

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/81/2017
Identifikačné číslo spisu: 4016200254
Dátum vydania rozhodnutia: 13.09.2019
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:4016200254.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavaleca, PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ): ICS Industrial Cables Slovakia, spol. s r.o., so sídlom Dolné Hony 25, 949 01 Nitra, IČO: 35 970 910, zast. Advokátska kancelária STOKLASA & STOKLASOVÁ s.r.o., so sídlom Farská 25, 949 01 Nitra, IČO: 36 856 282 proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o všeobecnej správnej žalobe, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Nitre zo dňa 5. apríla 2017 č. k. 11S/60/2016-117, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre zo dňa 5. apríla 2017 č. k. 11S/60/2016-117 mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102460103/2016 z 29.01.2016 ruší a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

Sťažovateľovi p r i z n á v a právo na úplnú náhradu trov konania voči žalovanému.

Odôvodnenie

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Rozhodnutím č. 102460103/2016 z 29.01.2016 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej len „správca dane“) č. 20852287/2015 z 18.09.2015 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol žalobcovi v zmysle § 68 ods. 6 Daňového poriadku vyrubený rozdiel dane v sume 24.297,85 eura na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl 2014 ako rozdielu medzi nadmerným odpočtom uplatneným žalobcom v daňovom priznaní v sume 52.671,89 eura a nadmerným odpočtom zisteným správcom dane po daňovej kontrole v sume 28.374,04 eura.

2. Určený rozdiel dane vyplynul z výsledku daňovej kontroly zameranej na dodržiavanie zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“) za zdaňovacie obdobie apríl 2014, zachyteného v protokole z daňovej kontroly č. 20298413/2015 z 29.05.2015. Podľa správca dane nebolo preukázané splnenie hmotnoprávnych podmienok nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty určených v § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z., nakoľko žalobca dostatočne nepreukázal dodanie tovaru (medeného drôtu priemeru 8 mm v množstve 24.176 t) v zmysle faktúry č. 332014 (interné č. 643) zo dňa 08.04.2014 v celkovej sume 145.787,08 eura od dodávateľa LUMIM METAL a.s. Správca dane nespochybnil existenciu predmetného tovaru, ale reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia u dodávateľov v reťazci PL stav s.r.o. > SLOVPAK KOŠICE s.r.o. > LUMIM METAL a.s. > žalobca. Prijatie faktúr s formálne splnenými náležitosťami podľa § 71 zák. č. 222/2004 Z.z. nenapĺňa podmienku uplatnenia práva na odpočítanie dane. Z výsledku dokazovania správcom dane vplynulo, že ak nebolo dodávateľovi preukázané dodanie tovaru, nemohla mu vzniknúť ani daňová povinnosť podľa zák. č. 222/2004 Z.z. a následne nemohlo odberateľovi (žalobcovi) vzniknúť právo na odpočítanie dane.

3. Žalovaný ďalej v napadnutom rozhodnutí zdôraznil, že správca dane za účelom zistenia skutkového stavu preveroval celý obchodný reťazec dodávateľov a odberateľov, na konci ktorého malo byť dodanie tovaru, ktoré žalobca preukazoval faktúrou č. 332014 od dodávateľa LUMIM METAL a.s. Urobil tak z dôvodu, že vznikli pochybnosti o realizovaných zdaniteľných plneniach. Preverovaním prvotného dodávateľa v Slovenskej republike bolo zistené, že nepredložil správcovi dane doklady, nepreukázal vykonávanie ekonomickej činnosti v zdaňovacom období apríl 2014 a za toto obdobie nepodal ani daňové priznanie (daňové priznanie podal za mesiace január - marec, máj 2014). Z podaných daňových priznaní vypláva, že nenadobudol tovar z iných členských štátov EÚ.

4. Žalobcom predložené doklady nedokazujú skutočné dodanie tovaru od dodávateľov v reťazci PL stav s.r.o. > SLOVPAK KOŠICE s.r.o. > LUMIM METAL a.s. > (prepravca ALLAS, s.r.o.) > žalobca a nemajú vplyv na výsledok daňovej kontroly. Preverovaním tohto reťazca nebolo preukázané obstaranie a reálne dodanie tovaru na faktúrach uvedených jednotlivými dodávateľmi. Žalovaný nespochybnil reálnosť celého výrobného procesu u žalobcu, ale spochybnil uskutočnenie zdaniteľného obchodu na spornej faktúre v celom dodávateľskom reťazci. V priebehu daňovej kontroly boli vykonané i miestne zisťovania, výsledkom ktorých bolo zistenie, že ani jedna zo spoločností zúčastnených v reťazci dodávateľov sa na adrese svojho sídla nenachádza, nevykonáva ekonomickú činnosť a nikto zo spoločností sa na týchto adresách nezdržiava. O tomto bol žalobca, resp. jeho splnomocnený zástupca v priebehu daňovej kontroly oboznamovaný.

II.

Konanie na správnom súde

5. Žalobou podanou na Krajský súd v Nitre 18.03.2016 (ďalej len „krajský súd“) sa žalobca domáhal zrušenia napadnutého aj prvostupňového rozhodnutia a vrátenia veci na ďalšie konanie z dôvodov, že zistenie skutkového stavu je v rozpore s obsahom spisov, rozhodnutia vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci, sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov a že v konaní správneho orgánu existujú vady, ktorá mohli mať vplyv na ich zákonnosť.

6. Krajský súd ako súd vecne a miestne príslušný, viazaný rozsahom a dôvodmi podanej žaloby a vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu, preskúmal na pojednávaní žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného, pričom dospel k záveru, že podaná žaloba nie je dôvodná, a preto ju podľa ustanovenia § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „S.s.p.“) zamietol.

7. Krajský súd s odkazom na § 49 ods. 1, 2 písm. a) ako i § 51 ods. 1, písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. uviedol, že žalobca by si mohol odpočítať daň v prípade dodávky tovaru, ktorý mal nakúpiť od ním deklarovaného dodávateľa, t. j. LUMIM METAL a.s. len v prípade, ak by pri tomto tovare vznikla tomuto dodávateľovi daňová povinnosť. Podľa názoru krajského súdu správca dane vykonal v

potrebnom rozsahu dokazovanie, a to vyžiadanim listinných dokladov a preveril i ďalšie spoločnosti, nakoľko bolo nesporne preukázané, že s tovarom mal obchodovať reťazec dodávateľov a odberateľov v Slovenskej republike, t. j. spoločnosti PL stav s.r.o. > SLOVPAK KOŠICE s.r.o. > LUMIM METAL a.s. > (prepravca ALLAS, s.r.o.) > žalobca, ktorý mal deklarovaný tovar spracovať a dodať svojim odberateľom.

8. Podľa názoru krajského súdu správca dane správne vyhodnotil žalobcom deklarovaný obchodný prípad vo veci uplatnenia odpočítania dane tak, že sa nepreukázalo tvrdenie žalobcu vychádzajúce z predloženej faktúry a dodacieho listu, že dodávateľ, ktorý je uvedený na predmetnej faktúre (LUMIM METAL a.s.) fakturovaný tovar skutočne dodal žalobcovi a nebola preukázaná reálna existencia deklarovaného obchodu. V súvislosti s dôkazným bremenom žalobcu krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 28.06.2012 sp. zn. 5Sžf/63/2011, ako i na ďalší jeho rozsudok z 23.06.2010 sp. zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky z 23.02.2011 sp. zn. III. ÚS 78/2011.

9. Krajský súd posudzoval mieru zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z ust. § 24 ods. 1 Daňového poriadku a uzavrel, že z vykonaného dokazovania v rámci celého obchodného reťazca tuzemských spoločností vyplynula nereálnosť deklarovaných obchodov, pričom všetky okolnosti celkom jednoznačne nasvedčujú tomu, že žalobca bol jedným z účastníkov obchodného reťazca, v rámci ktorého prebiehala fakturácia tovaru v tuzemsku, avšak bez reálneho dodania. Krajský súd zdôraznil dôkazné bremeno žalobcu a konštatoval, že bolo povinnosťou žalobcu v prípade, že si uplatnil odpočítanie dane, aby preukázal skutočnú existenciu zdaniteľného plnenia, vrátane prepravy tohto plnenia. Krajský súd uviedol, že jednoznačne však treba pričítať na ťarchu žalobcu tú skutočnosť, že si dostatočne neoveroval deklarovanú dodávku medeného drôtu v apríli 2014, neoveroval si jeho pôvod, miesto nakládky, prepravu, motorové vozidlá, vodiča, napriek tomu, že s jednalo o dodávku v celkovej hodnote viac ako 140.000 eur. Overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade nepreverení si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v tomto prípade, keď žalobca nevedel preukázať reálne naplnenie deklarovaného obchodu medzi ním a deklarovaným dodávateľom.

10. K námietke žalobcu, že zistenie skutkového stavu, z ktorého vychádzajú rozhodnutia daňových orgánov je v rozpore s obsahom spisu, krajský súd uviedol, že ju nepovažuje za dôvodnú, práve s poukazom na obsah predloženého administratívneho spisu, v ktorom sa nachádzajú žalobcom uvádzané listinné doklady, z ktorých ale nemožno vyvodiť záver o reálnom dodaní medeného drôtu žalobcovi zo strany spoločnosti LUMIM METAL a.s. Podľa názoru krajského súdu sa nemožno stotožniť ani s námietkou nesprávneho právneho posúdenia veci, nakoľko v prípade nepreukázaného reálneho dodania tovaru žalobcovi deklarovaným dodávateľom, nemožno priznať nárok na uplatnenie odpočítania dane.

11. Krajský súd sa nestotožnil ani námietkou nepreskúmateľnosti rozhodnutí daňových orgánov pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov a uviedol, že obe rozhodnutia obsahujú podrobný priebeh daňovej kontroly, zhrnutie vykonaných dôkazov a ich hodnotenia, pričom daňové orgány dôvodne s poukazom na vykonané dokazovanie spochybnili žalobcom predložené listinné dôkazy, na základe ktorých nebolo možné žalobcovi priznať odpočítanie dane a ďalšie dôkazy na preukázanie svojich tvrdení žalobca nepredložil, ani neoznačil, napriek tomu, že to bola jeho dôkazná povinnosť.

12. Krajský súd zdôraznil rozdielnosť právnej úpravy miestneho zisťovania podľa ust. § 37 a nasl. Daňového poriadku a výsluchom svedka podľa ust. § 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku. Postup dožiadaného správca dane (pri ústnom pojednávaní a miestnom zisťovaní) v predmetnej veci nevybočil z rámcov legálnosti a zákonnosti a nemal charakter svojoľnosti ani arbitrárnosti. O výsluchoch svedkov, ktoré plánoval vykonať správca dane, bol žalobca riadne upovedomený, čo vyplýva z predloženého administratívneho spisu. V súvislosti s miestnym zisťovaním a výsluchom svedkov krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžf/102/2014 z 29.09.2016.

13. Krajský súd považoval v súvislosti s žalobcom citovanú judikatúru za potrebné uviesť, že

vnútroštátnu právnu úpravu dane z pridanej hodnoty je potrebné vykladať v súlade s právom Európskej únie a Smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Krajský súd poukázal najmä na zásadu neutrality dane a judikatúru, na ktorú poukazoval i žalobca v podanej žalobe, napr. rozsudky Súdneho dvora Európskej Únie (ďalej len „Súdny dvor“) v spojených veciach Kittel (C-439/04) a obchodná spoločnosť Recolta Recycling (C-440/04) a v spojených veciach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems (C-484/03).

14. Krajský súd ďalej konštatoval, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky Súdneho dvora vo veciach napr. Teleos plc. A spol. č. C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV č. C-499/10). V tomto smere podľa krajského súdu dôkazná povinnosť jednoznačne spočíva na žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu dane i preukázal, čo žalobca neurobil, keď si napr. žiadnym spôsobom nepreveril akým spôsobom sa medený drôt, ktorý mal byť vyrobený v Nemecku, dostal do reťazca dodávateľov a odberateľov, súčasťou ktorého bol i žalobca, miesto jeho nakládky, subjekt, ktorý vykonával prepravu a pod. Krajský súd poukázal aj na rozsudky Súdneho dvora v spojených veciach Mahagében kft. a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11 a uviedol, že žalobca neprijal žiadne takéto opatrenia, napriek tomu, že obchodovanie s medeným drôtom v takom množstve a cene prijatie náležitých a potrebných opatrení (i keď nie predpísaných) vyžadovalo.

15. Krajský súd záverom zdôraznil, že dôkazné bremeno bolo teda jednoznačne na strane žalobcu, nakoľko skutočnosť vymedzené v ust. § 49 ods. 2 písm. a) a v ust. § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení však nemožno vyvodit' dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa, resp. dodávateľových subdodávateľov. Tu je však potrebné zdôrazniť, že žalobca bol priamo účastný ním deklarovaného zdaniteľného plnenia (dodávka medeného drôtu) ako odberateľ a takýto subjekt nemá možnosť obhajovať sa nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie a bolo jeho povinnosťou zachovať zákonnosť tohto postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia odpočítania dane (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 29.02.2016 sp. zn. 5Sžf/94/2014).

III.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

A)

16. Rozsudok krajského súdu napadol žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) kasačnou sťažnosťou z 05.07.2017 (č. l. 152), v ktorej uviedol nasledovné dôvody kasačnej sťažnosti:

- krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.),
- krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f/ S.s.p.),
- krajský súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. h/ S.s.p.).

S poukazom na § 491 ods. 1 a 2 S.s.p. doplnil kasačnú sťažnosť aj o zákonný dôvod odvolania podľa § 250j ods. 2 písm. d) O.s.p.

17. Podľa sťažovateľa nezákonnosť rozsudku vyplýva z toho, že podkladom pre jeho vydanie je nezákonné rozhodnutie žalovaného a správcu dane ako aj z dôvodu neúplného zistenia skutkového stavu, nedoplnenia nevyhnutného dokazovania, hoc je krajský súd v záujme zachovania práva na spravodlivý proces oprávnený dokazovanie doplniť. V prípade ak správny súd neúplne zistí skutkový stav, nie je potom správna ani následná aplikácia právnych predpisov a následné právne odôvodnenie. Za naplnenia tohto predpokladu dochádza k porušeniu jeho základných práv a slobôd.

18. Sťažovateľ má za to, že ani žalovaný, správca dane ani krajský súd sa nevysporiadali riadnym a dostatočne vyčerpávajúcim spôsobom s námietkami sťažovateľa uvedenými v jeho podaniach. Jednou z podstatných vecí, s ktorými sa žalovaný ani krajský súd nedokázal vysporiadať bolo namietanie rozsahu a rozloženia dôkazného bremena v rámci dokazovania, namietanie nesprávne zvoleného inštitútu v prípade aplikácie svedeckých výpovedí konateľov prekračujúcich rozsah a účel dožiadaní a miestnych zisťovaní, aplikovanie odmietnutie práva na odpočet bez zavinenia účasti na podvode.

19. Ako prvý sťažnostný bod poukázal sťažovateľ na posúdenie správnosti zistenia skutkového stavu, tzv. správne uváženie pri hodnotení dôkazov podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, zásadu objektívnej pravdy a procesné pochybenia daňových orgánov a posúdenie správnosti ich postupu. Ako krajský súd konštatoval, sťažovateľ predložil správcovi dane faktúru za dodávku medeného drôtu v mesiaci apríl 2014, t. j. faktúru č. 332014 spolu s prislúchajúcim dodacím listom č. 01714 vystavenú dodávateľom LUMIM METAL a.s. spolu so stránkou z evidenčnej knihy motorových vozidiel knihy motorových vozidiel, ktorú viedla strážna služba v prevádzke sťažovateľa, certifikát vystavený spoločnosťou MKM Mansfelder Kumpfer und Messing GmbH a výstupy z informačného systému k evidencii tovaru. Z uvedeného dôvodu má sťažovateľ za to, že predložením týchto všetkých dokladov žalovanému a správcovi dane až nad mieru vyžadovanú zákonom o dani z pridanej hodnoty preukázal právo na odpočítanie dane, jeho reálne uskutočnenie a využitie na zdaniteľný výstup pri vykonávaní podnikateľskej činnosti (spracovanie medi do formy výrobkov následne predaných sťažovateľovi). Navyše boli spoločnosťou LUMIM METAL a.s. (dodávateľom) predložené listinné dôkazy o reálnom uskutočnení dodania tovaru sťažovateľovi a teda aj o vzniku daňovej povinnosti, od ktorej sa odvíja právo na odpočítanie od dane u sťažovateľa. To, že sa žalovanému a správcovi dane nepodarilo prostredníctvom štatutára, ktorý bol vymenovaný do funkcie u spoločnosti dodávateľa až po uskutočnení transakcie, ozrejmiť do detailu priebeh dodania, predvolať ani vypočúť obchodného riaditeľa spoločnosti LUMIM METAL a.s., ktorý osobne dojednával obchody a vedel by sa detailnejšie a relevantnejšie vyjadriť k priebehu obchodu, nemôže byť v konaní posúdené v neprospech sťažovateľa.

20. Sťažovateľ namietal, že dôkazné bremeno na preukázanie správneho uplatnenia zamietnutia práva na odpočet dane sa prenieslo na správcu dane. Z dôvodu, že správca dane a žalovaný neúplne zistil skutkový stav, nemohol ho ani riadne vyhodnotiť. Ohľadne prepravy vykonaného dokazovania sťažovateľ doplnil, že napriek predloženiu riadne uzatvorenej pracovnej zmluvy vodiča p. E. obsahujúcej všetky potrebné identifikačné údaje, správca dane a žalovaný, ale samotný krajský súd nesprávne vyhodnotil tieto dôkazy alebo čo je pravdepodobnejšie ich nevzal vôbec do úvahy, a následne nevykonal potrebný procesný úkon predvolania/predvedenia dôležitej osoby na objasnenie skutkového stavu.

21. Sťažovateľ týmto trvá na tom, že skutočnosti (neodvedenie dane, nepriznanie dane niektorým článkom v reťazci dodávok tovaru) nemôžu tvoriť dôkazné bremeno daňového subjektu a ani nemôže z týchto skutočností daňový subjekt znášať dôkaznú núdzu. Z tohto titulu nemôže byť ani dotknutý nárok sťažovateľa na odpočet DPH. Podľa sťažovateľa žalovaný ako aj krajský súd nesprávne právne vyhodnotili rozloženie dôkazného bremena a krajský súd nesprávne aplikoval spomenutú judikatúru v nadväznosti na dôkazné bremeno daňového subjektu. Sťažovateľ uviedol, že z hodnotenia dokazovania krajským súdom vyplýva, že sťažovateľ bol spoločnosťou v reťazci dodania, ktorá bola poznačená podvodom a na druhej strane v ďalšej vete nelogicky trvá na tom, že daňový subjekt musí preukazovať neexistenciu dôvodu pre neuznanie nároku na odpočet.

22. Sťažovateľ poukázal na zásadu proporcionality a má za to, že konaním krajského súdu ako aj predchádzajúcim konaním správcu dane a žalovaného došlo k porušeniu procesných práv žalobcu, keď sa či už súd alebo žalovaný len obmedzili na to, že celé dôkazné bremeno prisúdili žalobcovi, navyše ho nezákonným spôsobom rozšíril aj na preukazovanie takých skutočností, ktoré žalobca ani pri najlepšej vôli nie je schopný zabezpečiť, alebo či už v súvislosti s vyžadovaním bližšie nikde nešpecifikovaných opatrení, na ktoré bol žalobca údajne povinný. Toto dokazovanie je úplne mimo sféry možností žalobcu, avšak dané dokazovanie (preverovanie) mohol vykonať správca dane v rámci medzinárodnej výmeny informácií, keď si mohol dožiadať informácie u výrobcu - certifikovanej spoločnosti, ktorá vykonala certifikáciu kvality dodaného tovaru. Krajský súd sa taktiež podľa sťažovateľa nevysporiadal s

judikatúrou Súdneho dvora, na ktorú odkazoval sťažovateľ vo svojich podaniach, aj keď si je sám vedomý, že slovenské daňové právne predpisy je potrebné vykladať v súlade s právom EÚ a Smernicou Rady 2006/112/ES. Nesprávne právne posúdenie veci sťažovateľ vidí aj v tom, že krajský súd uvádza, že dôkazné bremeno bolo teda len na strane žalobcu, čo však vo svetle vyššie uvedených rozsudkov Súdneho dvora, vnútroštátneho práva a práva EÚ nie je akceptovateľné.

23. Sťažovateľ aj napriek tomu, že nie je povinný nahrádzať dôkaznú povinnosť žalovaného a správcu dane ohľadne predchádzajúcich stupňov dodávateľského reťazca, predložil v záujme správneho zistenia skutkového stavu nové dôkazy o pohybe tovaru od výrobcu, ktoré spochybňujú skutkové zistenia a závery správcu dane a žalovaného o šetrení v dodávateľskom reťazci, ktorý mali tvoriť spoločnosti PL STAV s.r.o. - SLOVPAK KOŠICE s.r.o. - LUMIN METAL s.r.o. - sťažovateľ. Ich získanie bolo pre žalobcu neúmerne zaťažujúce a podarilo sa ich získať až po vyhlásení rozsudku. Podľa sťažovateľa žalovanému pri vykonávaní dokazovania uniklo, že tovar bol priamo od výrobcu MKM Mansfelder Kupfer und Messing GmbH - Loacker Recycling GmbH Monadstock s.r.o dodaný do skladu na ulici Golianova 28, 040 11 Košice pre spoločnosť Monadnock s.r.o., ktorej jediným spoločníkom a konateľom je osoba s rovnakým priezviskom S., bývajúca v X..

24. Podľa sťažovateľa krajský súd taktiež v rozpore s obsahom predloženého súdneho spisu konštatoval, že žalobca neprijal žiadne potrebné opatrenia vo vzťahu k preverovaniu dodávateľa (aj keď tieto opatrenia nie sú predpísané). Sťažovateľ z verejne dostupných zdrojov preveroval, že ide o existujúcu spoločnosť, plniacu si svoje zákonné povinnosti voči správcovi dane a obchodnému registru v čase vykonania obchodov. Dodávateľ ukladal do registra účtovné závierky (predpoklad hospodárskej činnosti) konalo sa valné zhromaždenie, nie je vedený do dnešného dňa (pozn. do podania kasačnej sťažnosti) v zozname subjektov, u ktorých nastali dôvody na zrušenie DPH. Žalobca dbal o to, aby dodávateľ LUMIM METAL a.s. bol v čase dodania predmetnej mede registrovaným platiteľom DPH, keďže dodávateľ LUMIM METAL a.s. uplatnil na faktúre z dodaného tovaru - mede, daňovú povinnosť k DPH. Navyše vytknutie údajného nevykonania náležitých opatrení bolo prvý krát uvedené a konštatované až v rozsudku, čím boli sťažovateľovi hrubo upreté jeho procesné práva, keď sa nemohol k tejto skutočnosti vyjadriť počas výkonu daňovej kontroly a predložiť správcovi dane a žalovanému relevantné dôkazy. Ďalším procesným pochybením a nesprávnou aplikáciou právnych predpisov je to, že žalovaný si zamieňa výsluch svedka s miestnym zisťovaním.

25. Z dôvodu neúplného zistenia skutkového stavu sťažovateľ aj naďalej trvá na tom, že rozhodnutie, ktoré bolo podkladom na podanie žaloby je nearbitrálné a nepreskúmateľné. Z textu napadnutého rozhodnutia je podľa sťažovateľa nepochybné, že žalovaný nepostupoval pri vedení dokazovania tak, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie. Svedecké výpovede, ktoré boli dôležité aj podľa názoru súdu, neboli žalovaným vykonané a ich nevykonanie bolo prisúdené na ťarchu sťažovateľa. Nesprávnosť vedenia dokazovania žalovaným je možné rozpoznať aj v tom, že dôkazy, ktoré si má zabezpečiť sám správca dane (dôkazy o dodaniach v reťazci) až po výrobcu, po prvotného dodávateľa vyžadoval jednak od sťažovateľa, jednak aj od spoločnosti LUMIN METAL a.s., teda od spoločností, ktoré nimi ani pri najlepšej vôli nemajú prečo disponovať. Sťažovateľ záverom poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/39/2011 a opätovne na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 241/2007 z 18.09.2008.

26. Sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie alternatívne napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného spolu s prvostupňovým rozhodnutím a vec mu vrátil na ďalšie konanie a zaviazal žalovaného na náhradu trov konania.

B)

27. Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti z 04.09.2017 (č. 1. 187) žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú. Žalovaný sa v plnom rozsahu pridržiaval písomného vyjadrenia z 30.08.2016 k žalobe a záverov prijatých v prvostupňovom a napadnutom rozhodnutí. Sťažnostné body uvádzané sťažovateľom v kasačnej sťažnosti obsahujú skutočnosti, ku

ktorým sa žalovaný už vyjadril, resp. neobsahujú nové skutočnosti, ktoré by mali relevantný vplyv na zákonnosť rozhodnutí vydaných vo veci.

IV.

Právne názory kasačného súdu

28. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj len „Najvyšší súd“) konajúci ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyselne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačná sťažnosť je v zmysle § 462 ods. 1 S.s.p. dôvodná, nakoľko preskúmané rozhodnutie nie je zmysle citovaného ustanovenia súladné so zákonom a súčasne krajský súd žalobu zamietol, preto v súlade s revíznou právomocou mu zverenou zákonodarcom kasačný súd rozhodol o zmene napadnutého rozsudku tak, že zrušil preskúmané rozhodnutie a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súbežne zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na internetovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 13. septembra 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

29. Na prvom mieste kasačný súd zdôrazňuje, že zákonodarcu výkon správneho súdnictva (najmä čl. 46 a čl. 142 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky) založil v zmysle § 5 ods. 5 v spojení s § 442 S.s.p. iba na návrhovej slobode účastníka (v preskúmanej veci sťažovateľa), t. j. na zodpovednosti za obranu svojich práv (vigilantibus leges sunt scriptae) v medziach čl. 13 Dohovoru o ochrane základných práv a ľudských slobôd, vybrať si podľa Správneho súdneho poriadku z prostriedkov ochrany ten najvhodnejší proti preskúmanému rozhodnutiu či postupu orgánu verejnej správy a následne proti napadnutému rozsudku. Preto kasačný súd nie je oprávnený do tejto procesnej slobody vstupovať.

30. Pôvodná úprava súdneho prieskumu rozhodnutí správnych orgánov vrátane inštitútu opravných prostriedkov sa od účinnosti Správneho súdneho poriadku podstatne zmenila s tým, že konanie o kasačnej sťažnosti má zabezpečiť tri rozdielne úlohy, a to rýchlu a efektívnu nápravu najpodstatnejších procesných pochybení, objasnenie otázok zásadného právneho významu ako aj zjednocovanie judikatúry. Je potom na zvážení sťažovateľa vrátane zvýšeného významu úlohy kvalifikovane právneho konania sťažovateľa (§ 5 ods. 5 v spojení s § 449 ods. 1 veta prvá S.s.p.), ktorú z uvedených úloh má ním podaná kasačná sťažnosť v správnom súdnictve plniť.

31. Zo zásady, že kasačný súd je dôvodmi kasačnej sťažnosti viazaný [§ 439 ods. 3 písm. a) a contrario § 453 ods. 2 veta druhá S.s.p.] jednoznačne vyplýva procesná povinnosť sťažovateľa s plnou zodpovednosťou za procesný výsledok navrhnutý v kasačnej sťažnosti objasniť zákonným spôsobom, z čoho vyvodzuje prípustnosť opravného prostriedku, a náležite vymedziť dôvod kasačnej sťažnosti [§ 440 v spojení s § 445 ods. 1 písm. c) S.s.p.]. V dôsledku spomenutej viazanosti kasačný súd nekoná nad rozsah (§ 453 úvod S.s.p.), ktorý sťažovateľ vymedzil v kasačnej sťažnosti uplatneným dôvodom.

32. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti je preto v medziach uvedených v § 453 S.s.p. prieskum prípustnosti a následne dôvodnosti podanej kasačnej sťažnosti, preto kasačný súd primárne na základe dôvodov kasačnej sťažnosti preskúmal relevanciu vytýkaných nedostatkov konania správneho súdu a napadnutého rozsudku v rozsahu sťažnostných bodov.

V takto vymedzenom rámci prieskumu a pri nemennosti skutkového stavu (§ 454 v spojení s § 441 S.s.p.) o preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) kasačný súd pristúpil k prieskumu oprávnenosti vyššie uvedených dôvodov kasačnej sťažnosti.

33. Vo veci je potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým bola žaloba zamietnutá. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom, nesprávny procesný postup krajského súdu, ktorý mal za následok znemožnenie účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces a odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Sporným medzi

účastníkmi bol výklad ustanovení zák. č. 222/2004 Z.z. a to, či sťažovateľovi vznikol nárok na uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014 pri ním tvrdenej dodávke medeneho drôtu od dodávateľa LUMIM METAL a.s. deklarovanej faktúrou č. 332014 zo dňa 08.04.2014 a v tejto súvislosti posúdenie unesenia dôkazného bremena sťažovateľom.

Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku v znení relevantnom pre prejednávanú vec správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku v cit. znení pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku v cit. znení daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, 2)

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v znení relevantnom pre prejednávanú vec daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

Podľa § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v cit. znení právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v cit. znení 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.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v cit. znení právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

34. Sťažovateľ prostredníctvom prvého dôvodu namieta, že krajský súd nesprávne právne posúdil preskúmanú vec, t. j. meritum sporu [kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p.]. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na to, že s týmto kasačným dôvodom zákonodarca spája právnu situáciu, kedy správny súd na správne a zákonným spôsobom zistený skutkový stav (§ 440 ods. 1 písm. f/ S.s.p.) bez vád zaťažujúcich jeho rozhodovanie (písmena a/ až f/) nesprávne aplikuje objektívne právo v merite veci, a to spätne na takto zistený skutkový stav, bez možnosti opory v doterajšej ustálenej rozhodovacej praxi kasačného súdu (a contrario písmeno h/).

35. Tento dôvod je relevantný iba, ak je nesprávnosť aplikácie objektívneho práva správnym súdom (resp. nesprávne vyriešenie niektorej právnej otázky správnym súdom) zapríčinená chybným výberom normy hmotného práva alebo procesného práva, ktorá vo svojej hypotéze nemá také predpoklady, aké vyplývajú zo zisteného skutkového stavu. Nesprávne právne posúdenie veci, teda nesprávna aplikácia objektívneho práva nastáva teda v prípade, ak správny súd použil nesprávnu právnu normu, alebo síce aplikoval správnu právnu normu, ale ju nesprávne interpretoval, a napokon právnu normu síce správne

vyložil, ale na zistený skutkový stav ju nesprávne aplikoval. Práve v tomto rámci musí sťažovateľ vymedzovať svoje sťažnostné body, aby sa kasačný súd mohol s týmto dôvodom riadne zaoberať.

36. Sťažovateľ vidí nesprávne právne posúdenie v závere krajského súdu aj žalovaného o neunesení dôkazného bremena sťažovateľom vo vzťahu k povinnosti preukázať splnenie zákonných predpokladov na vznik nároku na odpočítanie dane, t. j. nedostatočné preukázanie reálnosti uskutočnenia dodávky tovaru od dodávateľa - spoločnosti LUMIM METAL a.s. Sťažovateľ namietal nedostatočne a nesprávne zistený skutkový stav žalovaným (nedoplnenie nevyhnutného dokazovania) ako aj hodnotenie dôkazov v zmysle § 3 ods. 3 Daňového poriadku, čo nebolo napravené ani v konaní pred krajským súdom. Sťažovateľ namietal, že žalovaný rovnako ako krajský súd nesprávne vyhodnotili mieru zaťaženia sťažovateľa ako daňového subjektu dôkazným bremenom a uzavreli, že sťažovateľ nepreukázal splnenie podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 a 51 zák. č. 222/2004 Z.z., aj napriek tomu, že sťažovateľ v súlade s § 24 Daňového poriadku vyčerpal svoju dôkaznú povinnosť. Tento sťažnostný bod vyhodnotil kasačný súd za dôvodný.

37. Kasačný súd uvádza, že napriek skutočnosti, že právo na odpočítanie dane je v zmysle judikatúry Súdneho dvora objektívnou skutočnosťou, tak odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon č. 222/2004 Z.z. vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. V prípade, že zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že takéto písomnosti naozaj odrážajú (a teda dokladujú) uskutočnené zdaniteľné plnenie od konkrétneho dodávateľa (dodávateľov), je možné v nich obsiahnuté informácie považovať za relevantný či rozhodujúci dôkaz.

38. Ak však dôjde na základe ďalších zistení správcu dane k spochybneniu, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na predloženej spornej faktúre, má správca dane právo a zároveň povinnosť preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených žalobcom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti žalobcovi a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. K nepriznaniu práva na odpočítanie dane na vstupe môže viesť dôvodné spochybnenie skutočného dodania tovaru dodávateľom daňového subjektu deklarovanom na predloženej faktúre, spojené s následným nepredložením ďalších relevantných dôkazov a neunesením dôkazného bremena daňovým subjektom.

39. Judikatúra najvyššieho súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukázanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila vo vyššie uvedených intenciách, teda že nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd príkladmo poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017. Aplikácia sťažovateľom citovaného rozhodnutia vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2011 sa tak viac-menej obmedzuje na formálne požiadavky na predkladané doklady, v zmysle aktuálnej konštantnej judikatúry však od celkovej dôkaznej situácie závisí, či na preukázanie práva na odpočet dane je potrebné v dokazovaní pokračovať ďalej.

40. Iná situácia nastáva v prípade, ak daňový subjekt predložil listiny, ktoré preukazujú realizáciu zdaniteľného plnenia od dodávateľa spôsobom uvedeným na predložených dokladoch, avšak v dodávateľskom reťazci došlo k úniku dane a skutočnosti spochybňujúce realizáciu zdaniteľného plnenia nenastali u daňového subjektu a ani jeho dodávateľa (dodávateľov). V takom prípade by potom daňové

orgány mali pokračovať v dokazovaní s poukazom na ustanovenie § 3 ods. 6 Daňového poriadku, ktoré však v druhej vete predpokladá ako hypotézu svojej aplikácie účelové obchádzanie alebo znižovanie daňovej povinnosti, čo už vyžaduje aj určitú subjektívnu stránku u daňového subjektu. Pri preukázaní účasti daňového subjektu na daňovom podvode a s tým súvisiacej požiadavke na preukázanie jeho vedomosti o zapojení do podvodnej schémy či porušenia pravidiel primeranej obozretnosti daňového subjektu pri realizácii obchodných transakcií poznačených podvodom na dani, sú zaťažené dôkazným bremenom daňové orgány.

41. Z administratívneho spisu vyplýva, že v prejednávacom prípade sťažovateľ na preukázanie splnenia podmienok na odpočítanie dane (§ 49 a 51 zák. č. 222/2004 Z.z.) predložil faktúru za dodávku medeného drôtu v mesiaci apríl 2014 (č. 332014 zo dňa 08.04.2014 spolu s dodacím listom č. 01714 k tejto faktúre) vystavenú dodávateľom označeným ako LUMIM METAL a.s., ktorý mal sťažovateľovi dodať tento tovar. Taktiež predložil i stránku z evidenčnej knihy motorových vozidiel, ktorú viedla strážna služba v prevádzke sťažovateľa, certifikát vystavený spoločnosťou MKM Mandfelder Kupfer und Messing GmbH, Hettstedt, Nemecko a výstupy (print screen) z informačného systému k evidencii tovaru.

42. Za účelom zistenia skutkového stavu v súvislosti s deklaroványm zdaniteľným obchodom sťažovateľa (odberateľ) a spoločnosti LUMIM METAL a.s. (dodávateľ) v zdaňovacom období apríl 2014, predmetom ktorého malo byť dodanie medeného drôtu, správca dane vykonal u dodávateľa - spoločnosti LUMIM METAL a.s. 24.07.2014 a 13.08.2014 miestne zisťovanie a dňa 02.10.2014 bol vypočutý H. T. (podpredseda predstavenstva v spoločnosti LUMIM METAL a.s.), ktorý sa však bližšie k deklarovánemu obchodu nevedel vyjadriť, nakoľko predsedom predstavenstva sa stal až 30.04.2014, ale predložil listinné doklady (faktúry vystavené v mesiaci marec a apríl 2014 spoločnosťou SLOVPAK KOŠICE s.r.o. ako dodávateľom pre spoločnosť LUMIM METAL a.s. ako odberateľa) a uviedol, že odvtedy sa s touto spoločnosťou nevie skontaktovať, resp. ju ani nekontaktoval. Podľa jeho udania predseda predstavenstva Z. J. S. sa na pojednávanie nedostaví z dôvodu dlhodobých zdravotných problémov. Správca dane predvolal na pojednávanie Z. S. (ktorého konateľ sťažovateľa označil za obchodného riaditeľa spoločnosti LUMIM METAL a.s. a za osobu, ktorá sa fyzicky stretávala s obchodným riaditeľom sťažovateľa) a predvolanie mu zaslal na adresu, ktorú má zapísanú v obchodnom registri, ale zásielka sa vrátila ako neprevzatá s poznámkou, že adresát je neznámy. S poukazom na uvedené zistenia potom správca dane a aj žalovaný konštatoval, že nebolo možné vypočúť osobu zo spoločnosti LUMIM METAL a.s., ktorá by sa relevantne vedela vyjadriť k deklaroványm obchodom s medeným drôtom so spoločnosťou sťažovateľa.

43. K námietke sťažovateľa týkajúcej sa nevykonania dostatočného dokazovania kasačný súd uvádza, že Z. J. S. bol predvolaný dňa 08.04.2015 z adresy X. XX, XXX XX X. (adresa uvedená vo výpise z Obchodného registra spoločnosti LUMIM METAL a.s.), zásielka sa vrátila správcovi dane 20.04.2015 s poznámkou adresát neznámy. V administratívnom spise sa však nachádza údaj o inej adrese Z. J. S. (odpoveď na dopyt z 17.07.2015), v ktorej však predvolávaný nebol, aj napriek tomu, že ide o osobu, ktorá by vedela vyvrátiť pochybnosti a rozpory správcu dane a žalovaného o dodanie tovaru od spoločnosti LUMIM METAL a.s. sťažovateľovi. Kasačný súd má teda za preukázané, že aj napriek znalosti inej adresy svedka, predsedu predstavenstva dodávateľa sťažovateľa LUMIM METAL a.s. v čase uskutočnenia sporných zdaniteľných obchodov, neboli ďalšie pokusy o predvolanie, resp. predvedenie tejto osoby uskutočnené, čo je nutné vyhodnotiť ako pochybenie daňových orgánov. Táto skutočnosť nemôže byť pričítaná na ťarchu sťažovateľa.

44. Správca dane taktiež vykonal dokazovanie vo veci prepravy medeného drôtu od dodávateľa (LUMIM METAL, a.s.) z Košíc k odberateľovi (sťažovateľovi) do Nitry. Dožiadaný správca dane vykonal dňa 10.11.2014 miestne zisťovanie v spoločnosti ALLAS, s.r.o., ktorá mala vykonať prepravu tovaru od spoločnosti LUMIM METAL a.s. pre sťažovateľa (zápisnica o miestnom zisťovaní). Spoločnosť ALLAS, s.r.o. dožiadanému správcovi dane predložila faktúru č. FV140132 zo dňa 07.04.2015, ktorou fakturovala spoločnosti LUMIM METAL a.s. vykonanie prepravy z Košíc do Nitry. K tejto faktúre bol pripojený dodací list č. 01714 zo dňa 07.04.2014, na ktorom sú uvedené evidenčné

čísla vozidiel a meno vodiča „E.". V zozname vodičov, ktorý správcovi dane predložila spoločnosť ALLAS, s.r.o. je uvedené i meno J. E. z I.. Taktiež bol predložený i zoznam vozidiel, ktorými sa vykonávali prepravy. Spoločnosť ALLAS, s.r.o. predložila správcovi dane ďalší zoznam zamestnancov, v ktorom je uvedené meno J. E., ako i jeho pracovnú zmluvu zo dňa 01.11.2013 uzavretú so spoločnosťou ALLAS, s.r.o., v ktorej je uvedený druh práce: vodič medzinárodnej kamiónovej dopravy. Správca dane následne predvolal na pojednávanie konateľku spoločnosti ALLAS, s.r.o., ktorá svoju neúčast' na pojednávaní ospravedlnila z dôvodu dlhodobej práceneschopnosti s tým, že sa nemôže dostaviť ani druhý konateľ spoločnosti R. X., nakoľko je taktiež práceneschopný.

45. K posúdeniu prepravy žalovaný uviedol, že spoločnosť ALLAS, s.r.o. predložila správcovi dane pracovnú zmluvu vodiča E. (občan I.), ktorý mal prepravu vykonať, ale nepredložila záznam o prevádzke vozidla nákladnej dopravy k faktúre č. FV140132 zo dňa 07.04.2014, ktorou vykonanie prepravy fakturovala spoločnosti LUMIM METAL a.s. a v zozname vozidiel (ťahač a náves), ktorý predložila táto spoločnosť dňa 04.05.2015, nie je uvedené evidenčné číslo X ktorým mala byť vykonaná dňa 07.04.2013 preprava tovaru z Košíc do Nitry. Žalovaný nepovažoval predloženie uvedených dokladov zo strany spoločnosti ALLAS, s.r.o. za dôkaz o dodaní tovaru - medeného drôtu dodávateľom (LUMIM METAL a.s.) sťažovateľovi.

46. Kasačný súd v tejto súvislosti uvádza, že v administratívnom spise sa nachádzajú údaje vodiča, ktorý mal prepravu vykonať, aj s jeho identifikačnými a kontaktnými údajmi (pracovná zmluva medzi spoločnosťou ALLAS, s.r.o. a J. E. z 01.11.2013), avšak tento nebol predvolaný ako svedok. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí k osobe vodiča len konštatoval, že ide o cudzieho štátneho príslušníka a o tejto osobe ani o jej povolení na pobyt nemá Kriminálny úrad Finančnej správy žiadnu evidenciu. Ďalej konštatoval, že podľa predložených identifikačných údajov ide o osobu vo vysokom fyzickom veku (90 rokov), pričom kasačnému súdu nie je zrejmé, ako dospel žalovaný k tomuto záveru, keď z pracovnej zmluvy vyplýva rok narodenia XXXX.

47. Z administratívneho spisu ďalej vyplýva, že na zozname vozidiel predložených 31.03.2015 (označený ako zoznam vozidiel, ktoré vykonávali prepravy) sa vozidlá s EČV: X a s EČV: X ktoré sú uvedené na dodacom liste nachádzajú. Žalovaný konštatovaný rozpor nastal pri zozname predloženom 04.05.2015 (označený ako zoznam vozidiel), kde sa taktiež nachádza vozidlo s EČV: X (ako jedno z vozidiel, ktoré mali vykonávať prepravu), no nenachádza sa tu vozidlo s EČV: X (v zozname sú však vozidlá s EČV: X - ťahač Y. ako aj EČV: X - ťahač N. J.). Kasačný súd má za to, že len na základe vyššie uvedených údajov o vozidlách nie je možné uzavrieť, že preprava nebola uskutočnená, tak ako to tvrdil žalovaný. Uvedené rozpory ako aj pochybnosti o uskutočnenej preprave bolo možné vyvrátiť dopytom na spoločnosť ALLAS, s.r.o. a najmä výsluchom vodiča E., ktorý daňové orgány bez zjavného zdôvodnenia nevykonali.

48. Správca dane vykonával ďalej dokazovanie vo vzťahu k obchodnému reťazcu PL stav s.r.o. › SLOVPAK KOŠICE s.r.o. › LUMIM METAL a.s. › (prepravca ALLAS, s.r.o.) › sťažovateľ a takto vykonaným dokazovaním dospel rovnako ako žalovaný v napadnutom rozhodnutí k záveru, že nebola preukázaná sťažovateľom deklarovaná dodávka medeného drôtu podľa faktúry z 08.04.2014 a dodacieho listu zo dňa 07.04.2014 vystavených spoločnosťou LUMIM METAL a.s.

49. Daňové orgány zamerali svoju pozornosť najmä na dodávky tovaru dodávateľovi sťažovateľa, ako je zrejmé z vyššie uvedených záverov kasačného súdu, ale nevykonali dostatočne potrebné dokazovanie týkajúce sa priamo deklarovanej dodávky tovaru od spoločnosti LUMIM METAL a.s. prostredníctvom prepravcu ALLAS, s.r.o. sťažovateľovi. Nebol vykonaný výsluch vodiča, ktorý mal prepravu vykonávať a nebol vypočutý Z. J. S., ktorý mal za spoločnosť LUMIM METAL a.s. v apríli 2014 ako predseda predstavenstva uzatvárať obchody.

50. Taktiež, pokiaľ predložil sťažovateľ certifikát vystavený nemeckou spoločnosťou MKM Mandfelder Kupfer und Messing GmbH, Hettstedt, ktorá mala byť výrobcom medeného drôtu, nie je kasačnému súdu zrejmé, prečo žalovaný zameril svoju pozornosť len na preverovanie obchodného reťazca PL stav

s.r.o. › SLOVPAK KOŠICE s.r.o. › LUMIM METAL a.s. › (prepravca ALLAS, s.r.o.) › sťažovateľ a prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií neoslovil priamo nemeckého výrobcu, ktorý má bezpochyby vedomosti o svojich odberateľoch a mohol by objasniť, komu bol tovar v Slovenskej republike dodaný.

51. Tieto skutočnosti týkajúce sa nevykonania a nezohľadnenia všetkých dôkazov, ktoré daňový subjekt poskytol a navrhol vykonať namietať sťažovateľ už v daňovom konaní (najmä v odvolaní voči prvostupňovému rozhodnutiu) a tieto procesné pochybenia správcu dane, ktoré sa premietli do nedostatočne zisteného skutkového stavu a následne nesprávneho právneho posúdenia neodstránil v napadnutom rozhodnutí ani žalovaný a následne ani krajský súd.

52. Kasačný súd považuje za dôvodnú námietku sťažovateľa týkajúcu sa neúmerného prenášania dôkazného bremena na daňový subjekt, najmä vo vzťahu k tretím subjektom (preverovaným spoločnostiam SLOVPAK KOŠICE s.r.o. a PL stav s.r.o.), cez ktoré mal byť dodávaný tovar až sťažovateľovi. Žalovaný sa obmedzil na konštatovanie, že prvotný dodávateľ (spoločnosť PL stav s.r.o.) nepredložil správcovi dane doklady, nepreukázal vykonávanie ekonomickej činnosti v apríli 2014, nepriznal daňovú povinnosť a nenadobudol tovar z iných členských štátov EÚ (teda ani od nemeckého výrobcu) a sťažovateľ nepredložil žiadne nové dôkazy, ktoré by mali vplyv na výsledok daňovej kontroly. Skutočnosť, že nebol preukázaný tok tovaru od subdodávateľov sťažovateľa resp. ich kolobeh nemôže byť bez preukázania vedomosti sťažovateľa o daňovom podvode posúdené na ťarchu sťažovateľa.

53. Podľa názoru kasačného súdu je potrebné, ako bolo vyššie uvedené, dôsledne rozlišovať, čo tvorí dôkazné bremeno daňového subjektu a čo má povinnosť preukazovať správca dane resp. žalovaný. Preukázanie splnenia podmienok na odpočet dane v zmysle § 49 a 51 zák. č. 222/2004 Z.z. je na strane daňového subjektu, ktorého zaťažuje dôkazná povinnosť vo vzťahu k preukázaniu splnenia formálnych rovnako aj materiálnych podmienok na odpočet, teda musí preukázať, že predložené doklady odrážajú skutočnosť. Ak však sťažovateľ predložil listiny preukazujúce realizáciu zdaniteľného plnenia od dodávateľa deklarovanej spôsobom (faktúra, dodací list, evidenčná kniha vozidiel, certifikát výrobcu), prípadne navrhol dôkazy na preukázanie uskutočnenia deklarovanej zdaniteľného plnenia (výsluch štatutárneho orgánu dodávateľa, výsluch vodiča vykonávajúceho prepravu a pod.) nemožno založiť rozhodnutie na neunesení dôkazného bremena sťažovateľom ako daňovým subjektom.

54. Krajský súd v odôvodnení rozsudku ani žalovaný v napadnutom rozhodnutí nevychádzal z judikatúry Súdneho dvora, hoci krajský súd aj žalovaný v odôvodnení zdôrazňoval prvky doktríny o zneužití práva a povinnosti prijať všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Ak nie je spochybnené samotné uskutočnenie zdaniteľných obchodov, existencia zdaniteľného plnenia, v dodávateľskom reťazci došlo k úniku dane a skutočnosti spochybňujúce realizáciu zdaniteľného plnenia nenastali u daňového subjektu a ani jeho dodávateľa, potom je v súlade s doktrínou o zákaze zneužitia daňového práva vyslovenej Súdny dvorom (viď rozsudok vo veci sp. zn. C-255/02 Halifax a spol. a nasledujúce rozsudky) na daňových orgánoch, aby objektívne preukázali, že sťažovateľ vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet DPH je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca (viď rozsudok Mahagében). Dôkazné bremeno nezaťažuje daňový subjekt, ale správcu dane resp. žalovaného.

55. Všetky hore uvedené právne závery kasačného súdu jednoznačne preukazujú dôvodnosť kasačnej sťažnosti v tom, že zistený skutkový stav nie je riadnym podkladom pre právne posúdenie veci. Potom žalovaný predčasne potvrdil napadnuté prvostupňové rozhodnutie, ktorým nároku na vyplatenie nadmerného odpočtu nebolo správcom dane vyhovené.

V.

56. Kasačný súd vzhľadom na dôvody uplatnené sťažovateľom v kasačnej sťažnosti uvádza, že preskúmané rozhodnutie nespĺňa požiadavku zákonodarcu na riadne zistený skutkový stav v zmysle § 63 Daňového poriadku s tým dôsledkom, že žalovaný nesprávne právne posúdil preskúmanú vec. Počas konania kasačný súd z dostupných zdrojov nezistil a ani mu nebolo účastníkmi naznačené, resp. nedospel k záveru, že by sa vyskytli prekážky pre konanie z dôvodov neústavnosti alebo potreby výkladu komunitárneho práva aplikovaných právnych predpisov a súvisiacich právnych aktov orgánov Európskej únie, pre ktoré je potrebné konanie prerušiť, poprípade výskyt skoršej judikatúry, od ktorej by sa tento rozsudok odkláňal.

57. Sťažovateľ ako aj krajský súd argumentovali rozhodovacou činnosťou Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora, ktorá je pre oblasť dane z pridanej hodnoty mimoriadne rozsiahla. Pre správne posúdenie veci podľa názoru kasačného súdu nie je podstatné, koľko „judikátov“ ten ktorý účastník či správny súd cituje, ale rozhodujúce je, čo z týchto rozhodnutí je možno aplikovať na preskúmanú vec, teda k akým právnym záverom s ohľadom na obdobné skutkové okolnosti prípadu a relevantnú právnú úpravu správny súd v tam riešenom prípade dospel, a ako následne tieto právne závery dopadajú aj na preskúmanú vec.

58. Nakoľko kasačný súd na základe hore uvedených názorov dospel k záveru, že právna argumentácia sťažovateľa je správna, rozhodol v zmysle § 462 ods. 1 a 2 S.s.p. a rozsudok krajského súdu zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Podľa § 462 ods. 1 S.s.p. ak kasačný súd po preskúmaní zistí dôvodnosť kasačnej sťažnosti, rozhodne o zrušení napadnutého rozhodnutia a podľa povahy vráti vec krajskému súdu na ďalšie konanie alebo konanie zastaví, prípadne vec postúpi orgánu, do ktorého pôsobnosti patrí.

Podľa § 462 ods. 2 ak kasačný súd dospeje k záveru, že napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy nie je v súlade so zákonom, a krajský súd žalobu zamietol, môže rozhodnutie krajského súdu zmeniť tak, že zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vec mu vráti na ďalšie konanie

59. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok sťažovateľa a stanoviska žalovaného ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté vo vyššie uvedených rozhodnutiach (čl. 1 ods. 1 ústavy), pri ktorom kasačný súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od jeho obsahu a vyslovených právnych názorov (viď účinky sledované v § 469 v spojení s § 440 ods. 1 písm. h/ S.s.p. spolu s čl. 144 ods. 1 ústavy) s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty odchytil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska v zmysle záverov judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č. A- 24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec Borovská a Forrai v. Slovenská republika č. A- 48554/10 z 25.11.2014), rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

60. Bude preto úlohou žalovaného, aby v ďalšom konaní v zmysle vyššie uvedených právnych názorov konajúceho kasačného súdu (§ 469 S.s.p.) vykonal riadne zistenie skutkového stavu v rozsahu nevyhnutne potrebnom pre účely daňového konania (aj v rozsahu návrhov sťažovateľa na vykonanie dokazovania) a na jeho základe rozhodol. Kasačný súd najmä zdôrazňuje, že pre riadne zistenie splnenia podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane je predovšetkým nutné ustáliť dôkazné bremeno v daňovom konaní.

61. Nakoľko išlo o základnú argumentáciu sťažovateľa, ktorá sa týkala nesprávneho procesného riešenia daňovej výhody na strane sťažovateľa a ktorá vymedzovala rámec meritórneho súdneho prieskumu, ostatné jeho sťažnostné body boli týmto skonsumované. Preto sa kasačný súd inými námietkami ďalej nezaoberal.

62. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd s prihliadnutím na ustanovenie § 167 ods. 1 v spojení s § 467 ods. 2 S.s.p. tak, že úspešnému sťažovateľovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania.

Podľa § 467 ods. 2 S.s.p. ak kasačný súd zmení rozhodnutie krajského súdu, rozhodne aj o nároku na náhradu trov konania na krajskom súde a kasačnom súde.

Podľa § 167 ods. 1 S.s.p. správny súd prizná žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú alebo čiastočnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, ak mal žalobca vo veci celkom alebo sčasti úspech.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).