

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/30/2019
Identifikačné číslo spisu: 4017201060
Dátum vydania rozhodnutia: 26.05.2020
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4017201060.1

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): ICS Industrial Cables Slovakia, spol. s r.o., so sídlom Dolné Hony 25, 949 01 Nitra, IČO: 35 970 910, zast. Advokátska kancelária STOKLASA & STOKLASOVÁ s.r.o., so sídlom Farská 25, 949 01 Nitra, IČO: 36 856 282proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o všeobecnej správnej žalobe, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Nitre zo dňa 13. novembra 2018 č. k.15S/33/2017-219 takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre zo dňa 13. novembra 2018 č. k.15S/33/2017-219 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d'alsie konanie.

Odôvodnenie

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Rozhodnutím č. 102271608/2017 z 27.10.2017 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej len „správca dane“) č. 101500766/2014 z 07.07.2017 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku žalobcovi ako daňovému subjektu určený na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“ alebo „DPH“) za zdaňovacie obdobie september 2014 rozdiel v sume nadmerného odpočtu 26.629,56 eura tým, že nadmerný odpočet uplatnený v daňovom priznaní podanom 23.10.2014 znížil zo sumy 104.526,69 eura na sumu 77.897,13 eura.

2. Určený rozdiel dane vyplynul z výsledku daňovej kontroly zameranej na dodržiavanie zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“) za zdaňovacie obdobie september 2014, zachyteného v protokole z daňovej kontroly č. 20909723/2015

z 30.09.2015 (ďalej len „protokol“). Správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúry č. 04201409 z 10.09.2014 s dátumom zdaniteľného plnenia 09.09.2014 od dodávateľa TEXALO, s.r.o. so základom dane v sume 133.147,81 eura s DPH (20%) v sume 26.629,56 eura za dodanie tovaru - medeného drôtu priem. 8 mm.

3. Správca dane obsiahlym spôsobom zistené skutočnosti a dôkazy vyhodnotil a uzavrel, že daňový subjekt, na ktorom je dôkazné bremeno, dodanie tovaru v zmysle spornej faktúry dodatočne nepreukázal. Správca dane spochybnil existenciu predmetného tovaru - medeného drôtu a spochybnil reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia u dodávateľov a odberateľov v reťazci Astacus Trade, s.r.o. > NEDOS s.r.o. > TEXALO, s.r.o. > žalobca. Podľa správcu dane žalobca porušil § 49 ods. 1 a následne ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z., a preto nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane zo spornej faktúry.

4. Žalovaný sa stotožnil so skutkovým stavom a závermi správcu dane. Správca dane spochybnil dodanie tovaru pre žalobcu v zmysle spornej faktúry a samotná existencia faktúry, na ktorej je uvedená daň, nezakladá právo na odpočítanie dane. Žalovaný mal za to, že správca dane dostatočne jasne a zrozumiteľne v odôvodnení rozhodnutia uviedol všetky skutočnosti, ktoré viedli k nepriznaniu práva na odpočítania dane. Žalovaný konštatoval, že správcou dane vykonaný záver je správny a dôkazmi dostatočne preukázaný.

II.

Konanie na správnom súde

5. Správnu žalobou podanou na Krajský súd v Žiline (ďalej len „krajský súd“) sa žalobca domáhal zrušenia napadnutého aj prvostupňového rozhodnutia a vrátenia veci na ďalšie konanie z dôvodu podľa § 191 ods. 1 písm. c), d), e) a g) zák. č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „S.s.p.“)

6. Vzhľadom k tomu, že Krajský súd v Nitre už prejednával v inom konaní pod sp.zn. 11S/144/2017 totožných účastníkov konania, v ktorom boli preverované totožné dodávateľsko-odberateľské vzťahy medzi žalobcom a spoločnosťami v obchodnom reťazci spoločností Astacus Trade, s.r.o., NEDOS s.r.o., TEXALO, s.r.o. (ďalej tiež „spoločnosť TEXALO“), tak krajský súd vychádzal z právnych záberov vyjadrených v uvedenom rozsudku sp.zn. 11S/144/2017 (ďalej tiež „rozsudok sp.zn. 11S/144/2017“). Z dôvodu, že ide o preskúmanie rozhodnutia žalovaného, ktorého podkladom boli výsledky daňovej kontroly za september 2014, pričom v konaní 11S/144/2017 ide o zdaňovacie obdobie november 2014, tak krajský súd poukázal na uvedené rozhodnutie č. k. 11S/144/2017-189 zo dňa 27.06.2018 a následne s poukazom na ustanovenie § 140 S.s.p. sa s ním v plnej miere stotožnil a naň odkázal. Rozdiel v obdobnosti podľa krajského súdu teda spočíval v len v skutočnosti, že išlo o iné zdaňovacie obdobie a inú sumu rozdielu dane z pridanej hodnoty.

7. Za účelom zistenia skutkového stavu v súvislosti s deklaroványm zdaniteľným obchodom žalobcu od spoločnosti TEXALO ako dodávateľa za zdaňovacie obdobie september 2014, z vykonaného dokazovania nebola preukázaná žalobcom deklarovaná dodávka medeného drôtu podľa faktúry zo dňa 09.09.2014.

8. Krajský súd teda dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, a preto rozhodol o jej zamietnutí podľa ust. § 190 S.s.p.

III.

Obsah kasačnej sťažnosti / vyjadrenia

9. Rozsudok krajského súdu napadol žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnou sťažnosťou z 22.02.2019 (č. l. 248), v ktorej uviedol ako dôvody kasačnej sťažnosti, že:

- 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 rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.),
- krajský súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasáčného súdu (§ 440 ods. 1 písm. h/ S.s.p.)

10. Sťažovateľ namietal posúdenie správnosti zistenia skutkového stavu - tzv. správne uváženie pri hodnotení dôkazov § 3 ods. 3 Daňového poriadku, posúdenie správnosti postupu daňových orgánov - procesné pochybenie, ako aj procesné pochybenie krajského súdu. Sťažovateľ namietal taktiež závery správcu dane na základe zisteného skutkového stavu a jeho hodnotenia v správnom uvážení a následnú aplikáciu slovenských a európskych právnych predpisov a judikatúry, či už v protokole, rozhodnutí alebo rozsudku a že neboli dané podmienky na postup podľa § 140 S.s.p., nakoľko nejde o totožný predmet konania.

11. Sťažovateľ poukázal na nesprávnosť zvoleného zjednodušeného postupu podľa § 140 S.s.p. krajským súdom, nakoľko nesúhlasil so záverom krajského súdu, že jedinými rozdielmi medzi uvedenými konaniami sú rozdiely v inom zdaňovacom období a inom rozdielne dane. Podľa názoru sťažovateľa nejde o totožné skutkové stavy uvedených konaní. V reťazci dodaní v kontrolovanom období november 2014 bola správcom dane za „prvotného dodávateľa" označená spoločnosť Astacus Trade, s.r.o., naproti tomu v mesiaci september 2014 iná spoločnosť, a to VAVLUX s.r.o. To znamená, že nejde o totožné dodávateľsko-odberateľské vzťahy, ako deklaruje krajský súd.

12. Takisto pôvod tovaru je rozličný, iní výrobcovia a tým aj iní skutoční prvotní dodávatelia v reťazci (Aurubis AG a MKM Mansfelder Kupfler). Z uvedeného vyplýva, že celá reťaz bola, alebo mohla byť značne odlišná. O miere odlišnosti sa sťažovateľ ani žalovaný nedozvedeli z dôvodu, že správca dane nevykonával sťažovateľom navrhnuté dokazovanie a neskúmal v zmysle správcom dane zadaného cieľa reťaz až od prvotného dodávateľa, ale skončil u prvého „nekontaktného" dodávateľa v reťazci (Astacus Trade, s.r.o./VAVLUX s.r.o.).

13. Ďalším rozdielom, alebo lepšie povedané nezrovnalosťou medzi zisteným skutkovým stavom v daných mesiacoch, bola aj skutočnosť, že podľa zistení správcu dane spoločnosť Astacus Trade, s.r.o. bola v mesiaci november kontaktná (predkladá doklady správcovi dane a konateľ svedčí) a v mesiaci september bola nekontaktná. Priebeh reťazca dodaní v mesiaci september 2014 bol nasledovný: (Aurubis AG ›Manex Sp. z.o.o. › (možno ďalšie do reťazca zapojené spoločnosti) ›Astacus Trade, s.r.o.› NEDOS s.r.o.› spoločnosť TEXALO ›sťažovateľ. Priebeh reťazca dodaní v mesiaci november 2014 bol nasledovný: MKM Mansfelder Kupfler › (možno ďalšie do reťazca zapojené spoločnosti) ›VAVLUX s.r.o. › Astacus Trade, s.r.o.› NEDOS s.r.o. › spoločnosť TEXALO › sťažovateľ.

14. Podľa sťažovateľa nie je totožná ani procesná situácia daných konaní pred správcom dane. V septembri 2014 bola konštatovaná správcom dane nekontaktnosť dodávateľa Astacus Trade, s.r.o. na podklade zaslanej výzvy bez toho, aby správca dane využil všetky prostriedky vrátane predvedenia konateľa v zmysle Daňového poriadku. Podľa sťažovateľa neboli úplne totožné ani dôkazné prostriedky predložené v daňovom konaní a pred krajským súdom. V mesiaci september bol vykonaný aj výsluch svedka - žeriavnika. Podľa sťažovateľa iba poukázanie na rozsudok z iného obdobia za podmienky, že nie sú predložené totožné dôkazy v konaniach, nespĺňa požiadavku riadneho vyhodnotenia všetkých predložených dôkazov.

15. Sťažovateľ následne poukázal na nesprávne skutkové a právne závery krajského súdu vyslovené v rozsudku krajského súdu sp. zn. 11S/144/2017. Sťažovateľ namietal, že sa krajský súd sústredil na správcom dane zistené nezrovnalosti v dokladoch predložených predchádzajúcimi článkami dodávateľského reťazca pričom opomenul vziať do úvahy skutočnosť, že ide o dôkazy mimo dispozície a sféry vplyvu sťažovateľa a náležite nezohľadnil dôkazy predložené sťažovateľom, ktoré podľa sťažovateľa dostatočne preukázali skutočnú realizáciu dodania tovaru pre sťažovateľa. Krajský súd aj žalovaný sa len obmedzili na to, že celé dôkazné bremeno prisúdili sťažovateľovi a prisúdili dôkaznú núdzu ohľadne dokazovania v predchádzajúcich častiach reťazca dodaní. Túto chybu prostredníctvom

aplikácie ustanovenia § 140 S.s.p. znovu zopakoval vo vzťahu k dokladom predloženým za mesiac september 2014. Krajský súd sa sám odklonil od skutkových zistení správcu dane a žalovaného, keď konštatoval, že na základe vykonaného dokazovania bola spochybnená existencia tovaru, pričom toto žalovaný nespochybnil.

16. Podľa sťažovateľa krajský súd opomenul to podstatné zo svedeckých výpovedí a to, že zamestnanec súkromnej bezpečnostnej služby potvrdil dodanie medi nákladným vozidlom identifikovaným v dodacích listoch a mýtnych záznamoch. Nielen správca dane, žalovaný, ale dokonca aj krajský súd sa izolovane vyjadrili k jednotlivým svedeckým výpovediam bez toho, aby medzi nimi hľadali súvislosti a určitý prienik toho, čo mu ako celok dokazujú (existenciu zdaniteľného plnenia a jeho použitie na uskutočňovanie zdaniteľných plnení). Krajský súd tieto dôkazy odmietol bez toho, aby ich riadnym spôsobom vyhodnotil. Sťažovateľ namietal aj nesprávne vyhodnotenie svedeckej výpovede skladníčky pani K. (bod 34 rozsudku).

17. Podľa sťažovateľa sa krajský súd riadne nezaoberal a nijakým relevantným spôsobom nevyhodnotil správcom dane zabezpečený dôkaz - záznam Národnej diaľničnej spoločnosti. To znamená vykonaným dokazovaním potvrdil prepravu z Košíc, sklad Golianova do Nítry do spoločnosti sťažovateľa dňa 09.09.2014, t.j. prepravu tovaru z prenajatého skladu spoločnosti TEXALO do priestorov spoločnosti sťažovateľa vozidlom s uvedeným evidenčným číslom. Prostredníctvom ďalšieho výpisu z mýtného systému boli potvrdené čas aj trasa žeriatu patriaceho tretej nezávislej osobe, ktorý uskutočnil v priestoroch sťažovateľa vykládku fakturovaného tovaru.

18. Podľa sťažovateľa je potom prekvapujúci záver krajského súdu o nepreukázaní prepravy sťažovateľom prijatého tovaru a že spoločnosť TEXALO nepredložila žiadny relevantný dôkaz o preprave, a ani dôkaz o prevzatí tovaru, čo nekorešponduje s vykonaným dokazovaním (dodací list, výpis z mýtného systému, doklad vyhotovený spoločnosťou TEXALO obsahujúcim údaje o čase a mieste nakládky a vykládky tovaru). Podľa sťažovateľa sa krajský súd sa vo svojom odôvodnení nesprávne a nedôvodne zamerl najmä na predchádzajúce prepravy vykonané v predchádzajúcich článkoch reťazca, a vyhodnocoval to, ako jedno dodanie bez prekládky, pričom z listinných dokladov aj zo svedeckých výpovedí je zrejma skutočnosť, že tovar bol prekladaný v skladových priestoroch spoločnosti TEXALO.

19. Z uvedeného dôvodu, výsledky dokazovaní ohľadne prepravy v predchádzajúcich článkoch reťazca a formálne nezrovnalosti v na ne sa vzťahujúcich dokladoch, nemôžu mať väčšiu dôkaznú silu/relevanciu ako prepravné doklady týkajúce sa prepravy od spoločnosti TEXALO sťažovateľovi.

20. Podľa sťažovateľa je rozsudok krajského súdu zmätočný a arbitrárny. Z vyššie uvedených skutočností je nepochybné, že krajský súd sa riadne nevysporiadal so všetkými dôkazmi a kontrolnými zisteniami, keď opomenul vyhodnotiť, rovnako ako žalovaný, dôkazný prostriedok - výpis mýtného systému týkajúceho sa vozidla, ktoré prepravovalo tovar od spoločnosti TEXALO k sťažovateľovi, ako aj výpis mýtného systému na vykládku použitého žeriatu. Nezákonnosť rozsudku vyplýva jednak z tej skutočnosti, že podkladom pre jeho vydanie je nezákonné rozhodnutie žalovaného a správcu dane, ale aj z dôvodu neúplného zistenia skutkového stavu, nedoplnenia nevyhnutného dokazovania, hoci krajský súd bol oprávnený tak urobiť. V prípade, že krajský súd neúplne zistí skutkový stav, nie je potom správna ani následná aplikácia právnych predpisov a následné právne odôvodnenie. Za naplnenia tohto predpokladu dochádza na strane sťažovateľa k porušeniu jeho základných práv a slobôd. Nezákonnosť rozsudku vyplýva aj zo skutočnosti, že bol krajským súdom uplatnený postup v zmysle ustanovenia § 140 S.s.p., hoci na to podľa názoru sťažovateľa neboli dané podmienky.

21. Sťažovateľ má za to, že ani žalovaný a správca dane v rozhodnutí, ani krajský súd v napadnutom rozsudku (a zároveň v rozsudku sp. zn. 11S/144/2017) sa nevysporiadal riadnym a dostatočne vyčerpávajúcim spôsobom s podstatnými námietkami sťažovateľa uvedenými v jeho podaniach, keď len mechanicky prebral zistenia a konštatovania žalovaného. Jednou z podstatných vecí s ktorými sa žalovaný ani krajský súd nedokázal vysporiadať bolo namietanie rozsahu a rozloženia dôkazného

bremena v rámci dokazovania, namietanie nesprávne zvoleného inštitútu v prípade aplikácie svedeckých výpovedí konateľov prekračujúcich rozsah a účel dožiadaní a miestnych zisťovaní, aplikovanie odmietnutia práva na odpočet bez zavinenia účasti na podvoche (poukázal na ESLP vo veci Kruslin proti Francúzku a na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 26.04.2018 sp.zn. 5Sžf/22/2016).

22. Sťažovateľ ďalej poukazoval na skutočnosť, že postup správcu dane pri dokazovaní odôvodňoval žalovaný potrebou zachovávanía základných pravidiel DPH v celom reťazci, avšak podľa sťažovateľa správca dane nešetril celý reťazec (nezačal šetriť u výrobcu medi) a svoje šetrenie skončil u prvého nekontaktného dodávateľa v reťazci. Keď mu sťažovateľa sám predložil doplňujúce dôkazy k certifikátu kvality priamo od výrobcu (a to pred vydaním rozhodnutia žalovaného), ani sa nimi riadne nezaoberal, hoci predložené doklady jednoznačne preukazujú, že sa tovar od výrobcu dostal na územie Slovenskej republiky, konkrétne do Košíc. Už certifikát kvality a sťažovateľom získané informácie preukazujúce časť reťazca o dodaní predmetného tovaru (t.j. ďalšie spoločnosti v reťazci: Aurubis AG a MANEX Sp.z.o.o.) sú v rozpore so skutkovými zisteniami a záverom správcu dane a žalovaného v rozhodnutiach, keď tvrdili, že šetril celý dodávateľský reťazec, ktorý mali tvoriť spoločnosti Astacus Trade, s.r.o.- NEDOS, s.r.o.- spoločnosť TEXALO - sťažovateľ.

23. Sťažovateľ namietal, že vytknutie údajného nevykonania náležitých opatrení bolo prvýkrát uvedené a konštatované až v rozsudku, a tým boli sťažovateľovi hrubo upreté jeho procesné práva, keď sa nemohol k tejto skutočnosti vyjadriť počas výkonu daňovej kontroly a predložiť správcovi dane a žalovanému relevantné dôkazy. Krajský súd išiel nad rámec zistení a argumentácie žalovaného a svojím spôsobom nahrádzal a suploval povinnosti žalovaného uviesť všetky dôkazné prostriedky, vyhodnotiť ich a použiť správne právne posúdenie a odôvodnenie, čím bola porušená aj zásada rovnosti účastníkov konania.

24. Podľa názoru sťažovateľa sa krajský súd v konaní a rozhodovaní odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, rozsudok nenaplnia princíp predvídateľnosti práva. Krajský súd nevzal pri právnom vyhodnotení rozloženia dôkazného bremena do úvahy sťažovateľom už viac krát poukazovaný rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 15.03.2011 sp.zn. 3Sžf/1/2011, aj keď ide o takmer zhodný skutkový stav a Najvyšší súd sa ním vo svojej rozhodovacej činnosti riadi. Sťažovateľ namietal aj nesprávne použitie rozsudku Najvyššieho súdu 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 23.02.2011 sp.zn. III. ÚS 78/2011 krajským súdom, a to v nadväznosti na dôkazné bremeno daňového subjektu, nakoľko skutkový stav nie je obdobný. V týchto rozsudkoch išlo o nepreukázanie zdaniteľného výstupu, čo v prípade sťažovateľa ako výrobcu káblov a vodičov nebolo sporné.

25. Sťažovateľ poukázal taktiež na nekonzistentnosť rozsudku sp.zn. 11S/144/2017, keď na jednej strane krajský súd tvrdil, že všetky okolnosti celkom jednoznačne nasvedčujú tomu, že sťažovateľ bol jedným z účastníkmi obchodného reťazca, v rámci ktorého prebiehala fakturácia tovaru v tuzemsku, avšak bez reálneho dodania (bod 37 rozsudku), teda sťažovateľ bol spoločnosťou v reťazci dodania, ktorá bola poznačená podvodom a následne krajský súd nelogicky trvá na tom, že daňový subjekt musí preukazovať neexistenciu dôvodu pre neuznanie nároku na odpočet. V prípade, že krajský súd dospel na základe vyhodnotenia dôkazov, že sťažovateľa bol súčasťou reťazca bez reálneho dodania t.j. osoba dotknutá daňovým podvodom, v takom prípade povinnosť dokazovania - dôkazné bremeno prechádza na správcu dane a žalovaného prípadne aj na krajský súd, ktorý je oprávnený doplniť dokazovanie

26. Podľa sťažovateľa sa krajský súd sa v rozsudku taktiež nevysporiadal s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“), na ktoré poukazoval vo svojich podaniach. Zároveň krajský súd špecificky poukazuje aj na záväznosť zásady proporcionality a oprávnenie členských štátov stanoviť osobitné podmienky na zabránenie daňovým podvodom. V tejto súvislosti uviedol najmä rozsudky Súdneho dvora Kittel, C-439/04 a C-440/04, ako aj Mahagében a Dávid a Optigen, z ktorých vyplýva, že právo na odpočítanie dane možno zdaniteľnej osobe zamietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba

zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní daňového podvodu týkajúceho sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb.

27. Krajský súd nezohľadnil ani rozsudok Súdneho dvora C- 18/13 Maks Pen, kde je podaný výklad Smernice Rady 2006/112/ES ohľadne povinnosti odbornej starostlivosti/povinnosti vykonania potrebných opatrení na vyhnutie sa účasti na podvode spôsobom. V rozpore s výkladom príslušných článkov Smernice, ktorý podáva v rámci svojej činnosti Súdny dvor, najmä s poukazom na rozpor s článkami 167, 220, 226 ako aj s čl. 242 krajský súd vyslovil právny názor, že nie je možné priznať právo na odpočítanie dane v prípade nepreukázania reálneho dodania tovaru sťažovateľovi deklarovaným dodávateľom.

28. Priamym porušením nielen slovenských právnych predpisov, ale aj predpisov Európskej únie (nesprávny výklad a následná aplikácia na zistený skutkový stav) sa odráža v bode 34 v spojení s bodom 47 rozsudku sp.zn. 11S/144/2017, keď súd vyhodnotil z vykonaného dokazovania, že sťažovateľ si bol jednoznačne povinný zabezpečiť aj formálnymi dôkazmi, akým spôsobom sa medený drôt, ktorý mal byť vyrobený v SRN dostal do reťazca dodávateľov a odberateľov a mal byť povinný si overiť aj miesto dodania u predchádzajúcich stupňov dodania v reťazci a celú vykonanú prepravu a podobne. Následne si krajský súd sám odporuje v bode 49 rozsudku 2, keď uvádza, že dôkazná povinnosť sťažovateľa je obmedzená len na preukázanie skutočností vymedzených v § 49 ods. 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004.

29. Nesprávne právne posúdenie veci môžeme vidieť aj v tom, že krajský súd uviedol, že dôkazné bremeno bolo teda len na strane sťažovateľa, čo však vo svetle vyššie uvedených rozsudkov Súdneho dvora, platných slovenských právnych predpisov aj predpisov Európskej únie nie je akceptovateľné. Žalovaný aj krajský súd prisudzujú sťažovateľovi povinnosti, na ktoré je oprávnený a povinný správca dane (t.j. prenos dôkazného bremena v prípade spoločnosti v reťazci poznačenej podvodom, zabezpečenie nadštandardného dokazovania zo strany daňového subjektu, ktoré nie reálne možné zabezpečiť).

30. V rozpore s obsahom predloženého súdneho spisu krajský súd konštatoval, že sťažovateľ neprijal žiadne potrebné opatrenia (aj keď tieto opatrenia nie sú predpísané), avšak správca dane a žalovaný nevyzval sťažovateľa počas daňovej kontroly, ani počas vyrubovacieho konania na preukázanie konania s náležitou starostlivosťou. Z verejne dostupných zdrojov si spoločnosť TEXALO preveril (existujúca spoločnosť, plniaca si svoje zákonné povinnosti voči správcovi dane a obchodnému registru v čase vykonania obchodov) a išlo o dlhodobejšieho dodávateľa. Dodávateľ ukladal do registra účtovné závierky (predpoklad hospodárskej činnosti), konalo sa valné zhromaždenie, nie je vedený do dnešného dňa (pozn. v čase podania kasačnej sťažnosti) v zozname subjektov, u ktorých nastali dôvody na zrušenie DPH.

31. Sťažovateľ dbal o to, aby spoločnosť TEXALO ako dodávateľ bol v čase dodania predmetnej mede registrovaným platiteľom DPH, keďže spoločnosť TEXALO uplatnila na faktúre z dodaného tovaru - mede, daňovú povinnosť k DPH. Na zabezpečenie rizika svojej podnikateľskej činnosti, sťažovateľ dohodol platbu až po dodaní a prekontrolovaní kvality dodaného tovaru, a uplatnenie odpočtu DPH nastalo až po prevzatí dohodnutého množstva medi. Zároveň bol predložený certifikát kvality (záruka kvality za dodaný tovar od výrobcu). Tovar bol sťažovateľovi riadne a v súlade so zmluvou dodaný v dohodnutej kvalite.

32. Za nesprávny výklad predpisov týkajúcich sa DPH považuje aj tú skutočnosť, že žalovaný zastáva názor, ktorý preberá vo svojom rozsudku aj krajský súd, podľa ktorého ak niekto neprizná daňovú povinnosť, nepodá daňové priznanie, tak v takom prípade nemohlo dôjsť k dodaniu tovaru (prípadne služby). Takto aplikovaný názor žalovaného by znamenal, že v rozpore so zák. č. 222/2004 Z. z. a Smernicou o DPH dôkazom pre dodanie tovaru a vznik daňovej povinnosti je podanie daňového

priznania a priznanie vzniku daňovej povinnosti, a nie reálne dodanie tovaru, tzn. prevod práva nakladať s tovarom ako vlastník. Sťažovateľ poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/39/2011 a na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 241/2007 z 18. septembra 2008 týkajúci sa zásady zákonnosti v daňovom konaní.

33. Sťažovateľ trval na svojom tvrdení, že žalovaný odmietol odpočet DPH v rozpore s ustanovením § 49 ods. 2 písm. a) a v spojení s § 51 ods.1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z. z. Aplikácia ustanovení zák. č. 222/2004 Z. z. a smernice Rady č.2006/112/ES v zmysle rozsudkov Súdneho dvora a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky žalovaným a jeho postup bol nesprávny a nezákonný.

34. Na základe uvedeného sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a alternatívne, aby zrušil napadnuté a prvostupňové rozhodnutie a vec im vrátil na ďalšie konanie. Zároveň žiadal priznať náhradu trov konania.

35. Sťažovateľ dňa 06.11.2019 podal doplnenie kasačnej sťažnosti, v ktorej poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 13. septembra 2019 sp.zn. 1Sžfk/81/2017, ktorý sa týkal rovnakých účastníkov.

36. Žalovaný nepodal ku kasačnej sťažnosti vyjadrenie.

IV.

Právne názory kasačného súdu

37. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyššieho súdu“) konajúci ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S.s.p.) postupom podľa § 492 ods. 2 S.s.p. preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyseľne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačná sťažnosť je dôvodná a na základe nižšie uvedených právnych názorov dospel k záveru, že napadnutý rozsudok krajského súdu je v zmysle 462 ods. 1 S.s.p. potrebné zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu 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.).

38. 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 krajského 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.

39. Sťažovateľ kasačnou sťažnosťou napadol rozsudok krajského súdu, ktorým bola správna žaloba zamietnutá. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti označil ako dôvody kasačnej sťažnosti nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom, odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu a nesprávny procesný postup krajského súdu vedúci k porušeniu práva na spravodlivý proces. Sťažovateľ zároveň namietal nesprávnu aplikáciu ustanovenia § 140 S.s.p. krajským súdom.

Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku v znení relevantnom pre prejednávajúcu 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 § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v znení relevantnom pre prejednávajúcu vec daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

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

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v cit. znení platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

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

Podľa § 140 S.s.p. o veciach toho istého žalobcu a totožného predmetu konania, ktoré už boli predmetom konania pred správnym súdom, v odôvodnení každého ďalšieho rozsudku správny súd poukáže už len na totožný rozsudok, prípadne stručne zopakuje jeho dôvody.

40. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane neuznal sťažovateľovi právo na odpočítanie dane v zdaňovacom období september 2014 z faktúry od spoločnosti TEXALO ako dodávateľa tovaru - medeného drôtu, zo dňa 09.09.2014. Dôvodom neuznania práva na odpočítanie dane bolo vyhodnotenie správcu dane, že dodanie tovaru bolo nedostatočne preukázané, pričom poukázal na dôkazné bremeno daňového subjektu. Správca dane spochybnil jednak existenciu predmetného tovaru - medeného drôtu a zároveň spochybnil reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia u dodávateľov a odberateľov v reťazci Astacus Trade, s.r.o. > NEDOS s.r.o. > spoločnosť TEXALO > žalobca. Podľa správcu dane žalobca porušil § 49 ods. 1 a následne ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z., a preto nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane zo spornej faktúry. Žalovaný sa stotožnil so skutkovým stavom a závermi správcu dane

41. V administratívnom spise sa nachádza sťažovateľom predložená sporná faktúra z 09.09.2014, objednávka sťažovateľa z 25.08.2014 (č. 14274), dodací list č. 032014 vystavený dňa 08.09.2014 s certifikátom kvality, ďalej faktúra vystavená spoločnosťou STEEL TRANS s.r.o. za prepravu na trase Košice - Nitra s uvedenými evidenčnými číslami vozidiel (EČV: E. a EČV: E.), objednávka spoločnosti TEXALO od spoločnosti NEDOS s.r.o., prislúchajúca faktúra a dodací list, zápisnica o ústnom pojednávaní z 28.04.2015 spísaná Daňovým úradom Košice, v ktorej konateľ spoločnosti NEDOS s.r.o. v čase zdaniteľného plnenia (S. Z.) potvrdil dodanie tovaru spoločnosti TEXALO, zápisnica o ústnom pojednávaní z 29.04.2015 spísaná Daňovým úradom Košice, v ktorej konateľ spoločnosti TEXALO v čase zdaniteľného plnenia (S. Č.) potvrdil spoluprácu so sťažovateľom (predaj formou objednávok), potvrdil vystavenie faktúry, jej zahrnutie do daňového priznania, jej úhradu prevodom a potvrdil aj dodanie tovaru sťažovateľovi záúčtovanie faktúry a dodanie tovaru sťažovateľovi spoločnosťou STEEL TRANS s.r.o. V spise sa taktiež nachádza faktúra s dodacím listom vystavená spoločnosťou Astacus Trade s.r.o. za dodanie tovaru spoločnosti NEDOS s.r.o. Na základe dožiadania správcu dane Daňový úrad Košice oznámil, že spoločnosť Astacus Trade s.r.o. je nekontaktná, na adrese sídla má len poštovú

schránku, nepredložila žiadne doklady ani dôkazy.

42. Zároveň boli v konaní vypočutí ako svedkovia zamestnanci sťažovateľa - Z. Z. potvrdil dodanie tovaru aj vykládku žeriavom, dodávateľa identifikovať nevedel, no uviedol, že to je na dodacom liste, P. K., ktorá na základe príjmov, ktoré v uvedený deň robila, potvrdila dodanie medi od spoločnosti TEXALO, U.G.E. D. si nepamätal, či v uvedený deň pracoval, odkázal na dochádzku a uviedol, že názov dodávateľa vie identifikovať zo štítku, K. C. si nepamätal, či v uvedený deň pracoval, odkázal na dochádzku a nevedel teda potvrdiť dodanie tovaru v konkrétny deň spoločnosťou TEXALO. Bol vypočutý aj zamestnanec spoločnosti AB-STAV s.r.o., ktorý pracoval na pozícii žeriavnika, ktorý potvrdil, že dňa 09.09.2014 bol v práci a že mal vykladať tovar u sťažovateľa. Tiež uviedol, že používal žeriav s EČV: H. Zamestnanec strážnej služby BONUL, s.r.o. potvrdil, že v uvedený deň pracoval a vykonával strážnu službu pre sťažovateľa, potvrdil zápis údajov do evidenčnej knihy (správca dane mu ju predložil k nahliadnutiu a z jej údajov vyplýva zaevidovanie ťahača EČV: E. a návesu EČV: E.).

43. Podľa správcu dane počas výkonu daňovej kontroly vznikli pochybnosti o realizovaných zdaniteľných plneniach v reťazci dodávateľov, a preto pristúpil k preverovaniu zdaniteľných plnení v celom reťazci. Nákup, dodanie a uskutočnenie zdaniteľného obchodu, a to medeného drôtu za kontrolované zdaňovacie obdobie september 2014 od spoločnosti TEXALO v zmysle spornej faktúry bolo preverované formou dožiadaní v zmysle § 21 Daňového poriadku, miestnymi zisťovaniami a vypočutím svedkov.

44. Z obsahu administratívneho spisu ďalej vyplýva, že bolo spochybnené skutočné dodanie tovaru v reťazci preverovaných dodávateľov na základe toho, že nebolo preukázané nadobudnutie tovaru dodávateľom, spoločnosťou Astacus Trade, s.r.o.; nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľného plnenia spoločnosťou Astacus Trade, s.r.o., tj. nebolo preukázané dodanie ďalšiemu dodávateľovi v reťazci, spoločnosti NEDOS s.r.o. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí konštatoval, že žiaden z konateľov spoločností TEXALO a NEDOS s.r.o. nevedeli, kto vykonal prepravu tovaru do Košíc (čo je v rozpore s obsahom spisu), kde bolo miesto nakládky, a ďalej poukázal rozpor vo vyjadrení konateľa spoločnosti TEXALO vo veci objednávania tovaru - medený drôt.

45. Tiež zo záznamov súkromnej bezpečnostnej služby v evidenčnej knihe motorových vozidiel zo dňa 09.09.2014, ktoré predložil daňový subjekt ako dôkaz, ktorý by mal preukazovať dovoz a vykládku predmetného tovaru v jeho prevádzkových priestoroch, pričom kniha návštev je vlastníctvom a v držbe BONUL, s.r.o., je rozpor s časovými údajmi (v hodine a minúte) uvedeným v zázname o prevádzke vozidla nákladnej dopravy s evidenčným číslom NR 283BS (žeriav), ktoré podľa vyjadrenia daňového subjektu vykonalo vykládku tovaru uvedeného na spornej faktúre; z vypočutia navrhovaných svedkov potvrdila, že dodávateľom dovezeného tovaru dňa 09.09.2014 bola spoločnosť TEXALO len P.. P. K..

46. Žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí stotožnil s zisteniami a závermi správcu dane, že nebolo preukázané dodanie medeného drôtu v celom dodávateľskom reťazci. Všetky zistené skutočnosti podľa žalovaného preukázali, že bol dodaný tovar, v žiadnom prípade však nepreukazujú, že ide o tovar deklarovaný dokladmi v preverovanom dodávateľskom reťazci. Sťažovateľ predložil certifikát kvality, no žiadny z vypočúvaných konateľov spoločností TEXALO a NEDOS s.r.o. nepredložil dôkaz preukazujúci súvislosť tovaru uvedeného na certifikáte zo dňa 01.07.2014 a posledný zistený dodávateľ, spoločnosť Astacus Trade, s.r.o., nekomunikuje a v podanom daňovom priznaní za 3. štvrtrok 2014 nedeklaruje vykonanie dodania tovaru, resp. nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu a daňový subjekt deklaruje ako dodávateľa tovaru uvedeného na spornej faktúre. Podľa žalovaného ani správcu dane sťažovateľ nepredložil také dôkazy, z ktorých by bolo jednoznačne preukázané dodanie medeného drôtu výrobcom, resp. objednávateľom uvedeným na predloženej certifikáte spoločnosti Astacus Trade, s.r.o., ktorá je podľa zistení správcu dane jedným z dodávateľov (na začiatku) v preverovanom reťazci. Podľa žalovaného daňový subjekt nepredložil dôkazy, ktoré by boli spôsobilé vyvrátiť zistenia správcu dane.

47. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti v prvom rade namietal nesprávnosť zvoleného zjednodušeného postupu podľa § 140 S.s.p. krajským súdom. Sťažovateľ nesúhlasil so záverom krajského súdu, že

jedinými rozdielmi medzi uvedenými konaniami sú rozdiely v inom zdaňovacom období a inom rozdiel dane a mal preto za to, že neboli splnené podmienky na aplikáciu § 140 S.s.p., a to s ohľadom na iné dodávateľsko-odberateľské vzťahy - iného prvotného dodávateľa (Astacus Trade, s.r.o./VAVLUX s.r.o.), iný pôvod tovaru - výrobcovia (Aurubis AG a MKM Mansfelder Kupfler) ako aj nezrovnalosťou v zistených skutkových stavoch v daných mesiacoch, a to kontaktnosť/nekotaktnosť spoločnosti Astacus Trade, s.r.o v mesiacoch september a november 2014. Podľa sťažovateľa neboli úplne totožné ani dôkazné prostriedky predložené v daňovom konaní (výsluch svedka - žeriavnika). Kasačný súd vyhodnotil tieto námietky sťažovateľa ako dôvodné.

48. Krajský súd sa napadnutom rozsudku obmedzil na konštatovanie, že rozdiel medzi konaním vo veci sp. zn. 11S/144/2017 a týmto konaním spočíval len v skutočnosti, že išlo o iné zdaňovacie obdobie a inú sumu rozdielu dane a mal za to, že z vykonaného dokazovania nebola preukázaná deklarovaná dodávka medeného drôtu, preto pristúpil k aplikácii tzv. skráteného odôvodnenia podľa § 140 S.s.p s použitím odkazu na rozsudok sp.zn. 11S/147/2017.

49. Po preskúmaní súdneho a administratívneho spisu dospel kasačný súd k záveru, že zvolený postup krajského súdu, teda aplikácia § 140 S.s.p. nebola v danom prípade možná. Z rozsudku krajského súdu sp. zn. 11S/144/2017, na ktorý krajský súd v napadnutom rozsudku v plnom rozsahu odkázal, nevyplývajú odpovede na podstatné žalobné námietky vznesené sťažovateľom, a preto je nutné vyhodnotiť napadnutý rozsudok krajského súdu ako nepreskúmateľný.

50. Ustanovenie § 140 S.s.p. je vo vzťahu k všeobecnému ustanoveniu § 139 ods. 2 S.s.p. špeciálnym ustanovením. Ustanovenie § 140 správneho súdu použiť tzv. skrátené odôvodnenie rozsudku, v ktorom sa správny súd môže obmedziť len na poukázanie na totožný rozsudok, ktorého dôvody prípadne stručne zopakuje. Totožný predmet konania sa rozumie druhovo totožný (obdobný) predmet konania, ktorý sa týka rovnakého právneho problému. Rozsudok obsahujúci skrátené odôvodnenie sa tak od úplného rozsudku odlišuje iba v obsahu odôvodnenia, v skrátenom odôvodnení je však vždy potrebné stručne opísať predmet konania, čo má význam pre posudzovanie totožnosti predmetu konania, čo v danej veci taktiež nemožno konštatovať.

51. Kasačný súd sa stotožňuje so sťažovateľom v tom, že rozdiely nespočívajú len v inom zdaňovacom období a inom rozdiel dane. Žalovaný považoval za nutné preverovať v oboch konaniach celý dodávateľsko-odberateľský reťazec, pričom za tým účelom vykonával dokazovanie vo vzťahu k jednotlivým subdodávateľom sťažovateľa. Z uvedeného vyplynulo, že v oboch konaniach bol označený ako prvotný dodávateľ iný subjekt, iný výrobca tovaru (na základe predložených certifikátov), iný bol aj rozsah zabezpečených a predložených dôkazov (napr. za zdaňovacie obdobie september 2014 bol vykonaný výsluch žeriavnika, ktorý potvrdil vykládku tovaru, bol označený prepravca a vozidlá, ktoré mali vykonávať prepravu od spoločnosti TEXALO k sťažovateľovi, ktoré boli zhodne označené aj v evidenčnej knihe). Vzhľadom na obsah administratívneho spisu, najmä na rozsah predložených dôkazov a vykonané dokazovanie v daňovom konaní, žalobné námietky sťažovateľa ako aj judikatúru, na ktorú odkazoval sťažovateľ, neposkytuje napadnutý rozsudok krajského súdu, ktorý len odkazuje na rozsudok sp. zn. 11S/144/2017, záruku dodržania práva na spravodlivého súdne konanie, nakoľko dostatočným spôsobom nereaguje na podstatné argumenty účastníka konania.

52. Podľa kasačného súdu z napadnutého rozsudku nie je zrejmé ani to, či bola v týchto zdaňovacích obdobiach vykonaná jedna kontrola alebo boli vykonané samostatné kontroly a ani, či bol podkladom vydaných rozhodnutí správcu dane a žalovaného jeden protokol (z obsahu administratívneho spisu sa môže kasačný súd iba domnievať, že to tak nebolo). Posudzovanie reálnosti konkrétneho zdaniteľného obchodu (konkrétneho dodania tovaru daňovému subjektu konkrétnym dodávateľom) na základe prebratia záveru týkajúceho sa iného zdaniteľného obchodu, hoc aj medzi tými istými subjektmi, je možné výnimočne, a to ak vychádza z rovnako vyhodnoteného právneho problému, nie zo skutkového stavu. Kasačný súd má za to, že využitie § 140 S.s.p. vzhľadom na rôznorodosť zdaniteľných plnení v zdaňovacích obdobiach sa javí preto v daňových veciach skôr ako výnimka. Súčasne kladie na krajský súd omnoho vyššie nároky na odôvodnenie záveru o totožnosti predmetu konania.

53. Aplikáciu § 140 S.s.p. v uvedenej veci krajským súdom nemožno považovať za správnu a súladnú s právom účastníka na spravodlivé súdne konanie. Nesprávny procesný postup krajského súdu znemožnil sťažovateľovi, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, a teda je naplnený kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p. Odkaz na rozsudok sp. zn. 11S/144/2017 neposkytuje dostatočný podklad na vyhodnotenie záveru nepreukázaní sťažovateľom deklarovanej dodávky medeného drôtu a potrebe zamietnutia žaloby sťažovateľa v tomto konaní.

54. Sťažovateľ mal v kasačnej sťažnosti námietky aj voči odôvodneniu rozsudku krajského súdu vo veci sp. zn. 11S/144/2017, na ktorý krajský súd v napadnutom rozsudku odkázal. Poukazoval najmä na arbitrárnosť rozsudku krajského súdu, ktorý len mechanicky prebral zistenia a konštatovania žalovaného spočívajúce v spochybnení uplatnenia práva na odpočet, bez adekvátneho hodnotenia, a nevysporiadal sa s dostatočne s argumentmi a judikatúrou, na ktoré poukazoval sťažovateľ. Sťažovateľ namietal aj nekonzistentnosť rozsudku najmä čo sa týka dôkazného bremena sťažovateľa a nepreukázanie jeho účasti na daňovom podvode. Podľa sťažovateľa neboli ním predložené dôkazy náležite zohľadnené a namietal nesprávne rozloženie dôkazného bremena, keď mal sťažovateľ preukazovať aj skutočnosti mimo jeho dispozície.

55. Vo svetle uvedeného kasačný súd poukazuje na charakter kasačného konania, resp. kasačnej sťažnosti ako opravného prostriedku, ktorý smeruje proti právoplatnému rozhodnutiu, a preto nie je možné konaním pred kasačným súdom (okrem výnimočných prípadov) nahrádzať konanie pred krajským súdom. Každá skutková a právna otázka, ktorá je v prejednávanej veci rozhodujúca a relevantným spôsobom namietaná, musí byť predmetom posúdenia krajským súdom, aby mali účastníci konania rovnakú možnosť sa k jeho záverom vyjadriť resp. namietat' ich a aby nedošlo k porušeniu princípu rovnosti účastníkov v správnom konaní. Kasačný súd preto nie je oprávnený nahrádzať postupy krajského súdu v konaní. Iný postup by vzhľadom na okolnosti prípadu bol v rozpore so zásadou denegatio iustitiae - odopretie spravodlivého súdu, čo by znamenalo porušenie základného práva sťažovateľa na súdnu ochranu zakotveného v čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky

56. Vzhľadom na vyššie uvedené sa kasačný súd nepúšťal do posudzovania správnosti resp. nesprávosti právnych záverov krajského súdu v rozsudku sp. zn. 11S/144/2017 a obmedzil sa na vyhodnotenie jeho záverov ako neúplných vo vzťahu k žalobným námietkam sťažovateľa v tomto konaní.

57. Kasačný súd dodáva, že sa nezaoberal ďalšími námietkami uvedenými v kasačnej sťažnosti, nakoľko má za to, že už vyššie uvedené skutočnosti sú dostačujúcim dôvodom na jeho zrušenie, a preto postupoval Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 462 ods. 1 S.s.p. a rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie.

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.

58. V ďalšom konaní bude preto úlohou krajského súdu, aby v zmysle vyššie uvedených právnych názorov kasačného súdu (§ 469 S.s.p.) vo veci opätovne rozhodol a svoje rozhodnutie náležite odôvodnil v súlade s § 139 S.s.p. Z odôvodnenia musí byť zrejmé, akým spôsobom krajský súd postupoval pri posudzovaní rozhodných skutočností v prejednávanej veci, najmä čo sa týka ustálenia dôkazného bremena v daňovom konaní, pričom má venovať dostatočnú pozornosť argumentácii a judikatúre, na ktorú poukazoval sťažovateľ v žalobe.

59. Kasačný súd si dovoľí v súvislosti na právne názory vyslovené žalovaným záverom upozorniť krajský súd, že je nutné dôsledne rozlišovať dôkazné bremeno daňového subjektu a správcu dane v konkrétnej veci. Preukázanie splnenia podmienok na odpočet dane v zmysle § 49 a 51 zák. č. 222/2004 Z.z. je nepochybne 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.

60. Ak však daňový subjekt predložil listiny preukazujúce realizáciu zdaniteľného plnenia od dodávateľa deklarovaným spôsobom (napr. faktúra, dodací list, preukázanie prepravy, vykládky), prípadne navrhol dôkazy na preukázanie uskutočnenia deklarovaného zdaniteľného plnenia, nemožno založiť rozhodnutie na neunesení dôkazného bremena daňovým subjektom, no ak v dodávateľskom reťazci došlo k úniku dane a skutočnosti spochybňujúce realizáciu zdaniteľného plnenie nenastali u daňového subjektu a ani jeho dodávateľa, majú daňové orgány 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.

61. 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 (závery rozhodnutia Najvyššieho súdu zo dňa 13. septembra 2019 sp. zn. 1Sžfk/16/2018).

62. O trovách kasačného konania rozhodne s poukazom na § 467 ods. 3 S.s.p. krajský súd. Podľa § 467 ods. 3 S.s.p. ak kasačný súd zruší rozhodnutie krajského súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania.

Poučenie:

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