

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 3Sfk/60/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 2020200196
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 10. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Benczová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:2020200196.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a zo sudcov JUDr. Evy Vékonyovej a JUDr. Michala Dzurdzika, PhD. v právnej veci žalobcu: JP-AUTO, s. r. o., Matúškovo 913, IČO: 36 759 007, zastúpeného spoločnosťou KVASŇOVSKÝ & PARTNERS | ADVOKÁTI s.r.o., Prievozská 4, Bratislava, proti žalovanému: Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101058737/2020 zo dňa 18. júna 2020, v konaní o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/108/2020-93 zo dňa 24. novembra 2021, takto

rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa zamietá.
- II. Žalovanému nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

odôvodnenie:

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Krajský súd v Trnave rozsudkom č. k. 20S/108/2020-93 zo dňa 24. novembra 2021 podľa ustanovenia § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku zamietol žalobu proti rozhodnutiu žalovaného č.: 101058737/2020 zo dňa 18. júna 2020, ktorým podľa § 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 potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Trnava č.: 100533872/2020 zo dňa 26. februára 2020, ktorým podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 5.799,60 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2018. Daňovým subjektom uplatnený nadmerný odpočet bol tak znížený zo sumy 19.811,35 eur na sumu 14.011,75 eur, na základe neuznania odpočítania dane z dodávky spoločnosti Iuventus s.r.o., IČO: 47 481 242 vyfakturovanej faktúrou č. 1020180024, ktorej predmetom mala byť kontrola kvality výrobkov. O nároku na náhradu trov konania správny súd rozhodol podľa § 167 SSP tak, že neúspešnému žalobcovi právo na náhradu trov konania nepriznal.

II. Konanie pred správnym súdom

2. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote správnu žalobu na Krajský súd v Trnave, ktorou sa domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, rovnako tak prvostupňového rozhodnutia a vrátenia veci prvostupňovému orgánu na ďalšie konanie. Rovnako sa domáhal priznania práva na náhradu trov konania.

3. V správnej žalobe namietal, že nedošlo k spochybneniu vierohodnosti faktúry, pretože v zmysle § 71 ods. 1 písm. c) zákona o dani z pridanej hodnoty bola totožnosť dodávateľa potvrdená a dodávateľ potvrdil pôvod faktúry a jej vystavenia. Ďalej spochybňoval použitie informácií získaných v rámci medzinárodnej výmeny informácií, ktoré podľa neho majú iba informatívny charakter, a preto nemôžu byť použité ako dôkazy v daňovom konaní. Zároveň v rámci daňového konania nebolo vykonané dokazovanie ohľadom takto získaných informácií. Navyše správca dane neprihliadal na skutočnosti, ktoré svedčia v prospech žalobcu. Žalobcovi nebolo z odôvodnenia zrejmé, v čom konkrétne mal

porušiť svoju povinnosť, ktorá je rozhodujúca pre neuznanie zdaniteľného plnenia. Žalovaný a správca dane podľa žalobcu formulujú a uvádzajú pochybnosti, ktoré sa týkajú len obchodných partnerov žalobcu a tieto s ním nesúvisia. Nepostačovalo teda iba spochybniť deklarované obchody a požadovať, aby žalobca túto pochybnosť odstránil, ale mali svoje pochybnosti jednoznačne preukázať a doložiť hodnovernými dôkazmi. Žalobca tiež tvrdil, že dostatočne preukázal svoj nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty a splnil zákonom stanovené podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane. Správca dane aj žalovaný sa obmedzili výlučne na opis vykonaných dôkazov, ktoré boli vykonané v rámci daňovej kontroly bez toho, aby uviedli, čo daným dôkazným prostriedkom bolo preukázané, čo malo podľa žalobcu za následok nepreskúmateľnosť rozhodnutia. Na záver uviedol, že žalovaný a správca dane si neobstarali dostatok potrebných podkladov pre rozhodnutia vo veci, spoľahlivo, presne a úplne nezistili skutočný skutkový stav veci, prekročili medze zákonom dovolenej správnej úvahy, nevydali rozhodnutia v súlade s relevantnými zákonmi a ostatnými právnymi predpismi, nevydali rozhodnutia obsahujúce zákonom predpísané náležitosti, procesne nepostupovali v súlade s platným právnym poriadkom. Napadnuté rozhodnutie preto malo byť žalovaným zrušené a vrátené správcovi dane z dôvodu, že vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, skutkový stav, ktorý bol vzatý za základ napadnutých rozhodnutí je v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu, došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o procesnom konaní, ktoré malo za následok vydanie nezákonných rozhodnutí.

4. Vo vyjadrení k žalobe navrhol žalovaný žalobu zamietnuť. Uviedol, že formálne bezchybné faktúry samy o sebe nepreukazujú dodanie sporných služieb. Technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie a na určitého dodávateľa bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne poskytnuté bolo deklarovanou spoločnosťou. Na spornej faktúre nie je uvedený skutočný dodávateľ sporných služieb. Predložené daňové priznanie za august 2018, kontrolný výkaz za august 2018, zoznam prijatých a vydaných faktúr aj s jednotlivými faktúrami nie sú dôkazom reálneho dodania sporných služieb dodávateľom. Medzinárodnou výmenou informácií ohľadom údajného subdodávateľa boli získané informácie, že subdodávateľ nevykazuje žiadnu ekonomickú činnosť, od svojho vzniku nepodal žiadne daňové priznanie a konateľ subdodávateľa so správcom dane nekomunikuje. Vzhľadom na charakter týchto informácií ich nebolo potrebné preverovať. Konateľ subdodávateľa je osobou bez domova, jeho podpisy na zmluve sú odlišné od podpisov uvedených na podpisovom vzore a zistenia z Národného inšpektorátu práce, Ústredia práce sociálnych vecí a rodiny, cudzineckej polície a Sociálnej poisťovne nepotvrdili vykonanie sporných služieb zahraničnými osobami a z informačného systému Finančnej správy Slovenskej republiky vyplýva, že za zdaňovacie obdobia 3. a 4. štvrtrok 2018 žiadny dodávateľ z krajín EÚ nedeclaroval dodanie tovaru či služby pre dodávateľa žalobcu. Žalovaný sa vyjadril aj k námietke žalobcu, že žalovaný uvádza pochybnosti ohľadom obchodných partnerov žalobcu nesúvisiace so žalobcom. Uviedol k nej, že deklarovaný dodávateľ nevykonáva žiadnu ekonomickú činnosť, nevystavil faktúru za poskytnutie služieb, čo potvrdil i sám konateľ dodávateľa a konateľ subdodávateľa je osobou bez domova a zistenia z Národného inšpektorátu práce, Ústredia práce sociálnych vecí a rodiny, cudzineckej polície, Sociálnej poisťovne a registra obyvateľov nepotvrdili vykonanie sporných služieb zahraničnými osobami. Dodanie sporných služieb deklarovaným dodávateľom na základe vykonaných zisťovaní a získaných dôkazov správca dane spochybnil a žalobca záver správcu dane o nedodaní sporných zdaniteľných obchodov deklarovaným dodávateľom žiadnym spôsobom nevyvrátil. Keďže žalobca nepreukázal reálnosť deklarovaných sporných služieb od dodávateľa na nej uvedeného a ním predloženou spornou faktúrou, pričom žiadne ďalšie vierohodné dôkazy na preukázanie svojich tvrdení, že predmetné dodanie sporných služieb vykonal dodávateľ správcovi dane nepredložil. V predmetnej veci preto nebola splnená materiálna zákonná podmienka.

5. Žalobca v replike zotrval na svojej právnej argumentácii a doplnil, že správca dane a žalovaný iba spochybnili, no nepreukázali, že dodávateľ sporné služby nedodal. Vypočuli zodpovednú osobu, ktorá v rozhodnom čase organizovala dodanie služieb, avšak s odstupom času a s prihliadnutím na kvantitu dodávaných služieb v danom období interpretovala čiastočne odlišne niektoré skutočnosti a postupy.

6. Správny súd žalobu zamietol. Poukázal na skutočnosť, že vtedajší konateľ dodávateľa síce tvrdil, že spoločnosť sporné služby dodala žalobcovi prostredníctvom subdodávateľa, avšak k zahraničným osobám, ktoré mal zabezpečiť subdodávateľ a ktorých zoznam predložil správcovi dane a ktoré mali sporné služby v areáli daňového subjektu vykonať a podľa zmluvy im mal dodávateľ vyplatiť mesačné mzdy, nepredložil podklady k výpočtom miezd jednotlivých zahraničných zamestnancov a súvisiace písomnosti ohľadne nahlasovania zahraničných zamestnancov do príslušných inštitúcií, nepredložil výplatné listiny s dátumami vyplatenia miezd, nepredložil evidenciu dochádzky zahraničných zamestnancov, nepredložil faktúru od subdodávateľa za poskytnutie sporných služieb a až po

viacnásobnom vyzývaní správcov dane o jej predloženie ako i dokladu o jej úhrade uviedol, že subdodávateľ, nevystavil faktúru za sporné služby z dôvodu, že to pre nízky obrat nebolo ekonomicky výhodne. Podľa zmluvy uzavretej medzi dodávateľom a subdodávateľom mala byť za poskytnuté plnenie vystavená mesačná faktúra a je neobvyklé, že ani po uplynutí takmer šiestich mesiacov odvtedy, čo mali byť služby poskytnuté, nebola faktúra za dodanie služieb vystavená a konateľ túto skutočnosť zistil až 12. februára 2019. Externá pracovníčka, ktorá mala vypočítať mzdu jednotlivých zahraničných zamestnancov za august 2018 a ktorá mala dňa 12. februára 2019 predložiť podklady k výpočtom jednotlivých miezd sa síce s konateľom dodávateľa k správcovi dane dostavila, avšak žiadne doklady nepredložila a dňa následne ukončila i svoje zastúpenie pred správcov dane na elektronické doručovanie za dodávateľa. V ten istý deň sa stal konateľ dodávateľa práceneschopný a následne sa stala novým konateľom osoba s trvalým pobytom v Spojených štátoch amerických a bývalý konateľ dodávateľa správcovi dane už žiadne doklady nepredložil. Dodanie sporných služieb prostredníctvom subdodávateľa nepotvrdila ani maďarská finančná správa, keďže subdodávateľ od svojho vzniku nevykazuje žiadnu ekonomickú činnosť, nepodal od svojho vzniku žiadne daňové priznanie, jej konateľ so správcov dane nekomunikuje, šetrením správcu dane sa ukázalo, že je osobou bez domova a jeho podpisy na zmluve uzavretej s dodávateľom sú odlišné od jeho podpisu na podpisovom vzore a ďalších uvedených dokumentoch založených na Okresnom súde Banská Bystrica. Zároveň zistenia z Národného inšpektorátu práce, Ústredia práce, sociálnych vecí a rodiny, cudzineckej polície a Sociálnej poisťovne nepotvrdili vykonanie sporných služieb zahraničnými osobami, ktoré mal vyslať subdodávateľ. Navyše z informačného systému finančnej správy vyplýva, že za zdaňovacie obdobia 3. a 4. štvrtok 2018 žiadny dodávateľ z krajín Európskej únie nedeklaroval dodanie tovaru či služby pre dodávateľa. Tvrdenie svedka, podľa ktorého mal byť supervízorom a koordinátorom dodávateľa pri realizácii sporných služieb, sa vykonaným zisťovaním ukázalo ako nepravdivé, keďže uvedený svedok bol v auguste 2018 zamestnancom spoločnosti Velle s.r.o. a dodávateľ nemal v auguste 2018 žiadnych zamestnancov. Sám svedok svojou výpoveďou zo 16. mája 2019 spochybnil dodanie sporných služieb dodávateľom, keď uviedol, že podľa doterajších zistení je v období august 2018 objednávateľom žalobca a dodávateľ pravdepodobne spoločnosť Velle s.r.o. Ani tvrdenie daňového subjektu o tom, že pracovníkov, ktorí vykonávali sporné služby na základe spornej faktúry previedol cez bránu sídla žalobcu supervízor - zamestnanec dodávateľa, t. j. uvedený svedok a že po ukončení denného výkonu práce supervízor zabezpečil odchod osôb cez bránu areálu žalobcu, nemožno považovať za vierohodné, keďže svedok nemal vedomosť ako zahraniční pracovníci vchádzali do areálu žalobcu a ako sám uviedol, nezabezpečoval odchod týchto osôb cez bránu areálu žalobcu. Navyše nebol v auguste 2018 zamestnancom dodávateľa a dodávateľ ako vyplýva z údajov Sociálnej poisťovne, nemal v auguste 2018 žiadnych zamestnancov. Žalobca mal sporný zdaniteľný obchod objednať u dodávateľa. Sporný zdaniteľný obchod však nebol vykonaný dodávateľom, ale ako uviedol i sám konateľ dodávateľa, mal byť dodaný subdodávateľom, a to formou vyslania pracovníkov, čo sa však vykonaným dokazovaním nepotvrdilo. Dodanie sporných služieb deklarovaným dodávateľom, na základe vykonaných zisťovaní a získaných dôkazov správcu dane spochybnil a žalobca záver správcu dane o nedodaní sporných zdaniteľných obchodov deklarovaným dodávateľom žiadnym spôsobom nevyvrátil.

7. Podľa správneho súdu v súvislosti s procesom dokazovania zo žalobných námietok nie je jednoznačne zrejmé, akého pochybenia sa mal správny orgán dopustiť pri získavaní či vyhodnocovaní informácií z medzinárodnej výmeny informácií. Išlo o informácie týkajúce sa výlučne subdodávateľskej spoločnosti sídliacej v Maďarsku, jej podnikateľskej činnosti a plnenia daňových povinností. Ide o objektívne údaje, hodnovernosť ktorých nebola ani žalobcom spochybnená a proces získavania, ktorých bol realizovaný podľa predpisov iného členského štátu, nemal možnosť ani žalovaný, ani správca dane ovplyvniť. Správny súd ďalej uviedol, že dodávateľ nemal v rozhodnom období registrovaných žiadnych zamestnancov. Zároveň zamestnancom v tom čase nebol ani svedok, ktorý mal koordinovať reálny výkon práce zahraničnými pracovníkmi na prevádzke žalobcu, pričom z jeho svedeckej výpovede je zrejmé, že nemal dostatok vedomostí nielen o vlastnom pracovnom pomere, ale ani o samotnom výkone prác, nevedel kde boli pracovníci ubytovaní, ako sa dostali k prevádzke žalobcu a na pracovisko, kto zabezpečoval ich odchod, evidenciu ich dochádzky a pod. Nešlo o drobné anomálie vo výpovedi svedka, ako to hodnotil žalobca, ale o zásadný nedostatok vedomostí, ktoré pri rozumnom posudzovaní okolností prípadu, zahŕňajúcich aj dobu, ktorá medzi tvrdeným obchodným prípadom a výsluchom svedka uplynula, bolo dôvodné od svedka v jeho tvrdenom pracovnom postavení požadovať. Ďalšími zisteniami bolo spochybnené plnenie subdodávateľskej spoločnosti ako zabezpečovateľa zahraničných pracovníkov, ktorých pobyt na území Slovenskej republiky v rozhodnom čase nebol zdokladovaný, ktorá za dobu svojej existencie nepodala žiadne daňové priznanie, nedeklarovala ani intrakomunitárne plnenie a jej konateľ je osobou bez známeho pobytu. Za dôležitú považoval správny súd aj skutočnosť,

že žalobca napriek značnej výške mesačného peňažného plnenia a významu kontroly výrobkov pre jeho obchodnú činnosť, nemal žiadnu vedomosť o tom, kto práce reálne vykonal. Javí sa krajne nepravdepodobným, aby obchodný prípad bol realizovaný deklarovaným spôsobom - prenesením kontroly výrobkov na iný subjekt bez akejkolvek kontroly jeho činnosti, evidencie, poznatkov o tom, kto, aký počet pracovníkov, akej kvalifikácie, zaučenia, kedy práce v jeho prevádzke vykonal, v súvislosti s čím nemožno už ani usudzovať o tom, že by žalobca vynaložil náležitú obozretnosť, ktorú je od neho pri výkone podnikateľskej činnosti možné vyžadovať. V závere správny skonštatoval, že správca dane vykonal vo veci náležité dokazovanie a záver, ktorý 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 dani z pridanej hodnoty. Z vykonaného dokazovania je tiež zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom vo svetle kontrolných zistení a v ich vzájomných súvislostiach, absentuje reálny základ, čo má za následok nepriznanie práva na odpočítanie dane.

III. Kasačná sťažnosť, stanovisko účastníkov

8. Proti napadnutému rozsudku podal sťažovateľ kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f), g), h) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

9. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti na úvodných siedmych stranách odcitoval právnu úpravu a následne s poukazom na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky heslovite zopakoval dôvody uvedené v žalobe, pre ktoré mali byť rozhodnutia správcu dane a žalovaného zrušené a vrátené na ďalšie konanie. Podľa sťažovateľa mal správny súd pri preskúmaní zákonnosti napadnutého rozhodnutia a postupu žalovaného podrobne posúdiť otázku, či žalovaným a správcom dane vykonané dôkazy, z ktorých vychádzali, nie sú pochybné, alebo či vykonané dôkazy logicky robia vôbec možným skutkový záver, ku ktorému správne orgány v predmetnej veci dospeli a rovnako či sa vysporiadali s prípadnými protichodnými tvrdeniami a obsahom podkladov pri rozhodovaní (sťažovateľ nijakým spôsobom nešpecifikuje, o aké dôkazy, tvrdenia a podklady ide).

10. Následne sťažovateľ namieta neodôvodnené prenesenia dôkazného bremena. Cituje viacero rozsudkov Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, Najvyššieho správneho súdu Českej republiky a Európskeho súdneho dvora. Namieta tiež, že správca dane, žalovaný, ani správny súd dostatočne nevyhodnotili svedecké výpovede a listinné dôkazy svedčiace v prospech žalobcu (aké výpovede a dôkazy neboli dostatočne vyhodnotené bližšie nešpecifikuje). Žalovaný mal podľa sťažovateľa povinnosť preukázať svoj nárok na odpočet DPH, pričom tento riadne preukázal relevantnými dôkazmi (neuviedol akými), ktoré správny súd, rovnako ako aj žalovaný a správca dane spochybnili, nepovažovali ich za dostatočné, a to aj napriek tomu, že povinnosť preukázať nárok spočíva práve v predložení dokumentácie preukazujúcej zrealizovanie zdaniteľného plnenia. Ak správne orgány chceli spochybniť nárok žalobcu, boli povinné vyvrátiť skutočnosti vyplývajúce z predložených dokumentov a skutočností tvrdých žalobcom a zároveň uviesť, aké ďalšie iné dôkazy považujú za relevantné pre posúdenie preukázania nároku na odpočet DPH, čo však správne orgány nevykonali. Ďalším pochybením v priebehu daňového konania bolo podľa žalobcu nepristúpenie k takým úkonom, ktoré by konfrontovali rozpory v tvrdeniach svedkov, listinných dôkazov (tieto nešpecifikuje) a podobne a jednoducho prevzaté tvrdenia v neprospech žalobcu majú za následok nezákonnosť rozhodnutia správneho súdu.

11. Podľa sťažovateľa sa správny súd nevysporiadal s judikatúrou Súdného dvora Európskej únie. Sťažovateľ sa rozsiahlo zaoberal prednosťou práva Európskej únie pred vnútroštátnym právom, následne sťažovateľ citoval judikatúru Súdného dvora Európskej únie, z ktorej podľa neho vyplýva, že sťažovateľ pre účely posúdenia predmetnej veci dostatočne preukázal svoj nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty a správny súd v procese svojho rozhodovania neprihliadol na ustálenú rozhodovaciu súdnu prax a v odôvodnení svojho rozhodnutia uvádzal konštatovania, ktoré sú v priamom rozpore s uvedenou judikatúrou. Podľa názoru žalobcu zjavne došlo k nepochopeniu a posúdeniu správnej miery opatrnosti a štandardom zaužívaným v podnikateľskom prostredí.

12. V ďalšej časti namieta neuvedenie dôvodu výkonu daňovej kontroly s odkazom na rozhodnutie Ústavného súdu Českej republiky. Poukázal na rozpor rozhodnutia správcu dane a žalovaného s ustanovením § 46 ods. 3 daňového poriadku, pre absenciu dôvodu, účelu alebo akéhokoľvek podnetu pre začatie výkonu daňovej kontroly správcom dane. Uvedené je teda vadou konania bez možnosti dodatočnej nápravy, ktorá má za následok nezákonnosť takto vedenej daňovej kontroly a je nevyhnutné, aby bolo rozhodnutie správcu dane a rozhodnutie žalovaného na takomto nezákonom podklade konajúcim súdom zrušené.

13. Sťažovateľ tiež rozporuje prekročenie medze zákonom dovolenej správnej úvahy. Správny orgán autoritatívne a nad rámec svojej právomoci rozhodoval bez prihliadnutia na sťažovateľom uvádzané skutočnosti, a to aj keď mal povinnosť na tieto prihliadať a takisto bol príslušný správny orgán povinný

sa vysporiadať s námietkami sťažovateľa v celom rozsahu, a to vzhľadom na ich obsah a význam pre riadne a správne posúdenie predmetnej veci. Správny súd sa však bez ďalšieho stotožnil s takýmto postupom žalovaného a správcu dane, pričom sám sa v odôvodnení svojho rozhodnutia s námietkami žalobcu v dostatočnom rozsahu nevysporiadal a neprihliadal na ne (predmetné skutočnosti a námietky neupresňuje).

14. Podľa sťažovateľa nebol dostatočne zistený skutkový stav veci a bol porušený princíp dvojinstančnosti konania. Žalovaný svojím postupom nerešpektoval práva sťažovateľa, a to tým, že napriek skutočnosti uvedenej v poučení rozhodnutia správcu dane, v zmysle ktorého proti tomuto rozhodnutiu bolo možné podať odvolanie toto skutočne podal a v ktorom rovnako namietal skutočnosti spočívajúce v nedostatočne zistenom skutkovom stave, nedostatočným odôvodnením tohto rozhodnutia, nesprávnom postupe a nesprávnom hodnotení predložených a zadovážených dôkazných prostriedkov, sa tento súčasne nevysporiadal s námietkami sťažovateľa (námietky nešpecifikuje), ktorý niekoľkokrát dôrazne poukazoval na skutočnosti svedčiace v jeho prospech, a ktoré neskôr počas súdneho konania aj správny súd úmyselne prehliadali a nevenovali im rovnako pozornosť v časti odôvodnenia svojich rozhodnutí.

15. Na záver zhodnotil, že napadnutý rozsudok neobsahuje dostatočne argumentačne zrozumiteľný výklad právneho posúdenia skutkového stavu podľa príslušných zákonných ustanovení. Správny súd vo svojom rozsudku podrobne konštatoval dôvody rozhodnutí správnych orgánov oboch stupňov, ktorých závery prevzal, stotožniac sa s nimi a považujúc ich za správne, avšak bez toho, aby sa dôsledne zaoberal všetkými rozhodujúcimi námietkami a skutočnosťami na ktoré poukazoval sťažovateľ v žalobe (o aké námietky a skutočnosti ide ďalej nerozvíja).

16. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalovaný a túto navrhol ako nedôvodnú zamietnuť. Uviedol, že ak žalovaný ku kasačnej sťažnosti priložil protokol z inej daňovej kontroly (napriek tomu, že z protokolu nie je zrejma sťažnostná námietka) a ak má za to, že ide o totožné okolnosti aj strany sporu ako v prejednávanom prípade, malo by dôjsť k zmene tohto iného rozhodnutia a jeho posúdenia rovnakým spôsobom ako v prejednávanom prípade. Zároveň sa vyjadril, že daňová kontrola sa začala podľa § 46 ods. 2 daňového poriadku, a preto v uvedenej veci neaplikuje § 46 ods. 3 cit. zák. ako tvrdí sťažovateľ. IV. Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

17. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť žalovaného - sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. a/) oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu.

18. Kasačný súd zistil, že správny súd v danej veci v procese súdneho prieskumu zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného postupoval v súlade s procesnými pravidlami nastolenými v SSP, keď súdny prieskum zákonnosti rozhodnutia žalovaného správneho orgánu napadnutého žalobou, vykonal náležite v zmysle zákona o DPH s dostatočným odôvodnením.

19. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti sťažovateľa vo vzťahu k napadnutému rozsudku správneho súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu, s námietkami sťažovateľa uvedenými v kasačnej sťažnosti a s prihliadnutím na § 461 SSP dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

20. Kasačný súd na úvod ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa musí uviesť, že sťažovateľ síce podal rozsiahlu kasačnú sťažnosť, ale jej obsah bol na mnohých miestach neurčitý a so súdenou vecou zjavne nesúvisiaci. Kasačný súd sa nemohol zaoberať vágne formulovanými generálnymi výhradami, spočívajúcimi v tom, že sa jeho námietkami správny súd nezaoberal a nevyhovel im. Bez konkretizácie námietok, na ktoré sťažovateľ nedostal dostatočnú odpoveď, nie je možné posúdiť, či je toto tvrdenie opodstatnené a či došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. To isté sa týka aj všeobecných konštatovaní o neobstaraní dostatku potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci, prekročení medze zákonom dovolenej správnej úvahy, spoľahlivo, presne a úplne nezistenom skutočnom skutkovom stave veci, porušeniu princípu dvojinstančnosti konania a vade vydaných rozhodnutí. Kasačná sťažnosť musí byť naformulovaná dostatočne konkrétne, pretože kasačnému súdu nepatrí úloha namiesto sťažovateľa vyhľadávať možné porušenia zákona zo strany správneho súdu. V kasačnom konaní majú účastníci rovné postavenie a súd je oprávnený preskúmať rozsudok správneho súdu len v rozsahu sťažnostných bodov (§ 5 ods. 9 veta prvá, § 453 ods. 2 SSP). Zároveň sťažovateľ v kasačnej sťažnosti raz namieta rozhodovaciu činnosť Krajského súdu v Trnave a inokedy Krajského súdu v Banskej Bystrici. Kasačný súd má za to, že ide iba o chybu v písaní a sťažovateľ mienil sťažnosť podať iba vo vzťahu k rozhodovacej činnosti Krajského súdu v Trnave. Kasačný súd k jednotlivým bodom kasačnej sťažnosti uvádza nasledovné.

21. Sťažovateľ v prvom rade cituje právnu úpravu na stranách 2 až 7 kasačnej sťažnosti. V ďalšej časti označenej ako nesprávnosť postupu vytyka správne súdu nevysporiadanie sa s argumentáciou sťažovateľa, nedostatočné odôvodnenie rozhodnutia, nespochybnenie dodania služby a neoznačenie osoby, ktorá mala službu poskytnúť. V uvedenej argumentácii pokračuje aj v ďalšej časti označenej ako neobstaranie dostatku potrebných podkladov pre rozhodnutie vo veci, kde podľa sťažovateľa mal správny súd podrobne posúdiť otázku, či vykonané dôkazy nie sú pochybné alebo či vykonané dôkazy robia možným skutkový záver, ku ktorému správne orgány dospeli. Sťažovateľ však žiadnym spôsobom neupresňuje argumentáciu, s ktorou sa správny súd nevysporiadal, prečo považuje rozhodnutie za nedostatočne odôvodnené, prípadne v čom nachádza nesprávnosť vykonaných dôkazov. Kvalitou odôvodnenia sa viackrát zaoberal Ústavný súd Slovenskej republiky napríklad v konaní vedenom pod sp. zn. III. ÚS 209/04 nasledovne: „Súčasťou obsahu základného práva na spravodlivé konanie podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu. Všeobecný súd však 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. Odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu (prvostupňového, ale aj odvolacieho), 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.“ V tomto smere nemožno rozhodnutiu správneho súdu nič vytknúť, keďže dáva odpoveď na všetky relevantné otázky, ktoré v konaní vyvstali. Napadnuté rozhodnutie dáva jasné odpovede na otázky, prečo došlo k nepriznaniu práva na odpočet dane, z akých dôkazov správny súd vychádzal, aké dôkazy preukazujú spochybnenie dodania služby dodávateľom, prečo nemohlo dôjsť k dodaniu služieb tak, ako to uvádza sťažovateľ a akými logickými úvahami sa pri ich vyhodnocovaní správny súd riadil. Uvedené nemožno bez konkrétnych dôkazov spochybniť iba tým, že žalobca vyhlási, že do dnešného dňa nikto nespochybnil poskytnutie služby, ani neukázal na osobu, ktorá mala službu dodať. Rovnako je potrebné podotknúť, že vo všeobecnosti žalobca vplyva aj na samotné odôvodnenie tým, aké námietky a v akej kvalite v konaní vznesie, keďže je úlohou súdu argumentačne reagovať na žalobcov tvrdenia. Na tomto mieste je preto účelne poukázať na rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 495/2015: „Ústavný súd v tejto súvislosti konštatuje, že korelátom práva účastníka konania na primerané odôvodnenie súdneho rozhodnutia (v zmysle primeranej argumentačnej reakcie na tvrdenia účastníka konania) je jeho procesná povinnosť predostrieť dostatočne konkretizovanú a podloženú argumentáciu, pretože primeranosť odôvodnenia rozhodnutia všeobecného súdu možno posudzovať iba vo vzťahu k určitému špecifickému argumentu účastníka konania. Sťažovateľ v konaní pred krajským súdom, ako aj v konaní pred ústavným súdom svoju argumentáciu dostatočne nekonkretizoval, a preto absencia špecifickej argumentačnej reakcie zo strany krajského súdu na jeho tvrdenie o nedostatočnom odôvodnení rozsudku krajského súdu v okolnostiach danej veci nedosahuje intenzitu, ktorá by v tomto smere odôvodňovala akúkoľvek korekciu zo strany ústavného súdu, teda nejde o taký nedostatok zo strany krajského súdu, ktorý by v konkrétnych okolnostiach danej veci vytváral priestor pre možnosť vyslovenia porušenia označených práv sťažovateľa.“

22. V závere kasačnej sťažnosti sťažovateľ taktiež namietal, že rozhodnutia správnych orgánov sú nepreskúmateľné a svojvoľné a rovnako absentuje aj riadne odôvodnenie napadnutého rozsudku správneho súdu, ktorý sa mal nedostatočne vysporiadať so všetkými podstatnými a právne významnými skutočnosťami predmetnej veci. Kasačný súd však nemohol prisvedčiť dôvodnosti ani tejto námietky. To, že právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia patrí medzi základné zásady spravodlivého súdneho procesu, jednoznačne vyplýva z ustálenej judikatúry ESLP. Judikatúra tohto súdu ale nevyžaduje, aby na každý argument strany, aj na taký, ktorý je pre rozhodnutie bezvýznamný, bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia. Ak však ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie rozhodujúci, vyžaduje sa špecifická odpoveď práve na tento argument (Ruiz Torija c. Španielsko z 9. decembra 1994, séria A, č. 303-A, s. 12, § 29; Hiro Balani c. Španielsko z 9. decembra 1994, séria A, č. 303-B; Georgiadis c. Grécko z 29. mája 1997; Higgins c. Francúzsko z 19. februára 1998).

23. V časti označenej ako neodôvodnené prenesenie dôkazného bremena sťažovateľ zotrúva na argumentácii, že riadne preukázal svoj nárok na odpočítanie DPH, sťažovateľom predložené dôkazy správne orgány nepovažovali za dostatočné, a to napriek tomu, že preukázanie nároku spočíva práve v predložení dokumentácie preukazujúcej zrealizovanie zdaniteľného plnenia a ak správne orgány chceli spochybniť nárok sťažovateľa, boli povinné vyvrátiť skutočnosti vyplývajúce z predložených dokumentov a uviesť, aké ďalšie dôkazy považujú za relevantné. Uvedenú námietku považoval kasačný súd taktiež

za nedôvodnú, keďže s danou argumentáciou sa správny súd dostatočne vysporiadal v rozsudku v bode 57 a nasl. Taktiež aj žalovaný vo svojom rozhodnutí dostatočne vyčerpávajúcim spôsobom opisuje, prečo nemohla byť spoločnosť uvedená na faktúre dodávateľom služieb a na strane 19 konštatuje spornosť uvedenej faktúry. Zároveň možno poukázať aj na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 3Sžf/125/2013 z 25. novembra 2014: „Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane (§ 15 ods. 1 zák. SNR č. 511/1992 Zb.). Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z. z.), ktoré právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie.“ Vzhľadom na uvedené nemožno dať za pravdu sťažovateľovi v tom, že jeho dôkazná povinnosť sa končí predložením faktúry v prípade, keď došlo k jej spochybneniu žalovaným, keďže odpočítanie dane nenastáva priamo zo zákona. Práve naopak, ide o právo daňového subjektu, s ktorým je spojená dôkazná povinnosť vo vzťahu k preukázaniu, že boli splnené podmienky, s ktorými zákon právo na odpočítanie dane spája.

24. Vo vzťahu k sťažnostnej námietke označenej ako nevysporiadanie sa s judikatúrou, kde sťažovateľ cituje množstvo rozličných rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie a ich útržkov, kasačný súd uvádza, že napriek značnej rozsiahlosti tejto námietky (rozpísaná na približne piatich stranách kasačnej sťažnosti) je jej koncipovanie všeobecné, nebolo možné vykonať riadny prieskum rozsudku správneho súdu. Kasačný súd poukazuje na požiadavku vyplývajúcu z § 440 ods. 2 SSP, v zmysle ktorého dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v odseku 1 písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Sťažovateľ však vo svojej kasačnej sťažnosti poskytuje len výňatky z rozličných rozhodnutí Súdneho dvora EÚ bez toho, aby poukázal, aký význam majú pre prejednávanú vec a či sú na ňu vôbec aplikovateľné.

25. V tejto súvislosti je potrebné poukázať najmä na skutočnosť, že jednotlivé citované rozhodnutia sa týkajú rozličných tém, napríklad odlišných dôvodov nepriznania odpočtu DPH (hmotnoprávne podmienky, podvodné konanie, zneužitie práva) či priamej aplikovateľnosti rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie pri rozhodovacej činnosti vnútroštátnych súdov vo všeobecnosti. Sťažovateľ z jednotlivých citácií nevyvodil nijaké právne závery, ktoré by konfrontoval so závermi správnych orgánov alebo správneho súdu. Aplikovateľnosť uvedených rozhodnutí na predmetný prípad je pritom priamo závislá od sťažovateľovej argumentácie, pretože cieľom sťažovateľa by malo byť ozrejmienie východísk judikatúry jednotlivých súdnych autorít s ohľadom na konkrétne aspekty prejednáwanej veci.

26. Na záver svojej námietky síce sťažovateľ všeobecne uviedol, že podľa citovanej rozhodovacej činnosti jednoznačne vyplýva, že mu nárok na odpočet DPH mal byť priznaný. Takéto tvrdenie je však nedostatočné, pokiaľ sťažovateľ poukáže na množstvo judikatúry, týkajúcej sa rozličných tém, bez uvedenia, čo z citovanej judikatúry podľa žalobcu vyplýva, aký dopad má na prejednávaný prípad a v čom preukazuje nesprávnosť právneho posúdenia správneho súdu či jeho odklon od ustálenej rozhodovacej praxe. Je teda povinnosťou sťažovateľa riadne vymedziť uplatnený kasačný dôvod (§ 440 ods. 2 SSP), nie úlohou kasačného súdu pracne vyhľadávať argumentáciu žalobcu, či vyberať zo žalobcom uvedených rozhodnutí tie, ktoré sú k prejednáwanej problematike relevantné.

27. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/8/2019 z 25. augusta 2020, v zmysle ktorého: „V súvislosti s často sa opakujúcou argumentáciou účastníkov, ktorá sa opiera o citáciu rozhodovacej činnosti (judikatúru) SD EÚ, kasačný súd zotrváva na záveroch už vyslovených NS SR, že povinnosťou sťažovateľa, pokiaľ sa v predchádzajúcom daňovom konaní alebo v súdnom prieskumnom konaní odvolával na niektoré rozsudky SD EÚ, bolo jeho dôkazným bremenom preukázať, že skutkový stav jeho daňovej transakcie má prvky niektorého z rozsudkov SD EÚ a nielen uvádzať niektoré právne závery v týchto rozsudkoch uvedené. Pokiaľ sú jeho tvrdenia len všeobecné, nemôže na ne súd v správnom súdnictve prihliadať (napr. rozsudky sp. zn. 2Sžf/19/2011, 3Sžf/24/2012).“ Uvedenú námietku vyhodnotil kasačný súd preto ako nedôvodnú.

28. V námietke označenej ako účelové spochybnenie predložených dôkazov sťažovateľ rozporuje, že nedošlo k uvedeniu dôvodu začatia daňovej kontroly v súlade s § 46 ods. 3 daňového poriadku. V zmysle § 46 ods. 3 je správca dane oprávnený začať daňovú kontrolu aj bez oznámenia a v takomto prípade spíše zápisnicu o začatí daňovej kontroly a v zápisnici o začatí daňovej kontroly musí byť uvedený deň začatia daňovej kontroly, miesto vykonávania daňovej kontroly, dôvod začatia daňovej kontroly, predmet

daňovej kontroly a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Kasačný súd mal však za preukázané, že k začatiu daňovej kontroly došlo v zmysle § 46 ods. 2 cit. zák. oznámením č. 102226609/2018 z 12. novembra 2018. Vzhľadom na to, že došlo k začatiu daňovej kontroly v zmysle § 46 ods. 2 cit. zák., nemal správca dane povinnosť uvádzať dôvod začatia daňovej kontroly v zmysle § 46 ods. 3 cit. zák.

29. Kasačný súd poukazuje aj na rozsudok kasačného súdu sp. zn. 3Sžfk/78/2019 zo dňa 31. mája 2022, v ktorom uviedol: „V súvislosti s námietkou sťažovateľa, na základe ktorej výkon daňovej kontroly zo strany správcu dane nemôže byť začatý svojvoľne, kasačný súd konštatuje, že začatie daňovej kontroly nemusí byť odôvodnené konkrétnymi skutočnosťami, tak ako to naznačoval sťažovateľ, keďže takáto požiadavka nevyplýva z jednotlivých ustanovení daňového poriadku s výnimkou opakovanej daňovej kontroly v zmysle § 44 ods. 4 daňového poriadku.“

30. Neuvedenie dôvodu začatia daňovej kontroly sťažovateľ namietal aj v súvislosti s nálezom Ústavného súdu Českej republiky sp. zn. I. ÚS 1835/07 z 18. novembra 2008. Námietka je aj v tomto rozsahu nedôvodná. Ústavný súd Českej republiky je súdnym orgánom samostatného a suverénneho štátu s vlastným právnym poriadkom, ktorý od rozdelenia Československej republiky prešiel (rovnako ako ten slovenský) mnohými zmenami. Rozhodnutia Ústavného súdu Českej republiky alebo iných súdnych orgánov štátov odlišných od Slovenskej republiky, nemôžu byť aplikovateľné na veci prejednávané pred slovenskými súdmi, keďže sú viazané odlišnými zákonmi. Pre možnú aplikovateľnosť rozhodnutia vydaného v inom štáte je nutné, aby žalobca vysvetlil jeho súvis s prejednávanou vecou, a to prinajmenšom poukazom na totožnosť právnej úpravy oboch štátov a skutkového stavu oboch prípadov. Sťažovateľ tak v kasačnej sťažnosti neurobil. Kasačný súd preto na uvedený nález Ústavného súdu Českej republiky neprihliadol a námietku vyhodnotil ako nedôvodnú.

31. Pokiaľ ide o námietky sťažovateľa ohľadom prekročenia medze zákonom dovolenej správnej úvahy zo strany daňových orgánov kasačný súd poukazuje na to, že správny orgán je povinný výsledok správnej úvahy povinný uviesť vo svojom rozhodnutí a náležite ho odôvodniť, pričom pokiaľ uváženie správneho orgánu nevybočuje z medzí a hľadísk stanovených zákonom, správny súd neprináleží takéto rozhodnutie preskúmať (§ 27 ods. 2 SSP). Úlohou súdu v správnom súdnictve totiž nie je nahrádzať činnosť správnych orgánov, ale preskúmať zákonnosť ich rozhodnutí, teda posúdiť, či správne orgány splnili povinnosti stanovené zákonom. Pri správnom uvážení si ale správny orgán nemôže počínať ľubovoľne. V danom prípade však sťažovateľ vôbec nešpecifikoval, akým spôsobom malo dôjsť zo strany daňových orgánov k prekročeniu medzí zákonom dovolenej správnej úvahy a ktorú konkrétnu správnu úvahu mal na mysli. Rovnako sťažovateľ nekonkretizoval, v čom spočíva neúplne zistený skutkový stav. Preto tieto všeobecné námietky vyhodnotil kasačný súd za nespôsobilé prieskumu, a teda za nedôvodné. Obdobný záver pritom kasačný zaujal aj vo vzťahu k namietanému odmietnutiu predložených dôkazov, keďže sťažovateľ opäť nešpecifikoval, ktoré dôkazy mali byť zo strany správcu dane odmietnuté.

V. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

32. Kasačný súd s ohľadom na všetky uvedené skutočnosti nezistil dôvodnosť kasačnej sťažnosti, a preto podľa § 461 SSP rozhodol spôsobom, ktorý je uvedený vo výrokovej časti tohto rozsudku.

33. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd žalovanému právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

34. Tento rozsudok prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.