

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/16/2018
Identifikačné číslo spisu: 5016200942
Dátum vydania rozhodnutia: 26.09.2019
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:5016200942.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a z členiek senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej v právnej veci žalobcu : N. L. Z., s miestom podnikania v Dolnom Kubíne, M. Hattalu 2159/40, IČO : 31 044 646, právne zastúpený : JUDr. Michal Krnáč, LL.M., MBA, advokát, so sídlom kancelárie v Žiline, Vojtecha Tvrdého 793/21, proti žalovanému : Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, v konaní o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného zo 04. októbra 2016 č. 104031660/2016, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu (sťažovateľa) proti rozsudku Krajského súdu v Žiline z 09. januára 2018 č. k. 30 S 91/2016-287, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline z 09. januára 2018 č. k. 30 S 91/2016-287 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného zo 04. októbra 2016 č. 104031660/2016 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Žilina z 03. mája 2016 č. 103053755/2016 z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

Žalobcovi p r i z n á v a právo voči žalovanému na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania na krajskom súde a na kasačnom súde.

Odôvodnenie

O d ô v o d n e n i e

I.

Rozhodnutie správneho súdu

1. Krajský súd v Žiline (ďalej aj ako „správny súd“) rozsudkom z 09. januára 2018 č. k. 30 S 91/2016-287 (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie správneho súdu“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného zo 04. októbra 2016 č. 104031660/2016 (ďalej aj ako „rozhodnutie žalovaného orgánu verejnej správy“), ktorým Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej aj ako „žalovaný orgán verejnej správy“ alebo „žalovaný“) potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Žilina z 03. mája 2016 č. 103053755/2016 (ďalej aj ako „rozhodnutie prvoinštančného orgánu verejnej správy“), ktorým Daňový úrad Žilina (ďalej aj ako „prvoinštančný orgán verejnej správy“ alebo „správca dane“) určil platiteľovi dane z pridanej hodnoty -

žalobcovi v konaní pred správnym súdom podľa ustanovenia § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov rozdiel v sume nadmerného odpočtu 36.409,21eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014. Prvoinštančný orgán verejnej správy znížil nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie apríl 2014 zo sumy 49.064,25 eur na sumu 12.655,04 eur. Správny súd žalobcovi a žalovanému náhradu trov konania nepriznal.

2. Správny súd v napadnutom rozhodnutí poukázal na ustanovenie § 177 ods. 1 Správneho súdneho poriadku, ustanovenia § 19 ods. 1, § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty a ustanovenia § 3 ods. 1, ods. 2, ods. 3 a ods. 6, § 24 ods. 1 až ods. 4 a § 46 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov a uviedol, že sa stotožnil s právnym posúdením žalovaného, že vzhľadom na výsledky dokazovania, či už v rámci výkonu daňovej kontroly alebo vyrubovacieho konania. Správca dane nadobudol oprávnené pochybnosti o dodaní predmetného tovaru, konkrétne zinku elektrolytického 99,995% dodávateľom žalobcu firmou LABET, s. r. o., ktorý ho mal nadobudnúť od spoločnosti ZR COMPANY s. r. o.. Správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie v zmysle § 24 Daňového poriadku, pričom nebol viazaný len návrhmi daňového subjektu, ale preveroval dodávateľsko-odberateľské vzťahy medzi žalobcom a jeho dodávateľom a následne dodávateľom žalobcu a jeho dodávateľom aj bez návrhu, a to za účelom zistenia riadneho skutkového stavu. Zhrnúc celé vykonané dokazovanie, správne spochybnil dodanie tovaru uvedenými spoločnosťami. Žalobca v daňovej kontrole predložil iba formálne doklady o zdaniteľnom obchode s dodávateľom LABET, s. r. o., pričom z výsledkov dokazovania vyplynulo, že tento dodávateľ a jeho subdodávateľ ZR COMPANY s. r. o. neuskutočnili fakturované zdaniteľné plnenia, tak ako boli deklarované na dodávateľských faktúrach z apríla 2014 od dodávateľa LABET, s. r. o.. Za týchto okolností pochybnosti o spornom obchode boli oprávnené. Pokiaľ teda správca dane oprávnené spochybnil dôkazy predložené žalobcom, bolo na žalobcovi, aby tieto pochybnosti správcu dane odstránil, pokiaľ chcel byť vo svojom uplatnení nároku na odpočet úspešný.

3. Ďalej správny súd uviedol, že čo sa týka konkrétnych žalobných bodov, správny súd ich jednotlivo vyhodnotil nasledovne. Čo sa týka námietky, že nebolo nijakým spôsobom zo strany správcu dane daňovému subjektu zdôvodnené, v čom spočívalo dôvodné podozrenie, na podklade ktorého bola začatá daňová kontrola podľa § 46 ods. 3 Daňového poriadku, správny súd uviedol, že v zápisnici o začatí daňovej kontroly z 29. júla 2014 podľa § 46 ods. 3 Daňového poriadku je uvedený dôvod začatia daňovej kontroly, a to odkaz na zistenia uvedené v zápisnici o ústnom pojednávaní z toho istého dňa, spisanej so žalobcom. Tento dôvod je tiež zopakovaný v časti zápisnice o začatí daňovej kontroly : Priebeh ústneho pojednávania. Zo zápisnice z ústneho pojednávania zo dňa 29. júla 2014 vyplýva, že žalobca ako dodávateľa zinku uviedol firmu LABET, s. r. o., ktorá ho mala telefonicky kontaktovať, pričom kontakt mal vykonať P. W., ako konateľ LABET, s. r. o.. Pokiaľ správca dane mal pochybnosti o dodávkach pre žalobcu od tohto subjektu, bolo začatie daňovej kontroly vo vzťahu k daňovému subjektu - žalobcovi dostatočne odôvodnené. Konkrétne skutkové okolnosti, ktoré boli dôvodom pre začatie daňovej kontroly v zmysle § 46 ods. 3 Daňového poriadku, teda boli uvedené v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 29. júla 2014, ktoré bolo vykonané priamo so žalobcom, ktorý preto musel mať vedomosti o tom, čo na uvedenom ústnom pojednávaní bolo konštatované. Tiež je potrebné konštatovať, že námietky smerujúce k obsahu zápisnice o začatí daňovej kontroly žalobca, s ktorým bola táto zápisnica spísaná, pri jej spísaní nevzniesol, bolo mu teda zrejmé, z akého dôvodu začala daňová kontrola. Táto námietka je nedôvodná.

4. Ďalšou námietkou bolo, že spoločnosť LABET, s. r. o. bola v čase začatia obchodovania so žalobcom dôveryhodná, a teda ďalej nebolo potrebné skúmať dôveryhodnosť tohto obchodného partnera. K tomu správny súd uviedol, že bolo úlohou žalobcu ako odberateľa vo vzťahu k dodávateľovi pristupovať s primeranou opatrnosťou pri konkrétnych dodávkach zinku počas celého obdobia obchodovania s týmto obchodným partnerom, a teda aj v apríli roku 2014. Nie je ojedinelá situácia, keď obchodný partner na začiatku obchodnej spolupráce sa javí ako dôveryhodný, avšak v priebehu obchodnej spolupráce, najmä ak trvá dlhšiu dobu, nastanú na jeho strane určité skutočnosti, ktoré jeho dôveryhodnosť ako obchodného partnera spochybňujú. Pokiaľ by tejto otázke žalobca venoval dostatočnú pozornosť aj v apríli 2014, bol by zistil, že tento dodávateľ v skutočnosti zinok nedodal, že nebola vykonaná preprava

tovaru pre túto firmu ako dodávateľa žalobcu a ďalšie skutkové okolnosti. Tá skutočnosť, že žalobca by mal počas celého obdobia obchodovania s určitou obchodnou spoločnosťou byť primerane obozretný pri uskutočňovaní obchodných prípadov, vyplýva z možnosti zneužitia systému odpočítania dane z pridanej hodnoty založeného na princípe daňovej neutrality. Pokiaľ daňový subjekt nepristúpi k takýmto krokom, vystavuje sa riziku, že mu nárok na odpočítanie dane z takýchto obchodov nebude uznaný z daňového hľadiska. Keďže táto povinnosť daňového subjektu ako obchodnej spoločnosti nevyplýva z konkrétnych ustanovení či už Obchodného zákonníka alebo iného hmotnoprávneho predpisu, nie je možné ju sankcionovať, môže mať však vplyv na prípadné neuznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty.

5. Ďalšou námietkou bolo, že žalobca predložil celý rad listinných dôkazov a boli tiež vykonané aj svedecké výpovede, ktoré svedčia o tom, že k materiálnemu plneniu došlo. Aj táto námietka je nedôvodná. K tomu správny súd uviedol, že v správnom konaní muselo byť preukázané nielen to, že došlo k materiálnemu plneniu ale i tá skutočnosť, že materiálne plnenie dodal dodávateľ uvedený na faktúre, pričom musí ísť o reálne plnenie podľa faktúr. Z takto definovaného skutkového stavu, ktorý je potrebné preukázať, potom vyplýva, že tento skutkový stav nemôže byť preukázaný osamotene len listinnými dôkazmi, a to faktúrami, dodacími listami k faktúram, ktoré sú len formálnou podmienkou pre uznanie odpočtu dane. Reálne plnenie dodávateľom uvedeným na faktúrach musí byť preukázané aj ďalšími dôkazmi, ktoré vo svojom súhrne bez akejkoľvek pochybnosti preukazujú dodanie reálneho plnenia dodávateľom. Tieto dôkazy sú v každom konkrétnom prípade rôzne. V danom prípade takýmito dôkazmi bez ďalšieho nie sú certifikáty váhy a kvality od BOLMET S.A., Boleslaw, lebo tie nepreukazujú dodanie konkrétnej dodávky zinku od LABET, s. r. o.. Špecifikujú len hmotnosť a kvalitu určitého tovaru uvedeného na týchto certifikátoch. Takýmto dôkazom nie je ani analýza obchodných prípadov, ktorú vyhotovil samotný žalobca, ani skladová karta za rok 2014, ktorá preukazuje len konkrétne zásoby na sklade žalobcu v roku 2014. Takýmto dôkazom nie je ani dôkaz o dodaní tovaru odberateľom žalobcu firmám Elektrovod Žilina, a. s. a CHEMTRADE AGLOBIS AG, pretože na splnenie podmienky na odpočet dane nie je právne relevantné, či vôbec alebo komu konkrétne bol následne tovar daňovým subjektom dodaný. Právne relevantné je preukázanie existencie daňovej povinnosti u dodávateľa daňového subjektu, a tiež to, že tento si voči daňovému subjektu daň uplatnil, teda podmienky sa viažu na dodávateľa žalobcu a nie na jeho odberateľa. V tejto súvislosti správny súd poukázal aj na námietku žalobcu, že bolo potrebné vykonať ohliadku v sklade žalobcu, z ktorej malo byť zrejmé, že sa tam tovar skutočne nachádzal. Správny súd konštatoval, že správne postupoval prvostupňový orgán, keď túto ohliadku nevykonal, keďže táto ohliadka nebola potrebná. Správca dane ani žalovaný nerozporovali existenciu tovaru na sklade žalobcu, ale jeho dodanie od LABET, s. r. o.. Pokiaľ sa teda na sklade žalobcu určitý tovar nachádzal, vzhľadom na charakter tovaru a jeho neoznačovanie v sklade podľa dodávateľov, nepreukazovalo to tú skutočnosť, že tento tovar bol od dodávateľa LABET, s. r. o. dodaný. Z uvedeného treba vyvodiť právny záver, že predmetom preverovania práva na odpočítanie DPH uplatneného žalobcom nie je existencia tovaru a jeho následné dodanie jeho odberateľom, ale náležitosti zdaniteľného obchodu zachytené v došlej faktúre (rovnako rozsudok NS SR sp. zn. I Sžf 91/2015 z 24. januára 2017).

6. Bolo teda potrebné podľa správneho súdu konštatovať, že listinné dôkazy, ktoré predložil žalobca a ktoré podľa neho majú preukázať dodanie zdaniteľného plnenia od LABET, s. r. o., túto skutočnosť nepreukazujú. Správca dane mal na základe vykonaného dokazovania (§ 24 ods. 2 Daňového poriadku) oprávnené pochybnosti, že LABET, s. r. o. nemohla tovar dodať. Že tieto pochybnosti správcu dane boli oprávnené, o tom svedčia tieto správcovi dane zistené skutkové okolnosti : Jediným dodávateľom LABET, s. r. o. v období apríl 2014 mala byť firma ZR COMPANY s. r. o., pričom jej konateľ v tomto období Matej Varga uviedol, že nemá žiadne doklady k dodávkam pre LABET, s. r. o. a jeho spoločnosť so spoločnosťou LABET, s. r. o. nikdy neobchodovala, pečiatky na faktúrach sú nepravé, ako aj podpisy na nich. Poprel teda akúkoľvek spoluprácu firmy ZR COMPANY s. r. o. s LABET, s. r. o.. Žalobcom uvedený dopravca zinku (parita DAP, Oravská Poruba) nemala faktúru súvisiacu s prepravou tovaru pre žalobcu v účtovníctve (v zmysle zákona č. 431/2002 Z.z.), čo podporuje tvrdenie, že preprava nebola uskutočnená, keďže povinnosťou v zmysle Zákona o účtovníctve je zahrnúť takúto faktúru do účtovníctva. Splnomocnený zástupca ZR COMPANY s. r. o. N. Y. V. uviedol rovnako ako

svedok T. P., že jeho firma neobchodovala s LABET, s. r. o., daň z faktúr pre LABET, s. r. o. nebola priznaná ani odvedená. Domnelý dodávateľ dodávateľa LABET, s. r. o. ZR COMPANY s. r. o. bol 18.07.2014 dobrovoľne vymazaný z Obchodného registra zlúčením so spoločnosťou SLOVRESPO, s. r. o., pričom konateľ tejto spoločnosti Miroslav Štefánik poprel, že by vôbec poznal spoločnosť ZR COMPANY s. r. o., a tiež spoločnosť SLOVRESPO, s. r. o.. Konateľ LABET, s. r. o. v 04/2014 Vladimír Košina je nekontaktnou osobou a bolo naň vyhlásené celoštátne pátranie. Tiež bolo preukázané, že firma LABET, s. r. o. bola v čase jej právnej existencie nekontaktná, keďže nový konateľ bol ustanovený až od 26.06.2015. Okrem toho dodávanie kovov LABET, s. r. o. nemá ani v predmete činnosti; v predmete činnosti figuruje len veľkoobchod vo všeobecnosti. Uvedené je neobvyklé vzhľadom na špeciálny predmet dodania tovaru, ktorým bol zinok elektrolytický 99,995 %. Ani svedok U. (skladník žalobcu) a svedok G. N. a CHEMTRADE AGLOBIS AG. ako odberatelia žalobcu nepreukázali dodanie tovaru žalobcovi dodávateľom uvedeným na faktúre.

7. Z uvedených skutkový zistení správcu dane vyplýva, že jediný dodávateľ dodávateľa žalobcu spoločnosť ZR COMPANY s. r. o. nedodala dodávateľovi žalobcu firme LABET, s. r. o. tovar uvedený na faktúrach. Preto ho tento dodávateľ (keďže jeho jediným zdrojom tohto tovaru mohla byť len spoločnosť ZR COMPANY s. r. o.) žalobcovi nemohol dodať a ani mu ho nedopravil. Ak aj žalobca mal na sklade určitý zinok, nebolo preukázané, že ho dodal dodávateľ LABET, s. r. o., čo nepotvrdil ani svedok Sitár ako skladník žalobcu. Túto skutočnosť svedok ani nemohol potvrdiť vzhľadom na svoju funkciu skladníka, ktorý nemá vo svojej pracovnej náplni, aby sa zaoberal tým, kto je konkrétnym dodávateľom jednotlivých dodávok, ktoré prichádzajú na sklad a aj vzhľadom na evidenciu tovaru v sklade, ktorý nebol označovaný podľa dodávateľov. Týmto správny súd aj vyhodnotil ako nedôvodnú námietku žalobcu o tom, že je prirodzené, že svedok Sitár nevedel uviesť, kto bol dodávateľom jednotlivých dodávok zinku, hoci sa ho na to správca dane opýtal, v čom videl žalobca možnosť šikanózneho konania správcu dane voči nemu. V tejto súvislosti správny súd konštatoval, že nepovažuje takto kladenú otázku svedkovi za takú, ktorá by takýto (šikanózny) postup správcu dane naznačovala. Na danú otázku svedok odpovedal podľa jeho vedomostí, t. j. tak, že určitý dodávateľa konkrétnej dodávky nevie, čo správca dane aj vyhodnotil v komplexnom súhrne vyhodnotenia jednotlivých dôkazov. V podstate sa jednalo o vykonanie dôkazu, ktorý vo svojom dôsledku nemal preukaznú hodnotu, čo správca dane aj vyhodnotil.

8. Celkovo teda vo vzťahu k vyššie uvedenej námietke, že žalobcom predložené listinné dôkazy preukázali existenciu zdaniteľného plnenia firmy LABET, s. r. o. pre žalobcu v zdaňovacom období 04/2014, možno konštatovať, že tieto dôkazy túto skutočnosť nepreukázali. Naopak, správca dane nadobudol oprávnené pochybnosti o dodaní dodávok od tohto dodávateľa žalobcovi na základe predložených faktúr. V tejto súvislosti správny súd poukázal na závery rozhodnutia Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 401/2009-17 zo dňa 16. decembra 2007, podľa ktorého daňový subjekt má v konaní dve základné povinnosti a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Najčastejšie ide o účtovné doklady podľa zákona č. 431/2002 Z. z.. Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov, hoci aj v rámci daňovej kontroly, preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť (§ 29 ods. 2 vtedy účinného Zákona o správe daní a poplatkov), a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Naznačeným spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie už uvedenej kombinácie uplatnenia zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej. V danom prípade teda správca dane preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť a úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, a preto sa dôkazné bremeno presunulo na daňový subjekt, ktorý mal inými dôkazmi vyvrátiť spochybnenie jeho pôvodných dôkazov predložených správcom dane. V danom prípade žalobca žiadne takéto dôkazy nepredložil a preto neuniesol dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods.

1 Daňového poriadku. Preto je táto námietka v plnom rozsahu nedôvodná.

9. Čo sa týka ďalšej námietky, že správca dane zverejňoval informácie, ktoré sú predmetom daňového tajomstva a týkajú sa iných daňových subjektov, správny súd poukázal na to, že správca dane má právo preveriť celý obchodný reťazec, v ktorom figuruje žalobca a jeho dodávateľ, pričom preverované firmy ZR COMPANY s. r. o., SLOVRESPO, s. r. o. a LABET, s. r. o. jednoznačne figurujú v tomto reťazci. V tejto súvislosti správny súd poukázal na rozsudok ESD C-78/12 Evita-K EOOD, podľa ktorého (bod 38) v rámci celkového posúdenia môže vnútroštátny súd zohľadniť dôkazy týkajúce sa plnení, ktoré predchádzali plneniu dotknutému vo veci samej alebo po ňom nasledovali, ako aj doklady, ktoré sa ich týkali. Okrem toho prípadné porušenie procesných práv iných daňových subjektov nemá aktívnu legitimáciu namietat' žalobca v žalobe, pretože sa prípadné porušenie práv netýka subjektívnych práv a povinností žalobcu, ale tretích osôb.

10. Čo sa týka námietky, že závery správcu dane sa líšia v protokole zo dňa 29. júna 2015 a v rozhodnutí zo dňa 03. mája 2016, k tomu správny súd konštatoval, že pokiaľ správca dane v protokole konštatoval, že má pochybnosť o tom, že vznikla daňová povinnosť a v rozhodnutí konštatoval, že má pochybnosť o reálnosti uskutočnenia zdaniteľného plnenia dodávateľom LABET, s. r. o., takéto konštatovania správcu dane sú v súlade. Dodávateľovi totiž nevznikne daňová povinnosť vtedy, ak nie je preukázaná reálnosť uskutočnenia zdaniteľného plnenia. Teda v podstate ak správca dane uvádzal pochybnosť o vzniku daňovej povinnosti, musel mať pochybnosť o predpoklade vzniku daňovej povinnosti, ktorým je reálnosť uskutočnenia zdaniteľného plnenia dodávateľom žalobcu. Táto námietka je taktiež nedôvodná.

11. Ďalšia námietka sa týkala toho, že si správca dane už počas daňovej kontroly vytvoril názor na výsledok daňovej kontroly, keď konkrétny záver uviedol už v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 19.04.2016. Správny súd k tomu konštatoval, že nie je pravdivé tvrdenie žalobcu, že by správca dane vyhodnotil skutkovú situáciu a urobil si právny názor počas daňovej kontroly, ako to uviedol žalobca v žalobe. Tento právny názor uvedený na ústnom pojednávaní dňa 19.04.2016 bol vyslovený až po ukončení daňovej kontroly tesne pred vydaním prvostupňového rozhodnutia. Ústne pojednávanie dňa 19.04.2016 bolo totiž určené už na prerokovanie pripomienok a dôkazov k vydanému protokolu zo dňa 29.06.2015. Uvedené konštatovanie mohol správca dane učiniť, keďže už bola daňová kontrola a dokazovanie ukončené a vykonané dokazovanie ho oprávňovalo vysloviť tento právny záver.

12. V ďalšej námietke opätovne žalobca konštatoval, že nemožno vyvodit' dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa, resp. dodávateľov jeho dodávateľa, poukazujúc na rozsudok NS SR sp. zn. 3 Sžf 1/2011. Správny súd už vyššie v tomto odôvodnení konštatoval prenos dôkazného bremena, ktoré na začiatku ťaží žalobcu ako daňový subjekt, na správcu dane a následne, pokiaľ správca dane odôvodnene spochybniť dôkazy predložené daňovým subjektom, ďalší prenos dôkazného bremena opätovne na daňový subjekt, čo sa stalo aj v danom prípade. K použitiu rozhodnutia NS SR sp. zn. 3 Sžf 1/2011 správny súd uviedol, že podľa tohto rozhodnutia musí byť preukázaná nesporná existencia nakúpeného materiálneho plnenia, a toto je štandardne preukázané prijatou faktúrou s podrobnými prílohami od určitého dodávateľa. Aby mohol byť vykonaný odpočet DPH, v zmysle tohto rozhodnutia je potrebné splniť kumulatívne podmienku 1) nutnosť existencie plnenia zo zdaniteľného obchodu v zachytenej materiálnej forme (napr. realizácia stavby z dodaných prvkov či zásoby tovaru na sklade) a 2) údaje na faktúre musia byť hodnoverné, t. j. štandardným spôsobom preukazujú realizáciu zdaniteľného obchodu v zmysle záväzkových vzťahov. Iba samotná existencia faktúry nie je ani podľa tohto rozhodnutia dôkazom. V danom prípade však nebola splnená prvá kumulatívna podmienka, a to preukázanie existencie plnenia zo zdaniteľného obchodu v zachytenej materiálnej forme. V danom prípade totiž nebolo preukázané dodanie tovaru od firmy LABET, s. r. o. žalobcovi, keď skladové zásoby v sklade žalobcu nepreukázali, že by tovar uskladnený na sklade bol od konkrétneho dodávateľa LABET, s. r. o.. Nebola teda preukázaná materiálna forma zdaniteľného obchodu vo forme konkrétnej dodávky podľa jednotlivých faktúr. Už tá skutočnosť, že bolo preukázané, že dodávateľ uvedený na faktúre fyzicky nemohol tovar špecifikovaný na faktúre fyzicky dodať, preukazuje tú skutočnosť, že ani nemohlo byť preukázané konkrétne plnenie z týchto faktúr v materiálnej forme. Preto táto námietka je taktiež nedôvodná.

13. Ďalšia námietka sa týkala šikanózneho konania správcu dane vo vzťahu k žalobcovi, čo by mala potvrdzovať i svedecká výpoveď svedka U., ktorý nemohol inak odpovedať na otázku správcu dane, len tak, že nevie uviesť, kto bol konkrétne dodávateľom jednotlivých dodávok uskladnených v sklade žalobcu. Správny súd sa s touto námietkou vysporiadal už vyššie. K tomu len dodáva, že svedok U. naozaj nebol schopný objektívne preukázať, aký subjekt na základe akého úkonu konkrétny tovar dodal. To však neznamená, že ho správca dane nútil, aby túto skutočnosť svedok preukázal. Naopak, žalobca (ktorý si bol vedomý nemožnosti preukázania tejto skutočnosti výpoveďou svedka U.) mohol navrhnúť na preukázanie tejto skutočnosti ďalšie dôkazy, ktoré by jeho tvrdenie o dodaní konkrétnych dodávok od LABET, s. r. o. preukázali, a to práve preto, že svedok Sitár toto nemohol zo svojej funkcie potvrdiť. Rovnako túto skutočnosť nemohol preukázať ani svedok G. N. (právny zástupca odberateľa žalobcu Elektrovod Žilina, a. s.), keďže tento sa vyjadroval len k odobratiu zinku odberateľom žalobcu, a nie k predchádzajúcemu stupňu reťazca, teda k vzťahu dodávateľ žalobcu LABET, s. r. o. - žalobca. Z rovnakých dôvodov túto skutočnosť nemohol preukázať svoju výpoveďou ani ďalší odberateľ žalobcu spoločnosť CHEMTRADE AGLOBIS AG. Ako bolo vyššie uvedené, žalobca však na preukázanie týchto tvrdení žiadne relevantné dôkazy neposkytol, ani ich vykonanie nenavrhol, a preto neuniesol dôkazné bremeno na preukázanie skutočností, ktoré sú podmienkou pre uznanie jeho nároku na odpočítanie DPH z došlých faktúr od LABET, s. r. o..

14. Z vyššie uvedených dôvodov správny súd žalobu v celom rozsahu zamietol.

15. O náhrade trov žalobcu rozhodol súd podľa § 167 ods. 1 Správneho súdneho poriadku a contrario tak, že žalobcovi náhradu trov konania nepriznal, pretože v konaní nebol úspešný. Rovnako nepriznal náhradu trov ani žalovanému (§ 168 Správneho súdneho poriadku a contrario), pretože neboli splnené podmienky na jeho aplikáciu - výnimočnosť situácie.

II.

Kasačná sťažnosť

16. Žalobca podal prostredníctvom svojho právneho zástupcu riadne a včas proti rozhodnutiu správneho súdu kasačnú sťažnosť (ďalej aj ako „podaná kasačná sťažnosť“ alebo „kasačná sťažnosť žalobcu“), v ktorej sa domáhal aby Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „kasačný súd“) zmenil rozhodnutie správneho súdu tak, že zruší rozhodnutie žalovaného orgánu verejnej správy a rozhodnutie prvoinštančného orgánu verejnej správy a vráti vec žalovanému orgánu verejnej správy na ďalšie konanie. Žalobca si uplatnil náhradu trov konania.

17. Žalobca napadol rozhodnutie správneho súdu podanou kasačnou sťažnosťou v celom rozsahu z dôvodov podľa ustanovenia § 440 ods. 1 písm. g) Správneho súdneho poriadku - správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, podľa ustanovenia § 440 ods. 1 písm. h) Správneho súdneho poriadku - správny súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu a podľa ustanovenia § 440 ods. 1 písm. f) Správneho súdneho poriadku - správny súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces.

18. Žalobca v podanej kasačnej sťažnosti prostredníctvom svojho právneho zástupcu uviedol k otázke dôkazného bremena žalobcu týkajúceho sa jeho údajnej povinnosti preukázať, že predmetné zdaniteľné plnenie uskutočnila iba a výlučne spoločnosť LABET, a to napriek nespornosti materiálnej existencie predmetného zdaniteľného plnenia dodaného žalobcovi a prijatého žalobcom, že prvoinštančný orgán verejnej správy ani žalovaný orgán verejnej správy, ba dokonca ani správny súd, či už cielene alebo nevedomky, nezohľadnili pri svojom rozhodovaní absolútne najvýznamnejší fakt, a to že pri posudzovaní vzniku nároku na odpočet DPH je potrebné dôsledne rozlišovať medzi dvoma situáciami - situáciou, kedy daňový subjekt uplatňujúci si nárok na vrátenie nadmerného odpočtu DPH nepreukáže správcovi dane samotnú existenciu zdaniteľného plnenia a situáciou, kedy daňový subjekt uplatňujúci si nárok na

vrátenie nadmerného odpočtu DPH správcovi dane samotnú existenciu zdaniteľného plnenia preukáže a správca dane samotnú existenciu zdaniteľného plnenia, t. j. vykonanie zdaniteľného plnenia v prospech zdaniteľnej osoby a prijatie zdaniteľného plnenia zdaniteľnou osobou, uzná za preukázanú.

19. Prvoinštančný orgán verejnej správy a žalovaný orgán verejnej správy zo žalobcovi neznámych dôvodov sa venovali výlučne právnomu posúdeniu prvej vyššie uvedenej situácie k čomu aj uviedli rozsiahle množstvo argumentácie a judikatúry (v danom prípade však úplne zbytočne hoci žalobca po celú dobu konania pred orgánmi verejnej správy a následne aj počas konania o žalobe konzistentne upozorňoval na to, že v danom prípade je relevantná druhá vyššie uvedená situácia, pričom táto situácia je absolútne nesporná s tým, že tak prvoinštančný orgán verejnej správy, ako aj žalovaný orgán verejnej správy túto skutočnosť (nespornosť tejto situácie) explicitne uznali.

20. Žalobca nespochybňuje to, že pokiaľ by sa nároku na nadmerný odpočet DPH domáhal za prvej situácie, a teda v prípade, že by žalobca neunesol dôkazné bremeno o samotnej materiálnej existencii zdaniteľného plnenia, žalobcovi by tento nárok nepatrilo. Za druhej situácie však celkom jednoznačne platí - a uvedené bez akýchkoľvek pochybností potvrdzujú tak rozhodnutia Najvyššieho súdu SR, ako aj na rozhodnutia ESD, na ktoré žalobca poukázal - že, zdaniteľná osoba nemôže byť zaťažovaná dôkazným bremenom k otázke, kto je skutočný dodávateľ príslušného zdaniteľného plnenia, resp. k otázke, či je skutočným dodávateľom zdaniteľného plnenia subjekt uvedený na dodávateľskej faktúre alebo tretia osoba. Žalobca v tejto súvislosti opakovane upozornil na rozhodnutia, ktoré oba orgány verejnej správy, ako aj správny súd v doterajšom priebehu podľa žalobcu s prehľadom ignorovali (rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf 1/2011, rozhodnutie SD EÚ vo veci C-18/13 a rozhodnutie SD EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11).

21. Z uvedených súdnych rozhodnutí bez akýchkoľvek pochybností vyplýva, že v prípade, ak nastane situácia, ak daňový subjekt uplatňujúci si nárok na vrátenie nadmerného odpočtu DPH preukáže správcovi dane samotnú existenciu zdaniteľného plnenia a správca dane samotnú existenciu zdaniteľného plnenia, t. j. vykonanie zdaniteľného plnenia v prospech zdaniteľnej osoby a prijatie zdaniteľného plnenia zdaniteľnou osobou, uzná za preukázanú, správca dane môže nepriznať daňovému subjektu nárok na odpočet DPH iba a výlučne vtedy, ak správca dane preukáže kumulatívne splnenie dvoch ďalej uvedených podmienok - uskutočnenie zdaniteľného obchodu je súčasťou podvodného konania; k tomuto platí nasledovné : dotknuté orgány správy daní ani správny súd nielen že do dnešného dňa žiadnym spôsobom, a už vôbec nie objektívne, nepreukázali existenciu podvodného konania na strane žalobcu, dotknuté orgány správy daní ani správny súd do dnešného dňa reálne ani len nevyslovili podozrenie o existencii nejakého podvodného konania (jediná zmienka o možnom podozrení z podvodu sa nachádza iba na str. 20 rozhodnutia prvoinštančného orgánu verejnej správy, avšak iba na strane spoločnosti LABET). Žalobca pritom v priebehu daňového konania nevyklúčil, že k podvodnému konaniu mohlo dôjsť (žalobca má vedomosť, keďže v danom konaní vypovedal ako svedok pod podaním žaloby dňa 18. mája 2017, o tom, že orgány činné v trestnom konaní, konkrétne NAKA PZ SR, Žilina, vedú trestné konanie v trestnej veci zločinu neodvedenia dane a poistného pod sp. zn. PPZ-199/NKA-FP-ST-2017, avšak toto konanie je vedené voči spoločnosti LABET a nie voči žalobcovi), ale pokiaľ k nemu došlo, žalobca bol jednoznačne obeťou a nie účastníkom takéhoto podvodného konania. Žalobca správcovi dane, pritom v priebehu daňového konania opakovane zdôrazňoval, že s predmetnými komoditami obchoduje vo svojom mene a na svoj vlastný účet ako fyzická osoba, t. j. nie v mene a na účet akejkoľvek fiktívnej právnickej osoby už viac ako 15 rokov (celkovo žalobca ako fyzická osoba podniká už viac ako 25 rokov), pričom predmetnej komodity ročne zobchoduje niekoľko tisíc ton, minimálne v dôsledku čoho mohol správca dane, za použitia elementárnej logiky, dospieť k aspoň takému záveru, že prípadná účasť žalobcu na „dépéháčkovom“ podvode za týchto zjavne neobvyklých „východiskových podmienok“ rozhodne nevykazuje všetky známky obvyklé pre tento typ podvodov (obchod medzi právnickými osobami, obchod medzi spriaznenými právnickými osobami, obchod medzi právnickými osobami, štatutármi ktorých sú tzv. biele kone, a pod.).

22. Ďalšou podmienkou je, že zdaniteľná osoba o existencii takéhoto podvodného konania vedela alebo mala vedieť; k tomuto platí nasledovné : dotknuté orgány správy daní ani správny súd do dnešného dňa

nie len že žiadnym spôsobom, a už vôbec nie objektívne, nepreukázali ani len možnú vedomosť žalobcu o prípadnom podvodnom konaní spoločnosti LABET, resp. jej zástupcov, a už vôbec nie istú vedomosť o akomkoľvek podvode, dotknuté orgány správy daní ani správny súd do dnešného dňa ani len nevyslovili žiadne podozrenie o tom, že by žalobca o nejakom podvodnom konaní vedel alebo mal vedieť. Keďže prvoinštančný orgán verejnej správy ani len nevyslovil žiadne podozrenie o existencii nejakého podvodu zo strany žalobcu, prvoinštančný orgán verejnej správy v predmetnej veci nevykonal ani žiadne dokazovanie, v dôsledku čoho jednoducho ani nemohol uniesť dôkazné bremeno o takejto predpokladanej, resp. istej vedomosti; žalobca zdôraznil pritom, že v zmysle vyššie uvedených rozhodnutí ESD, ale aj ustálenej súdnej praxe všeobecných súdov, zaťažuje toto dôkazné bremeno správcu dane, a nie zdaniteľnú osobu. Práve naopak, žalobca v priebehu daňového konania predložil správcovi dane viaceré dôkazy a logické argumenty preukazujúce, že o prípadnom podvodnom konaní tretích osôb jednoducho nemal vedomosť a konajúc s obvyklou mierou starostlivosti, ani nemal mať prečo túto vedomosť. Žalobca však v tejto súvislosti najmä upozornil na skutočnosť, že dotknuté orgány správy daní ani správny súd tieto skutočnosti nespochybnili.

23. Na margo vyššie uvedených podmienok považoval žalobca za nevyhnutné zdôrazniť, že tieto podmienky nie sú samoučelné, ale celkom jednoznačne odrážajú podnikateľskú prax, od ktorej, nielen orgány správy daní ale žiaľ aj všeobecné súdy, akosi abstrahujú, pričom sa správajú, akoby právo implementovali v nejakom abstraktnom teoretickom prostredí. V obchodnej praxi totiž rozhodne nie je obvyklé, aby akýkoľvek odberateľ požadoval od svojho dodávateľa preukázanie toho, či má tento dodávateľ napr. skladové priestory, či má zamestnancov, či má uzavreté zmluvy o doprave dodávaného tovaru, alebo či má sám uzavretý kontrakt, na základe ktorého tovar kupuje, od koho ho nadobudol a pod.. Práve naopak, v súčasnosti je úplne obvyklé, že do obchodu založenom na nákupe a predaji tovaru môže vstupovať viacero subjektov, ktoré na ňom participujú de facto iba ako „zasielatelia“, t. j. tovar síce nakúpia a predajú, avšak bez toho, aby s ním prišli do akéhokoľvek kontaktu a na zrealizovanom obchode zinkasujú iba obchodnú maržu tvorenú kladným rozdielom medzi predajnou a nákupnou cenou. Je tiež v príkrom rozpore s elementárnou podnikateľskou logikou, aby „predávajúci podnikateľ“ sprístupnil „kupujúcemu podnikateľovi“ tieto informácie, nakoľko sú logicky predmetom jeho obchodného tajomstva, čo platí najmä v prípade identifikácie osoby dodávateľa „predávajúceho podnikateľa“, keďže prezradenie takejto informácie by mohlo pre „predávajúceho podnikateľa“ celkom jednoznačne generovať reálne riziko, že „kupujúci podnikateľ“ za účelom získania lepšej ceny (bez marže „predávajúceho podnikateľa“) osloví priamo dotknutého dodávateľa a takto „vyradí z hry“ príslušného „predávajúceho podnikateľa“. Takýto postup je pritom plne v súlade aj s platnou právnou úpravou, nakoľko ustanovenia § 443 ods. 2 a § 446 Obchodného zákonníka vyslovene pripúšťajú, aby kupujúci nadobudol vlastníctvo aj od nevlastníka a to bez fyzického prevzatia tovaru (týmto žalobca mimo iné tiež reaguje na argumentáciu žalovaného o tom, že k zdaniteľnému plneniu od spoločnosti LABET v prospech žalobcu nemohlo dôjsť aj preto, lebo LABET nemohol byť vlastníkom predmetného tovaru, nakoľko žiadny tovar nikdy od nikoho ani neprevzal).

24. Bez ohľadu na vyššie uvedené, z doposiaľ uvedeného je zrejmé, že dotknuté orgány správy daní ani správny súd do dnešného dňa žiadnym spôsobom, a už vôbec nie objektívne, nepreukázali splnenie ani jednej z vyššie uvedených podmienok nepriznania nároku na odpočet DPH žalobcovi. Práve naopak, dotknuté orgány správy a dokonca aj správny súd (ako orgán implementácie práva a ochrany zákonnosti), sa zohľadnením predmetnej druhej situácie uvedenej v tejto sťažnosti a predmetnými podmienkami uvedenými v tejto sťažnosti ani len nezaoberali, a uvedené rozhodnutia NS SR, resp. ESD absolútne ignorovali, a to všetko napriek tomu, že minimálne v prípade správneho súdu, žalobca na všetky tieto rozhodnutia explicitne upozornil a napriek tomu, že žalobca po celú dobu konania o svojej žalobe konzistentne upozorňoval správny súd na to, že práve zohľadnenie vyššie uvedenej situácie a posudzovanie vyššie uvedených podmienok je pre rozhodnutie o žalobe z právneho hľadiska absolútne kľúčové. Žalobca v tejto súvislosti upozorňuje na pomerne rozsiahlu judikatúru tak Najvyššieho súdu SR, ako aj Ústavného súdu SR, ale napr. aj súdov ČR, ktorá pomerne presne identifikuje potrebu vysporiadania sa s podstatnou právnou argumentáciou sporových strán a ktorá od všeobecných súdov vyžaduje rozhodovať v súlade s ustálenou rozhodovacou praxou (rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6 Sžo 92/2015, rozhodnutie Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 675/2014, rozhodnutie Ústavného

súdu ČR sp. zn. IV. ÚS 610/06 a rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 7 Cdo 42/2010).

25. Ďalej žalobca v podanej kasačnej sťažnosti prostredníctvom svojho právneho zástupcu uviedol k otázke protizákonného začatia daňovej kontroly bez existencie oznámenia o daňovej kontrole, že argumentáciu správneho súdu uvedenú v bode 11 odôvodnenia napadnutého rozhodnutia k tejto otázke považuje žalobca za nenachádzajúcu oporu v existujúcom skutkovom stave a súčasne za absolútne účelovú. Konštatovanie správneho súdu o tom, že „konkrétne skutkové okolnosti ktoré boli dôvodom pre začatie daňovej kontroly v zmysle § 46 ods. 3 Daňového poriadku, teda boli uvedené v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 29. júla 2017, ktoré bolo vykonané priamo so žalobcom, ktorý preto musel mať vedomosti o tom čo na uvedenom ústnom pojednávaní bolo konštatované“ totiž ani v najmenšom nezodpovedá realite. Žalobca opakovane upozorňuje na to, že v predmetnej zápisnici o začatí daňovej kontroly pritom správca dane ako dôvod začatia daňovej kontroly uviedol, iba a výlučne, nasledovné strohé konštatovanie: „§ 46 ods. 3 (viď Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9512401/5/3655475/2014 zo dňa 29.07.2014) zákona č. 563/2009 Z.z. (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov“ s tým, že podľa žalobcu správca dane v predmetnej zápisnici o ústnom pojednávaní preukázateľne nevyslovil absolútne žiadne podozrenie týkajúce sa existencie, resp. neexistencie predmetného zdaniteľného plnenia od spoločnosti LABET, nevyslovil absolútne žiadne podozrenie, či zdaniteľné plnenie uskutočnila spoločnosť LABET už vôbec nevyslovil absolútne žiadne podozrenie, že akékoľvek účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené, pričom žalobcovi položil iba a výlučne sedem faktografických otázok, na základe čoho tiež platí, že žalobca nemal mať prečo akýmkoľvek spôsobom čokoľvek komentovať alebo na čokoľvek v tejto zápisnici o ústnom pojednávaní, resp. zápisnici o začatí daňovej kontroly reagovať. Žalobca týmto súčasne reaguje na konštatovanie správneho súdu pričom zdôrazňuje, že žalobca nemá právne vzdelanie a o textácii ustanovenia § 46 ods. 3 Daňového poriadku nemal v danom čase, laicky povedané, ani len „šajnu“.

26. Bez ohľadu na uvedené však platí, že hoci Daňový poriadok v § 46 ods. 3 určuje, že správca dane môže začať daňovú kontrolu aj bez oznámenia o daňovej kontrole ak je dôvodné podozrenie, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené, musí ísť o dôvodné podozrenie a správca dane musí mať toto podozrenie podložené určitými skutočnosťami a súčasne, že nezákonnosť začatia daňovej kontroly spôsobuje automaticky aj nezákonnosť celého následného procesu daňovej kontroly, a to vrátane nezákonnosti rozhodnutí prijatých v rámci takto nezákonne začatej daňovej kontroly.

27. V tomto smere, t. j. s prihliadnutím na vyššie uvedenú požiadavku konkrétneho explicitného zdôvodnenia použitia postupu podľa § 46 ods. 3 Daňového poriadku žalobcovi jednoducho nie je zrejmé, ako z vyššie citovaného výroku uvedeného v zápisnici o začatí daňovej kontroly, v spojitosti s obsahom zápisnice o ústnom pojednávaní správny súd dovodil, že zápisnica o začatí daňovej kontroly obsahuje „odôvodnenie podozrenia správcu dane, že akékoľvek účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené“. Vyššie citovanému výroku, resp. záveru správcu dane uvedenému v zápisnici o začatí daňovej kontroly totiž nepredchádzajú nie len že logické, ale ani žiadne, čo aj len elementárne sémantické, štylistické, či gramatické predpoklady, na základe ktorých mal dospieť k uvedenému záveru, a tieto predpoklady nie sú uvedené ani v zápisnici o ústnom pojednávaní. Takéto predpoklady pritom explicitne nepomenoval v napadnutom rozhodnutí ani samotný správny súd.

28. S prihliadnutím na uvedené teda platí, že žalobný dôvod žalobcu spočívajúci v tom, že predmetná daňová kontrola, začatá bez existencie oznámenia o daňovej kontrole podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku s jeho náležitosťami a s dodržaním 40 dňovej lehoty, tak ako tieto náležitosti a lehota vyplývajú z ustanovení § 46 ods. 1 Daňového poriadku, bez súčasného riadneho odôvodnenia použitia postupu podľa § 46 ods. 3 Daňového poriadku, bola začatá a teda aj vykonaná v rozpore so zásadou zákonnosti - bol dôvodný, pričom správny súd jeho „nedôvodnosť“ posúdil nesprávne a súčasne nedostatočne.

29. Napokon žalobca v podanej kasačnej sťažnosti prostredníctvom svojho právneho zástupcu uviedol k otázke protizákonnej požiadavky správcu dane, aby sa daňový subjekt zaoberal činnosťou a

informáciami o svojich obchodných partneroch, že argumentáciu správneho súdu k tejto otázke považuje žalobca za nenachádzajúcu oporu v existujúcom skutkovom stave, ba dokonca až za absurdnú. Samozrejme platí, že pokiaľ by spoločnosť LABET trvala napr. na predplatbe za dodanie predmetného tovaru, či už úplnej alebo čiastočnej, žalobca by nepochybne trval na tom, aby bol predmetný tovar pod jeho kontrolou, v dôsledku čoho by zrejme vykonal jeho fyzickú ohliadku pred dodaním. Ani toto opatrenie by však v konečnom dôsledku nemuselo vôbec viesť k tomu, že by žalobca prišiel na to, že v danom prípade sa spoločnosť LABET dopúšťa nejakého nekalého konania. Žalobca poukázal v súvislosti s týmto kasačným bodom aj na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 5 Afs 60/2017 a uzavrel, že argumentácia správneho súdu k tejto otázke postráda akékoľvek atribúty presvedčivého a logického súdneho rozhodnutia.

III.

Vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

30. Žalovaný orgán verejnej správy sa k podanej kasačnej sťažnosti vyjadril listom z 28. marca 2018 (ďalej aj ako „vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti“) a uviedol, že súhlasí so závermi napadnutého rozhodnutia, ktorým správy súd žalobu zamietol a naďalej v plnom rozsahu trvá ma skutočnostiach a svojich záveroch uvedených v rozhodnutí žalovaného orgánu verejnej správy ako aj vo svojich vyjadreniach v konaní pred správnym súdom. Žalovaný orgán verejnej správy na základe uvedených skutočností navrhuje, aby kasačný súd napadnuté rozhodnutie, ktorým bola zamietnutá žaloba ako vecne správne potvrdil.

IV.

31. Podľa ustanovenia § 2 ods. 1 a ods. 2 Správneho súdneho poriadku v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

32. Podľa ustanovenia § 6 ods. 1 Správneho súdneho poriadku správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánu verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

33. Podľa ustanovenia § 438 ods. 1 Správneho súdneho poriadku kasačnou sťažnosťou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

34. Podľa ustanovenia § 442 ods. 1 Správneho súdneho poriadku kasačnú sťažnosť môže podať účastník konania, osoba zúčastnená na konaní podľa § 41 ods. 2, ak bolo rozhodnuté v ich neprospech, a generálny prokurátor za podmienok ustanovených v § 47 ods. 2 (ďalej len „sťažovateľ“).

35. Podľa ustanovenia § 454 Správneho súdneho poriadku na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

36. Podľa ustanovenia § 462 ods. 2 Správneho súdneho poriadku 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.

37. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný podľa ustanovenia § 21 písm. a/ Správneho

súdneho poriadku v spojení s ustanovením § 438 ods. 2 Správneho súdneho poriadku, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (ustanovenie § 443 Správneho súdneho poriadku a ustanovenie § 444 Správneho súdneho poriadku), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (ustanovenie § 442 Správneho súdneho poriadku), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (ustanovenie § 439 Správneho súdneho poriadku), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (ustanovenie § 445 ods. 1 Správneho súdneho poriadku a ustanovenie § 57 Správneho súdneho poriadku) preskúmal napadnuté rozhodnutie správneho súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa ustanovenia § 440 Správneho súdneho poriadku, ustanovenia § 441 Správneho súdneho poriadku a ustanovenia § 453 Správneho súdneho poriadku a postupom podľa ustanovenia § 455 Správneho súdneho poriadku bez nariadenia pojednávania, keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na webovom sídle kasačného súdu (www.nsud.sk) podľa ustanovenia § 137 ods. 4 Správneho súdneho poriadku v spojení s ustanovením § 452 ods. 1 Správneho súdneho poriadku, po neverejnej porade senátu (ustanovenie § 137 ods. 1 Správneho súdneho poriadku v spojení s ustanovením § 452 ods. 1 Správneho súdneho poriadku) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

V.

Právny názor kasačného súdu

38. Predmetom konania pred kasačným súdom je rozhodnutie o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozhodnutiu správneho súdu, ktorým správny súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného zo 04. októbra 2016 č. 104031660/2016, ktorým Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Žilina z 03. mája 2016 č. 103053755/2016, ktorým Daňový úrad Žilina určil platiteľovi dane z pridanej hodnoty - žalobcovi v konaní pred správnym súdom podľa ustanovenia § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov rozdiel v sume nadmerného odpočtu 36.409,21eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014. Prvoinštančný orgán verejnej správy znížil nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie apríl 2014 zo sumy 49.064,25 eur na sumu 12.655,04 eur.

39. Kasačný súd sa najprv zaoberal námietkou žalobcu, ktorá sa týkala začatia samotnej daňovej kontroly podľa § 46 ods. 3 Daňového poriadku. Zo zápisnice správcu dane o začatí daňovej kontroly č. 9512401/5/3658793/2014 zo dňa 29. 07. 2014 vyplýva, že dôvodom na začatie daňovej kontroly bola zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9512401/5/3655475/2014 z 29.07.2014, ktorého sa zúčastnil žalobca a na ktorom sa preverovali dodávateľsko-odberateľské vzťahy so spoločnosťou LABET, s.r.o. za zdaňovacie obdobie apríl 2014, pričom žalobca požadované doklady správcovi dane predložil. Správca dane však uvedené dôvody o začatí daňovej kontroly v zápisnici o začatí daňovej kontroly podľa § 46 ods. 3 Daňového poriadku neuviedol. To, že správca dane dostatočne nešpecifikoval dôvody na začatie daňovej kontroly u žalobcu však neznamená, že daňová kontrola bola nezákonná. Pokiaľ sa žalobca domnieval, že daňová kontrola začala nezákonne, mal postupovať tak, že podá na súd žalobu o nezákonný zásah, čo však zo súdneho spisu nevyplýva. Nakoľko však žalobca spolupracoval s daňovými orgánmi pri výkone predmetnej daňovej kontroly, tak možno konštatovať, že svojim konaním a postupom konvalidoval úkon správcu dane, ktorý spočíval vo samotnom výkone daňovej kontroly za predmetné zdaňovacie obdobie. Preto súd považuje túto námietku žalobcu za nedôvodnú.

40. Námietky žalobcu v časti týkajúcej sa reálneho dodania tovaru kasačný súd vyhodnotil ako dôvodné a to postupujúc vo veci podľa spojených vecí v rozhodnutí SD EU číslo C 354/03, 355/03 a 483/03 Optigen a iné z ktorého vyplýva záver o v tom smere, že „Plnenia, o aké ide vo veci samej, ktoré nie sú samé osebe poznačené podvodom vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, predstavujú dodávku tovarov uskutočnenú osobou podliehajúcou dani konajúcou ako takou a hospodársku činnosť v zmysle článku 2 bodu 1, článku 4 a článku 5 ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, v znení smernice Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, ak spĺňajú

objektívne kritériá, na ktorých sú tieto pojmy založené, a to bez ohľadu na úmysel iného subjektu ako dotknutého platiteľa dane, ktorý je súčasťou rovnakého dodávateľského reťazca, a/alebo na prípadnú podvodnú povahu iného plnenia, o ktorej tento platiteľ nevedel alebo nemohol vedieť, ktoré je súčasťou tohto reťazca a ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení uskutočnenom týmto platiteľom. Právo platiteľa dane, ktorý uskutočňuje tieto plnenia, spočívajúce v odpočítaní dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe nemôže byť ovplyvnené ani tým, že v reťazi dodávok, ktorej sú tieto plnenia súčasťou, je iné plnenie, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení platiteľa dane a ktoré je bez toho, aby to platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť, poznačené podvodom vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty.“

41. Podľa názoru kasačného súdu v danej veci bolo na správcovi dane aby žalobcovi riadne preukázal, že uskutočnenie zdaniteľného obchodu bolo súčasťou podvodného konania, pričom správca dane a ani žalovaný sa nevysporiadal s tvrdením žalobcu, že bol obeťou a nie účastníkom takéhoto podvodného konania a že jeho správanie pri predmetných obchodoch so spoločnosťou LABET, s.r.o. vykazuje znaky spájané s týmto druhom daňových podvodov. Podľa odvolacieho súdu viac rozhodujúcich skutočností by do tohto prípadu mohla viesť výpoveď kľúčového svedka celej transakcie, konateľa spoločnosti LABET, s.r.o. P. W., ktorý bol konateľom spoločnosti LABET, s.r.o. v predmetnom kontrolovanom zdaniteľnom období.

42. Podľa názoru kasačného súdu správca dane a žalovaný z doteraz vykonaného dokazovania žiadnym spôsobom v napadnutých rozhodnutiach nepreukázali žalobcovi vedomé podvodné konanie, ale ani žiadnu vedomosť žalobcu o prípadnom podvodnom konaní spoločnosti LABET, s.r.o. resp. jej zástupcov. Pričom preukázanie podvodného konania, resp. vedomosti o možnom podvodnom konaní žalobcu vo vzťahu k predmetným dodávkam, by mohlo viesť k tej situácii, ktorá by mala za následok nepriznanie vzniku nároku na odpočet DPH. Správca dane prípadne žalovaný musia daňovníkovi preukázať, že priamo bol účastný, a lebo vedel o daňovom podvode, alebo že o ňom z okolností daného prípadu vedieť mal, pričom zo zistení správnych orgánov konajúcich v daňovom konaní musí byť daňovníkovi zrejmé, z akých zistení a úvah dospel správca dane k tvrdeným záverom. Preukázanie týchto tvrdení pritom zaťažuje správcu dane, a nie zdaniteľnú osobu a preto bude potrebné, aby správca dane resp. žalovaný v tomto smere doplnil dokazovanie.

43. O trovách konania na správnom súde a na kasačnom súde rozhodol kasačný súd podľa ustanovenia § 467 ods. 1 a ods. 2 Správneho súdneho poriadku v spojení s ustanovením § 167 ods. 1 Správneho súdneho poriadku a ustanovením § 175 ods. 1 Správneho súdneho poriadku tak, že úspešnej žalobkyni priznal voči žalovanej úplnú náhradu dôvodne vynaložený trov konania na správnom súde a kasačnom súde. Žalovanej nárok na náhradu trov konania nepriznal, keďže jej zo zákona za tohto výsledku konania neprináleží.

44. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.