

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sfk/63/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8020200060
Dátum vydania rozhodnutia: 28. 03. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Anita Filová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:8020200060.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej, zo sudkyne Mgr. Kristíny Babiakovej a zo sudcu JUDr. Rastislava Dlugoša, PhD. (sudca spravodajca), vo veci žalobcu (sťažovateľa): HURKA s.r.o., so sídlom Na Tablách 14022/1, Prešov, IČO: 46 158 685, právne zastúpeného: JUDr. Marek Bujdoš, advokát so sídlom Hlinky 262/6, Stropkov, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100075077/2020 zo dňa 09.01.2020, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/8/2020-131 zo dňa 27.01.2022, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.
- II. Účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

odôvodnenie:

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Prešov (ďalej aj ako „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až marec 2015 a máj až december 2015. O výsledku zistení z daňovej kontroly správca dane vyhotovil Protokol z daňovej kontroly č. 101247310/2017 zo dňa 07.06.2017.

2. Za zdaňovacie obdobie január 2015 si žalobca uplatnil okrem iného odpočítanie dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) z dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou BRASTRECH s.r.o., Volgogradská 13, Prešov, IČO: 46 008 594, ktorých predmetom boli rôzne práce a služby:

- Faktúra č. FV20150105 zo dňa 05.01.2015 v sume 6 000,- eur, z toho DPH v sume 1 000,- eur, za montáž počítačových sietí a inštaláciu programov;
- Faktúra č. FV20150126 zo dňa 12.01.2015 v sume 18 000,- eur, z toho DPH v sume 3 000,- eur za pomocné stavebné a rekonštrukčné práce;
- Faktúra č. FV20150136 zo dňa 19.01.2015 v sume 12 000,- eur, z toho DPH v sume 2 000,- eur za čistiace a upratovacie služby.

3. Za účelom preverenia dodania prác a služieb deklarovanej dodávateľom vypočul správca dane dňa 04.01.2017 ako svedka Branislava Čecha - konateľa dodávateľskej spoločnosti. Svedok uviedol, že v mene spoločnosti BRASTRECH s.r.o. nevykonával žiadnu činnosť a ani nevykonával služby a práce, ktoré mali byť predmetom faktúr vystavených pre žalobcu. Tieto faktúry ani nevystavil, nakoľko to všetko mala mať na starosti jeho manželka Q. E., ktorej mala byť udelená generálna plná moc. Branislav Čech o fakturovaných prácach a službách nemal žiadne informácie.

4. Správca dane následne vypočul ako svedka Q. E., z ktorej výpovede vyplynulo, že spoločnosť BRASTRECH s.r.o. mala zastupovať na základe plnomocenstva. Spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov. Spoločnosť HURKA s.r.o. pozná, aj jej konateľa Štefana Poláčka, skontaktovať sa s ním mala prostredníctvom známeho. Všetky práce a služby pre žalobcu mali byť dodané prostredníctvom subdodávateľa, ktorého označila ako Pre-Show, s.r.o. zastúpenú pánom V.. Q. E. mali byť práce aj

odovzdávané. Faktúry za spoločnosť BRASTRECH s.r.o. vystavila ona. Pri prácach nemali byť použité žiadne mechanizmy. Odovzdávacie protokoly vyhotovované neboli. Pracovné pomôcky a náradie mal zabezpečiť B. V.. Faktúry mali byť uhradené na účet spoločnosti BRASTRECH s.r.o. a zaúčtované v jej účtovníctve.

5. Správca dane vykonal dňa 24.03.2017 ústne pojednávanie so žalobcom a požiadal ho o vyjadrenie k uskutočneniu zdaniteľných plnení dodávateľom BRASTRECH s.r.o. Žalobca uviedol, že jednal s pani E., pričom práce mali byť realizované ľuďmi, ktorých mala zabezpečiť ona. Bližšie skutočnosti neuviedol.

6. Správca dane zistil, že spoločnosť PreShov H+R, s.r.o. v predmetnom období nemala žiaden majetok ani zamestnancov. Za uvedenú spoločnosť mal ako splnomocnený zástupca konať X. V.. Správca dane sa pokúšal X. V. predvolať ako svedka, čo sa nepodarilo a nepodarilo sa ho ani predviesť prostredníctvom príslušníkov Policajného zboru. Správca dane ďalej zistil, že spoločnosť PreShov H+R, s.r.o. bola zrušená dňa 28.08.2015 zlúčením do spoločnosti Tronador s.r.o.

7. Na základe odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií zo dňa 21.01.2016 bolo zistené, že konateľka spoločnosti PreShov H+R, s.r.o. pani Katarína Raševová sa od 01.04.2014 zdržuje v zahraničí. Od uvedeného dátumu mala byť spoločnosť prevedená na pána V., keďže ho ona splnomocnila na dokončenie prevodu spoločnosti. Plnomocenstvo sa týkalo výlučne prevodu obchodnej spoločnosti a nie realizácie obchodov. K tejto zmene nedošlo, nepodarilo sa jej s pánom V. spojiť, pričom nevedela o tom, že pán V. mal na túto spoločnosť vykonávať zdaniteľné obchody s vysokými obrátmi.

8. Podľa zistení správca dane z kontrolných výkazov dodávateľov a odberateľov vyplýva, že jediným dodávateľom spoločnosti PreShov H+R, s.r.o. v roku 2015 bola spoločnosť MPV Consult, s.r.o. Dňa 15.07.2016 vypočul správca dane Jozefa Kríža, konateľa spoločnosti MPV Consult, s.r.o. od 05.12.2014 do 06.10.2015, ktorý sa vyjadril, že za túto spoločnosť nikdy nič nerobil a nevedel zodpovedať otázky správca dane. Predložil správcovi dane plnomocenstvo pre J. J. zo dňa 05.12.2014. Svedok ďalej uviedol, že ho kontaktoval E. Q. s tým, či si nechce zarobiť, pričom mu ponúkol finančnú odmenu 100,- eur, že na neho prepíše firmu. Boli spolu u notára, kde podpísal nejaké papiere. Nikdy nevykonával žiadnu činnosť pre spoločnosť, nevystavoval ani nepodpisoval faktúry, neprevzal žiadne doklady. Ako murár pracuje v rámci aktivačných prác pre obecný úrad.

9. Správca dane získal aj výpoveď Jozefa Kríža pred Kriminálnym úradom finančnej správy zo dňa 22.01.2016, kde uviedol, že v období, keď bol konateľom spoločnosti MPV Consult, s.r.o., táto spoločnosť nevykonávala žiadnu činnosť ani nevystavovala žiadne faktúry, žiadna osoba na to nebola splnomocnená. Ak nejaké faktúry sú, treba ich opovažovať za podvodné, on s tým nič nemá.

10. Správca dane zistil, že spoločnosť MPV Consult, s.r.o. nemala žiadnych zamestnancov, daňové priznania a kontrolné výkazy za zdaňovacie obdobia roka 2015 nepodala. Daňové priznania a kontrolné výkazy boli podané elektronicky až dňa 27.01.2017 z ID používateľa Jozefa Kríža.

11. V súvislosti s daňovou kontrolou v spoločnosti BRASTRECH s.r.o. bol ako svedok dňa 14.09.2016 vypočutý J. J.. Uviedol, že konal za spoločnosť MPV Consult, s.r.o. na základe generálnej plnej moci, ktorú mu udelil Jozef Kríž, ktorý začal podnikáť a dohodli sa, že si budú s podnikaním pomáhať a on sa mal starať o obchody. Spoločnosť mala vykonávať stavebné a rekonštrukčné práce. Zamestnancov nemala, ale si ich mala zapožičiavať od spoločnosti z Bardejova, ktorej názov si nepamätal. Priamo so spoločnosťou BRASTRECH s.r.o. neobchodoval a nevedel sa vyjadriť ani k tomu, že spoločnosť MPV Consult, s.r.o. za rok 2015 nepodávala daňové priznania k DPH. Faktúry za spoločnosť vystavoval ekonóm z Popradu pán X. a podpisoval ich J. J.. Jozefa Kríža informoval o všetkých obchodoch a tento dostával z každého obchodu províziu, ktorú nakoniec použil na kúpu alkoholu.

12. Daňový úrad Prešov vydal rozhodnutie č. 102321563/2019 zo dňa 08.10.2019 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 6 013,75 eur na DPH za zdaňovacie obdobie január 2015 (súčasťou sumy rozdielu dane je aj spochybnené zdaniteľné plnenie od iného dodávateľa, kde neuznaná časť nároku na odpočet DPH v sume 13,75 eur nebola žalobcom rozporovaná). Správca dane skonštatoval, že žalobca ním predloženými dôkazmi nepreukázal, že dodávateľom preverovaných služieb a prác bola spoločnosť BRASTRECH s.r.o., ktorá nemala vlastných zamestnancov. Nepodarilo sa preukázať dodanie služieb a prác ani prostredníctvom subdodávateľských spoločností, kde rovnako absentovali materiálne aj personálne kapacity na realizáciu zdaniteľných plnení. Žalobca teda nesplnil podmienky pre priznanie nároku na odpočet DPH v zmysle § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

13. V odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu žalobca trval na tom, že podmienky pre priznanie nároku na odpočet DPH splnil, dôkazné bremeno uniesol. V takom prípade mu mohlo byť odopreté

právo na odpočet iba pri preukázanej účasti na daňovom podvode alebo na konaní za účelom získania neoprávnenej daňovej výhody.

14. Žalovaný rozhodnutím č. 100075077/2020 zo dňa 09.01.2020 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Stotožnil sa so skutkovým stavom ako ho ustálil správca dane a naň nadväzujúcim právnym posúdením. Vykonanie prác a služieb dodávateľskou spoločnosťou BRASTRECH s.r.o. ani subdodávateľskými spoločnosťami PreShov H+R, s.r.o. a MPV Consult, s.r.o. sa nepreukázalo. Takýmito dôkazmi neboli ani faktúry, ani dodacie listy, objednávky, rozpisy prác a ani fotodokumentácia, ktorá neobsahuje žiadne údaje, pomocou ktorých by bolo možno preukázať účasť spoločnosti BRASTRECH s.r.o. na deklarovanych prácach a službách. Spôsobilosť X. V. konať za spoločnosť PreShov, H+R, s.r.o. bola spochybnená, a to priamo konateľkou spoločnosti. Pri spoločnosti MPV Consult, s.r.o. poukázal žalovaný na rozpory medzi výpoveďami Jozefa Kríža a J. J.. Žalovaný pripomenul, že rozhodnutie správcu dane nebolo založené na podvodnom konaní žalobcu, resp. na jeho vedomosti o účasti na podvodnom konaní v rámci deklarovanych obchodných transakcií, ale bolo založené na tom, že žalobca nezvládol svoje dôkazné bremeno, pretože nepreukázal, že boli splnené podmienky na odpočítanie DPH stanovené zákonom o DPH.

II. Konanie pred správny súdom

15. Proti napadnutému rozhodnutiu podal žalobca správnu žalobu. Jeho nezákonnosť videl najmä v tom, že dôkazné bremeno nemalo byť prenesené na žalobcu. Pritom realnosť zdaniteľných plnení, a to aj v časti identity dodávateľa, bola potvrdená nielen listinnými dôkazmi, ale aj splnomocneným zástupcom dodávateľskej spoločnosti. Žalovaný nevysvetlil, aké ustanovenia zákona kladú žalobcovi za povinnosť overovať spôsobilosť dodávateľa zrealizovať zdaniteľné plnenie. Žalovaný sa nevyporiadal s námietkou o prenose dôkaznej povinnosti, keď pri preukazovaní účasti na podvode je dôkazné bremeno na strane správcu dane. Nepriznanie nároku na odpočítanie DPH predpokladá, že je to správca dane, kto musí kontrolovanému daňovému subjektu preukázať účasť na podvodnom konaní. Žalobca spochybnil zákonnosť dôkazov získaných z iných daňových kontrol iných daňových subjektov, pri ktorých získavaní nemal možnosť participovať a ktoré obchádzajú inštitút výpovede svedka v daňovom konaní. Uvedené malo vplyv na právo žalobcu vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteniam správcu dane a spôsobilo podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy s následkom vydania nezákonného rozhodnutia. Rozhodnutie žalovaného podľa žalobcu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci a je tiež nepreskúmateľné z dôvodu „nenáležitého a nelogického“ odôvodnenia.

16. Krajský súd v Prešove (ďalej aj ako „správny súd“) rozsudkom č. k. 1S/8/2020-131 zo dňa 27.01.2022 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) správnu žalobu zamietol. Poukázal na zistenia správcu dane a žalovaného, s ktorými sa stotožnil. Pripomenul, že deklarovaná dodávateľská spoločnosť BRASTRECH s.r.o. nemala žiadnych zamestnancov ani mechanizmy a dodanie služieb malo byť vykonané prostredníctvom ďalšieho subdodávateľa, pričom nepreukázala, že subdodávateľom vo vzťahu k deklarovanim dodávkam bola spoločnosť PreShov H+R, s.r.o. Ani táto spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov. Konateľ žalobcu, ale ani konateľ a splnomocnený zástupca spoločnosti BRASTRECH s.r.o. nemali vedomosť o tom, kto práce vykonal, aké konkrétne osoby, resp. zamestnanci. Konateľ spoločnosti MPV Consult, s.r.o. ktorá mala byť subdodávateľom spoločnosti PreShov H+R, s.r.o. a spoločnosti BRASTRECH s.r.o., sa stal konateľom za finančnú odmenu 100,- eur. Ani táto spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov. Síce si ich mala zapožičiavať od nejakej spoločnosti z Bardejova, ale jej názov, ani názov zapožičiavaných pracovníkov sa zistiť nepodarilo. Konateľka spoločnosti PreShov H+R, s.r.o. Katarína Raševová spochybnila rozsah plnomocenstva X. V., s tým, že tento mal byť splnomocnený iba k prevodu spoločnosti, nie na realizáciu obchodov.

17. Správny súd konštatoval, že daňové orgány vychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena a v konaní neboli osvedčené dôvody na presun dôkazného bremena zo žalobcu na správcu dane. Dodanie služieb od konkrétneho dodávateľa deklaroval sám žalobca a na ňom spočívalo bremeno deklarovanej transakcie aj realne preukázať. Rozsudky SD EÚ týkajúce sa podvodov súvisiacich s DPH nie je možné podľa správneho súdu aplikovať na prípad žalobcu, pretože z dokazovania nevyplýva záver, že by plnenie v reťazci bolo poznačené daňovým podvodom, kedy by správca dane bol povinný preukazovať vedomosť žalobcu o daňovom podvode.

18. K námietke týkajúcej sa porušenia procesných práv žalobcu použitím informácií a svedeckých výpovedí získaných v iných daňových konaniach správny súd uviedol, že žalobca bol s takto získanými informáciami oboznámený, nahliadol do spisu, vyhotovil si z nich kópie, mohol sa k nim vyjadriť. Právo navrhovať dôkazy, vrátane svedkov, mu zostalo zachované. Žalobca nenavrhoval vypočúť žiadneho svedka, preto jeho námietka, že nemohol svedkom klásť otázky, je irelevantná. Správny súd navyše pripomenul, že žalobca sa nezúčastňoval výsluchov ani tých svedkov, ktorí boli vypočúvaní v rámci daňovej kontroly vykonávanej u žalobcu. O dôkazoch a informáciách z nich získavaných bol žalobca

správcom dane priebežne oboznamovaný, správca dane postupoval v úzkej súčinnosti s ním. Bol oboznámený s protokolom, bolo tiež vykonané ústne pojednávanie k prerokovaniu pripomienok k protokolu.

III. Kasačná sťažnosť a vyjadrenie

19. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca (ďalej aj ako „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) a) h) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“), v ktorej petite navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší preskúmané rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie rozhodnutie.

20. Namietal, že správny súd nesprávne vyhodnotil a rozložil dôkazné bremeno medzi sťažovateľa a správcu dane tým, že tento mal preukázať dodania konkrétnym deklaroványm dodávateľom BRASTRECH, s.r.o. Namietal, že správny súd rozhodol v rozpore so závermi uznesenia SD EÚ vo veci C-610/19, Vikingo Fővállalkozó Kft., pokiaľ ide o presun dôkazného bremena a posúdenie, či došlo k reálnemu dodaniu (str. 3 kasačnej sťažnosti). Napádal závery správneho súdu o povinnosti sťažovateľa overovať, či má dodávateľ vlastné kapacity, alebo bude dodávku uskutočňovať subdodávateľsky. Vyžadovanie takýchto povinností nie je legislatívnou upravené a je reálne neaplikovateľné. Sťažovateľovi sa jeho dodávateľ javil ako dôveryhodný, pričom nemal ako preverovať jeho dôveryhodnosť inak než napr. prostredníctvom informácií na verejnej dostupných webových stránkach alebo registroch. Nemal možnosť preverovať subdodávateľov a ani nemá zákonné oprávnenie na identifikáciu fyzických osôb reálne vykonávajúcich dodanie prác a služieb (str. 3 kasačnej sťažnosti).

21. Sťažovateľ namietal závery správneho súdu i žalovaného, že nepreukázal, že dodávku uskutočnil v sporných faktúrach označený dodávateľ, čo so zreteľom na najnovšiu judikatúru SD EÚ nemožno považovať za eurokonformné. Namietal i záver správneho súdu, že nebolo preukázané reálne plnenie. Sťažovateľ dôvodil, že SD EÚ v uznesení vo veci C-610/19, Vikingo Fővállalkozó Kft., nadväzujúc na svoju predchádzajúcu judikatúru, jasne zrekapituloval mantinely umožňujúce odňatie uplatneného práva na odpočítanie DPH formou spochybnenia dodávateľa - tzv. deklarováného dodávateľa. Argumentačná línia správcu dane a žalovaného, opierajúca sa o nepreukázanie dodávok „deklaroványm dodávateľom“, nie je podľa sťažovateľa možná a udržateľná bez toho, aby správca dane buď dokázal úplné neuskutočnenie zdaniteľných plnení, alebo existenciu daňového podvodu a splnenie tzv. vedomostného testu (str. 4 kasačnej sťažnosti). Podľa sťažovateľa on si splnil svoju dôkaznú povinnosť, sporným nie je reálnosť dodávok. Na druhej strane správca dane vôbec nevykonal „vedomostný test“ o možnej účasti sťažovateľa na daňovom podvode, keď je zrejmé, že jeho pochybnosti vznikli na základe daňového podvodu v dodávateľskom reťazci tak, že riadne priznaná daňová povinnosť nebola uhradená týmito dodávateľmi (str. 5 kasačnej sťažnosti).

22. S poukazom na uznesenie SD EÚ vo veci C-610/19, Vikingo Fővállalkozó Kft. mal za to, že hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane boli splnené, lebo nie je sporné dodanie prác a služieb, na ktoré sa vzťahujú predmetné faktúry a fotodokumentácia. Sťažovateľ si overil svojho dodávateľa a plnenie preukázal nielen formálnymi dôkazmi, ale aj dôkazmi preukazujúcimi reálnosť dodávky. Sťažovateľ správneho súdu vytkol, že ignoroval viaceré ním uvádzané rozsudky SD EÚ, hoci je tu daná povinnosť pri aplikácii práva uprednostniť právo Európskej únie pred vnútroštátnym právom, pričom rozhodnutia SD EÚ týkajúce sa aplikácie a interpretácie práva Európskej únie sú na území jej členských štátov záväzné. Podporne poukázal aj na rozhodnutia SD EÚ vo veciach C-18/13 Maks Pen, C-446/15 Signum Alfa Sped, C-324/11 Gábor Tóth, C-277/14 PPUH Stehcamp a C-610/19 a ďalšie. Z týchto rozsudkov vyplýva, že pre posúdenie oprávnenosti nároku na odpočet DPH nie je rozhodujúce, či dodávateľ v čase dodania disponoval oprávnením na podnikanie, či dodávateľ v čase dodania bol registrovaný v zozname platiteľov DPH, že dodávateľ bol so spätnou účinnosťou považovaný za neexistujúcu osobu alebo že dodávateľ, ktorý vyhotovil faktúru, nebol totožný s osobou, ktorá v skutočnosti dodala tovar alebo službu (str. 7-8 kasačnej sťažnosti).

23. Sťažovateľ namietal, že dokazovanie bolo vykonané v rozpore s § 3 a § 24 daňového poriadku a že nahliadnutím do spisov iných daňových subjektov zo strany správcu dane bolo porušené jeho právo byť prítomný pri výsluchoch svedkov a klásť im otázky podľa § 45 ods. 2 písm. e) daňového poriadku. Práve dôkazy, ktoré boli získané nahliadnutím do spisov iných daňových subjektov, boli podľa sťažovateľa tými dôkazmi, na základe ktorých sa dospelo k záveru o nepriznaní odpočítania dane. Postupom správcu dane tak podľa sťažovateľa došlo k obchádzaniu inštitútu výsluchu svedka, pričom požiadavkám sťažovateľa na výsluch týchto osôb v postavení svedkov za účasti sťažovateľa, predneseným už v daňovom konaní, nebolo vyhovené (str. 9-10 kasačnej sťažnosti).

24. Záverom kasačnej sťažnosti (str. 11) sťažovateľ skonštatoval, že správny súd použil reštriktívny výklad daňových predpisov v neprospech sťažovateľa a odôvodnenie napadnutého rozsudku nie je eurokonformné. Napadnutý rozsudok považuje za rozporný so zásadou právnej istoty.

25. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol ju zamietnuť. Zotrvával na záveroch napadnutého rozhodnutia. Napadnutý rozsudok správneho súdu považuje za vecne správny a stotožňuje sa s ním.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

26. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa 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 v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľom (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania.

27. Vec bola náhodným výberom pridelená do prvého senátu Najvyššieho správneho súdu. Na základe § 27a ods. A rozvrhu práce Najvyššieho správneho súdu na rok 2023 v znení jeho opatrenia č. 5 bola vec prerozdelená do ôsmeho senátu Najvyššieho správneho súdu, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku pod pôvodnou spisovou značkou.

28. Podstatné sťažnostné body vznesené sťažovateľom tak, ako ich vyhodnotil a posúdil kasačný súd, sú nasledovné:

- nesprávne právne posúdenie veci pri otázke rozloženia dôkazného bremena a potreby preukazovania osoby deklarovaného dodávateľa a s tým súvisiacia otázka splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane zo strany sťažovateľa,
- či bolo potrebné, resp. dôvodné vec za danej skutkovej situácie posudzovať ako daňový podvod,
- otázka porušenia práva sťažovateľa byť prítomný pri výsluchoch svedkov a kladť im otázky pri správcovi dane realizovanom nahliadnutí do spisov iných daňových subjektov, resp. záverov získaných od Kriminálneho úradu finančnej správy.

29. Kasačný súd zistil, že predmetom konania v konaní pred kasačným súdom už v minulosti bola skutkovo aj právne obdobná vec identických účastníkov konania. S obdobnou kasačnou sťažnosťou sťažovateľa s obdobným spektrom námietok brojacim proti rovnakému výroku správneho súdu (zamietnutie správnej žaloby z obdobných dôvodov) sa kasačný súd vo svojej rozhodovacej činnosti už stretol. V tomto smere kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 5Sfk/3/2022 zo dňa 30.11.2023. Uvedený rozsudok sa síce netýkal rovnakej daňovej kontroly, ale sa týkal bezprostredne predchádzajúceho zdaniteľného obdobia (december 2014) a odpočet DPH bol uplatňovaný zo zdaniteľného plnenia dodaného v rámci rovnakého deklarovaného obchodného reťazca (MPV Consult, s.r.o. › PreShov H+R, s.r.o., › BRASTRECH, s.r.o. › HURKA, s.r.o.) ako v prejednávanej veci, pričom predmetom dodania boli stavebné práce. Kasačný súd tiež prihliadol na totožnosť množiny dôkazov, z ktorých daňové orgány vyvodili svoje závery. Zohľadniac uvedené skutočnosti kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP poukazuje na odôvodnenie rozsudku Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 5Sfk/3/2022 zo dňa 30.11.2023 (citované sú body č. 20 až 44.), s ktorým sa konajúci senát kasačného súdu stotožňuje a v príslušnom rozsahu ho uvádza:

„Právo na odpočítanie dane

20. Z judikatúry SDEÚ vyplýva, že právo zdaniteľných osôb odpočítať z dane, ktorú majú zaplatiť, daň splatnú alebo zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného európskeho systému dane z pridanej hodnoty (napr. C-409/99 Metropol a Stadler a C-324/11 Tóth). Právo na odpočítanie dane je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu dane z pridanej hodnoty a v zásade nemôže byť obmedzené a toto právo sa osobitne uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce transakcie uskutočnené na vstupe (napr. C-110/98 až C-147/98 Gabalfrisa a i., C-465/03 Kretztechnik, C-438/09 Dankowski a C-285/11 Bonik). Cieľom režimu odpočítania dane je úplne zbaviť zdaniteľné osoby bremena dane splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých ich hospodárskych činností. Spoločný systém dane z pridanej hodnoty zabezpečuje úplnú neutralitu daňového zaťaženia všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na ich účel alebo výsledky, za predpokladu, že sú samy predmetom dane (napr. C-285/11 Bonik). Z judikatúry SDEÚ taktiež vyplýva, že každá transakcia musí byť sama predmetom vyhodnotenia, nezávisle na dani splatnej za predchádzajúce alebo nasledujúce transakcie (napr. C-267/15 Gemeente Woerden).

Hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane

21. Nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi - osobe registrovanej pre daň z pridanej hodnoty) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie

dane vyplývajúcich z čl. 168 a?nasl. smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej „Smernica 2006/112/ES“) a jej implementácie v?právnom poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na? odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia (dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t.j. status osoby dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjmom (s?ťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (s?ťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté.

22. Vyššie uvedené podmienky upravené v Smernici 2006/112/ES sú prevzaté do zákona o?DPH. Platiteľ dane (s?ťažovateľ) si môže v zmysle zákona o?DPH odpočítať daň:

- dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),
- daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru alebo služby (§ 19 ods. 1 a?ods. 2 zákona o DPH),
- daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje, musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH),
- zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o?DPH), čo je však formálnou a nie hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane.

Dôkazné bremeno s?ťažovateľa a?jeho rozsah

23. K?otázke dôkazného bremena existuje početná a?v?zásade stabilná rozhodovacia prax kasačného súdu, vyjadrená napríklad v?rozsudkoch sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 03.02.2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27.09.2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30.04.2019 a?iné. Z?ustanovenia § 24 ods. 1 Daňového poriadku vyplýva, že z?dôvodu ľahkej zneužitelnosti práva na odpočet dane je dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok prioritne zaťažený práve daňový subjekt, ktorý si?toto právo uplatňuje. Obchodné transakcie pritom nepostačuje deklarovať len?po? formálnej stránke (vystavenou faktúrou a 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. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21.04.2020 a sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo?dňa 11.06.2019).?

24. Vyššie uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je?bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 03.09.2019). Dokazovanie v daňovom konaní a aj prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane má svoje pravidlá. „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 14.11.2018 a obdobne sp.?zn.?III.?ÚS?401/09 zo dňa 16.12.2009).

25. Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je preto akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má?oporu v správcovi dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení podmienok pre?priznanie práva na odpočet dane (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 03.09.2019). Hoci je to práve správca dane, ktorý vedie dokazovanie v daňovom konaní, pričom hodnotenie získaných dôkazov podlieha jeho voľnej úvahe (zásada voľného hodnotenia dôkazov), neznamená to, že?môže jednotlivé dôkazy vyhodnocovať svojvoľne. Práve naopak, musí posudzovať získané dôkazy jednotlivo ako aj vo

vzájomných súvislostiach, pričom je povinný aj prihladať na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku).

26. Ustálená rozhodovacia činnosť národných súdov ako aj SDEÚ identifikovala rad okolností, ktoré samy o sebe (bez ďalších okolností) nie sú spôsobilé vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH (osobitne ak nie je sporná existencia dodaného tovaru/služieb). Ide napríklad o (i) nekontaktnosť dodávateľa či subdodávateľov ako výlučnú okolnosť (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/44/2020 zo dňa 25.05.2021), (ii) nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov pre vyrobenie alebo dodanie tovaru na strane dodávateľa či subdodávateľov (rozhodnutia SDEÚ vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 03.09.2020, bod 47, vo veci Maks Pen EOOD, C-18/13 zo dňa 13.02.2014, body 31, 32; vo veci Gábor Tóth, C-324/11 zo dňa 06.09.2012, bod 49), (iii) pochybnosti na subdodávateľských stupňoch obchodného reťazca (uznesenie SDEÚ vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 03.09.2020, bod 64).

27. Pre ďalšie úvahy kasačného súdu je podstatné, že v prejednávanej veci boli správcom dane pri spornom dodávateľovi BRASTRECH s.r.o. spochybnené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Spochybnené bolo dodanie stavebných prác týmto dodávateľom, t. j. i existencia plnenia v rámci konkrétneho vzťahu medzi sťažovateľom a sťažovateľom deklarovaným dodávateľom BRASTRECH s.r.o. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí uviedol, že transakcie deklarované sťažovateľom sa neuskutočnili a išlo iba o fakturačné obchody bez existencie reálneho plnenia a aj žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol, že stavebné práce neboli dodané tak, ako to uviedol sťažovateľ a že reálnosť ich dodania v tomto vzťahu nebola hodnoverným spôsobom preukázaná. Správny súd v napadnutom rozsudku tiež uviedol, že vo vzťahu sporým dodaniam služieb nebol preukázaný reálny základ pre vystavenie faktúry.

28. Vo vzťahu k hmotnoprávnej podmienke osoby dodávateľa kasačný súd poukazuje na závery vyplývajúce z rozsudku Súdneho dvora EU C-154/20 Kemwater ProChemie, ktorý je možné zhrnúť nasledovne: a) uvedenie osoby deklarovaného dodávateľa na daňovom doklade nie je hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane, avšak status osoby dodávateľa (t. j. poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH) hmotnoprávnou podmienkou je, a b) dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa má spravidla osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. Pokiaľ však existujú osobitné skutkové okolnosti, tak táto podmienka sa môže považovať za splnenú i bez jej preukázania zo strany osoby, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. V takom prípade nie je potrebné preukazovať podvodné konanie.

29. V danom prípade osobitné skutkové okolnosti ohľadom statusu iných dodávateľov zistené neboli a ani sťažovateľ ich netvrdil - trval na tom, že deklarované služby mu boli dodané spoločnosťou BRASTRECH s.r.o. Keďže splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane preukazuje osoba, ktorá si odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľ), bol sťažovateľ následne povinný pochybnosti správcu dane vyvrátiť a preukázať, že hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane splnil.

30. Je potrebné súhlasiť so sťažovateľom, že hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane nie je preukázanie konkrétnej osoby deklarovaného dodávateľa, ako to v súlade s predchádzajúcou judikatúrou praxou uviedol v napadnutom rozsudku správny súd. V nadväznosti na závery rozsudku SDEÚ C154/20 Kemwater ProChemie hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane je preukázanie statusu osoby dodávateľa (t. j. poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH) a dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa má spravidla osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. Súdny dvor EU vo veci C 154/20 Kemwater ProChemie rozhodol, že: Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe sa má nepriznať bez toho, aby daňový úrad musel preukázať, že zdaniteľná osoba sa dopustila podvodu na DPH alebo že vedela, alebo mala vedieť, že uvádzané plnenie, na ktorom sa zakladá právo na odpočítanie dane, bolo súčasťou takéhoto daňového podvodu, ak v prípade, že tento skutočný dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb nebol identifikovaný, táto zdaniteľná osoba nepredloží dôkaz o tom, že tento dodávateľ alebo poskytovateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby, pokiaľ vzhľadom na skutkové okolnosti a napriek dôkazom poskytnutým touto zdaniteľnou osobou chýbajú údaje potrebné na overenie, či skutočný dodávateľ alebo poskytovateľ mal toto postavenie. Tieto dôkazy môžu okrem iného zahŕňať dokumenty, ktorými disponujú dodávatelia a poskytovatelia, od ktorých zdaniteľná osoba kúpila tovar alebo služby, za ktoré zaplatila DPH (Ferimet, C-281/20, bod 39; Kemwater ProChemie, C-154/20, bod 34).

31. Kasačný súd ďalej sumarizuje, že pochybnosti správcu dane vo vzťahu k deklarovanému dodávateľovi BRASTRECH s.r.o. boli najmä nasledovné:

- konateľ tejto spoločnosti, p. Čech, o jej činnosti nič nevedel (zápisnica z ústneho pojednávania č. 100014465/2017 z 04.01.2017), osoba konajúca v jej mene, p. E. síce potvrdila dodanie služieb, avšak subdodávateľsky spoločnosťou PreShov H+R, s.r.o. a bez vedomosti o ďalších podrobnostiach (zápisnica z ústneho pojednávania č. 100172884/2017 z 30.01.2017);
- osoba konajúca v mene spoločnosti PreShov H+R, s.r.o., p. V., potvrdila dodanie služieb, avšak tiež subdodávateľsky spoločnosťou MPV Consult, s.r.o., a navyiac, oprávnenie p. V. konať v mene tejto spoločnosti bolo spochybnené;
- dodanie služieb spoločnosťou MPV Consult, s.r.o. bolo spochybnené, keďže jej konateľ dodanie služieb nepotvrdil a rovnako existovali pochybnosti o jeho konaní v mene tejto spoločnosti;
- sťažovateľ nepredložil žiadne iné relevantné dôkazy o tom, že deklarované služby mu boli skutočne dodané.

32. Keďže išlo o pochybnosti na strane priameho dodávateľa (ktorej konateľ o činnosti spoločnosti nič nevedel a zástupkyňa p. E. okrem uvedenia svojho subdodávateľa iné okolnosti uviesť nevedela), s ohľadom na závery uvedené v bode 26. tieto pochybnosti i kasačný súd považuje za relevantné. Sťažovateľ v rámci svojej argumentácie opomína uviesť, ako konkrétne tieto pochybnosti správcu dane vyvrátil (inak ako dôkazmi, ktoré boli správcovi dane spochybnené) a ako dodanie služieb od deklarovaného dodávateľa spoločnosti BRASTRECH s.r.o. relevantne preukázal. Sťažovateľ v tejto súvislosti uvádza iba nekonkrétne tvrdenia, že bez akejkoľvek pochybnosti uniesol svoje dôkazné bremeno a ako dôkaz potvrdzujúci jeho tvrdenia predložil fotodokumentáciu (zápisnica z ústneho pojednávania č. 100678370/2017 z 24.04.2017) v rozsahu fotografie vykopaného potrubia z neidentifikovateľnej stavebnej jamy (2x) a iné fotografie s neidentifikovateľným obsahom (2x). Takáto fotodokumentácia nepreukazuje, či vôbec, kto, kedy, ako a v akom rozsahu sporné stavebné práce vykonal. Zo spisového materiálu tak nevyplýval žiadny dokument ani iný relevantný dôkaz, ktorým by sťažovateľ preukázal, že k dodaniu služieb skutočne došlo tak, ako to sťažovateľ deklaruje.

33. Sumarizujúc dôkazy svedčiace v prospech sťažovateľa (účtovné doklady - faktúra, zmluva, nekonkrétne vyjadrenia osoby konajúcej za spoločnosť BRASTRECH s.r.o. a fotodokumentácia bez relevantnej výpovednej hodnoty) a v prospech pochybností správcu dane (tak, ako sú uvedené v bode 31.) sa ani kasačnému súdu nejaví záver žalovaného a správneho súdu o nevyvrátení pochybností správcu dane ohľadom splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane ako nesprávny.

34. Na základe vykonaného dokazovania sa tak obstaranie a dodanie sporných služieb sťažovateľovi od spoločnosti BRASTRECH s.r.o. nepreukázalo, keďže nebolo preukázané, že toto plnenie by dodal deklarovaný dodávateľ a ani žiadny z ním uvádzaných subdodávateľov. Podstatná je pritom tá skutočnosť, že ani sám sťažovateľ nevedel správcovi dane predložiť žiadne relevantné dôkazy, ktoré by hodnoverne preukázali realizáciu deklarovaného obchodu. Vzhľadom na uvedené nebolo preto vec potrebné posudzovať ako daňový podvod, keďže dôvodom na neumožnenie odpočítania dane boli práve pochybnosti správcu dane o splnení hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane pri deklarovanom dodávateľovi BRASTRECH s.r.o., a tieto pochybnosti správcu dane sťažovateľ následne nevyvrátil.

35. Kasačný súd dopĺňa, že to, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že sťažovateľ je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/26/2014). Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t.j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa dane z pridanej hodnoty. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

36. Kasačný súd zdôrazňuje, že bolo povinnosťou sťažovateľa predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočítanie dane. Pri relevantných pochybnostiach správcu dane existencia faktúry a písomných dokladov sama o sebe nepostačuje. Pokiaľ si sťažovateľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. Za stavu, keď sťažovateľ nepreukázal skutočnú realizáciu zdaniteľných obchodov a doklady, ktoré predložil, nemali takú výpovednú hodnotu, aby vyvrátili pochybnosti správcu dane, nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane.

37. Sťažnostné body vo vzťahu k dôkaznému bremenu sťažovateľa, k splneniu hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane sťažovateľom a k posúdeniu veci ako daňového podvodu sú preto nedôvodné.

Porušenia práva sťažovateľa byť prítomný pri výsluchoch svedkov a klásť im otázky pri správcom dane realizovanom nahliadnutí do spisov iných daňových subjektov

38. K namietaným procesným pochybeniam správcu dane kasačný súd uvádza, že SSP stanovuje pre uplatnenie kasačnej sťažnosti prísne podmienky vo vzťahu k vymedzeniu kasačných dôvodov. Z ustanovenia § 440 ods. 2 vyplýva, že v prípade uplatnenia kasačného dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP je sťažovateľ povinný uviesť právne posúdenie veci (správnym súdom), ktoré pokladá za nesprávne, a rovnako tak uviesť, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Sťažovateľ túto požiadavku nenaplnil a len zotrval na svojej argumentácii, ktorú už prezentoval v konaní pred správnym súdom a ku ktorej sa správny súd relevantne vyjadril.

39. Kasačný súd zistil, že závery správneho súdu majú oporu v administratívnom spise, z ktorého vyplýva, že správca dane sťažovateľa so všetkými zisteniami priebežne oboznamoval a teda sa k nim mohol vyjadriť. Kasačný súd dodáva, že argumentácia sťažovateľa je veľmi všeobecná, nekonkretizuje, pri akom úkone a akým spôsobom mu boli upreté jeho procesné práva.

40. Napriek uvedenému kasačný súd dopĺňa, že otázke využitia podkladov a listín z daňovej kontroly iných subjektov sa venoval napríklad v rozhodnutí 8Sžfk/76/2020 z 02.02.2022, kde v bode 39 uviedol, že „V súhrne je preto možné uviesť, že ak svedkovia vypočúvaní v rámci inej daňovej kontroly neboli vypočúvaní aj v daňovej kontrole sťažovateľky, nie je porušením procesných práv sťažovateľky to, ak o výsluchu takýchto svedkov upovedomená nebola. Uvedené neznamena, že je vylúčené, aby ako dôkaz v daňovej kontrole sťažovateľky nemohli byť použité ako podklady aj listiny z daňovej kontroly týchto iných subjektov, keď podľa názoru kasačného súdu, takto obstarané podklady (najmä protokoly z iných daňových kontrol) spĺňajú podmienku dôkazu podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku (4) Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.“

41. Ani sťažnostný bod ohľadom porušenia procesných práv sťažovateľa preto kasačný súd nepovažuje za dôvodný.

Odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu

42. Kasačný súd nepovažoval za dôvodný ani sťažnostný bod podľa § 440 ods. 1 písm. h) SSP. Keďže sťažovateľ neuviedol žiadne konkrétne rozhodnutie, od ktorého sa mal správny súd odkloniť, kasačný súd sa týmto dôvodom nemohol detailnejšie zaoberať.

43. K sťažovateľom namietaným rozhodnutiam SDEÚ vo veci C-18/13, Maks Pen a C-610/19 Vikingo Fővállalkozó Kft. kasačný súd uvádza, že tieto riešia primárne otázku spochybnených subdodávateľov, avšak v prípade sťažovateľa sa pochybnosti týkali i deklarovaného dodávateľa BRASTRECH s.r.o. Aj keď jednou z pochybností správcu dane boli zistenia, že službu nemohli dodať deklarovaní subdodávatelia, pretože posledný v ich rade dodanie nepotvrdil, sťažovateľ sám nepredložil žiadne relevantné dôkazy o reálnosti ich dodania. V rozhodnutí C-446/15 Signum Alfa Sped bola skutková situácia tiež odlišná, pretože dôvodom pochybností správcu dane bolo, že deklarovaní dodávatelia nedisponovali ľudskými a materiálnymi zdrojmi potrebnými na vykonanie fakturovaných služieb v čase ich vykonania. V prípade sťažovateľa toto bola jedna z okolností, ktorú správca dane vzniesol, avšak jeho ďalšie pochybnosti boli založené na nedostatku podkladov od samotného sťažovateľa.

44. K sťažovateľovým ďalším námietkam kasačný súd uvádza, že súd 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. Za tieto považoval kasačný súd otázky uvedené vyššie. Odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (III. ÚS 209/04). Kasačný súd má za to, že správny súd sa posudzovanou vecou dôsledne zaoberal, vysporiadal sa s podstatnými námietkami sťažovateľa a vyvodil správne skutkové aj právne závery, ktoré náležite aj odôvodnil, a ktoré i kasačný súd považuje za správne.“

30. Z vyššie prezentovaných dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto ju s poukazom na ustanovenie § 461 SSP zamietol.

31. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd 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 súdneho spisu nenastali. Preto kasačný súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

32. Toto rozhodnutie prijal senát kasačného súdu pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

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