krajskom súde

4. Správnu žalobou podanou na Krajský súd v Žiline (ďalej len „krajský súd“) sa sťažovateľ domáhal zrušenia preskúmaného aj prvostupňového rozhodnutia a vrátenia veci na ďalšie konanie, a to z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci, nepreskúmateľnosti pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov a z dôvodu, že skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ týchto rozhodnutí je v rozpore s administratívnym spisom a nemá v ňom oporu, pričom samotné zistenie skutkového stavu bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci.

5. Krajský súd viazaný rozsahom a dôvodmi všeobecnej správnej žaloby a vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie ako i konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že podaná žaloba nie je dôvodná, preto ju podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „S.s.p.“) zamietol.

6. V odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol najmä, že

- v prípade predmetných dodávateľských faktúr sa nepreukázalo, že plnenie uvedené na týchto faktúrach bolo obchodnou spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. reálne dodané;
- faktúry síce vyhotovené boli, ale nie je preukázané, že práce na nich uvedené vykonal vystaviteľ faktúry;
- faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie;
- správca dane ani žalovaný vo svojich rozhodnutiach netvrdili, že došlo k podvodnému konaniu, pretože práce neboli sponybné;
- konateľ daňového subjektu P. P. sa zúčastňoval ústnych pojednávaní, v rámci ktorých kládol svedkom otázky, zároveň navrhoval vypočuť ďalších svedkov a vyjadroval sa k zisteniam správcu dane;
- konateľ daňového subjektu nemôže byť vypočutý ako svedok;
- svedkovia L. W., C. W., F. O., W. P. E. Y. D. M., ktorí tvrdili, že práce vykonali pre spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o., nemali v účtovníctve žiadne faktúry vystavené pre spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o., neboli uzavreté žiadne zmluvy ani žiadne iné písomnosti v súvislosti s výkonom prác, v ich účtovníctve sa nenachádzali žiadne výdavky v súvislosti s uskutočnenými stavebnými prácami;
- L. W. uviedol do zápisnice, že na stavbe pracoval 2 - 4 mesiace bezplatne, a taktiež D. M. uviedol, že na stavbe pracoval 3 mesiace bezplatne z dôvodu, že U. S. nesplnil, čo sľúbil a za práce nezaplatil;
- čestné prehlásenia S. D., vedúceho predajne GARBIAR Stavebniny, s.r.o. a F. X., ktorí prehlásili, že U. S. bol splnomocnený preberať materiál pre firmu THERMASTAV, s.r.o., nepreukazujú, že osoba, ktorá materiál nakúpila, aj stavebné práce vykonala;
- výpovede svedkov F. O. Y. U. W. nemožno považovať za svedecké výpovede z dôvodu, že išlo o sprostredkovanú informáciu;
- svedecké výpovede B. O., P. O. Y. U. X. majú charakter sprostredkovanej informácie;
- U. X. uviedla do zápisnice, že čestné prehlásenie podpísala, ale nevyhotovila ho, niekto z firmy THERMASTAV ju oslovil, nepamätala si kto, ona to podpísala, pričom to, že na obnove bytového domu pracoval U.A. S. z firmy BOLF STOCK, s.r.o. jej povedal pán P.;
- B. O. uviedla, že U. S. videla robiť chodníky okolo bytových domov, ale nevedela, či pracuje za spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o., ani koľko ľudí mohlo pracovať na iných bytových domoch v Istebnom za spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o.;
- zo stavebných denníkov nie je možné zistiť, kto stavebné práce vykonal;
- z uzavretých zmlúv o dielo vyplývala povinnosť vyhotoviť zápis o odovzdaní diela zhotoviteľom, ktorým podľa zmluvy mala byť spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o., t.j. pri odovzdaní diela zhotoviteľ neodovzdal objednávateľovi odovzdačný protokol a ani žiadne podklady;
- daňová kontrola bola začatá dňa 21.12.2015, pričom z dôvodu zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií bola prerušená odo dňa 12.10.2016 do dňa 14.11.2016, a skončená v lehote 12 mesiacov, predĺženej zákonným spôsobom.

III.

Obsah kasačnej sťažnosti/stanoviská

7. Rozsudok krajského súdu napadol sťažovateľ včas kasačnou sťažnosťou, v ktorej uplatnil ako dôvod kasačnej sťažnosti, že krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania,

aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces a rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. f/ a g/ S.s.p.).

8. Sťažovateľ považoval rozhodnutie krajského súdu za neodôvodnené ústavne konformným spôsobom, pretože krajský súd sa nevysporiadal so všetkými námietkami, ktoré boli uplatnené voči napádanému správne rozhodnutiu. Mal za to, že rozsudok krajského súdu neposkytuje odpoveď na zásadné časti žaloby - obzvlášť rozsiahlu skupinu dôkazov jednoznačne preukazujúcich uskutočnenie zdaniteľného plnenia spoločnosťou BOLF STOCK, s. r. o., nevysporiadáva sa ani s námietkou poukazujúcou na absenciu čo i len jedného dôkazu, ktorý by potvrdzoval záver daňovej správy a ani s námietkou poukazujúcou na nelogické hodnotenie dôkazov správnymi orgánmi a uvedeným postupom, preto došlo k zásahu do jeho práva na spravodlivé konanie.

9. Sťažovateľ uviedol, že krajský súd síce čiastočne avšak nekomplexne reagoval na výpovede svedkov W., O., E. Y. M., resp. prehlásenia D. a X.Ň., Č. O. Y. W., avšak opomenul reagovať na výpovede štatutárneho zástupcu žalobcu, splnomocnenca spoločnosti BOLF STOCK, s. r. o. ako aj na celý rad listinných dôkazov, pričom neuviedol, na základe čoho sa stotožnil s názorom, že práce nevykonala BOLF STOCK, s. r. o., ktorej splnomocnenec bol na jednej stavbe aj odfotený aj táto fotografia je súčasťou administratívneho spisu. Krajský súd nereagoval na námietky sťažovateľa poukazujúce na zmätočnosť správnych rozhodnutí, na ich rozpornosť keď prvostupňový daňový úrad prijal záver, že zdaniteľné plnenia neboli realizované oproti názoru odvolacieho správneho orgánu ktorý priznal, že vykonanie prác bolo v niektorých prípadoch preukázané výpoveďami svedkov.

10. Sťažovateľ ďalej namietal, že krajský súd v rozsudku nezaujal žiadne stanovisko k procesnému návrhu na doplnenie dokazovania vyžiadaním vyšetrovacieho spisu Krajského riaditeľstva PZ v Žiline. Vyšetrovateľ v danej veci vykonal dokazovanie za účelom vyšetrovania, či sporné stavebné práce boli realizované, pričom po vypočutí všetkých relevantných svedkov zistil, že všetky stavebné práce boli spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o., realizované a vykonané a uznesením sp.zn. KRP-120/2-VYS-ZA-2018 z 27.02.2019 trestné stíhanie v danej veci zastavil.

11. Podľa názoru sťažovateľa, ak krajský súd prijal názor zhodný s finančnými orgánmi, že nárok na odpočet DPH nevznikol, a že uvedené rozhodnutia sú správne, dôvodiac dôvodným spochybnením dôkazov o dodaní služby, potom tak učinil len preto, že danú vec nesprávne právne posúdil a nekriticky prihliadol k záverom finančných orgánov, rozhodnutia ktorých sú zjavne nepreskúmateľné a nespravodlivé.

12. Sťažovateľ poukázal na to, že ak orgán prvého stupňa nepripustil záver, že by čo i len časť dôkazov potvrdzovala vykonanie prác spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o., odvolací orgán v namietanom rozhodnutí už tento fakt priznáva, pričom túto okolnosť nijako nezohľadnil pri rozhodovaní. Krajský súd na uvedené priznanie žalovaného v rozhodnutí o odvolaní nereagoval, nevzhladol v tomto tvrdení žiadny rozpor a osvojil si zjavne pozmenené tvrdenie žalovaného z pojednávania, že nebolo preukázané žiadne dodanie stavebných prác zo strany BOLF STOCK, s.r.o., aj keď v rozhodnutí o odvolaní sa tvrdí, že predsa len takéto dodanie stavebných prác preukázané bolo v niektorých prípadoch.

13. K nevykonaniu výsluchu P. P. v daňovom konaní sťažovateľ uviedol, že aj výsluch štatutárneho zástupcu spoločnosti je dôkazom v daňovom konaní a aj v správnom súdnom konaní. Mal za to, že odobrenie postupu finančných orgánov, ktoré toto právo účastníkovi konania upreli je zo strany krajského súdu nesprávne.

14. Ďalej sťažovateľ uviedol, že skutočnosť, že spoločnosť bola dňa 01.10.2014 zverejnená v zozname platiteľov DPH, u ktorých nastali dôvody zrušenia registrácie, nemá právny význam vo vzťahu k obdobiu roka 2013. Rovnako považoval za irelevantnú skutočnosť, že plnomocnenstvo na zastupovanie spoločnosti BOLF STOCK, s.r.o. predložil kontrolovaný subjekt, ako aj skutočnosť, že spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. bola dňa 06.09.2016 vymazaná z obchodného registra v dôsledku zlúčenia.

15. K záveru žalovaného o nepredložení protokolov o odovzdaní prác sťažovateľ uviedol, že protokoly o odovzdaní stavieb ich generálnym dodávateľom boli riadne odovzdané, pričom z ich obsahu vyplýva, že dielo ako celok bolo zhotovené vrátane jeho časti, ktorou bol ako subdodávateľ poverený BOLF STOCK, s.r.o., pričom samotné vykonanie práce bolo zdokladované aj zápismi v stavebných denníkoch, k obsahu ktorých sa žalovaný nevyjadril.

16. Sťažovateľ namietal, že správca dane k veci vypočul všetkých svedkov, ale význam a obsah svedeckých výpovedí nehodnotil. Ani žalovaný nevzal do úvahy jednoznačné výpovede svedkov, pričom nijako neodôvodnil a nevysvetlil, prečo ich výpovede z obsahovej stránky nie sú relevantné, hoci vypovedajú zhodne a zhodne potvrdzujú, že stavebné práce vykonal BOLF STOCK, s.r.o., pre ktorú pracovali. Sťažovateľ namietal nelogické a zmätočné závery žalovaného, ktoré nie sú spôsobilé poprieť nesporné tvrdenie zástupcov BOLF STOCK, s.r.o. a aj THERMASTAV, s.r.o. o tom, že došlo k vykonaniu všetkých zdaniteľných plnení medzi týmito spoločnosťami tak, ako je to uvedené v jednotlivých daňových dokladoch, a ani len spochybníť výpovede vypočutých svedkov a predložených listinných dôkazov. Žalovaný neurobil nič preto, aby svoje závery podoprel aj nejakým vecným dôkazom.

17. Sťažovateľ mal za to, že v danom prípade boli naplnené materiálne i formálne podmienky na odpočítanie dane. K zdaniteľnému plneniu reálne došlo, plnenie bolo realizované medzi dvoma subjektami registrovanými na DPH, pričom poskytnutie tohto plnenia malo na oboch stranách obchodný význam a ekonomickú podstatu. V danej veci žalobca nepredložil ako dôkaz o realizovaní zdaniteľných plnení len faktúru, ale aj súbor na seba jednotlivito nadväzujúcich dôkazov, ktoré preukazujú dodanie stavebných prác spoločnosťou BOLF STOCK s.r.o., čím si žalobca splnil svoje povinnosti preukázať reálne uskutočnenie obchodov a uniesť dôkazné bremeno týchto svojich tvrdení. Uskutočnenie všetkých zdaniteľných plnení potvrdil U. S., samotná spoločnosť BOLF STOCK s.r.o. podaním daňového priznania, účtovníčka BOLF STOCK, s.r.o. B. U. i štatutári spoločnosti THERMASTAV s. r. o. Uskutočnenie zdaniteľných plnení bolo navyše preukázané vystavenými daňovými dokladmi a dodanými stavebnými denníkmi. Sťažovateľ sa v kasačnej sťažnosti podrobne vyjadril i k jednotlivým zdaniteľným plneniam. Uviedol, že plnenie zmluvy o dielo v rámci subdodávky spoločnosťou BOLF STOCK s.r.o., preukazujú aj čestné prehlásenia a následne vykonané výpovede konkrétne menovaných svedkov.

18. Sťažovateľ mal za to, že všetky dôkazy vyhodnotené v ich vzájomných súvislostiach umožňujú prijať jedine možný záver, že plnenia, ktoré boli poskytnuté spoločnosťou BOLF STOCK, s. r. o. pre THERMASTAV, s. r. o. mali ekonomický základ, a boli realizované ako časť stavebných prác realizovaných v rámci subdodávateľských vzťahov, ktoré následne THERMASTAV, s. r. o. fakturovala jednotlivým objednávateľom obnovy bytových domov. So spoločnosťou BOLF STOCK, s. r. o. boli uzatvorené zmluvy o dielo v rámci subdodávky, táto spoločnosť konala prostredníctvom zástupcu U. S., stavebné práce zrealizovala a na jednotlivých stavbách bola videná. Ak by žalovaný hodnotil tieto zhromaždené dôkazy spôsobom vymedzeným v § 3 ods. 1, 2, 3 daňového poriadku musel by dospieť k rovnakému záveru, čo žalovaný neurobil nielen preto, že sa týmito ustanoveniami neriadil ale aj preto, že neoprávnene nadradil záujem štátu na výbere daní na úkor práva na spravodlivom výbere daní. Žalobca s poukazom na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/1/2011 a sp.zn. 5Sžf/137/2013 uviedol, že v danom prípade neexistuje žiadna okolnosť, ktorá by dovoľovala správcovi dane prijať záver o prítomnosti podvodnej alebo zneužívajúcej okolnosti na strane žalobcu.

19. V závere kasačnej sťažnosti sťažovateľ poukázal na to, že daňová kontrola vykonávaná v danej veci začala 21.12.2015, pričom posledný z úkonov zrealizovaný v danej veci bol vykonaný dňa 26.10.2017. Protokol z daňovej kontroly bol doručený až 04.01.2017, preto daňová kontrola bola vedená nezákonne a jej výsledky prejavujúce sa v obsahu protokolu z daňovej kontroly sú nezákonné a nemôžu byť podkladom pre rozhodnutie. Sťažovateľ zároveň uviedol, že daňová kontrola v danej veci trvala aj po vyhotovení protokolu, pretože daňový úrad vykonával dôkazy aj po spísaní protokolu. Namietal, že dĺžka daňovej kontroly presiahla jeden kalendárny rok a aj jej prerušenie bolo účelové. Navyše dôvody prerušenia konania sa netýkali predmetu napádaného rozhodnutia. Sťažovateľ poukázal v tomto smere na Nález Ústavného súdu SR sp.zn. III. ÚS 24/2010 z 29.06.2010.

20. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

IV.

Právne názory kasačného súdu

21. Senát Najvyššieho správneho súdu SR konajúci ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S.s.p.) 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. Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.)

s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 26.10.2022 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

22. Kasačný súd v zmysle § 464 ods. 1 S.s.p. odôvodňuje svoje rozhodnutie v súdnej veci poukazom na svoj rozsudok sp. zn. 4Sžfk/32/2020 z 01.06.2021 v prakticky totožnej veci rovnakých účastníkov (zdaňovacie obdobie august 2013), ktorého prevzatú časť ďalej uvádza:

„54. Kasačný súd považuje za potrebné uviesť, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi 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. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. V prípade, ak zdaniiteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými alebo inými dokladmi a existencia iných listinných dôkazov nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Uskutočnenie zdaniiteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu a odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege podľa ust. § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH, ale je iba právom platiteľa tejto dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu, ktorý je platiteľom dane.

55. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17. februára 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 aplikácie relevantných zákonných ustanovení. 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 vykonávaným dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, 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.

56. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok NS SR vo veci sp.zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený“.

57. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane aplikujúci zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku, s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať na čo najúplnejšie zistenie potrebných skutočností, vykonal rozsiahle dokazovanie, v rámci ktorého vypočul všetkých žalobcom navrhovaných svedkov. Pokiaľ žalobca namietal, že daňový úrad k veci vypočul všetkých svedkov, ale význam a obsah svedeckých výpovedí nehodnotil podľa jeho predstáv a ani žalovaný nevzal do úvahy jednoznačné výpovede svedkov, ktorí zhodne potvrdzujú, že stavebné práce vykonala spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. pre ktorú pracovali, kasačný súd uvádza, že vo vzťahu k preskúmanému rozhodnutiu o vyrubení rozdielu dane za kontrolované zdaňovacie obdobie august

2013 z výpovedí svedkov, ktorí mali stavebné práce, deklarované na sporných faktúrach vykonať ako živnostníci (subdodávatelia) nemožno zistiť, že boli realizované v uvedenom konkrétnom mesiaci a na konkrétnom bytovom dome. Je zrejmé, že správca dane ani žalovaný nespochybnili materiálny základ žalobcom deklarovanych zdaniteľných plnení v zmysle predlozených faktúr, ale vzhľadom na výsledky dokazovania vo vzťahu k dodávateľskej spoločnosti BOLF STOCK, s.r.o. daňové orgány spochybnili reálne dodanie deklarovanych plnení osobou uvedenou na faktúrach. Kasačný súd sa preto nestotožnil s námietkou žalobcu poukazujúcou na zmätočnosť a rozpornosť finančných rozhodnutí, keď prvostupňový daňový úrad prijal záver, že zdaniteľné plnenia neboli realizované oproti názoru odvolacieho orgánu ktorý priznal, že vykonanie prác bolo v niektorých prípadoch potvrdené výpoveďami svedkov, pretože tieto tvrdenia neboli preukázané žiadnymi inými dôkazmi. V účtovníctve živnostníkov, ktorí potvrdili vykonanie prác pre spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. sa nenachádzali žiadne faktúry vystavené pre spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o., nemali žiadne zmluvy ani iné písomnosti preukazujúce výkon stavebných prác v mesiaci august 2013.

58. K námietke žalobcu, že krajský súd v rozsudku nezaujal žiadne stanovisko k procesnému návrhu na doplnenie dokazovania vyžiadaním vyšetrovacieho spisu Krajského riaditeľstva PZ v Žiline kasačný súd uvádza, že zásadne nie je úlohou správneho (krajského) súdu, aby zisťoval skutkový stav či nanovo vyhodnocoval dôkazy vykonané v daňovom konaní. Jeho úlohou naopak je posúdiť okrem iného to, či správca dane, resp. žalovaný postupovali pri zisťovaní skutkového stavu zákonným spôsobom, nasledovali pritom pravidlá logického uvažovania a či riadne popísali svoje hodnotiace úvahy. Kasačný súd zároveň dodáva, že daňové konanie a trestné konanie sú samostatnými konaniami, ktoré sa navzájom síce dopĺňajú, avšak sú na sebe nezávislé.

59. Námietku žalobcu týkajúcu sa nevykonania vylučenia konateľ a žalobcu P. P. v daňovom konaní vyhodnotil kasačný súd za nedôvodnú, poukazujúc na ust. § 45 ods. 1 daňového poriadku, podľa ktorého má kontrolovaný daňový subjekt vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia (písm. c/), klásť svedkom a znalcom otázku pri ústnom pojednávaní (písm. e/), vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim (písm. f/). Taktiež podľa § 46 ods. 8 daňového poriadku má kontrolovaný daňový subjekt možnosť vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly a podľa § 68 ods. 3 daňového poriadku, ak predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcovi dane vo výzve možnosť ich prerokovania so správcovi dane. Najvyšší súd v súvislosti s uvedenou námietkou žalobcu poukazuje i na rozsudok sp. zn. 5Sžf 56/2016 zo dňa 1. februára 2018, v ktorom tam konajúci senát prijal právny názor, že: „Svedok môže byť len osoba, ktorá v prejednávanej daňovej veci nie je v pozícii daňového subjektu. Správca dane nemôže vypočúvať ako svedka osobu, ktorá je štatutárnym orgánom kontrolovaného daňového subjektu a v prípade, že správca dane predvolal konateľ a spoločnosti ako svedka, došlo z jeho strany k administratívnejmu pochybeniu, ktoré však nezakladá právo žalobcu uplatňovať si vo veci svedočné.“

60. Kasačný súd považoval za nedôvodnú i námietku žalobcu týkajúcu sa nezákonnosti vedenia daňovej kontroly a nezákonnosti výsledkov uvedených v obsahu protokolu z daňovej kontroly. V posúdení dodržania zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly sa stotožnil so záverom krajského súdu vyjadreným v bode 15. odôvodnenia rozsudku. K tvrdeniu žalobcu, že daňová kontrola v danej veci trvala aj po vyhotovení protokolu, pretože správca dane vykonával dôkazy aj po spísaní protokolu kasačný súd uvádza, že daňová kontrola je ukončená doručením protokolu. Podľa § 68 ods. 1 daňového poriadku nasledujúci deň po dni doručenia protokolu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole začína vyrubovacie konanie. Podľa § 68 ods. 3 daňového poriadku, ak daňový subjekt podá písomné pripomienky k výsledkom zisteným daňovou kontrolou a predloží dôkazy správca dane vykoná dokazovanie vo vyrubovacom konaní. S poukazom na uvedené, kasačný súd vyhodnotil argumentáciu žalobcu za irelevantnú.

61. Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel k záveru, že skutočnosti, ktorými žalobca v kasačnej sťažnosti spochybňoval predmetné rozhodnutie krajského súdu boli totožné s námietkami, ktoré namietal už v administratívnom konaní i v žalobe a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal. Pokiaľ žalobca namietal nedostatočné vysporiadanie sa so všetkými námietkami žalobcu, kasačný súd poukazuje na konštantnú judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. nález IV. ÚS 236/06), v

zmysle ktorej všeobecný súd (ani kasačný) nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len 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, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces.

62. Kasačný súd sa preto stotožnil so záverom krajského súdu a daňových orgánov v tejto veci, že neunesením dôkazného bremena zo strany žalobcu, sa pochybnosti o reálnosti dodania služieb spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. žalobcovi, stali relevantným dôvodom pre neuznanie nároku žalobcu na vrátenie fakturovanej DPH. A to z dôvodu nespĺnenia zákonných podmienok na odpočet podľa § 19, § 49 a § 51 zákona o DPH, ktoré viažu priznanie nároku na odpočítanie DPH na vznik daňovej povinnosti u dodávateľskej spoločnosti BOLF STOCK, s.r.o., čo však v danej veci v zdaniteľnom období august 2013 ani po vykonanom rozsiahlom dokazovaní finančnými orgánmi, nebolo jednoznačne preukázané.“ 22. Kasačný súd citované závery rozsudku sp.zn. 4Sžfk/32/2020 z 01.06.2021 ešte doplnil v rozsudku sp. zn. 2Sžfk/65/2019 z 31.01.2022. Kasačný súd preto v zmysle § 464 ods. 1 S.s.p. odôvodňuje svoje rozhodnutie v súdnej veci aj s poukazom na rozsudok sp.zn.2Sžfk/65/2019 z 31.01.2022, ktorého prevzatú časť ďalej uvádza:

„32. Kasačný súd k vyššie citovaným záverom dodáva, že nespochybňuje možnosť uskutočniť práce subdodávateľsky ako ani to, že zmluva o dielo medzi tvrdeným dodávateľom a ďalšími osobami vykonávajúcimi stavebné práce nemusí byť písomná a vykonanie prác na základe ústnej dohody nie je právnym poriadkom zakázané, avšak to nezabavuje sťažovateľa povinnosti preukázať uskutočnenie prác (zdaniteľného obchodu) práve na faktúrach deklarovaným dodávateľom, teda spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. Sťažovateľ preto musí znášať následky dôkaznej núdze pri preukazovaní nároku na odpočítanie dane, do ktorej sa týmto dostal. Sťažovateľ síce tvrdil, že vykonanie prác spoločnosťou skontroloval a tieto napokon aj prevzal, keďže dielo musel odovzdať objednávateľovi prác, toto tvrdenie však nepodložil žiadnymi dôkazmi (nepredložil dôkaz preukazujúci kto, kedy a v akom rozsahu práce vykonal a kto ich prevzal, pričom stavebný denník tieto skutočnosti nepreukazoval) a odvoláva sa najmä na to, že stavebné práce vykonané boli, čo však spochybnené nebolo.

33. Sťažovateľ poukazoval na výpovede svedkov L. W., C. W., F. O., W.. P. E. Y. D. M., ktorí zhodne potvrdili, že práce vykonali pre spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o.. Avšak vyššie uvedení podnikatelia nemali v účtovníctve žiadne faktúry vystavené pre spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o., nedisponovali žiadnymi zmluvami ani inými písomnosťami súvisiacimi s výkonom prác. Svedok C. W. navyše uviedol, že spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. nepozná, pozná iba pána S.. Vyššie uvedení svedkovia (E. L.. W.) potvrdili, že za vykonané práce nedostali zaplatené, resp. niektorým boli vyplatené iba zálohové platby. Bez významu nie je ani skutočnosť, že pán S. dňa 06.06.2016 pred správcom dane nevedel uviesť (a to ani dodatočne) mená osôb, ktoré mali pre spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. stavebné práce vykonať. Spoločnosť BOLF STOCK pritom nemala ani vlastné materiálne - technické zabezpečenie. Napokon aj príjmy z deklarovaného dodania stavebných prác boli vyššie uvedenou spoločnosťou spoločnosťou priznané až dodatočne, po začatí daňovej kontroly u sťažovateľa.

34. Svedkovia F. O. Y. U. W. /dodávateľa sťažovateľa/ tvrdili, že informáciu o tom, že na dodaní prác sa podieľala spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. sa dozvedeli iba z počutia; U. X. uviedla, že na obnove bytového domu pracoval U. S. z firmy BOLF STOCK, s.r.o. jej povedal pán P.; B. O. nevedela, či pán S. pracuje za spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o., ani koľko ľudí mohlo pre túto spoločnosť pracovať na iných bytových domoch. Vzhľadom na skutočnosti vyplynúvšie z obsahu týchto výpovedí možno prisvedčiť záveru správneho súdu, že v danom prípade sa jedná iba o sprostredkované informácie.

35. Vo vzťahu k čestným prehláseniam S. D., vedúceho predajne GARBIAR Stavebniny, s.r.o. a F. X., ktorí prehlásili, že U. S. bol splnomocnený preberať materiál pre firmu THERMASTAV, s.r.o. považoval kasačný súd za potrebné uviesť, že z obsahu týchto nevyplýva, kto je dodávateľom stavebných prác, iba skutočnosť, kto pre sťažovateľa vyzdvihol stavebný materiál.

36. Pozornosti kasačného súdu neunikla ani skutočnosť, že čestné vyhlásenia predložené žalobcom vykazujú veľkú mieru totožnosti nielen v ich obsahu, ale aj vo vzťahu k ich formálnej stránke, a to napriek skutočnosti, že každá z dotknutých osôb tvrdila, že čestné vyhlásenie vyhotovila a podpísala samostatne.

V spojení s vyššie spomínanými závermi (u svedkov O., W., X. Y. O. sa jednalo o sprostredkovanú informáciu, pričom svedok C. W. spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. nepoznal) sa kredibilita predložených čestných vyhlásení kasačnému súdu javí prinajmenšom sporná.

37. Kasačný súd vyhodnotil ako nedôvodnú aj argumentáciu sťažovateľa, týkajúcu sa neprimeraného rozloženia dôkazného bremena. K uvedenému kasačný súd konštatuje, že judikatúra Najvyššieho súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila vo vyššie uvedených intenciách, teda že nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd príkladom poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp.zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. II. ÚS 705/2017. Aplikácia sťažovateľom citovaného rozhodnutia vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2011 sa tak viac-menej obmedzuje na formálne požiadavky na predkladané doklady, v zmysle aktuálnej konštantnej judikatúry však od celkovej dôkaznej situácie závisí, či na preukázanie práva na odpočet dane je potrebné v dokazovaní pokračovať ďalej. Nemožno preto ako opodstatnené vyhodnotiť námietky sťažovateľa týkajúce sa neúmerného prenosu dôkazného bremena.

38. Kasačný súd má za to, že sťažovateľom predložené dôkazy ani vykonané dokazovanie nepreukazujú, že k zdaniteľným obchodom, ktoré sú predmetom faktúr za zdaňovacie obdobie september 2013 skutočne došlo tak, ako to sťažovateľ deklaroval. Kasačný súd dospel rovnako ako krajský súd k záveru, že sťažovateľ nepreukázal uskutočnenie zdaniteľných obchodov (vykonanie stavebných prác) tak, ako boli fakturované deklarovaným dodávateľom, pričom nebolo preukázané ani ich vykonanie iným platiteľom dane. Kasačný súd dodáva, že tak ako žalovaný, ani krajský súd nespochybnil reálne vykonanie prác, spochybnené bolo ich vykonanie spoločnosťou BOLF STOCK s.r.o. a s tým spojené právo sťažovateľa na odpočítanie dane.

39. K námietke porušenia práva na spravodlivý proces v kontexte s § 440 ods. 1 písm f/ S.s.p. kasačný súd uvádza, že aj táto námietka nie je dôvodná. Rozsudok správneho súdu je presvedčivo odôvodnený, reaguje na všetky podstatné žalobné námietky sťažovateľa. Do práva na spravodlivý súdny proces však nepatrí právo účastníka konania, aby sa všeobecný súd stotožnil s jeho právnymi názormi, navrhovaním a hodnotením dôkazov. Právo na spravodlivý súdny proces neznamená ani právo na to, aby bol účastník konania pred všeobecným súdom úspešný, teda aby bolo rozhodnuté v súlade s jeho požiadavkami a právnymi názormi. Do obsahu základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR a práva na spravodlivý súdny proces podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a slobôd nepatrí ani právo účastníka konania vyjadrovať sa k spôsobu hodnotenia ním navrhnutých dôkazov súdom, prípadne sa dožadovať ním navrhnutého spôsobu hodnotenia vykonaných dôkazov, resp. toho, aby súdy preberali alebo sa riadili výkladom všeobecne záväzných predpisov, ktorý predkladá účastník konania.“

23. Kasačný súd navyše poukazuje na svoje rozsudky sp.zn. 8Sžfk/75/2020 z 25.05.2022, sp.zn. 2Sžfk/22/2020 z 24.02.2022 a sp. zn. 6Sžfk/34/2020 z 02.02.2022 v prakticky totožnej veci rovnakých účastníkov, v ktorých kasačný súd na podklade kasačnej sťažnosti žalovaného zrušil rozsudky krajského súdu a ktorými veci krajskému súdu vrátil na ďalšie konania, čím došlo k zjednoteniu rozhodovania vo vzťahu k sťažovateľovi.

24. Kasačný súd s poukazom na vyššie uvedené (a po zistení, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol žiadne také relevantné skutočnosti, ktorými by spochybnil vecnú správnosť rozsudku krajského súdu) dospel k záveru, že krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia citoval relevantné právne normy, presvedčivým a zrozumiteľným spôsobom sa vysporiadal so všetkými pre vec zásadnými námietkami sťažovateľa, pričom ako spornú nenechal otvorenú žiadnu právnu otázku, ktorá by mala v kasačnom konaní vyústiť do zrušenia napadnutého rozsudku. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

25. O náhrade trov kasačného konania rozhodol tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu podľa § 167 v spojení s § 467 ods. 1 SSP nepriznal, žalovanému ich náhrada nevyplýva zo zákona.

26. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.