

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sfk/122/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3021200333
Dátum vydania rozhodnutia: 29. 10. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Anita Filová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:3021200333.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej (sudkyňa spravodajkyňa), sudkyne Mgr. Kristíny Babiakovej a sudcu JUDr. Rastislava Dlugoša, PhD., v právnej veci žalobcu: ArchiCon s.r.o., so sídlom I. Olbrachta 900/6, 911 01 Trenčín, IČO: 44 948 620, právne zastúpený: Advokátska kancelária JUDr. Danica Birošová, s.r.o., so sídlom Piaristická 46/276, 911 40 Trenčín, IČO: 36 837 857, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101355887/2021 z 30. júla 2021, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/111/2021-105 zo 14. septembra 2022, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .
- II. Žalobcovi priznáva právo na náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín (ďalej len „správca dane“) začal u žalobcu dňa 7. februára 2013 daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie november 2012. Daňová kontrola bola prerušená od 13. mája 2013 do 18. septembra 2013 z dôvodu podania žiadosti o MVI do Českej republiky. O výsledku daňovej kontroly správca dane vyhotovil dňa 28. mája 2014 protokol, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený žalobcovi dňa 11. júla 2014.

2. Žalobca si v zdaňovacom období november 2012 uplatnil odpočítanie DPH z faktúry č. 2012/101 od SPP a.s., Bratislava za opakovanú dodávku zemného plynu a z faktúry č. 2012/102 od ZSE Energia a.s., Bratislava za opakovanú dodávku elektrickej dodávky, odpočet spolu vo výške 10,09 eur, tieto sa týkali nehnuteľnosti na ul. Rybárska 2B/7392, Trenčín, v ktorej žalobca vlastní byt č. 342 a nebytový priestor. Rovnako si uplatnil aj odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr od spoločnosti Nettix s.r.o. za dodanie kryštálového cukru, interné č. 2012/103 až 107 (faktúry s dátumom dodania 5., 6., 26., 27. a 29.11.2012) v celkovej sume 106.111,48 eur, z toho DPH 17.768,58 eur.

3. Správca dane vydal dňa 7. júla 2017 rozhodnutie č. 101499850/2017 (ďalej len ako „v poradí prvé rozhodnutie správcu dane“), ktorým podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 17 778,67 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2012 znížením uplatneného odpočtu na DPH zo sumy 17.782,15 eur na sumu 3,48 eur. Z odôvodnenia tohto v poradí prvého rozhodnutia správcu dane vyplýva, že správca dane dospel k záveru, že kúpa a predaj tovaru - kryštálového cukru od deklarovaného dodávateľa Nettix s.r.o. sa v preverovanom reťazci neuskutočnila tak, ako ich deklaruje žalobca na predložených faktúrach, išlo len o fakturačný obchod bez reálneho uskutočnenia. Zároveň správca dane spochybnil i dodanie tovaru žalobcom do iného členského štátu, odberateľovi spoločnosti KUPIOS s.r.o., keďže český odberateľ nepotvrdil a žiadnym spôsobom

nepreukázal, že nadobudol ten tovar od žalobcu, ktorý bol deklarovaný na sporných odberateľských faktúrach, keďže sa nepreukázala jeho reálna dodávka pre žalobcu. Preto správca dane uzavrel, že žalobca porušil ustanovenia § 49 ods. 1, 2 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

4. Na odvolanie žalobcu žalovaný predchádzajúcim rozhodnutím č. 102339886/2017 z 8. novembra 2017 (ďalej len „predchádzajúce rozhodnutie žalovaného“) podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v poradí prvé rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný zhrnul skutkový stav zistený správcou dane a poukázal na odôvodnené pochybnosti správcu dane, ktoré spočívali v nepreukázaní pôvodu tovaru a postupnosti jeho prepravy. Zároveň poukázal na to, že dodávateľ žalobcu - spoločnosť Nettix s.r.o. v zdaňovacom období november 2012 vykázala obrat vo výške 181 242,90 eur s daňovou povinnosťou vo výške 38,79 eur. Žalovaný uzavrel, že žalobca nepreukázal reálnosť fakturovaného plnenia, jeho dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť z dodania zdaniteľného plnenia v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH, ale daňová povinnosť vznikla z titulu uvedenia DPH na sporných dodávateľských faktúrach. Preto žalobcovi nevznikol nárok na odpočet DPH z dodávateľských faktúr od spoločnosti Nettix s.r.o. Námiety žalobcu preto žalovaný vyhodnotil ako nedôvodné.

5. Predchádzajúce rozhodnutie žalovaného bolo podrobené súdnemu prieskumu. Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj ako „krajský súd“ alebo „správny súd“) svojím prvým rozsudkom sp. zn. 11S/5/2018 zo 4. decembra 2018 predchádzajúce rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasačnú sťažnosť, ktorú Najvyšší súd SR ako nedôvodnú rozsudkom sp. zn. 4Sžfk/13/2019 z 5. mája 2020 zamietol. Následne žalovaný zrušil v poradí prvé rozhodnutie správcu dane a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

6. Jedným z kľúčových dôvodov, pre ktoré boli zrušené predchádzajúce rozhodnutia daňových orgánov, bolo nerešpektovanie ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Konkrétne Najvyšší súd SR v bode 68 citovaného rozsudku skonštatoval nasledovné : „V prejednávanej veci správca dane počas celej daňovej kontroly nepostupoval dôsledne podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku a neoznámil žalobcovi, ktoré z predložených dokladov alebo údaje v nich uvedené považuje za pochybné z hľadiska ich správnosti, pravdivosti alebo úplnosti a z akých dôvodov. Nevyzval žalobcu, aby riadne preukázal pravdivosť pochybných údajov, chýbajúce údaje doplnil, či nejasnosti vysvetlil. Správca dane síce priebežne oboznamoval žalobcu s výsledkami vlastných šetrení a bez bližšej špecifikácie ho vyzýval na predloženie dôkazov, avšak žalobcom predložené dôkazy dostatočne nevyhodnotil a navrhnuté dôkazy nevykonal, pričom svoju pozornosť sústredil predovšetkým na subjekty, ktoré predchádzali žalobcovi v obchodnom reťazci s kryštálovým cukrom, resp. na žalobcom deklarovaného odberateľa komodity v Českej republike.“

7. Vo vzťahu k nedodržaniu ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku správny súd vo svojom predchádzajúcom rozsudku, ktorý bol podrobený kontrole zo strany kasačného súdu poukázal na to, že správca dane síce listom zo 7. mája 2014 zaslal žalobcovi oboznámenie sa so skutočnosťami zistenými pri výkone daňovej kontroly a vyzval ho, aby sa k zisteným skutočnostiam vyjadril, avšak z tejto písomnosti správcu dane dostatočne jasne nevyplýva, či a aké pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených žalobcom má správca dane, a preto žalobca nedostal jednoznačnú informáciu o tom, aké skutočnosti považuje správca dane za pochybné, pričom z nej nevyplýva, že by správca dane mal pochybnosti ohľadom dodania tovaru - kryštálového cukru žalobcovi jeho dodávateľom. Tiež správny súd skonštatoval, že obsahom tejto písomnosti nie je, že by sa správca dane zaoberal vedomosťou žalobcu o podvodnom či zneužívajúcom konaní iných subjektov (bod 13 rozsudku Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 11S/5/2018 zo 4. decembra 2018).

8. Po vrátení veci na ďalšie konanie správca dane predvolal na výsluch svedkov: J. R., O.. Q. A., E. J., O.. J. Q., C. P., pričom k výsluchu svedkov nedošlo a to z rôznych dôvodov (tieto vzhľadom na dôvod zrušenia rozhodnutí daňových orgánov nie sú relevantné - poznámka kasačného súdu). Správca dane následne použil výpovede svedkov z iných daňových kontrol týkajúcich sa iných zdaňovacích období. Následne správca dane dňa 12. januára 2021 oboznámil žalobcu so skutočnosťami zistenými v daňovom konaní a súčasne žalobcu vyzval, aby sa v lehote 15 dní vyjadril k zisteným skutočnostiam. Súčasne zaslal žalobcovi výzvu zo dňa 12. januára 2021, ktorou rovnako oboznámil žalobcu s pochybnosťami o obchodných transakciách, konkrétne, že jednotlivé dodávky tovaru boli reálne uskutočnené. Na uvedenú výzvu reagoval žalobca, pričom uviedol, že predmetná výzva nespĺňa ani jedno kritérium uvedené v § 24 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku a preto mu nevznikla žiadna povinnosť vyhovieť požiadavkám správcu dane.

9. Správca dane dňa 17. marca 2021 vydal rozhodnutie č. 100446665/2021 (ďalej len „v poradí druhé rozhodnutie správcu dane“), ktorým opätovne podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 17 778,67 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie

november 2012 a znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za dané zdaňovacie obdobie zo sumy 17 782,15 eur na sumu 3,48 eur. Správca dane v odôvodnení uviedol, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno, nakoľko vierohodným a nespochybniteľným spôsobom nepreukázal opodstatnenosť uplatnenia práva na odpočítanie dane, v danom prípade sa jednalo iba o formálny a nereálny obchod s tovarom uvedeným na faktúrach. S poukazom na uvedené uzavrel, že žalobca uplatnením práva na odpočítanie dane a odpočítaním dane z prijatých faktúr za zdaňovacie obdobie november 2012 za deklarovaný nákup kryštálového cukru porušil § 49 ods. 1, ods. 2 a § 19 zákona o DPH a pri uplatnení oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu porušil § 43 ods. 1 zákona o DPH. Proti tomuto rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie. Žalovaný postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku rozhodnutím č. 101355887/2021 z 30. júla 2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) v poradí druhé rozhodnutie správcu dane potvrdil.

II. Konanie pred správny súdom, rozhodnutie správneho súdu

10. Podanou správnu žalobou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného navrhujúc správny súdu jeho zrušenie vrátane zrušenia v poradí druhého rozhodnutia správcu dane. Ako dôvody správnej žaloby uviedol § 191 ods. 1 písm. c), d), e) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“ alebo „Správny súdny poriadok“). V správnej žalobe žalobca opätovne namietal nedodržanie ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku a tiež, že správca dane neuskutočnil žiadne vypočutie svedkov.

11. Krajský súd v Trenčíne napadnutým rozsudkom postupom podľa § 191 ods. 1 písm. c) a d) Správneho súdneho poriadku zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

12. Správny súd na úvod poukázal na to, že predchádzajúce rozhodnutie žalovaného zo dňa 08.11.2017 bolo podrobené súdnemu prieskumu s tým výsledkom, že správny súd rozsudkom sp. zn. 11S/5/2018 zo 4. decembra 2018 toto rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalovaný podal proti tomuto rozhodnutiu kasačnú sťažnosť, ktorá bola rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžfk/13/2019 z 5. mája 2020 zamietnutá. Následne žalovaný zrušil rozhodnutie správcu dane a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Následne správca dane pred vydaním ďalšieho rozhodnutia vyzval žalobcu na vyjadrenie a vysvetlenie zistených skutočností, na predloženie dôkazov a odstránenie pochybností. Uvedené realizoval výzvou z 12. januára 2021, na ktorú žalobca reagoval podaním, v ktorom sa vyjadril k rozloženiu dôkazného bremena a vyjadril záver, že táto výzva nenapĺňa kritéria stanovené Daňovým poriadkom.

13. Správny súd poukázal na to, že kasačný súd vo svojom rozsudku sp. zn. 4Sžfk/13/2019 z 5. mája 2020 skonštatoval, že v daňovom konaní došlo k porušeniu práv žalobcu, keď daňové orgány nerozhodovali bez prietahov, nedošlo k riadnemu vysporiadaniu sa s jeho návrhmi na doplnenie dokazovania, konkrétne s návrhmi na vypočutie svedkov a najmä došlo k porušeniu ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku.

14. Uviedol, že v ďalšom konaní daňové orgány vychádzali pri dokazovaní z listinných dôkazov, ktorými boli výpovede svedkov realizované v rámci inej daňovej kontroly u žalobcu za mesiac január 2013 a taktiež urobili úkony k odstráneniu porušenia povinnosti podľa ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku, pričom vo svojej podstate dospeli k rovnakým skutkovým a právnym záverom ako pri predchádzajúcom rozhodovaní, keď z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného, ako aj prvostupňového rozhodnutia správcu dane vyplýva, že svoje rozhodnutia odôvodňovali aj tým, že žalobca neuniesol svoje dôkazné bremeno a súčasne podľa ich záverov nedošlo k reálnemu dodaniu tovaru - cukru.

15. Správny súd prioritne posudzoval dôvodnosť námietky porušenia ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Dôvodil, že správca dane vykonal v ďalšom konaní úkony smerujúce k náprave, avšak odkázal na aktuálnu judikatúru Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší správny súd“), v zmysle ktorej, povinnosti podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, si musí správca dane splniť do momentu ukončenia daňovej kontroly, a nie neskôr. Ak sa tak nestane, k prenosu dôkazného bremena nedochádza (rozsudok sp. zn. 1Sžfk/10/2020 z 24. februára 2022, ktorý bol zverejnený aj ako rozhodnutie zásadného právneho významu v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu SR 2/2022 pod č. 18/2022). Preto správny súd skonštatoval, že v prejednávanej veci nedošlo k náprave porušenia povinností podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku do skončenia daňovej kontroly a teda následne nedošlo k prenosu dôkazného bremena na žalobcu ako daňový subjekt. Preto, ak bolo rozhodnutie žalovaného, ako aj správcu dane do značnej miere založené na závere, že žalobca bol v daňovom konaní zaťažený dôkaznou povinnosťou, ktorú nesplnil, tak ich rozhodnutie je zaťažené vadou nezákonnosti. Uvedené je samo o sebe dôvodom pre vyhoviecie správnej žalobe žalobcu.

16. K námietke žalobcu, že nedošlo k vykonaniu dokazovania správny súd poukázal na to, že správca dane skutočne nevypočul svedkov, ktorých žalobca navrhoval. Dal za pravdu žalobcovi, že sa správca dane nepokúsil zabezpečiť svedkov O.. J. Q. a O.. Q. A. ich predvedením a uspokojil sa s tým, že sa nedostavili na výsluch. Podľa správneho súdu je neprípustné, aby bolo dôvodom, pre ktorý sa nerealizuje výsluch svedka len to, že sa nedostavil na výsluch. Správca dane aj preto odôvodňoval nevypočutie týchto svedkov použitím iného dôkazu a to zápisnice o svedeckej výpovedi C. P. a E. U., ktorí vypovedali ako svedkovia v inom daňovom konaní a vyjadrovali sa k zdaňovaciemu obdobiu január 2013, resp. k mesiacom po tomto období.

17. Správny súd skonštatoval, že použitie zápisnice z výsluchu svedkov z iného daňového konania nie je vylúčené, je však potrebné vziať na zreteľ, že v takomto prípade ide o vykonanie dôkazu listinou. Výsluch svedka, ako aj dôkaz listinou sú zákonom dovolenými dôkaznými prostriedkami. Pokiaľ však ide o vykonanie dokazovania výsluchom svedka, tak daňový subjekt má právo byť pri výsluchu, ako aj klásť svedkovi otázky. Kľúčovou vlastnosťou svedeckej výpovede, odlišujúcou ju od iných dôkazných prostriedkov, je tiež jej nesprostredkovanosť, bezprostrednosť, keď svedok vypovedá za prítomnosti pracovníka správcu dane a daňového subjektu, respektíve jeho zástupcu.

18. Poukázal tiež na to, že v prejednávanej veci správca dane prvotne vyhodnotil návrhy na dokazovanie ako relevantné, nakoľko sa pokúsil svedkov predvolať a vypočuť ich, keď sa mu to nepodarilo (nedostavili sa), tak zmenil svoj postoj a rozhodol sa svedkov nevypočuť s odkazom na iný listinný dôkaz - zápisnicu o ich výsluchu z iného daňového konania a to za zdaňovacie obdobie január 2013. Z tohto listinného dôkazu je pritom zrejmé, že otázky zamestnanca správcu dane a následne aj odpovede svedka sa týkali obdobia január 2013, resp. obdobia po ňom nasledujúceho, pričom predmetná právna vec sa týka zdaňovacieho obdobia november 2012. K uvedenému postupu správny súd dodal, že ak má správca dane za to, že pre vec je postačujúce dokazovanie listinami (zápisnicami o výsluchu svedkov) a nie je potrebné tieto osoby vypočuť a poskytnúť žalobcovi možnosť klásť týmto svedkom otázky týkajúce sa zdaňovacieho obdobia november 2012, tak uvedený postup je potrebné odôvodniť dôkladnejšie, a to aj s ohľadom na dôkaznú silu jednotlivých dôkazných prostriedkov, ale najmä s ohľadom na práva kontrolovaného daňového subjektu, ktorému v zásade svedčí povinnosť tvrdiť a preukázať svoje tvrdenia.

19. Záverom správny súd skonštatoval, že vzhľadom na dôvody zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného sa už podrobnejšie nebude vyjadrovať k všetkým žalobným bodom, ktoré sú obsiahnuté v obsiahlej správnej žalobe.

III. Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

20. Proti rozsudku správneho súdu podal žalovaný (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť navrhujúc Najvyššiemu správne súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako len „Najvyšší správny súd“) jeho zrušenie a vrátenie veci na ďalšie konanie, alternatívne sa domáhal zmeny napadnutého rozsudku v podobe zamietnutia správnej žaloby. Za dôvod kasačnej sťažnosti žalovaný vymedzil nesprávne právne posúdenie veci [§ 440 ods. 1 písm. g) SSP].

21. Sťažovateľ mal za to, že záver prijatý správnym súdom a uvedený v bode 32 napadnutého rozsudku, že povinnosť podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku musí správca dane splniť do momentu ukončenia daňovej kontroly, a nie neskôr; ak sa tak nestalo, k prenosu dôkazného bremena nedochádza, nebol vyslovený Najvyšším správnym súdom v citovanom rozsudku sp. zn 1Sžfk/10/2020 z 24. februára 2022, nakoľko Najvyšší správny súd v bode 33 tohto rozsudku konštatoval, že „... je na úvahe konajúcich daňových orgánov, ako vytýkané porušenie ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku v danom prípade procesne vyriešia.“

22. Sťažovateľ poukázal na to, že citovaný rozsudok nie je aplikovateľný na posudzovaný prípad žalobcu z dôvodu rozdielného skutkového stavu, keď v prípade posudzovanom v citovanom rozsudku správny súd a kasačný súd konštatovali porušenie ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku, nakoľko písomnosť správcu dane označená ako „Oboznámenie sa s priebežnými výsledkami daňovej kontroly“, ktorým správca dane žalobcovi oznámil, že sa môže dostaviť na daňový úrad za účelom oboznámenia sa s priebežnými výsledkami daňovej kontroly za príslušné zdaňovacie obdobie atribúty ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku, nespĺňa. Uvedená situácia, ale u žalobcu nenastala, nakoľko správca dane žalobcovi v priebehu výkonu daňovej kontroly zaslal písomnosť „Oboznámenie so skutočnosťami zistenými v rámci daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2012 č. 9301402/5/1771636/2014/Bed zo dňa 07.05.2014“, v ktorej uviedol zosumarizovanie výsledkov prebiehajúcej daňovej kontroly. V tejto súvislosti poukázal aj na bod 68 predchádzajúceho rozsudku kasačného súdu, z ktorého vyplýva, že správca dane počas celej daňovej kontroly nepostupoval dôsledne podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku a súčasne, že žalobcom predložené dôkazy dostatočne nevyhodnotil a navrhnuté dôkazy nevykonal.

23. Ďalej argumentoval rozsudkom Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 2Sfk/30/2021 z 24. augusta 2022 v právnej veci žalobcu Nettix, s.r.o. (priamy dodávateľ žalobcu v danej veci), konkrétne dôvodmi uvedenými v bode 26, v ktorom kasačný súd uviedol: „Kasačný súd nespochybňuje tvrdenie sťažovateľa, podľa ktorého je základnou zásadou daňového konania zásada zákonnosti. Sťažovateľ však z uvedenej zásady odvodzuje nesprávny záver, že každé procesné pochybenie daňového orgánu musí nutne zakladať nezákonnosť, a teda aj protiústavnosť celého rozhodnutia. Z judikatúry ústavného súdu vyplýva, že ústavnú relevanciu majú len „závažné procesné pochybenia, ktoré intenzitou svojich dôsledkov zasahujú do podstaty základných práv (nález sp. zn. I.ÚS 314/2015 zo 16. decembra 2015).“

24. Sťažovateľ mal za to, že správny súd sa svojimi závermi uvedenými v bodoch 33 až 36 napadnutého rozsudku odklonil od procesných postupov daňového konania, ustálených rozhodnutiami Najvyššieho súdu SR (sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo 17. februára 2015), v zmysle ktorých zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez chýb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadom ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím.

25. V súvislosti s neuskutočnením svedeckých výpovedí osôb Ing. Stanislava Tomka (konateľ dodávateľskej spoločnosti) a O.. Q. A. (zamestnanec dodávateľskej spoločnosti) správcom dane sťažovateľ uviedol, že správca dane predvolal ako svedkov, vyššie uvedené osoby, avšak tieto sa na ústne pojednávanie nedostavili. Správca dane zároveň predvolal ako svedkov aj osoby p. C. P. a p. E. U., ktorí sa taktiež na ústne pojednávanie nedostavili. Správcovi dane bolo dňa 15.12.2020 doručené ospravedlnenie neúčasti p. Kolárika na úkone z dôvodu nariadenej karantény ohľadom kontaktu s pozitívnou osobou na ochorenie COVID - 19. Správca dane sa preto rozhodol, že využije dôkazy získané za zdaňovacie obdobie január 2013, ktorými boli zápisnice o ústnom pojednávaní spísané s p. C. P. a s p. E. U., pričom sa jedná o zápisnice z ústnych pojednávaní spísané za účasti splnomocneného zástupcu žalobcu, s umožneným právom klásť svedkom otázku, a teda sa jedná o dôkazy získané zákonným spôsobom. Uvedené skutočnosti správca dane uviedol aj vo svojej písomnosti - Oboznámenie so skutočnosťami zistenými v daňovom konaní zo dňa 12.01.2021. K použitým zápisniciam z ústnych pojednávaní sťažovateľ dodal, že menovaní svedkovia sa vyjadrovali nielen k zdaňovaciemu obdobiu január 2013, ale aj ku všetkým skutočnostiam týkajúcich sa priebehu zdaniateľných obchodov so žalobcom od začiatku ich spolupráce, teda bolo ich možné a zákonné použiť aj v súvislosti so zdaňovacím obdobím november 2012.

26. V súvislosti s nevypočítaním svedkov - Ing. Stanislav Tomka a O.. Q. A. sťažovateľ tiež poukázal na to, že tieto by neprinesli nové/iné informácie k preverovaným zdaniateľným obchodom so žalobcom, ktoré by boli spôsobilé zmeniť závery prijaté správcom dane, a to aj vo vzťahu k ostatným správcom dane zisteným a vyhodnoteným dôkazom.

27. S poukazom na uvedené mal sťažovateľ za to, že správca dane odstránil nedostatky vytkané v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/13/2019 z 5. mája 2020, a teda správca dane, ako aj sťažovateľ si splnili svoje povinnosti tak, ako to ukladá Daňový poriadok.

28. Po predložení veci kasačnému súdu bola vec sp. zn. 5 Sfk 112/2022 pridelená do senátu 5 S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v zložení JUDr. Petra Príbělská, PhD., JUDr. Anita Filová a JUDr. Juraj Vališ, LL.M.. JUDr. Anita Filová bola určená ako sudkyňa spravodajkyňa. Počas kasačného konania nadobudol účinnosť rozvrh práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2023 v znení opatrenia č. 5 (ďalej len „rozvrh práce“). Podľa § 27a písm. A štvrtej časti rozvrhu práce v znení účinnom od 1. júna 2023 bola predmetná vec prerozdelená do senátu 8 S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý vo veci konal a rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku.

IV. Posúdenie kasačného súdu

29. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ SSP v znení účinnom do 30. júna 2023), 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 a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť je nedôvodná.

30. Kľúčovou spornou otázkou, ku ktorej zodpovedaniu bol kasačný súd sťažovateľom vyzvaný, bolo, či aj v rámci vyrubovacieho konania prichádza do úvahy splnenie povinnosti podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ak správca dane svoju povinnosť oboznámiť daňový subjekt s pochybnosťami o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, nesplnil v priebehu daňovej kontroly.

31. Na účely zodpovedania uvedenej spornej otázky v nadväznosti aj na tvrdenie sťažovateľa, že splnenie tejto povinnosti nie je časovo ohraničené ukončením daňovej kontroly, kasačný súd odcituje právne vety rozsudku Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 1Sžfk/10/2020 z 24. februára 2022 v znení, v akom boli uverejnené v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky 2/2022 pod č. 18/2022.

I. Len použitím postupu podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku (výzva k odstráneniu pochybností) môže dôjsť v procese dokazovania k prenosu dôkazného bremena zo správcu dane na kontrolovaný daňový subjekt.

I. Výzva podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku môže byť daňovému subjektu alternatívne zaslaná v písomnej forme alebo pochybnosti môžu byť daňovému subjektu oznámené i počas ústneho pojednávania, na ktoré správca dane daňový subjekt predvolá a následne o jeho priebehu a obsahu spíše zápisnicu.

II. Povinnosti podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku však správca dane musí splniť do momentu ukončenia daňovej kontroly, a nie až pri prerokovaní protokolu z nej. Ak sa tak nestalo, k prenosu dôkazného bremena nedochádza.

32. Z citovaných právnych viet tohto rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu zásadného právneho významu vyplývajú nasledovné závery : (i) k prenosu dôkazného bremena zo správcu dane na kontrolovaný daňový subjekt dochádza výlučne postupom podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku; (ii) správca dane môže postup podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku realizovať nielen v písomnej forme, ale aj vo forme ústnej, napríklad na ústnom pojednávaní; v takomto prípade, ale musí byť splnenie tejto povinnosti zachytené v zápisnici o ústnom pojednávaní a (iii) postup podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku musí správca dane splniť do momentu ukončenia daňovej kontroly. V prípade, ak nie sú kumulatívne splnené všetky tri vyššie uvedené podmienky vzťahujúce sa k aplikácii ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku, k prenosu dôkazného bremena zo správcu dane na kontrolovaný daňový subjekt nedochádza. To v podstate znamená, že správca dane nemá pochybnosti o pravdivosti, správnosti a úplnosti predložených daňových dokladov, teda inak povedané, nárok na uplatnené daňové oprávnenie je daný.

33. Uvedený záver Najvyššieho správneho súdu úzko súvisí aj s časovo ohraničenou dĺžkou daňovej kontroly. Touto súvislosťou argumentoval aj samotný Najvyšší správny súd v danom rozhodnutí, keď v bode 31 skonštatoval, že : „Odobrením vyššie uvedeného postupu správcu dane by v podstate mohlo dochádzať aj k obchádzaniu zákonnou stanovenou prekluzívnej jednoročnej lehoty (§ 46 ods. 10 daňového poriadku) na výkon daňovej kontroly, keď správca dane by v časovej tiesni nepostupoval podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku, čím by následne nevykonával dokazovanie vo vzťahu k tvrdeniam kontrolovaného daňového subjektu, avšak protokol by vydal v zákonom stanovenej lehote. V tejto súvislosti je namieste uviesť, že účel daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nie je totožný. V rámci daňovej kontroly sa zisťujú a preverujú skutočnosti potrebné na správne určenie dane, správca dane vyhodnocuje predložené doklady a oboznamuje daňový subjekt so svojimi pochybnosťami. Daňový subjekt tieto pochybnosti následne odstraňuje, následne správca dane posudzuje, či kontrolovaný daňový subjekt pochybnosti odstránil alebo nie, pričom tento proces sa deje v súčinnosti s daňovým subjektom. Výsledkom daňovej kontroly je protokol obsahujúci zistenia správcu dane vrátane vyjadrení daňového subjektu. V rámci vyrubovacieho konania, sa reaguje na pripomienky k zisteniam uvedeným v protokole, pričom vyrubovacie konanie nie je pokračovaním daňovej kontroly. Pokiaľ by to tak malo byť, je logické, že by nemalo význam ani časové ohraničenie dĺžky daňovej kontroly. Podľa názoru kasačného súdu, v rámci vyrubovacieho konania by sa v podstate mali bližšie objasniť konkrétne sporné skutočnosti, ktoré vyvstali z pripomienok daňového subjektu k zisteniam správcu dane, pričom samozrejme nie je vylúčené ani doplnenie dokazovania v určitej, nie rozsiahlej miere, nakoľko riadne dokazovanie má byť primárne realizované v rámci daňovej kontroly.“

34. Kasačný súd sa preto nestotožňuje s tvrdením sťažovateľa, že v rozsudku Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 1Sžfk/10/2020 z 24. februára 2022 nebol vyslovený právny záver, že povinnosť správcu dane podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku nemusí byť splnená do konca daňovej kontroly.

35. Sťažovateľ ďalej tvrdil, že skutkové okolnosti prípadu posudzovaného v rozsudku Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 1Sžfk/10/2020 z 24. februára 2022 nie sú totožné (z dôvodov už spomínaných v bode 22 tohto rozsudku) so skutkovými okolnosťami práve posudzovanej veci. Ani s týmto tvrdením sa kasačný súd nestotožňuje. Kasačný súd mal obsahom administratívneho spisu preukázané, že správca dane dňa 7. mája 2014 síce zaslal žalobcovi „Oboznámenie so skutočnosťami zistenými v rámci výkonu daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2012“ avšak obsahom

tohto oboznámenia neboli žiadne pochybnosti správcu dane, uvedené oboznámenie bolo v podstate len zhrnutím skutočností, ktoré správca dane v rámci daňovej kontroly zistil, avšak bez toho, aby ich akokoľvek vyhodnotil a spochybnil pravdivosť alebo úplnosť žalobcom predložených dokladov. Toto oboznámenie preto po obsahovej stránke nezakladá splnenie povinnosti podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Kasačný súd tiež nemal preukázané, že by bol žalobca ku dňu ukončenia daňovej kontroly (t.j. do doručenia protokolu) pri inom úkone správcom dane oboznámený s jeho pochybnosťami. Na iný úkon, pritom ani v predchádzajúcom konaní, či už daňovom, alebo správnom súdnom konaní, neupozorňovali ani správca dane a ani žalovaný. S poukazom na uvedené skutočnosti je rozsudok sp. zn. 1Sžfk/10/2020 z 24. februára 2022 plne aplikovateľný na posudzovaný prípad žalobcu.

36. K sťažnostnej námietke, ktorou sťažovateľ tvrdil, že sa správny súd odklonil od procesných postupov daňového konania, ustálených rozhodnutiami Najvyššieho súdu SR (bližšie bod 24 tohto rozsudku) kasačný súd upriamuje pozornosť sťažovateľa, že jeho predchádzajúce rozhodnutie bolo zrušené rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/13/2019 z 5. mája 2020, okrem iného aj z dôvodu porušenia ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ďalším dôvodom bol nedostatočne zistený skutkový stav. Judikatúra vzťahujúca sa k § 46 ods. 5 Daňového poriadku sa následne vyprecizovala do podoby, ktorá je obsahom už viackrát spomínaného rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu zásadného právnej významu uverejneného v zbierke rozhodnutí. Preto poukazovať na to, že sa mal správny súd svojim rozhodnutím odkloniť od ustálených procesných postupov daňového konania, nie je namieste. O to viac, že sťažovateľ je s aktuálnou rozhodovacou činnosťou Najvyššieho správneho súdu zaiste oboznámený.

37. Kasačný súd súhlasí so sťažovateľom, že Najvyšší správny súd v rozsudku sp. zn. 1Sžfk/10/2020 z 24. februára 2022 v bode 33 v podstate ponechal na úvahe správcu dane, ako vyrieši vytykané porušenie ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Následne však svojim rozsudkom sp. zn. 4Sžfk/31/2020 z 26. októbra 2022 posunul rozhodovaciu činnosť v tejto otázke, keď v bode 40 uzavrel, že v rámci vyrubovacieho konania sa správca dane môže pokúsiť napraviť vytykané pochybenie v súčinnosti s daňovým subjektom (zásada úzkej súčinnosti podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku) a daňovému subjektu (žalobcovi) pochybnosti oznámiť a umožniť mu, aby ich vyvrátil. Ak však daňový subjekt bude i naďalej trvať na svojom práve na oznámenie pochybností v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku (t. j. že k tomu malo dôjsť počas daňovej kontroly), správca dane musí vychádzať zo záveru, že k prenosu dôkazného bremena na daňový subjekt nedošlo. Pochybenie správcu dane v takomto prípade už nebude možné počas vyrubovacieho konania napraviť. V takomto prípade bude potrebné v súčinnosti s daňovým subjektom zvážiť opätovné vykonanie daňovej kontroly.

38. Kasačný súd mal obsahom administratívneho spisu preukázané, že správca dane v ďalšom konaní dňa 12. januára 2021 oboznámil žalobcu so skutočnosťami zistenými v daňovom konaní a súčasne žalobcu vyzval, aby sa v lehote 15 dní vyjadril k zisteným skutočnostiam. Súčasne zaslal žalobcovi výzvu zo dňa 12. januára 2021, ktorou rovnako oboznámil žalobcu s pochybnosťami o obchodných transakciách, konkrétne, že jednotlivé dodávky tovaru boli reálne uskutočnené. Na uvedenú výzvu žalobca reagoval tak, že predmetná výzva nespĺňa ani jedno kritérium uvedené v § 24 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku a preto mu nevznikla žiadna povinnosť vyhovieť požiadavkám správcu dane.

39. Z bodu 38 vyplýva, že tak postup správcu dane, ako aj rozsudok správneho súdu boli vydané pred rozhodnutím Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sžfk/31/2020 z 26. októbra 2022. Kasačný súd sa stotožňuje s právnym záverom uvedeným v tomto rozhodnutí a preto danú vec posudzoval v súlade s vyslovenými závermi. Z dôvodu, že žalobca opätovne namietal porušenie ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku v správnej žalobe, bolo namieste zrušiť napadnuté rozhodnutie žalovaného v spojení s poradím druhým rozhodnutím správcu dane. Preto pokiaľ správny súd napadnuté rozhodnutia zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie, rozhodol vecne správne.

40. Keďže sa kasačný súd stotožnil so záverom správneho súdu o potrebe zrušenia napadnutých rozhodnutí daňových orgánov z dôvodu porušenia ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku, je predčasné sa nateraz vyjadrovať k použiteľnosti zápisníc z ústneho pojednávania, ktorými správca dane nahradil výsluch svedkov, respektíve sa vyjadrovať k udržateľnosti zisteného skutkového stavu z dôvodu nevykonania výsluchov svedkov.

41. Za predpokladu, že žalobca bude v rámci vyrubovacieho konania súčinný v zmysle záverov uvedených v bode 37 tohto rozsudku, kasačný súd odporúča v rámci vyrubovacieho konania svedkov opätovne predvolať a v prípade, ak predvolania, poprípade predvedenia nebudú úspešné, následne uviesť dôvody, pre ktoré k výsluchom svedkov nedošlo a rovnako dôvody, ktoré viedli správcu dane k využitiu aj iných dôkazov za účelom náležitého zistenia skutkového stavu veci. Pokiaľ však žalobca súčinnosť neposkytne, je namieste zvážiť postup podľa § 44 ods. 4 písm. c) Daňového poriadku, teda vykonanie opätovnej daňovej kontroly.

V. Záver

42. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľa. Rozsudok správneho súdu považuje za vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci. Preto kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

43. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 175 ods. 2 SSP tak, že plne úspešnému žalobcovi priznal nárok na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania voči procesne neúspešnému sťažovateľovi/žalovanému. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

44. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.