

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/83/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8019200749
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 05. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Hatalová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:8019200749.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): ASSESSOR o.z., so sídlom Holländerova 19, 080 01 Prešov, IČO: 42 039 909, právne zastúpeného advokátom JUDr. Jozefom Karabášom, Ružová 10, Sabinov, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 102189029/2019 zo dňa 18. septembra 2019, č. 102188986/2019 zo dňa 18. septembra 2019, č. 102188186/2019 zo dňa 18. septembra 2019, č. 102188122/2019 zo dňa 18. septembra 2019, č. 102188083/2019, č. 102187963/2019 zo dňa 18. septembra 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/78/2019 - 80 zo dňa 31. marca 2022, ECLI:SK:KSPO:2022:8019200749.4, takto

r

rozhodol:

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a.

II. Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Prešov (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2016, o ktorej vyhotovil protokol č. 100233649/2019 z 18. januára 2019. Na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania správca dane neuznal žalobcovi uplatnené právo na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa XADRAK, s.r.o. vystavených na základe zmluvy z 30.12.2013 za triedenie odpadu (vytriedené vrecia big bag).

2. Na základe výsledkov daňovej kontroly a vyrubovacieho konania správca dane rozhodnutím č. 101092477/2019 zo dňa 10.05.2019 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 3 800 eur na DPH za zdaňovacie obdobie január 2016, rozhodnutím č. 101092616/2019 zo dňa 10.05.2019 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 4 490 eur na DPH za zdaňovacie obdobie február 2016, rozhodnutím č. 101092705/2019 zo dňa 10.05.2019 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 3 990 eur na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2016, rozhodnutím č. 101092832/2019 zo dňa 10.05.2019 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 3 705 eur na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2016, rozhodnutím č. 101092900/2019 zo dňa 10.05.2019 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 4 360 eur na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2016, rozhodnutím č. 101092975/2019 zo dňa 10.05.2019 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 4 040 eur na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2016 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutia“).

3. Preskúmanými rozhodnutiami č. 102189029/2019 zo dňa 18.09.2019, č. 1102188986/2019 zo dňa 18.09.2019, č. 102188186/2019 zo dňa 18.09.2019, č. 102188122/2019 zo dňa 18.09.2019, č. 102188083/2019 zo dňa 18.09.2019 a č. 102187963/2019 zo dňa 18.09.2019 rozhodol žalovaný o odvolaniach žalobcu proti prvostupňovým rozhodnutiam správcu dane tak, že prvostupňové rozhodnutia správcu dane potvrdil (ďalej len „napadnuté rozhodnutia“).

4. Správca dane a žalovaný (ďalej spolu ako „orgány finančnej správy“ alebo aj ako „daňové orgány“) neuznali žalobcovi právo na odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH z dodaných služieb od spoločnosti XADRAK, s.r.o. z dôvodu, že žalobca nepreukázal prijatie služieb od deklarovaného dodávateľa XADRAK, s.r.o.

5. Orgány finančnej správy ustálili, že žalobca nepreukázal prijatie služieb od deklarovaného dodávateľa XADRAK, s.r.o. Vyjadrenia konateľov spoločností zapojených v obchodnom reťazci považovali za účelové, príliš všeobecné a nepodložené žiadnymi dôkazmi. Spoločnosť XADRAK, s.r.o. a ani jej subdodávateľské spoločnosti nemali materiálne, personálne a ani technické podmienky pre realizáciu deklarovaných služieb. Naopak z vykonaného dokazovania podľa názoru žalovaného vyplynulo, že správca dane preukázal vykonanie služieb spoločnosťou ASSESS, s.r.o. Túto skutočnosť oprel o prílohy odberateľských faktúr obsahujúce zoznam zamestnancov vykonávajúcich triedenie odpadu a vyjadrenie Sociálnej poisťovne, že ide o osoby, ktoré boli prihlásené na povinné odvody ako zamestnanci spoločnosti ASSESS, s.r.o. Združenie ASSESSOR, o.z. a spoločnosť ASSESS, s.r.o. sú personálne prepojené v osobe konateľa pána Jozefa Urda.

II. Konanie pred krajským súdom

6. Proti napadnutým rozhodnutiam žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote na Krajský súd v Prešove (ďalej ako „krajský súd“ alebo aj ako „správny súd“) správnu žalobu, ktorou sa domáhal priznania odkladného účinku správnej žalobe a zrušenia napadnutých rozhodnutí žalovaného, ako aj prvostupňových rozhodnutí správcu dane.

7. Správny súd uznesením č. k. 5S/78/2019 - 34 zo dňa 20.02.2020 návrh žalobcu na priznanie odkladného účinku správnej žalobe nepriznal.

8. Uznesením sp. zn. 5S/78/2019 - 75 zo dňa 31.03.2022 správny súd spojil veci pôvodne vedené na správnom súde pod sp. zn. 5S/78/2019, 5S/79/2019, 5S/80/2019, 5S/81/2019, 5S/82/2019, 5S/83/2019 na spoločné konanie vedené pod sp. zn. 5S/78/2019.

9. Správny súd rozsudkom č. k. 5S/78/2019 - 80 zo dňa 31. marca 2022 (ďalej ako „napadnutý rozsudok“) podľa § 190 SSP žalobu zamietol a účastníkom náhradu trov konania nepriznal.

10. V napadnutom rozsudku správny súd uviedol, že žalobca v zdaňovacích obdobiach január 2016 - jún 2016 uplatnil odpočítanie DPH za predmet dodania „vytriedené vrecia big bag“ od dodávateľa XADRAK, s.r.o. Preverení obchodného reťazca správca dane zistil, že dodávateľská spoločnosť XANDRAK, s.r.o. mala plnenie big bagov sprostredkovať prostredníctvom spoločnosti MARFI, s.r.o. a tá prostredníctvom ďalších spoločností W.I.S. CONTROL s.r.o. a JK&OŠ s.r.o. Správca dane preverení tohto obchodného reťazca ďalej zistil, že žiadny z konateľov zapojených spoločností (JK&OŠ s.r.o./W.I.S. CONTROL s.r.o. - MARFI, s.r.o. - XADRAK, s.r.o.) nevedel uviesť mená osôb, ktoré mali služby vykonať, nevedeli bližšie informácie o poskytovaných službách, nepredložili žiadne dôkazy preukazujúce uskutočnenie zdanieľných obchodov, v rozhodujúcom období ani nemali dostatok zamestnancov, resp. žiadnych. Zástupcovia spoločností JK&OŠ s.r.o./W.I.S. CONTROL s.r.o. nevedeli uviesť subdodávateľov, pričom ani iné spoločnosti nedeklarovali dodanie pre tieto spoločnosti.

11. Správca dane naopak, prostredníctvom prílohy odberateľských faktúr (zoznamu zamestnancov) a vyjadrenia Sociálnej poisťovne, zistil, že práce/služby vykonali zamestnanci spoločnosti ASSESS, s.r.o., ktorá je personálne (cez konateľa) prepojená so žalobcom. Medzi spoločnosťou ASSESS, s.r.o. a obchodným reťazcom deklarovaným žalobcom pritom nie je žiadny zmluvný vzťah. Tento obchodný reťazec preto nemohol viesť k dodaniu prác/služieb žalobcovi.

12. Správny súd konštatoval, že žalobca nepreukázal, že mu deklarované plnenie dodal dodávateľ uvedený na faktúre a v tomto smere neunesol svoje dôkazné bremeno. Predloženie samotných faktúr bez opory v reálnom plnení podľa názoru správneho súdu nepostačuje pre priznanie práva na odpočítanie dane. V tejto súvislosti v napadnutom rozsudku poukázal na rozsiahlu judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 78/2011 zo dňa 23.06.2010, ako aj na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.07.2017 a sp. zn. 6Sžfk/10/2020 zo dňa 20.10.2021.

13. Správny súd zdôraznil, že v predmetnej veci nebola spochybnená realizácia služieb ako takých, ale to, že služba bola dodaná v reťazci deklarovaných dodávateľov. Podľa názoru správneho súdu, správca dane a žalovaný nepochybili, keď konštatovali, že žalobca nepreukázal dodanie služieb spoločnosťou XADRÁK, s.r.o., že faktúry vyhotovené touto spoločnosťou neodrážajú reálnu skutočnosť, a že žalobca neunesol dôkazné bremeno. Vo vzťahu k námietke žalobcu, ktorý poukazoval na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/1/2010, správny súd uviedol, že správca dane ani žalovaný netvrdili, že zo strany iných daňových subjektov došlo k podvodnému konaniu. Správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to bolo uvedené na predložených faktúrach.

14. Podľa správneho súdu neobstojí ani argumentácia žalobcu, ak s odkazom na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 7Sžf/41/2013 namietal, že vyčerpal vlastné dôkazné bremeno, ak disponoval dôkazom - faktúrami preukazujúcimi existenciu materiálneho plnenia. Zároveň v tejto súvislosti odkázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/12/2020 zo dňa 19.05.2021.

15. Podľa názoru správneho súdu nebola dôvodná ani námietka spochybnenia vykonania miestneho zisťovania v spoločnosti Technické služby mesta Prešov, a.s. namiesto ústneho pojednávania. Správny súd zastával názor, že aj zápisnica z miestneho zisťovania je postačujúcim a zákonným dôkazom pre potreby daňovej kontroly. Tento dôkaz bol vykonaný nahliadnutím do spisov zo súvisiacich daňových kontrol a nešlo pritom o jediný dôkaz, ale jeden z viacerých dôkazov.

16. Správny súd sa nestotožnil ani s námietkou nepreskúmateľnosti rozhodnutí správnych orgánov a uviedol, že tieto vychádzajú z náležite a dostatočne zisteného skutkového stavu a odôvodnenia ich rozhodnutí obsahujú vysporiadanie sa so všetkými podstatnými námietkami žalobcu, sú riadne a zrozumiteľné.

III. Kasačná sťažnosť, stanoviská účastníkov konania

17. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podal žalobca (ďalej ako „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť, ktorú odôvodnil tak, že napadnutý rozsudok je zaťažený vadami konania tým, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP). Sťažnostným návrhom sa sťažovateľ domáhal, aby Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej ako „kasačný súd“ alebo aj ako „Najvyšší správny súd SR“) napadnutý rozsudok správneho súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutia žalovaného a vec vráti na ďalšie konanie. Zároveň sa domáhal priznania nároku na náhradu trov konania.

18. Sťažovateľ tvrdí, že konal v dobrej viere, fakturované služby boli riadne, reálne vykonané a materiálna existencia nebola správcom dane spochybnená. Skutočnosť, že na strane dodávateľa vznikli pochybnosti pre preverovaní zdaniteľného plnenia nemôže ísť na ťarchu sťažovateľa, keď služby boli riadne dodané, sťažovateľ za ne zaplatil dodávateľovi faktúry. Správny súd a žalovaný preto podľa sťažovateľa prijali nesprávny právny záver. Sťažovateľ ďalej namieta nesprávne rozloženie dôkazného bremena a namieta, že správca dane a žalovaný nevyhodnotili žiaden dôkaz, ktorý bol v prospech sťažovateľa. Pochybnosti správcu dane sa podľa sťažovateľa sústredili len na jeho subdodávateľov, vo vzťahu k čomu nemôže niesť dôkazné bremeno a ani zodpovednosť.

19. Podľa názoru sťažovateľa je nesprávny právny záver správneho súdu, že plnenie big bagov vykonali zamestnanci spoločnosti ASSESS s.r.o., ktorá je personálne prepojená so sťažovateľom, pričom neexistuje žiadny fakturačný či zmluvný vzťah medzi spoločnosťou ASSESS s.r.o. a spoločnosťou XADRÁK, s.r.o., MARFI, s.r.o., resp. spoločnosťami W.I.S. CONTROL s.r.o. a JK&OŠ s.r.o. Konateľ

dodávateľa Rastislav Kardoheli potvrdil dodanie služieb, potvrdil vystavenie a úhradu faktúr. Rovnako aj konateľ spoločnosti MARFI, s.r.o. Július Rác potvrdil, že pre XADRAK, s.r.o. zabezpečil služby, pričom tieto služby vykonali osoby zabezpečené spoločnosťou JK&OŠ s.r.o. Vedúca prevádzky odberateľa spoločnosti Technické služby mesta Prešov, a.s. tiež potvrdila, že práce boli vykonané zamestnancami sťažovateľa.

20. Sťažovateľ ďalej namietal, že správny súd nevyhodnotil dôkaz - rekapituláciu miezd zamestnancov spoločnosti ASSESS, s.r.o. za obdobie roku 2016, ktorá preukazuje, že spoločnosť ASSESS, s.r.o., za obdobie roka 2016. Z tohto dôkazu je podľa sťažovateľa jasné, že táto spoločnosť nemohla poskytnúť sťažovateľovi služby. Sťažovateľ preto zdôrazňuje, že v daňovom konaní podľa jej názoru bolo preukázané reálne dodanie služieb spoločnosťou XADRAK, s.r.o.

21. Ďalej v kasačnej sťažnosti sa sťažovateľ všeobecne venuje dôkaznému bremenu, v rozsahu dôkaznej povinnosti a následne uvádza, že v žalovanom prípade vyčerpal vlastné dôkazné bremeno. Namietal tiež, že správny súd sa nedostatočne vysporiadal s jeho námietkou, že miestne zisťovanie v spoločnosti Technické služby mesta Prešov, a.s. bolo vo svojej podstate výsluchom svedkov, ktorý sa však musí uskutočniť na ústnom pojednávaní, na ktorom mal sťažovateľ právo byť prítomný. Správca dane a žalovaný však účelovo kamuflovali výsluch svedkov miestnym zisťovaním bez účasti sťažovateľa.

22. Žalovaný sa vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti v plnom rozsahu stotožnil s právnymi závermi správneho súdu a navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť.

IV. Konanie na kasačnom súde

23. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej ako „Najvyšší správny súd SR“) konajúci ako kasačný súd (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná, vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

24. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov kasačnému súdu pripadlo posúdiť, či správny súd rozhodol vo veci na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SPP), ktorý sťažovateľ vymedzil tak, (i) že správca dane relevantne nespochybnil dodanie služieb deklaroványm dodávateľom XADRAK, s.r.o. a (ii) že došlo k obchádzaniu inštitútu ústneho pojednávania miestnym zisťovaním v priestoroch odberateľa - Technických služieb mesta Prešov, a. s.

25. Podľa § 464 ods. 1 SSP ak kasačný súd rozhoduje o sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie. Kasačný súd zistil, že obdobné veci sťažovateľa a žalovaného boli predmetom posúdenia kasačného súdu v konaní sp. zn. 5Sfk/114/2022 (zdaňovacie obdobie august 2015), v konaní sp. zn. 3Sfk/137/2022 (zdaňovacie obdobie september 2015), v konaní sp. zn. 2Sfk/114/2022 (zdaňovacie obdobie júl 2015), v konaní sp. zn. 4Sfk/134/2022 (zdaňovacie obdobie október 2015) a v konaní sp. zn. 5Sfk/69/2022 (zdaňovacie obdobie august 2016 až december 2016) v ktorých správny súd odkazoval na napadnutý rozsudok správneho súdu v tomto konaní, t.j. na rozsudok správneho súdu č. k. 5S/78/2019 - 80 zo dňa 31.03.2022.

26. Kasačný súd sa podrobne oboznámil s napadnutým rozsudkom a jemu predchádzajúcim konaním ako aj s vyššie uvedenými rozsudkami kasačného súdu, ktoré boli vydané v obdobných veciach sťažovateľa. V tomto smere konštatuje, že ide o veci totožných účastníkov, ktoré sa týkajú obdobného/totožného predmetu súdneho konania. Vo všetkých prípadoch ide o rozsudky vo veciach preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného vo veci neuznania uplatneného práva na odpočítanie dane sťažovateľom z faktúr od spoločnosti XADRAK, s.r.o. v súvislosti s triedením odpadu. Odôvodnenia preskúmaných rozhodnutí a pochybnosti žalovaného a správcu dane sú formulované v zásade obdobne. Rovnako modus operandi obchádzania sťažovateľa bol vo všetkých prípadoch zvolený obdobne. Odlišnosť medzi predmetnými prípadmi tak v podstatnom naozaj spočíva len v

zdaňovacích obdobiach, spisových značkách a v časti sporného obchodného reťazca, konkrétne v osobe deklarovaných druhých subdodávateľov spoločností JK&OŠ s.r.o. a W.I.S. CONTROL s.r.o. alebo SER - MAR, s.r.o.

27. Pri posudzovaní tejto odlišnosti kasačný súd zdôrazňuje, že nejde o odlišnosť týkajúcu sa priameho dodávateľa XADRAK, s.r.o. a ani prvého subdodávateľa MARFI, s.r.o., títo sú v oboch veciach identickí. Zistenia týkajúce sa druhých subdodávateľov neboli pre predmetnú vec rozhodujúce, rozhodujúcou bola skutočnosť, že k faktúram od sťažovateľa pre Technické služby mesta Prešov, a.s. bol priložený zoznam zamestnancov, ktorí boli prihlásení v Sociálnej poisťovni ako zamestnanci spoločnosti ASSESS, s.r.o. V oboch prípadoch správca dane cez Sociálnu poisťovňu zistil obdobné skutočnosti, a teda že deklarovaná dodávateľská, subdodávateľská a druhé subdodávateľské spoločnosti nemali prihlásených žiadnych zamestnancov (prípadne vlastných zamestnancov v takom množstve), ktorí by mohli vykonávať deklarované práce pre sťažovateľa. Tiež výpovede konateľov a zástupcov predmetných spoločností boli len všeobecné, nekonkrétne a bez potenciálu preukázať reálnosť deklarovaných obchodných reťazcov. Kasačný súd poukazuje aj na skutočnosť, že ani samotný sťažovateľ, či už v podanej správnej žalobe alebo v kasačnej sťažnosti, neargumentuje, že by niektoré zo zistení týkajúce sa druhých subdodávateľov boli relevantné či zle vyhodnotené. Práve naopak, s odkazom na ustálenú rozhodovaciu činnosť sťažovateľ len vo všeobecnosti namieta, že rozhodnutia žalovaného nemôžu byť postavené na pochybnostiach týkajúcich sa subdodávateľov a tieto pochybnosti ani nemožno zohľadňovať. Inými slovami, sám relativizuje zistenia týkajúce sa druhých subdodávateľov v predmetných veciach.

28. Keďže v jednotlivých konaniach sa nevyskytli také zásadné odlišnosti, ktoré by si vyžadovali osobitnú argumentáciu kasačného súdu a vo vzťahu ku ktorým by bolo možné konštatovať, že napadnutý rozsudok a rozsudky vo vyššie uvedených konaniach nie sú obdobné, kasačný súd v zmysle § 464 ods. 1 SSP odkazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sfk/137/2022 zo dňa 21. novembra 2023. Zohľadniac uvedené skutočnosti kasačný súd poukazuje na odôvodnenie tohto rozsudku, s ktorým sa konajúci kasačný súd v plnom rozsahu stotožňuje, na toto rozhodnutie odkazuje a v príslušnom rozsahu ho uvádza s prípadnými úpravami textu v hranatých zátvorkách. Oseky odôvodnenia citovaného rozsudku sú v záujme prehľadnosti číslované v kontinuite s predchádzajúcimi odsekmi odôvodnenia tohto rozsudku.

„IV.B K pochybnostiam správcu dane a žalovaného

29. 45. Kasačný súd konštatuje, že podstatou v predmetnej veci bolo spochybenie skutočného dodávateľa služieb/prác (triedenia odpadu do big bagov) pre sťažovateľku, resp. pre jej konečného odberateľa - Technické služby mesta Prešov, a.s. Správca dane a žalovaný v podstatnom tvrdia, že skutočným dodávateľom prác pre sťažovateľku bola personálne spriaznená spoločnosť ASSESS, s.r.o., nie deklarovaný dodávateľ XADRAK, s.r.o. Sťažovateľka v správnej žalobe a v kasačnej sťažnosti spochybňuje v zásade len tento záver a tvrdí, že skutočným dodávateľom bola spoločnosť XADRAK, s.r.o.

30. 46. Súc viazaný vymedzením spornej právnej otázky zo strany sťažovateľky kasačný súd konštatuje, že pochybnosť správcu dane a žalovaného je postavená na tom, že zamestnanci uvedení na zozname, ktorý bol prílohou faktúry od sťažovateľky pre spoločnosť Technické služby mesta Prešov, a. s., boli podľa evidencie Sociálnej poisťovne vedení ako zamestnanci spoločnosti ASSESS, s.r.o. (body 13 až 15 tohto rozsudku). Skutočnosť, že práce mali vykonávať práve osoby uvedené na prílohe odberateľskej faktúry potvrdil vo svojom vyjadrení aj konateľ sťažovateľky (bod 5 tohto rozsudku). Pochybnosť správcu dane a žalovaného je posilnená tiež zistením, že spoločnosti XADRAK, s.r.o., MARFI, s.r.o. a SER - MAR, s.r.o. nemali evidovaných žiadnych zamestnancov, ktorými by mohli deklarované práce vykonávať (bod 13 tohto rozsudku).

31. 47. Kasačný súd sa nestotožňuje s názorom sťažovateľky, že takto formulovanú pochybnosť vyvrátila. Pokiaľ sťažovateľka poukazuje na vyjadrenia konateľov spoločností XADRAK, s.r.o. a MARFI, s.r.o. kasačný súd v zhode so správcom dane a žalovaným uvádza, že tieto sú príliš všeobecné a nie sú podporené účtovníctvom predmetných spoločností. I keď konatelia predmetných spoločností potvrdzovali dodávanie deklarovaných plnení, nevedeli uviesť zamestnancov, ktorí tieto plnenia vykonávali, v akom type pracovného pomeru (či obdobného pomeru), kto im zabezpečoval materiálne a technické podmienky pre výkon práce či osoby, ktoré nad pracovníkmi vykonávali dohľad. Nešlo

prítom o veľké spoločnosti, pri ktorých by bola pochopiteľná delegácia pracovných úloh a zástupcovia predmetných spoločností ani neuviedli iné osoby, ktoré by mali na zodpovednosti predmetné obchodné vzťahy.

32. 48. Pochybnosti správcu dane a žalovaného nebolo spôsobilé vyvrátiť ani vyjadrenie vedúcej prevádzky Technických služieb mesta Prešov, a.s., že triedenie odpadu do big bagov vykonávali zamestnanci sťažovateľky. Zo zistení a údajov od Sociálnej poisťovne totiž vyplýva, že osoby vykonávajúce práce podľa prílohy odberateľskej faktúry neboli zamestnanci sťažovateľky, ale zamestnanci spoločnosti ASSESS, s.r.o.

33. 49. Kasačný súd dáva do pozornosti, že „daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009). Inými slovami, nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného plnenia, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku) a týmto naň prenáša dôkazné bremeno za účelom rozptýlenia identifikovaných pochybností správcu dane (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017 zo dňa 15. novembra 2017, publikované v ZNaUÚS pod č. 71/2017).

34. 50. Lhká zneužitelnosť práva na odpočet DPH viedla vnútroštátneho zákonodarcu k tomu, že prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 6Sžf/7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžf/15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné). Obchodné transakcie prítom nepostačuje deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžf/1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6Sžf/20/2018 zo dňa 11. júna 2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020).

35. 51. V súlade s vyššie uvedeným kasačný súd konštatuje, že pokiaľ správca dane a žalovaný v daňovom konaní vzniesli pochybnosti o splnení podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane (bod 46 tohto rozsudku), bolo dôkazným bremenom sťažovateľky tieto dôkazy vyvrátiť buď priamo predložením relevantných dôkazov alebo návrhom vykonania ďalších dôkazov.

36. 52. Podľa názoru kasačného súdu pochybnosti správcu dane nevyvracia ani sťažovateľkou akcentovaný dôkaz - rekapitulácia miezd zamestnancov spoločnosti ASSESS, s.r.o. za rok 2015. Kasačný súd dáva do pozornosti, že k nezrovnalostiam ohľadne formálne deklarovaných odpracovaných hodín zamestnancami pre spoločnosť ASSESS, s.r.o. a reálne vykonanými prácami môže dôjsť z rôznych dôvodov, napr. z dôvodu administratívnej chyby či z dôvodu tzv. „čiernej práce“ alebo z dôvodu porušenia pracovnoprávných predpisov (vyplácanie mzdy „na ruku“, odpracovanie väčšieho množstva hodín, ako je deklarované na výplatnej páske a pod.). Samotná rekapitulácia miezd spoločnosťou ASSESS, s.r.o. preto podľa názoru kasačného súdu bez ďalšieho nedokazuje faktické množstvo vykonanej práce a ani to, či boli práce vykonané dotknutými osobami uskutočnené pre spoločnosť

ASSESS, s.r.o. ako oficiálneho, legálneho zamestnávateľa alebo pre inú spoločnosť. Takýto dôkaz preto bez ďalšieho nemá potenciál vyvrátiť pochybnosť správcu dane a žalovaného v tejto veci postavenú na (i) zozname zamestnancov, ktorý tvorí prílohu odberateľskej faktúry, (ii) o ktorých konateľ sťažovateľky vyhlásil, že vykonali práce, ktoré mali byť dodávané spoločnosťou XADRAC, s.r.o., (iii) pričom boli evidovaní ako zamestnanci spoločnosti ASSESS, s.r.o. a (iv) deklarovaní dodávateľa a subdodávateľa nemali evidovaných v Sociálnej poisťovni žiadnych zamestnancov. Rekapitulácia miezd predložená sťažovateľkou teda nie je dôkazom, ktorým by sťažovateľka uniesla svoje dôkazné bremeno a vyvrátila relevantné pochybnosti/nezrovnalosti zistené správcou dane.

37. 53. Kasačný súd si uvedomuje, že samotná skutočnosť, že určité osoby sú evidované ako zamestnanci spoločnosti ASSESS, s.r.o. bez ďalšieho neznamena, že nemohli vykonávať aj ďalšie práce pre iný subjekt, ktorý si nemusel plniť svoje zákonné povinnosti k Sociálnej poisťovni. V tomto smere by preto nepochybne mohli byť ako dôkaz relevantné svedecké výpovede zúčastnených pracovníkov, ktorí by najlepšie vedeli popísať, s kým mali uzatvorené dohody, pre koho vykonávali práce, kto im zabezpečoval materiálne podmienky (ochranné a iné pracovné prostriedky), prípade výpoveď osoby vykonávajúcej nad nimi dohľad. Takýto dôkaz však sťažovateľka na obhajobu ňou uplatneného nároku nenavrhol vykonať. Nie je pritom úlohou administratívnych orgánov, správneho súdu a ani kasačného súdu nahrádzať procesnú pasivitu sťažovateľky, na ktorej ležalo dôkazné bremeno - teda procesnú zodpovednosť za vysvetlenie relevantných nezrovnalostí zistených správcou dane a žalovaným.

38. 54. Pre úplnosť kasačný súd dodáva, že pochybnosti správcu dane a žalovaného nie sú postavené len na skutočnostiach týkajúcich sa subdodávateľov sťažovateľky. Pochybnosti správcu dane a žalovaného sú postavené na zisteniach týkajúcich sa priamo vyjadrení a dôkazov predkladaných sťažovateľkou - odberateľské faktúry pre Technické služby mesta Prešov, a.s. a ich príloha (zoznam zamestnancov), vyjadreniach konateľa sťažovateľky a zisteniach, že osoby, ktoré mali vykonávať práce sú zamestnancami spoločnosti ASSESS, s.r.o., s ktorou sťažovateľka nemala zmluvný vzťah. V záujme objektívneho zistenia skutkového stavu správca dane rozšíril svoje zisťovanie aj na dodávateľov a subdodávateľov sťažovateľky, v snahe obnoviť hodnovernosť jej tvrdení. Avšak žiadne zo zistení týkajúce sa jej dodávateľa (spoločnosti XADRAC, s.r.o.) a jej subdodávateľov (spoločnosti MARFI, s.r.o. a SER - MAR, s.r.o.) nemalo potenciál vyvrátiť správcou dane zafinované pochybnosti, skôr tieto pochybnosti posilnilo (body 46 až 48 tohto rozsudku).

39. 55. Aj v tejto časti bola preto kasačná sťažnosť sťažovateľky nedôvodná.

IV.C K relevancii námietky týkajúcej sa obchádzania inštitútu ústneho pojednávania miestnym zisťovaním

40. 56. Ostatnou námietkou sťažovateľky bolo, že správca dane vykonaním miestneho zisťovania v priestoroch odberateľa Technických služieb mesta Prešov, a. s. a kladením otázok prítomným zamestnankyniam obchádzal inštitút ústneho pojednávania a neprizval naň sťažovateľku.

41. 57. Sťažovateľka v tejto časti namieta procesné pochybenie. Reflektujúc zmysel a význam procesných pravidiel je na mieste zdôrazniť, že procesné nedostatky v postupoch správneho orgánu môžu byť dôvodom na zrušenie rozhodnutia len v prípade, ak mohli mať vplyv na jeho správnosť a zákonnosť. Rozhodnutie nemožno zrušiť len preto, aby sa zopakoval proces v záujme odstránenia jeho formálnych nedostatkov, pokiaľ by takýto postup nemohol prívodiť vecne iné či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka konania (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sž 98-102/02 zo dňa 17. decembra 2002, publikované ako R 122/2003; sp. zn. 8 Sžh 1/2010 zo dňa 20. mája 2010, publikované ako R 103/2011 a iné).

42. 58. Kasačný súd dáva v súvislosti s nastolenou námietkou do pozornosti, že správca dane a žalovaný nespochybnili reálnosť vykonaných služieb/prác pre Technické služby mesta Prešov, a.s. Pochybnosti správcu dane a žalovaného sa v predmetnej veci vôbec netýkali Technických služieb mesta Prešov, a.s. a v podstatnom neboli postavené ani na zisteniach správcu dane zo sporného miestneho zisťovania. Pochybnosti správcu dane v predmetnej veci boli založené na skutočnostiach zistených z podkladov priamo od sťažovateľky a na zisteniach týkajúcich sa evidencie konkrétnych zamestnancov (bod 46 tohto rozsudku).

43. 59. Zohľadňujúc už uvedené východiská týkajúce sa procesných nedostatkov, bez záveru o tom, či spochybnené miestne zisťovanie bolo alebo nebolo zákonným dôkazom, kasačný súd konštatuje, že nejde o rozhodujúci dôkaz v predmetnom konaní. Aj po jeho vylúčení by naďalej v plnom rozsahu obstáli závery správcu dane a žalovaného, ako aj podstatné skutkové zistenia, na ktorých sú ich závery postavené (týmto zisteniam sa kasačný súd venoval bližšie v časti IV.B tohto rozsudku). Podľa názoru kasačného súdu preto nejde o takú vadu, ktorá by mala negatívny dopad na právnu situáciu sťažovateľky a mohla by jej, v prípade zrušenia napadnutého rozhodnutia, priniesť priaznivejšie rozhodnutie vo veci. Kasačný súd preto aj v tejto časti považoval kasačnú sťažnosť sťažovateľky za nedôvodnú.“

44. So zreteľom na všetky uvedené skutočnosti kasačný súd vyhodnotil podané námietky ako nedôvodné.

V. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

45. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že sa s opakovanými právnymi námietkami sťažovateľa v rozhodnutí riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší správny súd ako nedôvodné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

46. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S. s. p.) a rovnako aj žalovanému nárok na ich náhradu nepriznal v súlade s § 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 168 SSP.

47. Toto rozhodnutie prijal kasačný súd jednomyseľne.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.