

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/22/2019
Identifikačné číslo spisu: 8017200780
Dátum vydania rozhodnutia: 26.05.2020
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:8017200780.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca, PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ): O. C., so sídlom G. I. XXX/XX, D., IČO: 40 324 486, zast. JUDr. Eugenom Kostovčíkom, daňovým poradcom a advokátom, so sídlom Gelnická 33, 040 11 Košice, 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 Prešove zo dňa 13. decembra 2018 č. k. 3S/55/2017-54, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove zo dňa 13. decembra 2018 č. k. 3S/55/2017-54 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1343380/2017 z 21.09.2017 r u š í 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. 1343380/2017 z 21.09.2017 (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 Prešov (ďalej len „správca dane“) č. 104522733/2016 z 21.12.2016 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol žalobcovi v zmysle § 68 ods. 6 Daňového poriadku vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) v sume 1.054 eur za zdaňovacie obdobie január 2013.

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 január 2013 až december 2013, zachyteného v protokole z daňovej kontroly č.

104296638/2016 z 14.11.2016 (ďalej len „protokol“). Správca dane žalobcovi neuznal odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa PULZE, s.r.o., a to faktúry č. 2013061 z 08.01.2013 za dodanie tovaru (organza 0,4x9m - 1500 ks, kvetináč orchidea - 600 ks) v celkovej sume 4.158 eur (DPH 693 eur) a faktúry č. 3013062 z 10.01.2013 za dodanie tovaru (sviečka valentínska - 100 ks, lesk sprej - 60 ks, plastový obal číry 13 cm - 350 ks) v celkovej sume 2.166 eur (DHP 361 eur).

II.

Konanie na správnom súde

3. Žalobou podanou na Krajský súd v Prešove (ďalej len „krajský súd“) sa žalobca domáhal zrušenia napadnutého aj prvostupňového rozhodnutia a vrátenia veci na ďalšie konanie z dôvodu, že rozhodnutia vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci, sú nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov a že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej.

4. Krajský súd preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie, prvostupňové rozhodnutie a konanie, ktoré mu predchádzalo, oboznámil sa s obsahom administratívneho spisu, vypočul právneho zástupcu žalobcu, v zmysle § 114 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „S.s.p.“) rozhodol v neprítomnosti žalovaného a dospel k záveru, že podaná žaloba nie je dôvodná, pretože rozhodnutia a postup žalovaného a správcu dane sú v súlade so zákonom, a preto ju podľa ustanovenia § 190 zamietol. Všetky žalobné námietky žalobcu považoval krajský súd za nedôvodné.

5. K tvrdeniu žalobcu, že protokol o výsledku daňovej kontroly iného daňového subjektu bol jediným dôkazom pre vyvodenie záverov v neprospech žalobcu, krajský súd konštatoval, že z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane vykonal ústne pojednávanie s konateľom spoločnosti REPASE, s.r.o., právnym nástupcom PULZE, s.r.o., teda dodávateľa žalobcu, z ktorého spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 104080826/2016 z 11.10.2016. Správca dane hodnotil všetky dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti v súlade s § 3 ods. 3 Daňového poriadku, prihliadal na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Správca dane po vykonaní daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január - jún 2013 u daňového subjektu PULZE, s.r.o. vypracoval protokol z 06.08.2014. Výsledky zistení uvedených v predmetnom protokole správca dane použil v zmysle § 24 ods. 4 Daňového poriadku ako dôkaz pri kontrole DPH za zdaňovacie obdobie január 2013 u žalobcu. Správca dane nespochybnil nákup tovaru ako taký, ale na základe získaných dôkazov spochybňuje nákup tovaru od spoločnosti PULZE, s.r.o. a následne neuznáva nárok na odpočítanie dane z dokladov vystavených spoločnosťou PULZE, s.r.o. tak, ako je to uvedené v rozhodnutí správca dane.

6. Krajský súd považoval za nedôvodnú taktiež námietku žalobcu, že postupom správcu dane bola obmedzená zásada bezprostrednosti dokazovania, priama účasť žalobcu na vykonaných dôkazných úkonoch, čím malo dôjsť k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy. Krajský súd konštatoval, že počas daňovej kontroly správca dane neobmedzil daňový subjekt na jeho právach. Umožnil žalobcovi vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, spôsobu ich zistenia tak, ako to ukladá Daňový poriadok. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa k protokolu o výsledku daňovej kontroly, túto možnosť však nevyužil, preto je nedôvodná námietka, že bol ukrátený na svojich zákonných právach. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) vyslovený v uznesení z 08.11.2011 sp.zn. 1Sžr/38/2011.

7. Námietku žalobcu, že správca dane rozšíril dôkazné bremeno na žalobcu považoval krajský súd za nedôvodnú. Žalobca je povinný preukázať a správca dane je oprávnený preveriť kým a ako sa plnenie uskutočnilo. Žalobca nepreukázal, že k dodaniu tovaru zo strany konkrétneho dodávateľa došlo, preto správca dane nepriznal daňovému subjektu právo na odpočítanie dane z týchto zdaniteľných obchodov. Naopak správca dane dokázal, že zo strany dodávateľa išlo len o formálne vystavenie faktúr bez

reálneho dodania tovaru. Je logické, že keďže dodávateľ nedodal tovar, nevznikla mu ani daňová povinnosť, a preto žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane. Povinnosťou žalobcu bolo predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočítanie. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre, čo sa vzhľadom na zistené skutočnosti nestalo.

8. Krajský súd ďalej zdôraznil dôkazné bremeno daňového subjektu a poukázal na hmotnoprávnu povahu podmienok uvedených v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z. z. Krajský súd uviedol, že z judikatúry Najvyššieho súdu jednoznačne vyplýva, že pri posudzovaní nároku na odpočet DPH musí mať skutočný stav prednosť pred stavom formálne právnym. Podľa krajského súdu správca dane šetrením zistil také objektívne skutočnosti, na základe ktorých mal dôvodnú pochybnosť o reálnom uskutočnení deklarovaných plnení, a tieto žalobca neodstránil. Žalobca bol oboznamovaný s výsledkami šetrenia a zisťovania, avšak nepredložil také dôkazné prostriedky preukazujúce skutočné naplnenie zákonných podmienok uvedených v § 49 zák. č. 222/2004 Z. z. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelov jeho hospodárskej činnosti a aby zabránil tomu, že sa ocitne v dôkaznej núdzi. Vzhľadom na okolnosti tohto prípadu neobstojí žalobcovo jednoduché spoliehanie sa na zásadu neutrality dane a tvrdenie o nemožnosti ovplyvniť dodržiavanie administratívnych povinností a zákonných postupov zo strany daňových subjektov zúčastnených v obchodnom vzťahu. Správca dane dostatočne vyčerpал svoje dôkazné bremeno, keď preveril všetky možné skutočnosti týkajúce sa predmetných faktúr.

9. Krajský súd ďalej poukázal na zásadu voľného hodnotenia dôkazov v daňovom konaní a tiež uviedol, že dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Zároveň krajský súd zdôraznil, že ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp.zn. III.ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011). V tejto súvislosti krajský súd dal do pozornosti aj rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 5Sžf/66/2016 zo dňa 31.05.2018, z ktorého vyplýva, že určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje býva častokrát náročné a pomerne nejednoznačné.

10. Záverom krajský súd poukázal aj na konštantnú judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. rozsudok zo dňa 21.01.2009 vo veci García Ruiz proti Španielsku, rozsudok zo dňa 19.04.1994 vo veci Van de Hurk proti Holandsku) a Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. vo veciach vedených pod sp.zn. III. ÚS 209/04, III. ÚS 95/06, III. ÚS 260/06), podľa ktorých nie je potrebné, aby bola daná podrobná odpoveď na každú vznesenú námietku, ale je vždy potrebné podľa povahy veci reagovať v odôvodnení rozhodnutia na zásadnú a relevantnú námietku. Podľa krajského súdu sa žalovaný v napadnutom rozhodnutí vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, ktorý dostatočne a v potrebnom rozsahu zistil skutkový stav, tento správne právne posúdil, rozhodnutie náležite odôvodnil a uviedol akými úvahami bol vedený pri hodnotení vykonaných dôkazov.

III.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

A)

11. Rozsudok krajského súdu napadol žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) kasačnou sťažnosťou z 01.02.2019 (č. I. 62), v ktorej označil nasledovné dôvody kasačnej sťažnosti:

- 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.).

12. Podľa sťažovateľa krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že porušil právo žalobcu na riadne odôvodnenie rozhodnutia, pričom išlo o porušenie takej intenzity a rozsahu, že súd znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. Krajský súd v plnom rozsahu prevzal závery preskúmaného rozhodnutia žalovaného, čo do skutkových zistení, ako aj právneho posúdenia, pričom vlastnému právnemu odôvodneniu záverov venuje pozornosť v minimálnom rozsahu. S argumentáciou žalobcu sa vysporiadal len formálne bez toho, aby prezentoval vlastné závery ako výsledok konfrontácie záverov žalovaného a námietok žalobcu a predstavil ich zákonne konformným spôsobom. Písomné vyhotovenie rozhodnutia krajského súdu neobsahuje zásadné vysvetlenie dôvodov podstatných pre jeho rozhodnutie. Požiadavky na presvedčivosť odôvodnenia rozsudku vyplývajúce z ustanovenia § 139 ods. 2 S.s.p. nemôžu byť naplnené jednostrannou obhajobou záverov správnych orgánov. V postupe krajského súdu sa nejedná o jednu izolovanú vadu konania, ale o množstvo procesných väd takého charakteru a intenzity, že ich dôsledkom je to, že súdne konanie ako celok bolo nespravodlivé, a preto aj jeho výsledok s dopadom na hmotnoprávne posúdenie veci je nespravodlivý.

13. Krajský súd nesúhlasil s tým, že protokol z daňovej kontroly u daňového subjektu PULZE, s. r. o. bol jediným dôkazom v neprospech sťažovateľa, no nikde neuviedol, ktorý ďalší dôkaz bol ešte v neprospech sťažovateľa. Sťažovateľ namieta, že zásada úzkej súčinnosti vyplývajúca z ustanovenia § 3 ods. 2 Daňového poriadku nie je naplnená tým, ako uvádza krajský súd, že žalobca mal možnosť vyjadriť sa k protokolu.

14. Podľa sťažovateľa bolo jednou zo zásadných žalobných námietok, na ktorú bolo potrebné dať podrobnú odpoveď, námietka, že správca dane pričítal žalobcovi existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno. Sťažovateľ opätovne poukázal na rozsudok Súdneho dvora Európskej Únie (ďalej len „Súdny dvor“) vo veci C-354/03 Optigen Ltd. Sťažovateľ namieta, že ak dôkazné bremeno z prijatých plnení od spoločnosti ADEXO, s.r.o. nespĺnila spoločnosť PULZE, s.r.o., potom sa toto plnenie musí posúdiť samostatne. Ak spoločnosť PULZE, s.r.o. neuniesla dôkazné bremeno k preukázaniu odpočítania dane z faktúr od dodávateľa ADEXO, s.r.o. nie je možné toto zistenie mechanicky aplikovať do obchodného vzťahu medzi sťažovateľom a jeho dodávateľom PULZE, s.r.o. formou finálneho záveru, že ak nedošlo k dodaniu tovaru od spoločnosti ADEXO, s.r.o. pre spoločnosť PULZE, s.r.o., nemohlo dôjsť k dodaniu toho istého tovaru od spoločnosti PULZE, s. r. o. sťažovateľovi. Sťažovateľ poukazoval aj na rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach C 80/11 a C 124/11 Mahagébenkft a Péter Dávid a namieta, že dôsledné skúmanie reálnosti obchodov pre odpočet DPH v súvislosti s bojom proti daňovým podvodom nie je možné založiť na systéme zodpovednosti bez zavinenia, ktorý prekračuje rozsah nevyhnutný na ochranu práv verejných financií. Ak je daňová povinnosť v spoločnosti PULZE, s.r.o. nevyhnutná, dôsledky jej podvodného konania nie je možné prenášať na tých, ktorí sa podvodov nezúčastnili a dane riadne platia (bod 48). Krajský súd nedal odpoveď na tieto zásadné žalobné námietky a nezohľadnil ani rozsudky, na ktoré sťažovateľ poukazoval.

15. K rozsudku Najvyššieho súdu sp.zn. 8Sžf/9/2012 sťažovateľ uviedol, že skutkový stav, z ktorého tento rozsudok vychádzal bol zásadne odlišný od skutkového stavu vo veci sťažovateľa. Vo veci sťažovateľa konateľ spoločnosti PULZE, s.r.o. C. C. potvrdil dodanie tovaru a popísal priebeh obchodov. Ak správca dane bez akéhokoľvek racionálneho zdôvodnenia pripúšťa, že za daného stavu mal sťažovateľ označiť skutočného dodávateľa, ktorý by identické plnenie mohol dodať bez faktúry a zaplatenia, potom jeho rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť.

16. Podľa krajského súdu správca dane zistil objektívne skutočnosti, na základe ktorých mal dôvodnú pochybnosť o reálnom uskutočnení deklarovaných plnení, a tieto žalobca neodstránil. Objektívne zistenou skutočnosťou bolo to, že v spoločnosti ADEXO, s.r.o. nebolo možné preveriť požadované skutočnosti, čo znamená, že nebolo možné ani zistiť, či k plneniu došlo alebo nedošlo. Stav veci zistený v daňovom konaní z ktorého mali rozhodnutia správnych orgánov vychádzať bol teda taký, že v spoločnosti ADEXO, s.r.o. nebolo možné plnenie preveriť, spoločnosť PULZE, s.r.o svoje dôkazné bremeno neuniesla a nie taký, že k dodaniu tovaru od spoločnosti ADEXO, s.r.o pre daňový subjekt

PULZE, s.r.o. nedošlo. Žalobca v tejto súvislosti s odkazom na judikatúru Najvyššieho správneho súdu Českej republiky poukazoval na to, že ak neunesol dodávateľ sťažovateľa svoje dôkazné bremeno a nepreukázal konkrétne skutočnosti vo vzťahu k svojmu subdodávateľovi, nie je možné vylúčiť, aby v samostatnom konaní voči sťažovateľovi, táto skutočnosť preukázaná bola. Sťažovateľovi nie je zrejmé a krajský súd to nikde neuvádza, ako sťažovateľ mohol odstrániť pochybnosti, na ktorých odstránenie nemal žiadny dosah.

17. Krajský súd poukázal na rozumné opatrenia a starostlivosť, ktorú mal sťažovateľ pri výkone podnikateľskej činnosti vynaložiť, aby zabránil tomu, že sa ocitne v dôkaznej núdzi (bod 44) a následne uviedol (bod 40), že zo strany dodávateľa išlo len o formálne vystavenie faktúr bez reálneho dodania tovaru, čo znamená, že išlo o daňový podvod a sťažovateľ bol priamym a vedomým účastníkom daňového podvodu. Za danej situácie vystáva otázka, aké všetky rozumné opatrenia a starostlivosť mal prijať a aké dôkazy o uskutočnení (fiktívneho) obchodu mal získavať. Z uvedeného je zrejmé, že rozsudok súdu je založený na protirečivých záveroch, ktoré popierajú pravidlá formálnej a právnej logiky a takýto rozsudok je arbitrárny.

18. Sťažovateľ ďalej namietal, že správne orgány nepostupovali v zmysle § 3 ods. 3 Daňového poriadku, nezhodnotili všetky dôkazy a neprihliadli na všetko, čo vyšlo najavo. Sťažovateľ namietal, že konateľ spoločnosti PULZE, s. r. o. potvrdil dodanie tovaru a popísal priebeh obchodov. Zároveň poukázal na to, že medzi faktúrami za nákup tovaru od dodávateľa PULZE, s.r.o., dodacími listami, platbami, skladovou evidenciou sťažovateľa je vecná, časová a cenová súvislosť a ak tieto doklady a dôkazy sú súčasťou uceleného logicky previazaného reťazca dôkazov, nebol dôvod pochybovať o ich správnosti a hodnovernosti. Z rozhodnutí správnych orgánov nie je zrejmé, čo sťažovateľ zanedbal. Krajský súd sa s uvedeným zásadným tvrdením sťažovateľa vysporiadal len formálne a ani z rozsudku nevyplýva akými dokladmi a dôkazmi mal žalobca disponovať, resp. čo zanedbal.

19. Podľa sťažovateľa v odkaze krajského súdu na rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 5Sžf/66/2016 absentuje čo aj minimálna miera racionality a konzistencie skutkovej a právnej argumentácie, čo dotvára celkový obraz súdneho konania pred krajským súdom, nakoľko ťažiskové námietky v žalobe boli formulované úplne jednoznačne a boli založené najmä na tom, že sťažovateľ znášal dôkazné bremeno len ku skutočnostiam, ktoré sám tvrdil. Nie je možné dôkazné bremeno na ťarchu sťažovateľa vykladať extenzívne a zaťažiť ho preukázaním skutočností, ktoré svojou účasťou nezabezpečoval, že každé plnenie sa musí posudzovať samostatne a ak neunesol dodávateľ sťažovateľa svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k svojmu subdodávateľovi, nie je možné vylúčiť, aby v samostatnom konaní voči sťažovateľovi, táto skutočnosť preukázaná bola a že správca dane pričítal žalobcovi existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno.

20. Sťažovateľ ďalej namietal, že ak správne orgány za daného stavu pripúšťajú, že identický tovar mohol dodať bez faktúry a zaplatenia iný dodávateľ, potom tieto rozhodnutia sú nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. Krajský súd sa uvedenou ťažiskovou námietkou žalobcu vôbec nezaoberal.

21. Podľa sťažovateľa sa krajský súd zároveň odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Sťažovateľ v žalobe intenzívne poukazoval na pomerne širokú škálu judikatúry vrátane judikatúry kasačného súdu, na ktorú však krajský súd v žiadnej časti svojho rozhodnutia nereflektoval a nijako sa s ňou nevysporiadal. Išlo pritom o judikatúru, ktorá v značnej miere podporovala argumentáciu sťažovateľa súvisiacu s jeho dôkaznou povinnosťou ako aj to, že dôkazy majúce pôvod v inom konaní, nemôžu byť rozhodujúcimi dôkazmi, na ktorých správca dane prioritne založí svoje rozhodnutie. Podľa sťažovateľa, ak krajský súd nepovažoval prezentovanú a citovanú judikatúru za právne a odborne relevantnú, mal uviesť dôvody, ktoré ho k takémuto záveru viedli. Krajský súd v rozpore s ustanovením § 139 ods. 3 S.s.p. odklon od ustálenej rozhodovacej praxe nijako neodôvodnil.

22. Sťažovateľ opätovne poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 6Sžf/10/2012 z 28.11.2012 z ktorého vyplýva, že „dôkazné bremeno, ktoré znáša daňový subjekt je jasne limitované ustanovením § 24 ods. 1 Daňového poriadku, ktoré však v záujme zachovania ústavne konformného výkladu tohto ustanovenia nie je možné vykladať extenzívne na ťarchu daňového subjektu a zaťažiť ho preukázaním

skutočností, ktoré svojou účasťou nezabezpečoval." Sťažovateľ poukázal aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf 1/2011 z 15.03.2011, z ktorého vyplýva, že dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne a skutočnosti vymedzené v § 49 ods. 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení nemožno vyvodíť dôkazné bremeno sťažovateľa na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. Správca dane pričítal sťažovateľovi existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno.

23. Obdobné závery podľa sťažovateľa vyplývajú aj z iných rozsudkov Najvyššieho súdu (napr. sp.zn. 3 Sžf/1/2010 z 19. 08. 2010, 4 Sžf 16/2010 z 18. 11. 2010, 3 Sžf 44/2011 z 11. 09. 2012, 5 Sžf 3/2012 z 29. 10. 2012, 6 Sžf 10/2012 z 28. 11. 2012, 8 Sžf 9/2013 z 20. 02. 2014 a iné), ktoré sú kasačnému súdu známe, preto sťažovateľ považoval za nadbytočné ich citovať. Z napadnutého rozsudku krajského súdu vyplýva, že krajský súd identickú otázku, ktorá už bola právoplatne vyriešená uvedenými rozsudkami Najvyššieho súdu riešil podstatne odchylným spôsobom bez toho, aby sa argumentačne vyrovnal s týmito rozsudkami. Postup všeobecného súdu, ktorý aplikuje určité ustanovenie zákona bez relevantných dôvodov v rozpore s konštantnou rozhodovacou praxou, treba považovať za postup arbitrárny.

24. Sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie. Zároveň žiadal rozhodnúť o trovách konania.

B)

25. Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti z 27.03.2019 (č.l. 75) žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú. Podľa žalovaného sťažovateľ okrem dôvodov, ktoré smerujú proti odôvodneniu rozsudku, opakuje dôvody uvedené v žalobe, pričom žalovaný sa k nim vyjadril vo vyjadrení z 14.03.2018 a na tomto vyjadrení trvá. K dôvodom sťažnosti smerujúcim k odôvodneniu rozsudku krajského súdu žalovaný uviedol, že nie je v jeho kompetencii sa k nim vyjadrovať.

IV.

Právne názory kasačného súdu

26. Senát Najvyššieho súdu 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 26. mája 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

27. Na prvom mieste kasačný súd zdôrazňuje, že zákonodarca 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.

28. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti je 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.

29. Sťažovateľ kasačnou sťažnosťou napadol rozsudok krajského súdu, ktorým bola žaloba zamietnutá. V kasačnej sťažnosti označil ako dôvody kasačnej sťažnosti 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, a to najmä vo vzťahu k miere zaťaženia sťažovateľa dôkazným bremenom v daňovom konaní a jednostrannému hodnoteniu dôkazov.

30. Základnou úlohou správneho súdnictva je poskytnutie súdnej ochrany v medziach vymedzených v ústave Slovenskej republiky. Aj keď sťažovateľ neoznačil osobitne ako dôvod kasačnej sťažnosti nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom, kasačný súd konštatuje, že tento možno vyvodíť z obsahu kasačnej sťažnosti v spojení so sťažnostným bodom, ktorým sťažovateľ žiadal zmenu rozhodnutia krajského súdu a zrušenie napadnutého rozhodnutia. Sporným medzi účastníkmi bol výklad niektorých ustanovení zák. č. 222/2004 Z.z. a Daňového poriadku ako aj to, či sťažovateľovi vznikol nárok na uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2013 pri ním tvrdenej dodávke tovaru od dodávateľa PULZE, s.r.o.

Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku v znení relevantnom pre preskúvanú 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 citovanom znení daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevoze 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.

31. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane vykonal u sťažovateľa daňovú kontrolu dane zameranú na zistenie a preverenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie DPH za zdaňovacie obdobie január 2013 až december 2013. V zdaňovacom období január si sťažovateľ uplatnil odpočítanie z dodávateľských faktúr od spoločnosti PULZE, s.r.o., a to z faktúry č. 2013061 z 08.01.2013 za dodanie tovaru (organza 0,4x9m - 1500 ks, kvetináč orchidea - 600 ks) v celkovej sume 4.158 eur (DPH 693 eur) a faktúry č. 3013062 z 10.01.2013 za dodanie tovaru (sviečka valentínska - 100 ks, lesk sprej - 60 ks, plastový obal číry 13 cm - 350 ks) v celkovej sume 2.166 eur (DHP 361 eur).

32. Z obsahu administratívneho spisu (zápisnica o ústnom pojednávaní z 03.12.2015) vyplýva, že sťažovateľ odovzdal správcovi dane doklady za obdobie január - december 2013 a to: evidenciu DPH + daňové priznania, daňové priznanie k DPFO za rok 2013, výkaz o príjmoch a výdavkoch, výkaz o majetku a záväzkoch, inventúrny súpis dlhodobého majetku, daňové odpisy dlhodobého majetku, evidencia tržieb ERP - 7 ks, knihu pohľadávok, odberateľské faktúry č. 0012013-200213, peňažný denník, pokladničnú knihu, bankové výpisy, evidenciu dodávateľských faktúr, dodávateľské faktúry - tuzemsko (interné číslo dokladu DF13001-13288), dodávateľské faktúry - zahraničie (interné číslo dokladu ZF 13/001 - ZF 13/120, príjmové pokladničné doklady č. P001-P186, výdavkové pokladničné doklady č. V001-V359, zmluvy o prenájme nehnuteľností 15 ks. Zároveň spolu s odvolaním proti prvostupňovému rozhodnutiu predložil osobitne za zdaňovacie obdobie január 2013 dodacie listy od spoločnosti PULZE, s.r.o. a prevodky medzi skladmi.

33. Správca dane použil ako dôkaz podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku protokol z daňovej kontroly spoločnosti PULZE, s.r.o. za zdaňovacie obdobia január 2013 až jún 2013 č. 97124002/5/3763810/2014 z 06.08.2014 (ďalej len „protokol z 06.08.2014“). Z protokolu z 06.08.2014 vyplýva, že PULZE, s.r.o. nakupovala tovar od spoločnosti ADEXO, s.r.o. Z odpovede na dožiadanie vyplynulo, že ADEXO, s.r.o. so správcom dane nespôlupracuje, na adrese sídla nie je označené sídlo spoločnosti a spoločnosť na tejto adrese nesídlí, všetky písomnosti zasielané na adresu sa vracajú s poznámkou „adresát neznámy“. Keďže v spoločnosti ADEXO, s.r.o. nebolo možné preveriť požadované skutočnosti, správca dane vyzval PULZE, s.r.o. na predloženie dôkazov.

34. Dňa 28.05.2014 bola PULZE, s.r.o. vymazaná z obchodného registra v dôsledku zlúčenia, právnym nástupcom sa stala spoločnosť REPASE s.r.o. Dňa 04.06.2014 správca dane vykonal ústne pojednávanie s bývalým konateľom PULZE, s.r.o. C. C. (konateľ PULZE, s.r.o. od 26.03.2013 do 27.05.2014 - pozn. nie v čase preverovaných zdaniteľných obchodov), ktorý uviedol, že zmluva so spoločnosťou ADEXO, s.r.o. bola urobená osobne s konateľom tejto spoločnosti, meno však nevie, ale je uvedené na zmluve. Dopravu tovaru zabezpečovala spoločnosť ADEXO, s.r.o. do skladovacích priestorov vo Svite na ul. Štúrova, číslo nevie. Išlo o priestory, ktoré mala spoločnosť PULZE, s.r.o. prenajaté, ale nevie, s kým bola táto nájomná zmluva uzatvorená, len si pamätá, že nájomné bolo 600 eur mesačne. Tovar skladal kamarát O. C., ktorý tam bol v autoservise.

35. Preverením účtovných dokladov - výdavkové pokladničné doklady, dodávateľské faktúry správca dane zistil, že spoločnosť PULZE, s.r.o. vo svojom účtovníctve za zdaňovacie obdobie január 2013 až jún 2013 neeviduje žiadne účtovné doklady za prenájom skladovacích priestorov. Miestnym zisťovaním správca dane zistil, že na ul. Štúrovej sa nenachádza žiaden autoservis, v ktorom by mohol pracovať O. C., ktorý mal pomáhať pri vykladaní tovaru, a ktorý by susedil so skladovými priestormi tak, ako to uviedol C. C. (úradný záznam z 18.06.2014).

36. Správca dane vo vzťahu k daňovej kontrole u spoločnosti PULZE, s.r.o. uzavrel, že keďže PULZE, s.r.o. nepredložila žiadne dôkazy, ktoré by preukazovali oprávnenosť vzniku práva na odpočítanie dane okrem iných aj z faktúr od spoločnosti ADEXO, s.r.o., nesplnila si dôkaznú povinnosť, nepreukázala, že došlo k dodaniu tovaru tak, ako je to uvedené na faktúrach od spoločnosti ADEXO, s.r.o., preto jej nevzniklo právo na odpočítanie dane z faktúr od spoločnosti ADEXO, s.r.o.

37. Počas daňovej kontroly u sťažovateľa správca dane zaslal spoločnosti REPASE, s.r.o. výzvu na predloženie účtovných dokladov a písomností daňového subjektu PULZE, s.r.o. za zdaňovacie obdobie január až december 2013 (výzva z 09.06.2016). Doklady v lehote určenej vo výzve neboli predložené. Správca dane vykonal po opakovanom predvolaní a predvedení dňa 11.10.2016 ústne pojednávanie s C. V. (konateľ REPASE, s.r.o. od 28.05.2013), ktorý uviedol, že nevie, či spoločnosť PULZE, s.r.o. obchodovala so sťažovateľom, nevie, či došlo k dodaniu fakturovaného tovaru, nadobúdacie doklady nemá, nevie, či bola DPH priznaná a odvedená.

38. Ďalej sa vyjadril, že o zlúčení nevedel, túto skutočnosť sa dozvedel od majiteľa spoločnosti PULZE, s.r.o. C. C., k preberaniu dokladov nedošlo a opísal postup, akým malo dôjsť k zlúčeniu spoločností PULZE, s.r.o. a REPASE, s.r.o. a že chcel spoločnosť prepísať na niekoho iného, keď zistil, že sú v spoločnosti REPASE, s.r.o. problémy. K prepisu došlo u notárky v Prešove, kde išli spoločne so Š. A. (ktorý mal mať podľa vyjadrenia prístup na internetbanking spoločnosti REPASE, s.r.o. a ktorý mal vybavovať zákazky pre REPASE, s.r.o.) a C. C. s papiermi za účelom prepisu týchto spoločností na iného majiteľa. Notárka im pomohla vypísať papiere a tie následne odovzdali pánovi A., po čase sa dozvedeli, že spoločnosti REPASE, s.r.o. a PULZE, s.r.o. boli zlúčené (pozn. dňa 28.05.2014).

39. Správca dane na základe týchto skutočností konštatoval, že keďže nedošlo k dodaniu tovaru od spoločnosti ADEXO, s.r.o. pre daňový subjekt PULZE, s.r.o. nemohlo dôjsť k dodaniu toho istého tovaru od spoločnosti PULZE, s.r.o. pre sťažovateľa. Tým, že nedošlo k dodaniu tovaru od spoločnosti PULZE, s.r.o. nedošlo u tejto spoločnosti k vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 a 2 zák. č. 222/2004 Z.z. a tým sťažovateľovi nevzniklo právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z.

40. O výsledku daňovej kontroly u sťažovateľa bol vyhotovený protokol č. 104293546/2016 zo dňa 09.11.2016, ktorý spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole zaslal daňovému subjektu. Na základe výsledkov protokolu bolo vydané prvostupňové rozhodnutie o určení rozdielu dane v sume 1.054 eur za zdaňovacie obdobie január 2013.

41. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí konštatoval, že zo spisového materiálu vyplýva, že k dodaniu tovaru od PULZE, s.r.o. nedošlo. Zo získaných dôkazov vyplýva, že išlo len o formálne vystavenie faktúr zo strany dodávateľa. Keďže dodávateľ nedodal tovary, nevznikla mu daňová povinnosť, a preto sťažovateľovi nevzniklo právo na odpočítanie dane. Na tomto závere podľa žalovaného nemení nič ani fakt, že daňový subjekt spolupracoval s finančnou správou, odovzdal všetky doklady potrebné k daňovej kontrole. K námietke sťažovateľa, že ak by tovar nenakúpil, nepredal cez ERP, tak tržba by bola oveľa nižšia, a z danej tržby riadne zaplatil DPH, ako aj k predloženým dodacím listom od PULZE, s.r.o. ako aj k prevodkám medzi jeho skladmi, žalovaný uviedol, že správca dane nespochybnil, že žalobca predmetný tovar nakúpil a ani, že ho následne nepredal. Spochybnil však nákup tovaru od vyššie uvedeného dodávateľa, a preto mu nevzniklo právo na odpočítanie dane. Na závere správcu dane nič nemení ani skutočnosť, že z tržby riadne zaplatil DPH. Dodacie listy a prevodky medzi skladmi nie sú dôkazmi o tom, že k dodaniu tovaru od konkrétneho dodávateľa skutočne došlo.

42. Kasačný súd považuje za potrebné uviesť, že vo vzťahu k žalobným námietkam sťažovateľa, nie je napadnutý rozsudok krajského súdu dostatočne odôvodnený a vykazuje prvky arbitrárnosti, tak ako to namieta sťažovateľ v kasačnej sťažnosti, avšak vzhľadom na obsah sťažnostných bodov, má kasačný súd za to, že by nebolo účelné a hospodárne zrušiť napadnutý rozsudok krajského súdu, ale je potrebné pristúpiť priamo k zrušeniu napadnutého rozhodnutia žalovaného, ktoré neposkytuje dostatočný podklad na vyvodenie záveru o tom, že sťažovateľovi nevzniklo právo na odpočítanie dane. Kasačný súd sa preto neobmedzil na závery týkajúce sa nedostatočného odôvodnenia rozhodnutia krajského súdu resp. jeho odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, ale pristúpi k dôvodom, pre ktoré je potrebné zrušiť napadnuté rozhodnutie a zohľadnil námietky, ktoré nedostatočne a zároveň nesprávne vyhodnotil krajský súd, keď žalobu zamietol. Podľa kasačného súdu nemožno súhlasiť so záverom krajského súdu, že sa žalovaný v napadnutom rozhodnutí vysporiadal so všetkými námietkami a správca dane dostatočne

a v potrebnom rozsahu zistil skutkový stav, tento správne právne posúdil, rozhodnutie náležite odôvodnil a uviedol akými úvahami bol vedený pri hodnotení vykonaných dôkazov.

43. Podľa názoru kasačného súdu napadnuté rozhodnutie vychádza z nedostatočne zisteného skutkového stavu a je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. Pokiaľ teda sťažovateľ namieta, že správne orgány nepostupovali v zmysle § 3 ods. 3 Daňového poriadku, nezhodnotili všetky dôkazy a neprihliadli na všetko, čo vyšlo najavo, kasačný súd vyhodnotil túto námietku za dôvodnú. Kasačný súd má za to, že z napadnutého rozhodnutia nevyplýva, ako sa žalovaný resp. správca dane (a či vôbec) vysporiadal s dôkazmi predloženými sťažovateľom a obmedzil sa len na záver vyplývajúci zo vzťahu subdodávateľa a dodávateľa sťažovateľa.

44. Protokol z 06.08.2014 z daňovej kontroly u daňového subjektu PULZE, s.r.o. bol pre správcu dane a žalovaného ťažiskovým dôkazom vo veci, pričom v napadnutom rozhodnutí je vzťah subdodávateľa a dodávateľa venovaná značná pozornosť, bez toho, aby bola pozornosť zameraná na preukazovanie sporného zdaniteľného obchodu medzi dodávateľom PULZE, s.r.o. a sťažovateľom a na dôkazy, ktoré boli v tomto smere predkladané sťažovateľom. Ako správne poukázal sťažovateľ, ak spoločnosť PULZE, s.r.o. neuniesla dôkazné bremeno k preukázaniu odpočítania dane z faktúr od dodávateľa ADEXO, s.r.o. nie je možné toto zistenie mechanicky aplikovať do obchodného vzťahu medzi sťažovateľom a jeho dodávateľom PULZE, s.r.o. formou finálneho záveru, že ak nedošlo k dodaniu tovaru od spoločnosti ADEXO, s.r.o. pre spoločnosť PULZE, s.r.o., nemohlo dôjsť k dodaniu toho istého tovaru od spoločnosti PULZE, s.r.o. sťažovateľovi, ale je potrebné vyhodnocovať vzťah PULZE, s.r.o. a sťažovateľa samostatne.

45. Kasačný súd zároveň dodáva, že ak neuniesol dodávateľ sťažovateľa svoje dôkazné bremeno a nepreukázal konkrétne skutočnosti vo vzťahu k svojmu subdodávateľovi, nie je možné vylúčiť, aby v samostatnom konaní voči sťažovateľovi, táto skutočnosť preukázaná bola. Z napadnutého rozhodnutia nemožno vyvodit', aké dokazovanie bolo vykonané vo vzťahu ku konkrétnym zdaniteľným obchodom dodávateľa a sťažovateľa a ako bolo vyhodnotený, ani prečo považoval žalovaný (ani správca dane) sťažovateľom predložené dôkazy o dodaní tovaru od PULZE, s.r.o. za nedostatočné na preukázanie nároku na odpočítanie dane.

46. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti ďalej poukazoval na dôkazné bremeno daňového subjektu v daňovom konaní. Kasačný súd sa stotožňuje so závermi daňových orgánov, že pokiaľ daňový subjekt požaduje od štátu vrátenie nadmerného odpočtu, je jeho zákonnou povinnosťou preukázať, že má na vrátenie dane právny nárok. Následne je správca dane oprávnený a zároveň aj povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnené vrátenie nadmerného odpočtu. Ak správca dane vykonaným preverovaním preukázateľne spochybnil deklarováný zdaniteľný obchod, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil, inak nie je možné priznať nárok na vrátenie dane. V danej veci však bolo napadnuté rozhodnutie vydané len na základe spochybnenia dodania tovaru subdodávateľom dodávateľovi a na tom základe žalovaný (a rovnako správca dane) konštatoval, že nemohlo dôjsť k dodaniu tovaru od PULZE, s.r.o. sťažovateľovi, čo nemožno bez preverenia deklarovaneho zdaniteľného obchodu vo vzťahu dodávateľa a sťažovateľa (vyhodnotenia relevantnosti jednotlivých dôkazov v prospech aj neprospech daňového subjektu) považovať podľa názoru kasačného súdu za náležité a dostačujúce.

47. Kasačný súd si dovoľí poukázať na rozhodnutie Najvyššieho súdu zo dňa 3. septembra 2019 sp.zn. 6Sžfk/40/2018, ktoré sa týka žalobcu a v ktorom kasačný súd uviedol, že:

„...Dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt, avšak nie absolútne, keďže v zmysle takéhoto výkladu by pri každom preverovaní dodávky tovaru alebo služby umožňoval správcovi dane poprieť túto dodávku. Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje na to, že bez ohľadu na povahu dôkazov predložených daňovým subjektom je len na správcovi dane, aby zistenie skutkového stavu bolo presné a úplné a závisí výlučne od správcu dane, aké dokazovanie za týmto účelom vykoná. Daňové bremeno vzniká daňovému subjektu v okamihu, keď správca dane zákonným spôsobom a jasne

vyjadri pochybností o tvrdení daňového subjektu. 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. Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje taktiež na to, že v zmysle konštantnej judikatúry „hodnotenie dôkazov v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov nemôže byť ľubovoľné“. O výklade daňových noriem daňovými orgánmi sa výstižne vyjadril aj Ústavný súd SR v Náleze sp. zn. I. ÚS 241/07 ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadradený dodržiavaním a rešpektovaním práv ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom."

48. Kasačný súd poukazuje aj na rozhodnutie Najvyššieho súdu zo dňa 13. septembra 2019 sp.zn. 1Sžfk/16/2018, v ktorom kasačný súd zdôraznil, že je nutné rozlišovať dôkazné bremeno daňového subjektu a správcu dane v konkrétnej veci. Z rozhodnutia vyplýva:

„32. Odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktorého vykonanie (uplatnenie) 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. V prípade, že zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že takéto písomnosti naozaj odrážajú (a teda dokladujú) uskutočnené zdanieľné plnenie od konkrétneho dodávateľa (dodávateľov), je možné v nich obsiahnuté informácie považovať za relevantný či rozhodujúci dôkaz.

33. Ak však dôjde na základe ďalších zistení správcu dane k spochybneniu, že zdanieľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na predložených sporných faktúrach, má správca dane právo a zároveň povinnosť preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia ako aj doplnením 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 už dôvodné spochybnenie skutočného dodania tovaru dodávateľom daňového subjektu deklarovaným v predložených faktúrach, spojené s následným nepredložením ďalších relevantných dôkazov a neunesením dôkazného bremena daňovým subjektom.

34. Iná situácia nastáva v prípade, ak daňový subjekt predložil listiny, ktoré preukazujú realizáciu zdanieľného plnenia od dodávateľa spôsobom uvedeným na predložených dokladoch, avšak v dodávateľskom reťazci došlo k úniku dane a skutočnosti spochybňujúce realizáciu zdanieľného plnenie 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.

49. Daňové orgány zamerali svoju pozornosť najmä na dodávky tovaru dodávateľovi sťažovateľa od subdodávateľa, ako je zrejmé z vyššie uvedených záverov kasačného súdu, ale nevykonali dostatočne potrebné dokazovanie, resp. nezohľadnili predložené dôkazy, týkajúce sa priamo deklarovanej dodávky tovaru od spoločnosti PULZE, s.r.o. sťažovateľovi. Tieto skutočnosti týkajúce sa nevykonania a nezohľadnenia všetkých dôkazov, ktoré daňový subjekt poskytol, nenapravil ani žalovaný a premietli sa do napadnutého rozhodnutia žalovaného.

50. Kasačný súd považuje teda za dôvodnú námietku sťažovateľa týkajúcu sa neúmerného prenášania dôkazného bremena na daňový subjekt, najmä vo vzťahu k tretím subjektom (preverovaným

spoločnostiam ADEXO, s.r.o.), od ktorého mal byť tovar cez PULZE, s.r.o. dodaný sťažovateľovi. Žalovaný sa skutočne iba obmedzil na konštatovanie, že ADEXO, s.r.o. nespolupracoval so správcom dane a bol nekontaktný, dodávateľ sťažovateľa PULZE, s.r.o. nepredložil dôkazy preukazujúce nadobudnutie tovaru od ADEXO, s.r.o., a správca dane na základe týchto skutočností vyslovil následne skutkový záver, že ak nedošlo k dodaniu tovaru od ADEXO, s.r.o. k spoločnosti PULZE, s.r.o., potom nemohlo dôjsť ani k dodaniu tovaru od PULZE, s.r.o. sťažovateľovi. Takýto záver, že nebolo preukázané dodanie tovaru od subdodávateľa k dodávateľovi sťažovateľovi, ktorý navyše vychádza najmä zo zistení zachytených v protokole z daňovej kontroly (najmä vid' bod č. 44 tohto rozsudku), ktorá prebiehala u subjektov, kam sťažovateľ nemohol procesne zasiahnuť, je predčasný na prijatie názoru o vedomosti účasti sťažovateľa na daňovom podvode.

51. 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 deklaroványm spôsobom (predložením listinných dôkazov na ústnom pojednávaní dňa 03.12.2015 a v odvolacom konaní), prípadne navrhol dôkazy na preukázanie uskutočnenia deklarovaneho zdaniteľného plnenia, nemožno bez vyhodnotenia týchto dôkazov vydať rozhodnutie o nepreukázaní oprávnenosti nároku na odpočítanie dane.

52. Všetky hore uvedené právne závery kasačného súdu jednoznačne preukazujú dôvodnosť zrušenia napadnutého rozhodnutia, ktoré neposkytuje dostatočný podklad pre vyvodenie záveru o tom, že sťažovateľ nepreukázal oprávnenosť nároku na odpočítanie dane zo sporných faktúr od dodávateľa PULZE, s.r.o. Napadnuté rozhodnutie nespĺňa požiadavky zákonodarcu stanovené v § 63 Daňového poriadku, nakoľko z neho nie je možné vyvodit', ktoré skutočnosti považoval za preukázané a ktoré nie a ako vyhodnotil predložené dôkazy a akými úvahami sa riadil pri ich hodnotení. Podľa názoru kasačného súdu, pokiaľ sťažovateľ (a predtým aj správca dane) vyslovil pochybnosti o reálnom charaktere deklarovaneho zdaniteľného plnenia, teda že išlo len o formálne vystavenie faktúr od dodávateľa, bolo jeho povinnosťou svoje závery preukázať, a teda vykonať dokazovanie, či tieto plnenia sú fiktívne. Na vyvodenie záveru, že k dodaniu tovarov od vyššie uvedeného dodávateľa nepostačuje bez ďalšieho spochybnenie dodania tovaru dodávateľovi subdodávateľom.

53. 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. Kasačný súd dodáva, že sa bližšie nezaoberal ďalšími námietkami, argumentmi a rozhodnutiami uvedenými v kasačnej sťažnosti, nakoľko má za to, že už vyššie uvedené skutočnosti sú dostačujúcim dôvodom na zmenu rozhodnutia krajského súdu.

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.

54. 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 (vid' 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.

55. 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 so zreteľom na dôkazy predložené sťažovateľom) a na jeho základe rozhodol, pričom rozhodnutie musí obsahovať náležité odôvodnenie (správnu úvahu pri hodnotení dôkazov). Kasačný súd zároveň zdôrazňuje, že pre riadne zistenie splnenia podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane je predovšetkým nutné ustáliť rozsah dôkazného bremena v daňovom konaní.

56. 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 n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).