Súd:	Najvyšší správny súd SR
Spisová značka:	4Sfk/2/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu:	2022200272
Dátum vydania rozhodnutia:	25. 09. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	Prof. JUDr. Peter Potásch
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2024:2022200272.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a členov senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a JUDr. Rastislava Dlugoša, PhD., v právnej veci žalobcu: X-NET spol. s r. o., so sídlom Tomášikova 64, Bratislava, IČO: 31 399 835, právne zastúpený: Advokátska kancelária MCL, s. r. o., so sídlom Mostová 2, Bratislava, IČO: 50 074 369, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 101928611/2022 zo dňa 07. júla 2022, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Správneho súdu v Bratislave č. k. TT-20S/124/2022 - 208 zo dňa 31. augusta 2023, takto

r o z h o d o l :

Rozsudok Správneho súdu v Bratislave č. k. TT-20S/124/2022 - 208 zo dňa 31. augusta 2023 sa zrušuje a vec sa vracia Správnemu súdu v Bratislave na ďalšie konanie.

o d ô v o d n e n i e :

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Trnava (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím číslo: 102557048/2021 zo dňa 13. decembra 2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 5 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 dane na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) v sume 6.020 eura za zdaňovacie obdobie október 2019.
2. Správca dane vo vzťahu k faktúre č. 1910004 od dodávateľa Megsys s.r.o., DPH vo výške 6.020,- eur pri základe dane 30.100,- eur (s predmetom fakturácie: konfigurácia - počet 108, inštalácia - počet 33, diagnostika - počet 82, servisný zásah - počet 57, kontrola komunikácie - počet 123, hot-line - počet 1, analýza a meranie - počet 117, spracovanie dokumentácie - počet 32 - bez uvedenia mernej jednotky), dospel k záverom, že žalobca „a ani jeho dodávateľ hodnovernými a nespochybniteľnými dôkazmi nepreukázali, že dodanie služieb od dodávateľa Megsys s.r.o. bolo realizované tak, ako to deklaruje sporná faktúra“, resp. že „zdaniteľné plnenie uvedené na preverovanej faktúre, nebolo uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným“ (str. 32 prvostupňového rozhodnutia), pričom v texte rozhodnutia uviedol parciálne závery, že služby fakturované na dodávateľskej faktúre neboli žalobcovi v zdaňovacom období október 2019 skutočne dodané (napr. str. 5 a str. 10 prvostupňového rozhodnutia).
3. Správca dane dané závery odôvodnil najmä tým, že:
- dodávateľ žalobcu Megsys s.r.o. nemohol poskytnúť deklarované služby vlastnými zamestnancami, nakoľko to nebolo kapacitne možné (z predložených ročných hlásení bolo zistené, že v roku 2019 mal dodávateľ 4 zamestnancov - 2 na dohodu a 2 na TPP - pričom vykázal mzdové náklady vo výške 16.428,14 eura. Preto dodávateľ nemohol poskytnúť služby uvedené na faktúre, nakoľko kapacitne to nebolo možné a finančné ohodnotenie neodzrkadľuje, že by zamestnanci dodávateľa vykonali uvedené služby;

- bývalý konateľ dodávateľa - Matej Vendrinský sa vyjadril, že služby vykonával on sám (bol však do 30.06.2018 v TPP u iného zamestnávateľa) a zamestnanci spoločnosti. Uviedol, že služby boli vykonané aj subdodávateľsky, neoznačil však konkrétnych subdodávateľov;
- žalobca si nepreveroval spoločnosť Megsys s.r.o., či disponuje zamestnancami schopnými zabezpečiť predmetné služby, resp. či služby budú dodávané subdodávateľsky;
- žalobca sa nevyjadril ku skutočnosti, že ak on mal zabezpečiť prístupy dodávateľovi pre dodanie uvedených služieb - či boli poskytnuté prístupy všetkým osobám, ktoré mali vykonať predmetné služby a či jeho odberatelia mali vedomosť o tom, že k ich dátam majú prístup iné osoby;
- žalobca len všeobecne opísal, na aký účel boli objednané služby,
- možní subdodávatelia - dodávatelia spoločnosti Megsys s.r.o. boli nekontaktní a z uvedeného dôvodu nebolo možné preveriť dodanie ich služieb spoločnosti Megsys s.r.o.
4. Na základe odvolania žalobcu proti prvostupňovému rozhodnutiu, žalovaný uložil správcovi dane doplniť dokazovanie vypočutím svedkov V.. I. D. (otca bývalého konateľa dodávateľa a zamestnanca dodávateľa) a U. G. (zamestnanca žalobcu, ktorý kontroloval údaje z preberacieho protokolu vykonaných služieb) a preveriť dodávky sporných služieb u konečných príjemcov služieb uvedených v odpovedi žalobcu zo dňa 04.06.2021.
5. Žalovaný rozhodnutím číslo: 101928611/2022 zo dňa 07. júla 2022 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil.
6. Žalovaný argumentoval, resp. poukázal na to, že :
- Ing. Matej Vendrinský, bývalý konateľ dodávateľa, ktorý mal tiež priamo vykonávať sporné služby, bol zamestnancom s pravidelným príjmom u iných zamestnávateľov počas kontrolovaných zdaňovacích období december 2017 až jún 2018 (a z toho dôvodu mohol byť jeho výkon sporných služieb pre spoločnosť Megsys s.r.o. obmedzený), teda nie vo všetkých kontrolovaných obdobiach, ale aj v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach júl 2018 až december 2019 boli jednoznačne identifikované (a vypovedali) iba dve osoby, ktoré mali vykonávať sporné zdaniteľné služby;
- podľa Ing. Mateja Vendrinského sa spoločnosť BOLIX s.r.o. nepriamo podieľala na dodaní služieb daňovému subjektu (mala dodať softvér). Uvedené však žalovaný nemohol overiť, pretože spoločnosť BOLIX s.r.o. bola nekontaktná. Z kontrolných výkazov spoločnosti Megsys s.r.o. vyplynulo, že spoločnosť BOLIX s.r.o. bola dodávateľom spoločnosti Megsys s.r.o. v zdaňovacích obdobiach marec 2019 až december 2019, teda nie vo všetkých kontrolovaných zdaňovacích obdobiach;
- k námietke, že správca dane mal uviesť, aký počet zamestnancov je na tento účel dostatočný, ak tvrdí, že spoločnosť Megsys s.r.o. nedisponovala dostatočným počtom zamestnancov na vykonanie sporných služieb, žalovaný argumentoval, že zo súčtu človekohodín za všetky druhy prác v rámci sporných služieb, spolu so zistenými údajmi z hlásení o vyúčtovaní dane (za rok 2019 uviedla 4 zamestnancov), vznikli správcovi dane pochybnosti o dodaní sporných služieb spoločnosťou Megsys s.r.o. žalobcovi z dôvodu, že vykázané personálne zabezpečenie spoločnosti Megsys s.r.o. vo vzťahu k deklarovanému rozsahu sporných služieb na sporných faktúrach a preberacích protokoloch k nim bolo nedostatočné. Žalobca neidentifikoval osoby, ktoré za dodávateľa Megsys s.r.o. mali dodať sporné služby, ani neoznačil prípadného subdodávateľa sporných služieb a z výpisov servisných zásahov nevyplýva identifikácia osôb vykonávajúcich sporné služby.
- ani svedok U. G., technický riaditeľ daňového subjektu nevedel uviesť meno kontaktnej osoby za spoločnosť Megsys s.r.o., pretože komunikovali len cez systém C- desk a nevedel, koľko zamestnancov bolo potrebných na výkon uvedených služieb;
- Ing. Matej Vendrinský menovite len seba označil za osobu vykonávajúcu sporné služby;
- V. D. tvrdil, že na výkon sporných služieb uvedených v preberacom protokole zo dňa 29.12.2017 boli potrebné 3 - 4 osoby, okrem seba a bývalého konateľa spoločnosti Ing. Mateja Vendrinského uviedol osobu, ktorú identifikoval len priezviskom R. - malo ísť o externého zamestnanca, priezvisko druhého externého zamestnanca si nepamätal, pričom priezvisko R. sa v hláseniach o vyúčtovaní dane, podaných spoločnosťou Megsys s.r.o. za r. 2017, 2018 a 2019 nevyskytuje. Svedok nekonkretizoval, zamestnancom ktorého externého zamestnávateľa bol, navyše zo zmluvných podmienok upravujúcich sporný zdaniteľný obchod vyplýva, že na poskytnutie sporných služieb prostredníctvom externých zmluvných partnerov bol potrebný písomný súhlas žalobcu;
- žalobca nepredložil písomný súhlas, ktorý by vystavil pre spoločnosť Megsys s.r.o. - že by sa na dodaní sporných služieb mali podieľať externí zamestnanci, preto je výpoveď V. D. nepravdivá;
- pochybnosti neodstraňuje ani tvrdenie žalobcu, že jedna osoba mohla za jednu hodinu vykonať viacero servisných zásahov, pričom do hodín dodaných sporných služieb sa započítava každá začatá človekohodina, pretože ani U. G., ktorý za žalobcu kontroloval predložené preberacie protokoly, sa nevedel vyjadriť, koľko zamestnancov bolo potrebných na výkon dodaných služieb uvedených na

preberacom protokole zo dňa 31.01.2018. Taktiež V.. I. D., ktorý mal riadiť a priamo vykonávať sporné služby, sa nevyjadril určito a jednoznačne k počtu osôb potrebných na vykonanie v ňom uvedených prác, keď uviedol, že 3 - 4 osoby;
- U. G. a V.. I. D. síce potvrdili dodanie prác od deklarovaného dodávateľa žalobcovi, ale žalovaný poukázal na nedostatočnú konkrétnosť, resp. rozpory týchto výpovedí (oproti iným dôkazom a vyjadreniam) a spochybnil ich vierohodnosť vzhľadom na vzťah týchto osôb k žalobcovi a dodávateľovi;
- preverovaním u siedmych označených odberateľov žalobcu, že daňový subjekt im dodával služby, avšak nebolo preukázané, že tieto služby žalobca nadobudol od spoločnosti Megsys s.r.o. Hoci správca dane sa odberateľov priamo nespýtal na spoločnosť Megsys s.r.o., žiadal o uvedenie názvov subdodávateľov služieb dodávaných žalobcom týmto odberateľom a nebolo dôvodné, aby uviedol názov spoločnosti Megsys s.r.o. - ak by odberatelia daňového subjektu mali vedomosť o vykonaní služieb subdodávateľom, samy by uviedli názov subdodávateľskej spoločnosti;
- správca dane prijal záver, že zdaniteľné plnenie uvedené na faktúre od spoločnosti Megsys s.r.o. nebolo uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, teda dôvodom na neuznanie odpočítania práva na odpočítanie dane neboli nedostatky v náležitostiach faktúry;
- žalovaný zdôraznil, že ani v jednom prípade na faktúrach popri cene služieb nebola fakturovaná cestovná náhrada za poskytovanie služby mimo miesta sídla spoločnosti Megsys s.r.o., hoci v zmluve o poskytovaní služieb je uvedené, že si ju mal dodávateľ účtovať k cene služieb vo výške 0,50 eur/kilometer. Ing. Matej Vendrinský sa vyjadril, že keď už bol incident zložitejší, bolo potrebné vycestovať na danú lokalitu, V.. I. D. tvrdil, že servisný zásah sa vykonával osobne, bolo treba fyzicky sa dostaviť k zariadeniu a U. G. uviedol, že servisné zásahy boli vykonávané takmer výlučne na mieste na zaradeniach v priestoroch zákazníkov a inštalácie mohli byť vykonávané na mieste na zaradeniach v priestoroch zákazníkov. Spoločnosť Megsys s.r.o. však cestovné náhrady ani za jedno z kontrolovaných zdaňovacích období nefakturovala, čo potvrdzuje, že servisné zásahy uvedené v sporných faktúrach a preberacích protokoloch neboli na zariadeniach na miestach u odberateľov daňového subjektu spoločnosťou Megsys s.r.o. vykonané, takýto údaj nie je uvedený ani na preberacích protokoloch;
- V.. I. D., Ing. Matej Vendrinský vo výpovediach neuviedli žiadne konkrétne miesto osobného výkonu servisných zásahov;
- v každej zo sporných faktúr a v preberacích protokoloch je uvedené len „spracovanie dokumentácie“, nie je preto zrejmé, aká dokumentácia bola spracovaná, čo bolo jej predmetom, pre ktorý subjekt/zákazníka bola vypracovaná, keďže zo zmluvy medzi žalobcom a dodávateľom to nevyplýva a objednávky k sporným faktúram neboli predložené, žalobca žiadny iný dôkaz nepredložil - nemožno hovoriť, že sporné faktúry pri tejto položke sporných služieb dostatočne špecifikujú druh dodanej služby. Pokiaľ boli spoločnosťou Megsys s.r.o. spracované dokumenty pre konkrétne projekty, IT audity, bezpečnostné audity, dokumentácia k implementáciám, návrhy nových foriem bezpečnosti, ich výsledkom by mali byť konkrétne dokumenty, zachytené napr. na USB nosičoch, zaslané v prílohe mailovej komunikácie s možnosťou tlačových výstupov a daňový subjekt by mal nimi disponovať. Daňový subjekt žiadne takéto dôkazy nepredložil, ani sa konkrétne a adresne k spracovaniu dokumentácie nevyjadril. Pokiaľ by v rámci spracovania dokumentácie bola spracovaná aj dokumentácia k jednotlivým incidentom, mala by sa nachádzať v systémoch daňového subjektu (napr. C desk) a na základe reportu zo systému by mala byť dostupná aj v tlačenej podobe;
- ani skutočnosť, že služby v oblasti informačných technológií možno zaradiť pod služby nehmotnej povahy, nezbavuje daňový subjekt dôkazného bremena;
- v súvislosti s výpoveďou svedkov D. poukázal aj na ich úzky príbuzenský vzťah;
- ani odberatelia daňového subjektu nemali vedomosť o tom, že by služby im dodané daňovým subjektom boli vykonané v subdodávke spoločnosťou Megsys s.r.o. (v niektorých prípadoch to zmluvné podmienky bez písomného súhlasu odberateľa ani neumožňovali).
7. Žalovaný uzavrel, že žalobca hodnovernými a nespochybniteľnými dôkazmi nepreukázal, že dodanie sporných služieb bolo realizované tak, ako to deklaruje sporná faktúra.

II. Rozsudok správneho súdu

8. Správny súd v Bratislave (ďalej aj ako „správny súd“) rozsudkom č. k. 20S/15/2021- 96 zo dňa 18. mája 2022 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ustanovenia § 191 ods. 1 písm. d), e) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) zrušil napadnuté rozhodnutie a prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.
9. Správny súd poukázal na to, že žalovaný uložil správcovi dane povinnosť vypočuť dodávateľov žalobcu, ktorú povinnosť si súd ustálil tak, že obsahom povinnosti bolo preveriť dodávky „všetkých“

odberateľov za posudzované zdaňovacie obdobie október 2019 a nie len niektorých, ktorých mu oznámil žalobca. „Po doplnení dokazovania správcom dane a ďalších vyjadreniach žalobcu potvrdil žalovaný prvostupňové rozhodnutie v celom rozsahu, aj keď správca dane nepreveril dodanie služieb u všetkých odberateľov za december 2019“ (správny súd mal správne uviesť október 2019 - pozn. kasačný súd).
10. V prejednávanej veci bolo podľa správneho súdu orgánmi finančnej správy spochybnené predovšetkým splnenie druhej podmienky - uskutočnenie zdaniteľného plnenia (poskytnutia služieb) subjektom označeným na vystavených faktúrach, t. j. spoločnosťou Megsys s. r. o. Pokiaľ ide o existenciu materiálneho plnenia, túto podľa správneho súdu správca dane výslovne nepotvrdil, ani nevyvrátil, uviedol len niektoré zistenia a z toho závery. Správny súd odôvodnenie prvostupňového rozhodnutia vyhodnotil ako nedostatočné s absenciou myšlienkových pochodov, ako dospel k rozhodnutiu a nekorešpondujúce s obsahom administratívneho spisu.
11. Ak žalobca na základe výzvy správcu dane (aby oznámil svojich odberateľov) označil len niekoľko odberateľských firiem na služby, nič podľa správneho súdu nebránilo správcovi dane trvať na úplnom zozname všetkých odberateľov a následne všetkých dopytovať a s obsahom správ od odberateľov sa riadne vysporiadať, vyhodnotiť ich v kontexte ostatných zistených skutočností. Z napadnutého rozhodnutia viažuceho sa na kontrolované zdaňovacie obdobie október 2019 podľa správneho súdu nevyplýva, pre ktorých konkrétnych odberateľov boli poskytnuté služby žalobcom prostredníctvom spoločnosti Megsys s.r.o. V uvedenom videl nedostatočne zistený skutkový stav.
12. Nedostatočné zdôvodnenie preskúmavaných rozhodnutí videl správny súd v tom, že:
- žalovaný sa v rozhodnutí nevysporiadal, resp. nezdôvodnil, prečo neprihliadal na odpovede odberateľov žalobcu, z ktorých vyplýva „skutočnosť o dodávaných službách“. Preto je podľa správneho súdu potrebné sa s tým vysporiadať, rovnako aj „s faktom, či im boli služby poskytnuté aj za október 2019“;
- žalovaný nedostatočne vyhodnotil materiálnu a personálnu stránku dodávateľa Megsys s.r.o. v kontexte jeho subdodávateľov a tiež evidenciu a špecifikáciu služieb (človekohodiny) v zmysle preberacích protokolov a uzatvorenej zmluvy medzi dodávateľom Megsys s.r.o. a žalobcom. Skonštatoval, že síce určité závery v prvostupňovom i napadnutom rozhodnutí deklarované sú, ale „chýba tu logické prepojenie na konkrétne zistené skutočnosti, ktoré súdu vyplynuli z administratívneho spisu. Napríklad pokiaľ správca dane v prvostupňovom rozhodnutí konštatoval nedostatok personálnych kapacít na dodanie služieb, tak okrem uvedenia počtu zistených osôb, ktoré mali pracovať na dodávke mal podľa názoru súdu skontrolovať presný počet hodín uvádzaných na preberacom protokole (...za október 2019 v počte 553 ...) a snažiť sa uviesť jeho vlastný určitý výpočet hodín, ktoré mal jeden človek venovať v rámci poskytovanej služby. Pritom pri svojom hypotetickom výpočte mal zaujať stanovisko k tvrdeniu žalobcu, že „jedna osoba mohla za jednu hodinu urobiť aj viac servisných zásahov“ a ak sa s tým tvrdením nestotožnil, tak z akého dôvodu;
- na jednej strane v rozhodnutí uvádza, že svedkovia V.. I.. D. a U.. G. neuviedli skutočnosti potvrdzujúce dodanie služieb dodávateľom Megsys s.r.o. a na druhej strane skonštatoval, že svedkovia slovne potvrdili možné uskutočnenie obchodných vzťahov, všeobecne služby popísali. V odôvodnení napadnutých rozhodnutí žalovaný síce uviedol, že výpoveď svedka Ing. Vendrinského (bývalý konateľ spoločnosti Megsys s.r.o.) na ústnom pojednávaní dňa 11.08.2021 o vykonaní sporných služieb pre žalobcu dvomi zamestnancami na trvalý pracovný pomer a dvomi na dohodu mu nepotvrdili dodanie sporných služieb, ale na druhej strane už riadne a komplexne nezdôvodnil, ako k tejto úvahe dospel. V uvedenom videl správny súd rozpor, ktorý žalovaný riadne logicky nezdôvodnil;
- žalovaný tiež nezdôvodnil, prečo napríklad neakceptoval (a to ani v časti) osobnú prácu bývalého konateľa dodávateľa pri poskytovaní služieb;
- správca dane v rozhodnutí konkrétne nezdôvodnil, ako súvisí pracovný pomer Mateja Vendrinského u iných zamestnávateľov do 30.06.2018 s tým, že neboli žalobcovi v kontrolovanom zdaňovacom období (október 2019) skutočne dodané služby fakturované dodávateľskými faktúrami od Megsys s.r.o.;
- správca dane nezdôvodnil, na základe čoho dospel k záveru, že absencia náležitosti z § 74 ods. 1 písm. f) zákona o DPH (rozsah a druh dodanej služby) vo faktúre je dôkazom o nedodaní služieb fakturovaných spol. Megsys s.r.o.;
- správca dane nezdôvodnil, ako ovplyvnili jeho zistenia o spoločnosti Megsys s.r.o. z rokov 2020 a 2021 jeho rozhodnutie pri kontrolovaní zdaňovacieho obdobia za október 2019 (že je spoločnosť od 30.05.2020 bez konateľa, spoločníkom je spoločnosť so sídlom v Spojenom kráľovstve Veľkej Británie a Severného Írska, posledné priznanie k dani z príjmov právnickej osoby bolo podané za rok 2019, daňovému subjektu bola ukončená registrácia k DPH k dátumu 31.03.2021);
- správca dane sa nevyjadril ani k tvrdeniam žalobcu ohľadom poskytovania služieb so zadávaním objednávok cez tzv. ticketovací systém, či tieto tvrdenia akceptuje alebo neakceptuje a prečo.

13. Správny súd vyhodnotil rovnako ako dôvodnú námietku nesprávnej aplikácie § 46 ods. 5 Daňového poriadku správcom dane v kontexte s prenosom dôkazného bremena. Poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018, v zmysle ktorého ak správca dane mal pochybnosti o tvrdeniach žalobcu a predložené dôkazy nemienil akceptovať, potom bol povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia žalobcu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené žalobcom. Uviedol, že daňová správa nemôže od zdaniteľných osôb vyžadovať, aby zložito a dôkladne preverovali svojho dodávateľa. Správny súd bol toho názoru, že správca dane síce vo výzve vyjadril pochybnosti, ale nie jasne, keď síce uviedol, že má pochybnosť o dodanej službe dodávateľom a žiadal doložiť listiny, preukázať skutočnosti, ale už neuviedol, v čom konkrétnom pochybnosti spočívajú a práve v tom spočíva absencia jasnosti.
14. Správny súd uložil orgánom verejnej správy povinnosť v novom konaní doplniť dokazovanie, primárne vyzvať žalobcu oznámiť mu všetkých odberateľov služieb za konkrétne obdobie, kontrolované zdaňovacie obdobie a následne predmetné firmy dopytovať za účelom preverenia reálne dodaných služieb vrátane oznámenia, aké sumy zaplatili za predmetné zdaňovacie obdobie. Správny súd uviedol, že ak bude mať správca dane pri vykonávaní dokazovania stále pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov z dokladov, tak v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku oznámi jasne a určito kontrolovanému daňovému subjektu svoje pochybnosti k splneniu materiálnych podmienok. Je potrebné zreteľne uviesť, v čom konkrétnom spočívajú pochybnosti, ktorú podmienku považujú za spochybnenú. Zároveň ho vyzve, aby sa k jeho pochybnostiam vyjadril, prípadne preukázal splnenie podmienky. Úlohou správcu dane bude následne v rozhodnutí jasne a zrozumiteľne sa vyjadriť ku všetkým svojím záverom, presne uvedie aké myšlienkové pochody ho doviedli k jeho záverom a konečnému rozhodnutiu. Prípadne doplní dokazovanie inými dôkazmi, ak to bude považovať za potrebné na spravodlivé a objektívne rozhodnutie vo veci.

III. Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

15. Proti napadnutému rozsudku podal žalovaný (ďalej ako „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil správnemu súdu na ďalšie konanie.
16. Sťažovateľ mal za to, že skutkový stav bol zistený postačujúco na riadne posúdenie veci. Správca dane nemal povinnosť preverovať všetkých odberateľov žalobcu a nepochybil, ak na návrh žalobcu preveril len niektorých z nich. Argumentoval princípom rozdelenia dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane. Ak došlo k presunu dôkazného bremena na daňový subjekt a tento tvrdil, že svoj záväzok plnil v režime subdodávky, musí toto svoje tvrdenie preukázať, pričom správca dane nemá povinnosť ustáliť, ako preverovaná obchodná transakcia v skutočnosti nastala. Bolo preto na žalobcovi, aby si vzájomné zmluvné vzťahy usporiadal tak, že budú zachované stopy existencie subdodávky v príslušných dokumentoch, ktoré splnenie záväzku osvedčujú. Pravdivosť takýchto dokumentov je potom správca dane v záujme riadneho zistenia skutkového stavu oprávnený verifikovať u odberateľa, nie je však povinný takéto dôkazy u odberateľa vyhľadávať. V súdenej veci však žalobca žiadne takéto dôkazy nepredložil a napriek tomu správny súd zaviazal žalovaného dôkazy tohto zamerania vykonať, pričom žalobca z hľadiska plnenia jeho vlastnej dôkaznej povinnosti mal len predložiť správcovi dane kompletný zoznam všetkých odberateľov.
17. Sťažovateľ zastáva názor, že dokazovanie, orientované na odberateľov žalobcu, môže viesť aj k zisteniu, že žalobca svoj zmluvný záväzok splnil, a dohodnuté služby poskytol, t. j. služby materiálne existujú. To však bez ďalšieho nie je postačujúce na prijatie záveru, že ide o služby, ktoré mali byť predmetom deklarovaných dodávok medzi ním a jeho subdodávateľom, Megsys s.r.o. Aj pri takomto zistení je existencia subdodávateľského vzťahu len tvrdením žalobcu, ktoré je povinný preukazovať. Opačný výklad by znamenal, že žalobcovi by na preukázanie opodstatnenosti nároku na odpočítanie dane, uplatnenej voči nemu jeho subdodávateľom, postačovalo len poukázať na zoznam svojich odberateľov a tvrdiť, že keďže tieto dodávky nemohol vykonať sám (napr. z dôvodu nedostatočných personálnych zdrojov), tak mu ich nepochybne musel poskytnúť ním označený subdodávateľ, hoci o faktickom podieľaní sa subdodávateľa na výstupoch jeho činnosti niet žiadneho dôkazu. Sťažovateľ poukázal aj na vyjadrenie svedka U. G., bývalého zamestnanca žalobcu, ktorý vo výpovedi uviedol, že vzhľadom na to, že časť služieb bola vykonávaná vzdialeným prístupom, odberatelia žalobcu nevedeli, že vykonané služby im mala dodávať spoločnosť Megsys s.r.o.

18. Pokiaľ správny súd tvrdil, že sťažovateľ nevyhodnotil materiálnu a personálnu stránku dodávateľa, sťažovateľ sa ohradil voči tomu, že mu správny súd uložil povinnosť vykonať hypotetické výpočty za účelom zistenia času, počas ktorého sa mal jeden človek venovať činnosti v rámci poskytovanej služby, teda inými slovami ho zaviazal zisťovať, ako k určitej udalosti malo dôjsť, napriek tomu, že to nie je úlohou správcu dane, ktorý vykonáva dokazovanie. Nesúhlasil s tým, že by mal zaujať stanovisko k vyjadreniu žalobcu, že jedna osoba mohla za hodinu urobiť aj viac servisných zásahov. Správny súd správcu dane tak stavia do role znalca, ktorý má znaleckým dokazovaním preukazovať alebo vyvracať tvrdenia žalobcu. Sťažovateľ zdôraznil, že žalobca je povinný preukazovať svoje tvrdenia sám a správca dane nemôže plniť jeho dôkaznú povinnosť. Ak teda žalobca tvrdí, že jedna osoba mohla za jednu hodinu urobiť aj viac servisných zásahov, mal priamo poukázať na situáciu, kedy k tomu došlo, a to označením konkrétnej osoby, ktorá zásah vykonala (spolu s návrhom na jej vypočutie), času a miesta výkonu zásahu, aby správca dane mohol tieto skutočnosti verifikovať.
19. K hodnoteniu výpovedí svedkov sťažovateľ zastal názor, že v dostatočnom rozsahu a kvalite uviedol svoje úvahy a myšlienkové pochody, ktorým sa riadil pri vyhodnotení svedeckých výpovedí a tieto skutočnosti uviedol v napadnutom rozhodnutí.
20. K pracovnému pomeru Ing. Mateja Vendrinského a jeho súvisu s nedodaním služieb žalobcovi v kontrolovanom zdaňovacom období sťažovateľ argumentoval zmluvne dohodnutými reakčnými časmi, pričom mal za to, že keďže Ing. Matej Vendrinský bol v obdobiach december 2017 až jún 2018 k dispozícii svojmu zamestnávateľovi, je otázne ako sa súčasne mohol podieľať na odstránení závad na osobných servisných zásahoch a pri zásahoch na diaľku tak, aby boli splnené zmluvné podmienky. Pokiaľ ide o obdobia júl 2018 až december 2019, kedy Ing. Matej Vendrinský nebol zamestnancom iných zamestnávateľov žalovaný poukazuje na ostatné skutkové zistenia v prvostupňových aj v žalovaných rozhodnutiach - dokazovaním sa nezistilo, kto okrem Ing. Mateja Vendrinského a V.. I. D. (ktorí zhodne tvrdili, že na výkon sporných služieb boli potrební až traja až štyria zamestnanci) mal sporné služby vykonať. Nebola identifikovaná (ani dodávateľom, ani žalobcom ani zamestnancom žalobcu, ani odberateľmi žalobcu) žiadna ďalšia osoba vykonávajúca v mene spoločnosti Megsys s.r.o. sporné služby, ktorú by bolo možné v tejto súvislosti vypočuť.
21. Sťažovateľ tvrdil, že v prvom rade to mal byť žalobca, poskytujúci zamestnancom dodávateľa Megsys s.r.o. prístupové heslá na servery svojich odberateľov, aby vedel uviesť počet zamestnancov dodávateľa, ktorých potreboval na výkon sporných služieb z dôvodu, že ich vlastnými zamestnancami kapacitne nevedel zabezpečiť; vedel tieto osoby identifikovať, prípadne poskytnúť napr. mailovú komunikáciu s nimi, vykonanú za účelom poskytnutia prístupových údajov na servery; aby disponoval údajmi o osobných zásahoch zamestnancov Megsys s.r.o. na mieste a aby vedel konkretizovať, aké dokumenty boli spoločnosťou Megsys s.r.o. spracované pre konkrétne projekty.
22. Sťažovateľ ďalej namietal, že nekontaktnosť spoločností BOLIX s.r.o., HINEM s.r.o., TS service s.r.o., MG prime business s.r.o., preverovaných ako dodávateľov spoločnosti Megsys s.r.o. za účelom zistenia, či v súvislosti so spornými službami boli subdodávateľmi žalobcu, nepripisoval na ťarchu žalobcu, dané skutočnosti uviedol ako zistené fakty. Uviedol, že tvrdenia svedkov D. o využívaní softvéru a externých zamestnancov neboli potvrdené inými dôkazmi, zostali v len polohe nepreukázaných ústnych tvrdení.
23. Sťažovateľ tiež zastával názor, že správca dane správne aplikoval § 46 ods. 5 Daňového poriadku, keď výzvou č. 100425283/2021 zo dňa 12.03.2021 a výzvou č. 100889615/2021 zo dňa 24.05.2021 vyzval žalobcu na predloženie dôkazov preukazujúcich tvrdenia správcu dane o dodaní sporných služieb spoločnosťou Megsys s.r.o. - okrem iného - predloženie rozpisu vykonaných služieb k sporným faktúram, uvedenie presného miesta výkonu služieb a presného menného zoznamu osôb vykonávajúcich uvedené služby; uvedenie účelu, za akým boli služby objednávané; presnej špecifikácie predmetu fakturácie uvedeného na sporných faktúrach; predloženie pracovných denníkov s presným rozpisom, uvedenie osôb poverených kontrolou vykonaných služieb pri ich odovzdaní a k vyjadreniam na predmetné výzvy zaujal správca dane svoje stanovisko a vyjadril pochybnosti v Oznámení č. 100733294/2021 zo dňa 03.05.2021 a v Oznámení č. 101300031/2021 zo dňa 22.07.2021. Z uvedeného podľa sťažovateľa vyplýva, že správca dane postupoval pri výkone dokazovania v rámci daňovej kontroly v úzkej súčinnosti so žalobcom. Uviedol, že správca dane nie je povinný žalobcovi napovedať, akými inými dokladmi, resp. dôkazmi má preukazovať svoje tvrdenia.
24. Žalobca sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti ohradil voči kvalite sťažnostnej argumentácie, ktorá podľa neho nespĺňa náležitosti podľa § 440 ods. 2 SSP a kasačnú sťažnosť navrhol zamietnuť.
25. Tvrdil, že v daňovom konaní preukázal nielen existenciu faktúr, ale aj zaplatenie fakturovaných súm a reálne prijatie služieb. Tieto služby následne použil na dodávku služieb pre svojich zákazníkov, ktorí poskytnutie služieb potvrdili, resp. nespochybnili. Uvedené bolo zo strany žalobcu potvrdené účtovnou dokumentáciou, daňovou evidenciou, zmluvnou dokumentáciou (vrátane preberacích protokolov,

podrobnou špecifikáciou poskytnutých služieb a súvisiacich dokumentov), faktúrami, bankovými výpismi, potvrdeniami o úhrade faktúr, mnohými doplňujúcimi a vysvetľujúcimi vyjadreniami žalobcu, ktorý v priebehu daňového konania plnohodnotne a úzko spolupracoval so správcom dane, výsluchom svedkov, ktorí všetci potvrdili poskytnutie služieb, zoznamom odberateľov žalobcu, ktorým boli služby poskytnuté a tiež samotnými odberateľmi žalobcu. Pochybnosti správcu dane, označil za všeobecné, vágne a formulované prostredníctvom univerzálne použiteľných fráz. Pokiaľ sťažovateľ namietal, že skutkový stav zistil dostatočne, podľa názoru žalobcu v tejto časti v podstate ani nespochybňuje napadnutý rozsudok, ale snaží sa len vysvetliť a rozviesť niektoré svoje úvahy týkajúce sa skutkového stavu. Takáto argumentácia podľa žalobcu v žiadnom prípade nie je schopná spochybniť závery napadnutého rozsudku.
26. K nevyhodnoteniu materiálnej a personálnej stránky dodávateľa žalobca poukázal na to, že žalovaný sa vôbec nevysporiadal s povahou tzv. človekohodín a ich relevanciou v danom prípade. Nejde pritom o hypotetické úvahy, o ktoré žiada správny súd sťažovateľa, ale o zrozumiteľné vyhodnotenie tejto mernej jednotky v kontexte prípadu. Tvrdil, že pokiaľ žalovaný neustále spochybňuje kapacity dodávateľa a predložené vysvetlenie a dôkazy, je povinný v rámci prenosu dôkazného bremena uviesť (aspoň náznakom), aké kapacity boli podľa neho potrebné na poskytnutie sporných služieb.
27. Argumentáciu v časti III.2.3 kasačnej sťažnosti - k výpovediam svedkov - žalobca považuje za subjektívne názory sťažovateľa, ktoré nie sú navyše naviazané na právne posúdenie veci.
28. Žalobca sa ďalej vyjadril, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti prináša čiastočne nové úvahy vo vzťahu k pracovnému pomeru konateľa spoločnosti Megsys s.r.o. - Mateja Vendrinského. Ide však len o polemiku bez riadneho vyhodnotenia, pričom nie je zrejmé, čo predmetnou argumentáciou sťažovateľ (najmä vo vzťahu k právnemu posúdeniu veci) sleduje. Zároveň ide o úvahy resp. argumenty, s ktorými mal správca dane konfrontovať žalobcu počas daňového konania, čo však neurobil.
29. Žalobca uviedol, že v časti III.2.5 kasačnej sťažnosti sťažovateľ len potvrdzuje svoje nesprávne úvahy vo vzťahu k skutkovému stavu, okrem iného z toho dôvodu, že poukazuje na subdodávateľské subjekty, ktoré nemali s prípadom nič spoločné. K aplikácii § 46 ods. 5 Daňového poriadku žalobca uviedol, že ho správca dane nikdy nevyzval na odstránenie pochybností v kvalite, ako to predpokladá § 46 ods. 5 Daňového poriadku, keď výzvy správcu dane boli len všeobecné a generické.

IV. Konanie na kasačnom súde

30. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej len „kasačný súd“ alebo „najvyšší správny súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho právomoc a príslušnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení a § 11 písm. h) SSP.
31. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.
32. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas.
33. Po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu a kasačnej sťažnosti, ako aj podkladového materiálu, kasačný súd dospel k záverom, ktoré odôvodňuje v nasledovnom texte.

V. Vybraná súvisiaca právna úprava

34. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.
35. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.
36. Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

VI. Právne posúdenie veci kasačným súdom

37. V predmetnej veci správca dane neuznal sťažovateľov nárok na odpočet dane za prijaté IT služby žalobcom v zmysle faktúry č. 1910004, teda služby podľa objednávky: konfigurácia - počet 108, inštalácia - počet 33, diagnostika - počet 82, servisný zásah - počet 57, kontrola komunikácie - počet 123, hot-line - počet 1, analýza a meranie - počet 117, spracovanie dokumentácie - počet 32 (bez uvedenia mernej jednotky). Jednalo sa o subdodávateľské poskytovanie počítačových služieb zo strany deklarovaného dodávateľa priamo žalobcovým odberateľom, t. j. išlo o služby poskytované žalobcom jeho odberateľom prostredníctvom spoločnosti Megsys s.r.o.
38. Žalovaný skonštatoval, že nebolo preukázané, že predmetné služby dodal žalobcovi dodávateľ označený na faktúre, teda obchodná spoločnosť Megsys s.r.o.
39. Podstata kasačnej sťažnosti smeruje voči tomu, že nie je správny záver správneho súdu o : (i) povinnosti ďalšieho zisťovania skutkového stavu správcom dane, a to dokazovaním vo vzťahu ku všetkým (aj žalobcom nenavrhnutým) odberateľom, (ii) tom, že preskúmavané rozhodnutia nie sú dostatočne odôvodnené, (iii) nedodržaní postupu podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku a potrebe jeho zopakovania.
[ďalšie zisťovanie skutkového stavu, doplnenie dokazovania správcom dane]
40. Kasačný súd prisvedčil kasačnej námietke sťažovateľa, že rozsah dôkaznej povinnosti, ktorý na správcu dane preniesol správny súd v súvislosti s preverovaním skutočností u všetkých (aj nenavrhnutých) odberateľov žalobcu, nezodpovedá princípom dokazovania v daňovom konaní.
41. Správny súd v bode 59.1. napadnutého rozsudku poukázal na žalobnú námietku, že žalovaný nesprávne vyhodnotil zistený skutkový stav. Následne dospel k záveru, že skutkový stav nezistil správca dane dostačujúco. Z obsahu správnej žaloby vyplýva, že žalobca nenamietal nedostatky v skutkových zisteniach ako vadu konania podľa § 191 písm. e/ SSP, spočívajúcu v nevykonaní navrhnutých dôkazov potrebných na zistenie rozhodujúcich skutočností. Namietal nesprávne hodnotenie už vykonaných dôkazov, resp. že mali byť otázky na odberateľov inak, adresnejšie formulované. Ani z formálneho označenia tohto žalobného bodu (dôvod podľa § 191 písm. f/ SSP) nevyplýva, že by žalobca rozporoval nevykonanie ďalších dopytov adresovaných ďalším subjektom - a čo je podstatné - žalobca v správnej žalobe netvrdil, že správca dane mal vykonať dokazovanie dopytom všetkých jeho odberateľov a ani takéto dokazovanie nenavrhol.
42. Vzhľadom na uvedené sa potom kasačnému súdu javí, že správny súd zrušil preskúmavané rozhodnutia podľa § 191 písm. e/ SSP a uložil správcovi dane povinnosť vykonať ďalšie dokazovanie vo vzťahu ku všetkým odberateľom žalobcu, a to napriek tomu, že žalobca v správnej žalobe kvalifikovane - explicitne - takúto námietku nevzniesol.
43. Uvedené kasačný súd konštatuje nad rámec kasačných bodov, keďže sám žalovaný (sťažovateľ) na túto skutočnosť neupozornil, resp. on sám ju neuviedol ako kasačný bod podanej sťažnosti. Naopak, z vyjadrenia sťažovateľa vyplýva, akoby tento mal za preukázané, že predmetný žalobný bod bol riadne vznesený, čo vyplýva z toho, že k nemu poskytuje meritórnu argumentáciu. Vychádzajúc zo zásady koncentrácie v predmetnej veci tak v rámci konania pred krajským súdom, ako aj pred kasačným súdom, nemôže preto najvyšší správny súd v kasačnom konaní skúmať, či takýto žalobný bod bol žalobcom v správnej žalobe riadne vznesený, ale musí sa vysporiadať s tým, či právne názory krajského súdu v predmetnej otázke boli z hmotnoprávneho hľadiska správne alebo nie - hoci argumentácia správneho súdu ide zjavne nad rámec správnej žaloby.
44. Správny súd uloženie povinnosti správcovi dane vypočuť všetkých odberateľov odôvodnil len ustanovením § 24 ods. 2 Daňového poriadku a tiež tým, že nič podľa neho nebránilo správcovi dane trvať na úplnom zozname všetkých odberateľov a následne všetkých dopytovať. Samotný správny súd si bol vedomý, že na dokazovanie vo vzťahu ku všetkým odberateľom žalobcu je potrebná súčinnosť žalobcu, avšak napriek absencii akéhokoľvek návrhu (hoci aj implicitného) zo strany daňového subjektu, uložil žalovanému povinnosť takéto dôkazy vykonať. Z pokynu správneho súdu navyše nie je jasné, k čomu by malo dokazovanie u nenavrhnutých odberateľov smerovať. Vykonávanie dokazovania v daňovom konaní aj nad rámec návrhov daňového subjektu, a to či už v snahe odstrániť niektoré procesné nedostatky, príp. doplniť skutkové zistenia daňovej kontroly, v nadväznosti na argumentáciu daňového subjektu alebo v nadväznosti na pokyn odvolacieho orgánu či správneho súdu, je v zásade prípustné, hoci má svoje limity (k tomu pozri napr. rozsudky najvyššieho správneho súdu sp. zn. 8Sfk/21/2023 a sp. zn. 4Sfk/126/2022). Správny súd však v predmetnej veci neodôvodnil a ani kasačný súd neidentifikoval, že by v predmetnej veci existovala vada takého rozsahu, resp. tak výnimočná okolnosť, ktorá by odôvodňovala pokyn správneho súdu na vykonanie takého dokazovania, ktoré naviac (ani len implicitne) nevychádza z iniciatívy žalobcu.

45. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie neznamená absolútnu povinnosť správcu dane „dokazovať“ dovtedy, dokiaľ sa bez pochýb nepreukážu a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním - v daňovom priznaní - uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11.06.2019).
46. Najvyšší správny súd sa už vyjadril k tomu, že nevykonanie dôkazov, ktoré mali svedčiť v prospech daňového subjektu, bez návrhu z jeho strany, nie je vadou konania. „Vo vzťahu k zásade voľného hodnotenia dôkazov a nutnosti vykonania výsluchu tretích osôb bez návrhu (ako to namietal sťažovateľ) kasačný súd uvádza, že dokazovanie vedie správca dane, ktorý nemusí vykonať ďalšie dôkazy (nenavrhnuté daňovým subjektom), pokiaľ ich nepovažuje za relevantné. Uvedenom smere správca dane ani žalovaný nepochybil...“ (rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 5Sfk/36/2021 zo dňa 30. 6. 2022).
47. Ak teda správny súd uložil povinnosť vykonať ďalšie zisťovanie skutkového stavu, a to bez akéhokoľvek návrhu, resp. podnetu žalobcu, pričom je zrejmé, že vykonanie takýchto dôkazov nepovažuje za relevantné ani žalovaný (ktorý takúto povinnosť spochybnil v kasačnej sťažnosti) a zároveň správny súd takýto pokyn neodôvodnil inými výnimočnými okolnosťami, kasačný súd sa stotožnil so sťažnostnou argumentáciou, že takýto pokyn je neúčelný a nezodpovedá princípom dokazovania v daňovom konaní. Naviac, z formálneho hľadiska nemá ani oporu v námietkach žalobcu v správnej žalobe.
[vady odôvodnenia rozhodnutia orgánu verejnej správy]
48. Krajský súd v bode 59.2 napadnutého rozsudku dospel k záveru o nedostatočnom zdôvodnení preskúmavaných rozhodnutí. V tomto bode napadnutého rozsudku správny súd vypočítal pomerne široký výpočet pochybení orgánov verejnej správy, ale paradoxne - niektoré parciálne závery správneho súdu nie sú dostatočne odôvodnené.
49. Správny súd v prvom odseku uviedol, že z mnohých správ vyplýva aj „skutočnosť o dodávaných službách“ - ale neuvádza, či tým myslí, že toto svedčí v prospech skutočnosti, že žalobca dodal služby svojim odberateľom alebo že žalobca dodal služby svojim odberateľom prostredníctvom deklarovaného dodávateľa.
50. Ak správny súd ďalej dospel k záveru, že správca dane „ani neodôvodnil“, prečo nevzal do úvahy výsluch svedka G. (dôkaz, ktorý bol vykonaný v odvolacom konaní), potom je potrebné uviesť, že ak smeroval k tomu, že odôvodnenie napadnutého rozhodnutia vo vzťahu k tomuto dôkazu neobsahuje žiadne úvahy, vyhodnotenie tejto výpovede je obsiahnuté na str. 28 a 42 napadnutého rozhodnutia. Uvedené samozrejme nevylučuje záver, že toto vyhodnotenie sa nemusí správnemu súdu javiť ako dostatočné, ale správny súd musí prípadné rozpory vyhodnotenia uvedeného dôkazu explicitne označiť.
51. Správny súd poslednými dvoma odsekmi bodu 59.2. napadnutého rozsudku poukazuje na nedostatky odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia, avšak nereflektuje skutočnosť, že predmetným parciálnym otázkam (pracovný pomer bývalého konateľa dodávateľa do 30.06.2018, náležitosti faktúry a následný prevod obchodného podielu dodávateľa žalobcu) sa venovalo aj druhostupňové rozhodnutie (napr. na str. 37, 38 a 44). Bez verifikácie kvality odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vo vzťahu k týmto otázkam, je konštatovanie správneho súdu nedostatočné a predčasné (pri rešpektovaní zásady jednotnosti konania pred prvostupňovým orgánom verejnej správy, ako aj pred odvolacím orgánom).
52. Z formálneho hľadiska kasačný súd dopĺňa, že neušlo jeho pozornosti, že vyhotovenie napadnutého rozsudku má aj ďalšie nedostatky. Napríklad v bodoch 47, 64 a 64.1 krajský súd opakovane nesprávne označil príslušné zdaňovacie obdobie tvoriace predmet tohto konania ako december 2019 - namiesto októbra 2019. Ďalej v bode 59.2. štvrtý odsek, správny súd konštatuje zmätočnosť vyhodnotenia výpovede V.. I.. D., pričom v predmetnej veci vypovedali dve osoby - V.. I.. D. (Matej a I.), preto skrátenie mena zo strany správneho súdu spôsobuje nejednoznačnosť právneho posúdenia správneho súdu v tejto parciálnej otázke, keď nie je zrejmé, k výpovedi ktorého svedka sa toto tvrdenie správneho súdu vzťahuje. Na tieto vady síce kasačný sťažovateľ nepoukázal, ale nakoľko najvyšší správny súd identifikoval aj ďalšie nedostatky, na základe ktorých napadnutý rozsudok zrušil, upozorňuje aj na tieto zmätočné aspekty napadnutého rozsudku.
[úkon podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku]
53. Najvyšší správny súd sa nestotožnil s právnym posúdením správneho súdu v tom, že by - z procesného hľadiska - vo vzťahu k osobe žalobcu neboli dostatočne jasne odkomunikované pochybnosti správcu dane v zmysle ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku a že má správca dane zopakovať postup podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku.

54. Kasačný súd v administratívnom spise identifikoval výzvu správcu dane č. 100733294/2021 zo dňa 03.05.2021, označenú ako „Oboznámenie zistení z daňovej kontroly“ zo dňa 04.03.2015. I keď táto písomnosť na str. 12 odkazuje na ustanovenie § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku, je z nej zrejmé, že správca dane žalobcu žiada o vyjadrenie k zisteniam do 8 dní od doručenia tohto oznámenia a zároveň táto písomnosť poukazuje na str. 11 aj na parafrázované znenie ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku: „Ak však správca dane... spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených kontrolovaným daňovým subjektom... je opäť na len na platiteľovi, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane“. Už len pre doplnenie kasačný súd uvádza, že pochybnosti správcu dane vyplývajú z kontextu celého dokumentu, avšak minimálne na str. 4, 9 a 10 oboznámenia správca dane explicitne formuluje svoje pochybnosti, že deklarovaný dodávateľ nevedel dodať vykonané služby, resp. že služby neboli žalobcovi skutočne dodané (napr. poukázal na nejasnosti ohľadom toho, aké počítače boli na vykonanie služby použité, neidentifikovanie zamestnancov, ktorí mali službu vykonávať). Po doplnenom dokazovaní na návrh žalobcu mu zaslal správca dane oznámenie výsledkov daňovej kontroly č. 101300031/2021 zo dňa 22.07.2021, ktorý obdobne ako prvé uvedené oboznámenie uvádza pochybnosti správcu dane k predloženým dokladom (o. i. poukázal na absenciu náležitostí predložených faktúr).
55. „Je nesporné, že ustanovenie § 46 ods. 5 daňového poriadku ukladá správcovi dane priamo dve povinnosti, a to povinnosť oznámiť kontrolovanému daňovému subjektu pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti predložených dokladov a súčasne povinnosť vyzvať kontrolovaný daňový subjekt, aby sa k nim vyjadril, najmä, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Ako už bolo vyššie uvedené, to je možné realizovať osobitným písomným oznámením zaslaným daňovému subjektu alebo i počas ústneho pojednávania s následným spísaním zápisnice“ (k tomu pozri aj Zbierku stanovísk a rozhodnutí NSS SR - č. 2/2022, judikát č. 18/2022 ZNSS). Z materiálneho hľadiska v predmetnej veci k takémuto procesnému postupu správcu dane došlo, keď správca dane (i) žalobcovi oznámil pochybnosti o predložených dokladoch a (ii) vyzval žalobcu na vyjadrenie, vysvetlenie nejasností a preukázanie, že mu deklarovaný dodávateľ dodal služby na spornej faktúre.
56. Pokiaľ žalobca v správnej žalobe poukazoval na znenie rozsudku kasačného súdu - sp. zn. 1Sžfk/10/2020 o dňa 24.02.2022, tak v tam uvedenej veci správca dane okrem doručenia „Oboznámenia sa s priebežnými výsledkami daňovej kontroly“, ktoré však neobsahovalo žiadne výsledky daňovej kontroly (v ňom správca dane žalobcovi oznámil, že sa daňový subjekt môže dostaviť na daňový úrad za účelom oboznámenia sa s priebežnými výsledkami daňovej kontroly) nekonal s kontrolovaným daňovým subjektom a v podstate vydal „len“ protokol z daňovej kontroly, teda sa jednalo o skutkovo odlišnú vec.
57. Pokiaľ správny súd argumentoval znením rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 03.09.2019, tak tento citované závery neuviedol vo vzťahu k procesnému pochybeniu podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ale posúdeniu hmotnoprávnych podmienok v zmysle § 49 zákona o DPH.
58. Konštatovanie správneho súdu, že správca dane v procese daňovej kontroly účinne nevyjadril pochybnosti podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, je preto nesprávne. Správca dane oznámil svoje pochybnosti viažuce sa k relevantným skutkovým a právnym okolnostiam síce obšírne, ale z ich podstaty je zrejmé, že spochybnil sporný obchod žalobcu (počítačové služby špecifikované na faktúre), keď tvrdil, že neboli preukázané materiálne podmienky pre uplatnenie uplatneného práva na odpočítanie dane podľa § 51 ods. 1, § 49 ods. 1 v spojení s § 19 ods. 1 zákona o DPH, resp. že deklarovaný dodávateľ nevedel dodať vykonané služby a že služby neboli žalobcovi skutočne dodané. Svoje pochybnosti pritom správca dane formuloval tak na skutkovom, ako aj právnom základe. Je pravdou, že niektoré skutkové zistenia vyjadrené v pochybnostiach správcu dane vo svetle judikatórnych posunov možno podľa aktuálnej rozhodovacej činnosti označiť za irelevantné, resp. nedostatočné či prekonané, avšak toto neznamená, že žalobcovi neboli pochybnosti o predložených dokladoch v predmetnej veci (z procesného hľadiska) účinne vznesené.
59. Vytýkacie konanie upravené v § 46 ods. 5 Daňového poriadku má právne následky prenosu dôkazného bremena zo správcu dane na daňový subjekt, ale je dôležité mať na zreteli, že sa jedná o postup v rámci daňovej kontroly, pričom hoci pochybnosti správcu dane musia obsahovať aj právny základ, finálna právna kvalifikácia (t. j. posúdenie splnenia konkrétnych hmotnoprávnych podmienok) je obsiahnutá až v následných rozhodnutiach vydaných vo vyrubovacom konaní, ktoré však zároveň nemôžu byť prekvapivé.
60. Účelom vytýkacieho konania upraveného v § 46 ods. 5 Daňového poriadku je totiž v rámci daňovej kontroly umožniť odstrániť a vysvetliť pochybnosti správcu dane osobitne k dokladom predloženým kontrolovaným daňovým subjektom. Kasačný súd konštatuje, že správca dane v predmetnej veci

poskytol žalobcovi opakovane možnosť predložiť dôkazy na vyvrátenie jeho pochybností k predloženým dokladom, s ktorými ho opakovane oboznamoval.
61. Pokiaľ správny súd uložil správcovi dane povinnosť zopakovať postup podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, jedná sa o nesplniteľný pokyn po vrátení veci do štádia vyrubovacieho konania, keď postup podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku správca dane uplatňuje počas daňovej kontroly. Za stavu, keď ani správny súd nespochybnil, že správca dane v daňovom konaní produkoval oboznámenia, ktorými daňový subjekt oboznámil so svojimi pochybnosťami, ktoré správca dane aj právne kvalifikoval a vyzval daňový subjekt na vyjadrenie a na predloženie dôkazov, nie je potrebné (a ako je uvedené vyššie ani možné) zopakovať postup podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Ak totiž boli v procese produkované viaceré písomnosti, ktoré materiálne spĺňali podmienky podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, výhrada správneho súdu, že skutočnosti, ktoré opisoval správca dane, boli vyjadrené príliš obšírne, respektíve, že niektoré z viacerých pochybností sa javia ako irelevantné, nepostačuje.
62. Z vyššie uvedených dôvodov mal kasačný súd za to, že napadnutý rozsudok vykazuje také nedostatky, v dôsledku ktorých je potrebné, aby kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 1 SSP rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.
63. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne Správny súd v Bratislave podľa § 467 ods. 3 SSP.
64. Toto rozhodnutie bolo prijaté senátom kasačného súdu pomerom hlasov 3 : 0 (§ 463 SSP a § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

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