

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/60/2018
Identifikačné číslo spisu: 4017200421
Dátum vydania rozhodnutia: 02.07.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4017200421.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Milana Moravu v právnej veci žalobcu: Henrich Sonnenschein - ITSK, Fraňa Mojtu 22, Nitra, právne zastúpený: JUDr. Ing. Branislav Pecho, PhD., advokát, Piaristická 2, Nitra, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100900098/2017 zo dňa 16. mája 2017, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/98/2017-107 zo dňa 25. apríla 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/98/2017- 07 zo dňa 25. apríla 2018 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100900098/2017 zo dňa 16. mája 2017 z r u š u j e a vec v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

Kasačnému sťažovateľovi p r i z n á v a právo na plnú náhradu trov konania voči žalovanému.

Odôvodnenie

1.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100900098/2017 zo dňa 16. mája 2017, ktorým podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej len „správca dane“) č. 100200759/2017 zo dňa 1. februára 2017. Prvostupňovým rozhodnutím bol žalobcovi určený rozdiel dane v sume 139.270,- € na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie júl 2012, správca dane nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet v sume 3.095,13 € a vyrubil mu vlastnú daňovú povinnosť na DPH za mesiac júl 2012 v sume 136.174,84 €. O trovách konania krajský súd rozhodol podľa § 168 SSP,

2. Krajský súd z administratívneho spisu žalovaného, súčasťou ktorého je i spis správcu dane zistil, že správca dane začal dňa 31. augusta 2015 u žalobcu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie júl 2012 - december 2012. Dňa 16. decembra 2015 bola so žalobcom spísaná zápisnica o ústnom

pojednávani, na ktorom boli správcovi dane predložené listinné doklady týkajúce sa kontrolovaného zdaňovacieho obdobia. Súčasťou spisu je i dodatočné daňové priznanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2012, v ktorom žalobca uviedol odpočítanie dane celkom v sume 231.929,27 €, uplatnil si nadmerný odpočet v sume 3.095,13 €.

3. Dňa 13. januára 2016 bola spísaná zápisnica o miestnom zisťovaní u daňového subjektu QUALTER s.r.o. ohľadne preverenia sídla spoločnosti. Správca dane spísal so žalobcom dňa 28. apríla 2016 zápisnicu o ústnom pojednávaní, z ktorej vyplýva, že správca dane oboznámil žalobcu s predbežnými výsledkami daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie júl 2012 - december 2012 a oznámil mu, že použil výsledky dokazovania uvedené v protokole z daňovej kontroly zo dňa 11. marca 2014 spoločnosti H - COLOR, spol. s.r.o., s ktorými žalobcu oboznámil.

4. Správca dane vyhotovil dňa 29. júla 2016 protokol z daňovej kontroly a výzvou zo dňa 29. júla 2016 vyzval žalobcu na vyjadrenie sa k protokolu a zisteniam v ňom uvedeným. Žalobca vo vyjadrení zo dňa 17. augusta 2016 citoval ust. § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Poukázal na to, že všetky ustanovenia zákona boli naplnené formálne aj skutkovo, čoho dôkazom je i to, že správca dane nespochybnil technologické zariadenia a jeho funkčnosť, čo bolo potvrdené i kontrolami iných orgánov. Spoločnosť H - COLOR, spol. s.r.o. linku obdržala a nadobudla právo nakladať s tovarom ako vlastníč, linka je funkčná a uskutočňuje sa na nej výrobný proces. Všetky doklady sú riadne evidované v jeho účtovníctve a DPH na výstupe bola riadne odvedená. Nesúhlasil so znením protokolu a zamietnutím nároku na odpočítanie DPH v sume 139.270,- €. Žalobca uviedol, že nenesie zodpovednosť za zmeny vlastníckych vzťahov v spoločnosti QUALTER s.r.o. a ani za nedostatočné a formálne vykonanie daňovej kontroly.

5. Dňa 12. októbra 2016 správca dane spísal so žalobcom zápisnicu o ústnom pojednávaní k pripomienkam k protokolu. Žiadosti žalobcu o predĺženie lehoty na písomné vyjadrenie k zápisnici správcu dane nevyhovelo rozhodnutím zo dňa 9. decembra 2016.

6. Rozhodnutím č. 100200759/2017 zo dňa 1. februára 2017 správca dane určil žalobcovi rozdiel DPH v sume 139.270,- € eur za zdaňovacie obdobie júl 2012, nepriznal mu nadmerný odpočet v sume 3.095,13 € a vyrubil vlastnú daňovú povinnosť na DPH v sume 136.174,84 €. Žalovaný rozhodnutím č. 100900098/2017 zo dňa 16. mája 2017 prvostupňové rozhodnutie správcu dane ako vecne správne potvrdil.

7. Žalobca sa žalobou zo dňa 10. júla 2017 domáhal zrušenia oboch rozhodnutí orgánov verejnej správy z dôvodov, že 1/ rozhodnutie žalovaného vychádzalo z neprávneho právneho posúdenia veci a 2/ došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci.

8. Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol že medzi účastníkmi konania bol sporný výklad zákona o DPH, a to, či žalobcovi vznikol nárok na uplatnenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie júl 2012 pri ním tvrdených dodávkach tovaru - tónovacej linky na syntetické emaily (vrátane 14 ks 200 litrových nerezových nádrží), plniacej linky s objemovým dávkovačom vrátane podávacieho čerpadla, ako oceľových skladových kontajnerov HDP 1000 objem 1000 l prevedenie s vypúšťacím ventilom, deklarovaných na faktúrach od dodávateľa QUALTER s.r.o. , - faktúry č. 201207004 zo dňa 19. júla 2012 na sumu 198.840,- € (z toho DPH 33.140,- €), č. 201207006 zo dňa 23. júla 2012 na sumu 198.840,- € (z toho DPH 33.140,- €), č. 201207008 zo dňa 25. júla 2012 na sumu 198.840,-€ (z toho DPH 33.140,- €), č. 201207009 zo dňa 30. júla 2012 na sumu 239.100,- € (z toho DPH 39.850,- €). Žalobca v podanej žalobe poukazoval na to, že splnil všetky zákonom stanovené podmienky na odpočítanie DPH pri dodaní tovaru od spoločnosti QUALTER s.r.o. Namietal nesprávnu aplikáciu zákona o DPH tvrdiac, že v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania predložil všetku účtovnú dokumentáciu, ktorú bolo možné v zmysle zákona od neho požadovať a splnil si teda svoju dôkaznú povinnosť.

9. V priebehu daňovej kontroly žalobca predložil správcovi dane faktúry od dodávateľa QUALTER s.r.o., preberacie protokoly z dňa 19. júla 2012, 25. júla 2012, 27. júla 2012 a 30. júla 2012. Krajský súd uviedol, že predloženie uvedených dokladov je len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania DPH, ale nie je tým ešte preukázaná realita a realizácia obchodnej transakcie. Navyše, predložené dôkazy (preberacie protokoly) nie sú dôsledne vyplnené a nedá sa z nich zistiť, kto tovar prevzal a kto ho prepravil.

10. Krajský súd ďalej uviedol, že daňovej kontrole u žalobcu predchádzala daňová kontrola u priameho odberateľa žalobcu - spoločnosti H - COLOR, spol. s.r.o., z ktorej správca dane vypracoval protokol z daňovej kontroly zo dňa 11. marca 2014, ktorý použil ako dôkaz pri daňovej kontrole žalobcu. V rámci daňovej kontroly u spoločnosti H - COLOR, spol. s.r.o. preveroval správca dane obchodný reťazec OBIEDO s.r.o. > QUALTER s.r.o. > žalobca > H - COLOR, spol. s.r.o. a neuznal odberateľovi žalobcu t.j. spoločnosti H - COLOR, spol. s.r.o. odpočítanie dane z faktúry č. 111204133 zo dňa 30. júla 2012, vyhotovenej žalobcom za dodanie technologickej linky (digitálna váha TV 1000 pre váženie tovaru veľkosti palety do min 1000 kg, tónovacia linka na syntetické emaily LHC 14 - 2 dodávky (vrátane 14 ks 200 litrových nerezových nádrží), oceľový skladový kontajner HDP 1000 objem 1000 l prevedenie s vypúšťacím ventilom, plniaca linka s objemovým dávkovačom vrátane podávacieho čerpadla SND/HM 600) z dôvodu, že nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u dodávateľa a tiež v reťazci uvedených dodávateľov.

11. Krajský súd mal za to, že daňová kontrola bola u odberateľa žalobcu vykonaná zákonným spôsobom, a preto bol správca dane oprávnený využiť zistenia získané v procese dokazovania pri daňovej kontrole u žalobcu. Správca dane vykonal v rámci daňovej kontroly u odberateľa H - COLOR, spol. s.r.o. preverovanie miestnymi zisťovaniami v sídle spoločnosti QUALTER s.r.o. a vypočutím bývalého konateľa spoločnosti S. T.. Svedok uviedol, že linku a nádrže vyrobili a zmontovali živnostníci z Oravy (ktorých identifikovať nevedel), materiál a technické zabezpečenie dodala spoločnosť OBIEDO s.r.o.. Linku neodovzdal objednávateľovi - žalobcovi, ale si ju prevzal a prepravu zabezpečil konateľ spoločnosti H-COLOR, spol. s.r.o. A. D.. Potvrdil, že faktúry boli zaúčtované v účtovníctve a uvedené v evidencii DPH, dôkazy o svojich tvrdeniach však nepredložil, lebo podľa neho sa nachádzajú u novej konateľky spoločnosti QUALTER s.r.o. S. H..

12. Na základe medzinárodnej výmeny informácií Česká daňová správa vypočula S. H., ktorá tvrdenia L. T. poprela. Uviedla, že nevedela o tom, že by mala byť konateľkou spoločnosti QUALTER s.r.o. a nevie, o čo tu ide, pretože pred niekoľkými rokmi stratila občiansky preukaz, nič nepodpisovala a žiadne dokumenty neprevzala.

13. Ďalšou výmenou informácií bolo zistené, že Česká daňová správa vypočula i konateľa spoločnosti OBIEDO s.r.o. S. C., ktorý poprel akúkoľvek činnosť spoločnosti OBIEDO s.r.o. a dodanie tovaru spoločnosti QUALTER s.r.o.. Uviedol, že žiadne dokumenty neprevzal, nikdy žiadne faktúry nevystavil, spoločnosť QUALTER s.r.o. nepozná. Z výpovede svedka vyplynulo, že ide o bezdomovca, ktorý síce formálne „kúpil“ spoločnosť OBIEDO s.r.o., ale v jej mene koná osoba neznáma, ktorá len vystavuje faktúry bez toho, aby preukázala pravdivosť údajov na nich uvedených.

14. Pri daňovej kontrole v spoločnosti H - COLOR, spol. s.r.o. bol vypočutý i žalobca, ktorý potvrdil, že osobne pri odovzdaní linky nebol, k jej odovzdaniu došlo priamo medzi výrobcou QUALTER s.r.o. a jeho odberateľom H - COLOR, spol. s.r.o..

15. Krajský súd uviedol, že žalobca nesprávne chápe princíp neutrality dane, pretože vykonanou daňovou kontrolou nebolo preukázané, že dodávateľovi žalobcu vznikla daňová povinnosť pri dodaní tovaru žalobcovi a preto nebol žalobca oprávnený uplatniť si odpočítanie DPH na základe ním predložených faktúr.

16. S námietkou žalobcu, že zo strany správcu dane došlo k porušeniu procesnej zásady „res iudicata“ tým, že správca dane nepriznal nadmerný odpočet odberateľovi žalobcu a neskôr nepriznal nadmerný

odpočet žalobcovi sa krajský súd nestotožnil, pretože išlo o rôzne daňové subjekty.

17. K žalobcom namietanému porušeniu ust. § 24 ods. 2, 3 a § 25 ods. 4, a § 45 ods. 1 daňového poriadku krajský súd uviedol, že správca dane je oprávnený použiť ako dôkaz i protokol z daňovej kontroly iného daňového subjektu, čo urobil i v tomto prípade, pričom nedošlo k porušeniu daňového tajomstva. Mal za to, že skutočnosť, že správca dane využil pri svojom rozhodovaní poznatky, ktoré získal pri výkone daňovej kontroly v spoločnosti H - COLOR, spol. s.r.o. nie je postupom v rozpore so zákonom a bez ďalšieho ním nedochádza k porušeniu procesných práv kontrolovaného daňového subjektu. Predpokladom použitia týchto listín v predmetnej právnej veci, najmä obsah výsluchov svedkov je, že sa dostali do dispozície správcu dane v prebiehajúcej daňovej kontrole zákonným spôsobom, tieto dôkazy boli v pôvodnej daňovej kontrole vykonané zákonne a žalobca ako kontrolovaný subjekt bol s nimi riadne oboznámený a mal možnosť sa k nim vyjadriť. Podľa názoru krajského súdu nebolo porušené ani právo žalobcu klásť svedkom otázku, pretože žalobca počas administratívneho konania neuviedol, že listinné dôkazy, ktoré obsahujú výsluchy svedkov považuje za nepostačujúce a žiada týchto svedkov vypočuť, pretože im chce klásť otázky.

18. K námietkam žalobcu, že nebolo preukázané, že žalobca mohol mať vedomosť o tom, že obchod riadne neprebehol, a že ani pri maximálnej snahe, starostlivosti a obozretnosti v danom čase nemohol zmeny v spoločnostiach svojich obchodných partnerov predvídať, prípadne im zabrániť, krajský súd uviedol, že žalobca neprijal dostatočné opatrenia a dostatočne si nepreveril okolnosti týkajúce sa jeho deklarovaného dodávateľa - spoločnosti QUALTER s.r.o. Je zásadne vecou žalobcu, s kým uzatvára obchodné kontrakty, ale v prípade, ak si uplatňuje odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri dodaní tovaru, musí vedieť relevantnými a nespochybniteľnými dôkazmi preukázať, že tovar bol skutočne reálne dodaný, že sa stal jeho vlastníctvom a že deklarovaný dodávateľ skutočne nadobudol právo s týmto tovarom nakladať. V tomto smere dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočíva na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenie o reálnom dodaní tovaru od ním deklarovaného dodávateľa a dôvodnosť uplatneného odpočítania dane z pridanej hodnoty z faktúr vystavených týmto jeho dodávateľom i preukázal, čo žalobca neurobil. Krajský súd konštatoval, že z vykonaného dokazovania vyplýva, že zo strany žalobcu došlo len k fiktívnemu vystaveniu faktúry o dodaní tovaru odberateľovi H-COLOR, spol. s.r.o., ale nie k reálnemu nadobudnutiu tovaru a s tým súvisiacim nadobudnutím vlastníckeho práva k nemu.

19. Krajský súd sa ďalej zaoberal judikatúrou Súdneho dvora EÚ, z ktorej vyplýva výklad zásady neutrality DPH /rozsudky v spojených veciach Kittel (C-439/04) a obchodná spoločnosť Recolta Recycling (C-440/04) a v spojených veciach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems (C-484/03)/. Poukázal i na rozsudky Súdneho dvora EÚ vo veciach Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10), rozsudok SD EÚ v spojených veciach Mahagében kft. a Pétér Dávid (C-80/11 a C- 142/11).

20. Krajský súd dospel k záveru, že správca dane vykonal dokazovanie v potrebnom rozsahu, pričom nezistil žalobcom namietané porušenie daňového poriadku. Žalobcu preukázateľne dňa 28. apríla 2016 podrobne oboznámil s priebehom daňovej kontroly, výsledkami vykonaného dokazovania, jeho hodnotením a svojimi zisteniami. Zároveň žalobcu vyzval, aby sa vyjadril k predmetným zisteniam, čo žalobca i využil. Žalovaný podľa názoru súdu riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci, žalobou napadnuté rozhodnutie v dostatočnej miere uvádza dôvody, na ktorých sa výrok tohto rozhodnutia zakladá, pričom v odôvodnení svojho rozhodnutia sa vysporiadal so všetkými rozhodujúcimi námietkami žalobcu.

21. V súvislosti s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ČR sp. zn. 5Afs/60/2017 zo dňa 30. januára 2018, na ktorý poukázala právna zástupkyňa žalobcu na pojednávaní dňa 25. apríla 2018, krajský súd uviedol, že sa nedá použiť v prejednávanej veci, pretože žalovaný, ani správca dane neodôvodnili nepriznanie nároku na odpočet DPH tým, že sa zúčastnil daňového podvodu.

22. K vyjadreniu žalobcu na pojednávaní, že obvykle realizuje svoju činnosť pri podnikaní tak, ako to

bolo v prejednávanej veci, teda že dodáva rôzny tovar odberateľom bez toho, aby tovar videl, krajský súd uviedol, že je vecou žalobcu, akým spôsob realizuje svoju podnikateľskú činnosť, pričom odpočet DPH mu nebol uznaný nie preto, že by tovar smeroval od jeho dodávateľa priamo odberateľovi (čo je pri dodávke tovaru nie celkom bežného a v tak vysokej hodnote neobvyklé), ale preto, že nebolo nepreukázané, že jeho dodávateľovi vznikla daňová povinnosť z faktúr, pri ktorých si žalobca uplatnil DPH za zdaňovacie obdobie júl 2012. Pokiaľ teda popísaný spôsob dodania tovaru je bežnou obchodnou praktikou žalobcu, musí si byť vedomý toho, že sa môže pri preukazovaní dodania tovaru dostať pri takomto spôsobe do dôkaznej núdze tak, ako to bolo v prejednávanej veci.

2.

23. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca („kasačný sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP, ktorou sa domáhal, aby kasačný súd zrušil rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie, eventuálne, aby rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie správcu dane a vec vráti na ďalšie konanie a súčasne prizná žalobcovi náhradu trov konania v plnom rozsahu 100%.

24. Žalobca namietal nesprávne právne posúdenie krajským súdom žalobnej námietky vo vzťahu k svedeckým výpovediam z iného daňového konania pri daňovej kontrole daňového subjektu H- COLOR, spol. s.r.o. Mal za to, že z § 24 ods. 4 daňového poriadku vyplýva, že protokol o daňovej kontrole a svedecké výpovede sú prípustným dôkazom, avšak ide o podstatne rozdielny spôsob ich vykonania, nakoľko protokol o daňovej kontrole je listinným dôkazom, ktorého obsahom sa preukazujú určité skutočnosti, pričom podmienky výsluchu svedka v daňovom konaní sú obsiahnuté v ustanovení § 25 daňového poriadku a tieto neboli v tomto konaní splnené. Žalobca bol toho názoru, že pokiaľ je obsahom protokolu o daňovej kontrole iného daňového subjektu výpoveď svedka, ktorá má priamy vplyv na rozhodovanie a samotné rozhodnutie správcu dane pri daňovej kontrole žalobcu, nemôže byť takáto svedecká výpoveď z iného daňového konania, pred ktorou nebol svedok poučený podľa § 25 odsek 2 daňového poriadku vo vzťahu k žalobcovi a jeho daňovej kontrole a pri ktorej nemal žalobca ani len teoretickú možnosť byť prítomný, nakoľko ho správca dane v zmysle § 25 odsek 4 daňového poriadku o jeho výsluchu neupovedomil, použitá pri daňovej kontrole žalobcu. Žalobca považoval svedecké výpovede svedkov získané v rámci daňovej kontroly daňového subjektu H - COLOR, spol. s.r.o. za nezákonne získaný dôkaz pri daňovej kontrole žalobcu.

25. Žalobca ďalej uviedol, že krajský súd pri posudzovaní správnosti postupu daňových orgánov nezohľadnil skutočnosť, že správca dane síce žalobcu vyzval na vyjadrenie sa k zisteniam správcu dane a protokolu o daňovej kontrole, ale nevyzval ho v zmysle § 46 odsek 5 daňového poriadku, aby riadne preukázal pravdivosť údajov. Žalobca mal za to, že tak nemal povinnosť v zmysle § 24 odsek 1 písmeno b) daňového poriadku preukazovať skutočnosti, na ktorých preukázanie nebol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly.

26. Žalobca taktiež namietal, že napriek tomu, že krajský súd sa zaoberal úvahami o dokazovaní v daňovom konaní, tieto správne neaplikoval na danú vec, pretože na základe vykonaného dokazovania pri daňovej kontrole žalobcu nemožno považovať povinnosť správcu dane zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie za splnenú. Napriek nezákonnosti svedeckých výpovedí a absencii výzvy správcu dane považoval krajský súd vykonanie dokazovanie za postačujúce, dôkazy produkované správcom dane za vykonané a hodnotené v súlade s daňovým poriadkom.

27. Žalobca nesúhlasil s názorom krajského súdu, ktorý si nekriticky osvojil úvahy správcu dane, resp. žalovaného obsiahnuté v bode 35. rozsudku, že vykonanou kontrolou v spoločnosti H - COLOR, spol. s.r.o. nebolo preukázané dodanie tovaru žalobcom. V tejto súvislosti žalobca uviedol, že nebol účastníkom daňovej kontroly daňového subjektu H - COLOR, spol. s.r.o. a nemal tak možnosť žiadnym spôsobom, okrem svojho vyjadrenia pri miestnom zisťovaní ovplyvniť dokazovanie a produkovať dôkazy pri tejto daňovej kontrole a taktiež nemal možnosť a právo zákonnej obrany v podobe opravných prostriedkov. Žalobca DPH na výstupe z faktúry vystavenej odberateľovi H - COLOR, spol. s.r.o. za

dodanie technologickej linky riadne priznal v daňovom priznaní a odviedol. Vzhľadom k tomu, že žalobca sa osobne nezúčastnil odovzdania technologickej linky, pretože dopravu linky si zabezpečila spoločnosť H - COLOR, spol. s.r.o. priamo od dodávateľa žalobcu, nemal dôvod o tejto skutočnosti pochybovať, keďže dodanie linky mu osobne potvrdil konateľ odberateľa H - COLOR, spol. s.r.o.. Žalobca dodal, že existencia linky a jej prevádzka nebola správcovi dane spochybnená, nakoľko miestne zisťovanie správcu dane a taktiež kontrola Slovenskej inovačnej a energetickej agentúry jej existenciu a prevádzku potvrdili.

28. Žalobca nesúhlasil s názorom krajského súdu uvedeným v bode 41. rozsudku, podľa ktorého dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočíva na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH i preukázal (nielen formálnymi dokladmi), čo žalobca neurobil, keď si napr. žiadnym spôsobom nepreveril pôvod dodanej linky a jej komponentov, miesto jej nakládky, subjekt, ktorý bude vykonávať prepravu, keďže žalobca nebol prítomný pri ich prevzatí, čo ani nepoprel. V tejto súvislosti žalobca uviedol, že v súčasnom stave obchodovania je to celkom bežné pri trojstranných obchodoch a v oblasti internetového obchodovania a nejde o žiadnu neobvyklú transakciu, tak ako to naznačil krajský súd.

29. K sťažnostnému dôvodu, týkajúcemu sa odklonu krajského súdu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu a Súdneho dvora Európskej únie žalobca uviedol, že rozhodnutie krajského súdu nie je možné považovať za konzistentné s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie. Žalobca poukázal na viaceré rozhodnutia v súvislosti so zamietnutím práva zdaniteľnej osoby na odpočítanie DPH (rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach C- 80/2011 a C-142/2011 zo dňa 21. júna 2012, rozsudok Súdneho dvora vo veci C-277/14 zo dňa 22. októbra 2015) i v súvislosti s rozložením dôkazného bremena. Žalobca uviedol, že súdna prax stanovila určité limity pre dôkaznú povinnosť daňového subjektu, pričom názor, že na daňovom subjekte neleží dôkazné bremeno v absolútnom rozsahu je podporený viacerými rozhodnutiami Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Daňový subjekt nemôže znášať dôkazné bremeno a preukazovať skutočnosti, ktoré svojou účasťou nezabezpečoval (napr. rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 22. novembra 2012, sp.zn. 6SŽf/10/2012).

30. Žalobca ďalej uviedol, že v prípade preukázania existencie tovaru, faktúrami a prílohami s podrobným opisom druhu a ceny dodaného tovaru od určitého dodávateľa vyčerpal vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane. Skutočnosti vymedzené v § 49 ods. 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení nemožno vyvodiť dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. Tieto skutočnosti nemôžu tvoriť dôkazné bremeno daňového subjektu a ani nemôže z týchto skutočností daňový subjekt znášať dôkaznú núdzu. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Súdneho dvora v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), kde Súdny dvor vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama osebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 15. marca 2011, sp. zn. 3 SŽf/1/2011).

31. Žalobca poukázal i na rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 16.12.2009, sp. zn. III.ÚS 401/09, v zmysle ktorého má daňový subjekt v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie, čím si splní povinnosť tvrdenia, pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť, čím splní dôkaznú povinnosť. Najčastejšie ide o účtovné doklady podľa zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov. Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú.

32. V závere kasačnej sťažnosti žalobca uviedol, že s princípom právnej istoty v rozhodovacej činnosti súdov korešponduje zásada rozhodovania súdov v obdobných veciach rovnakým spôsobom. Na základe uvedenej judikatúry mal žalobca za to, že krajský súd pri svojom rozhodovaní nezohľadnil rozhodovaciu prax Súdneho dvora Európskej únie, pričom sa odklonil aj od ustálenej rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu Slovenskej republiky.

3.

33. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti, ktorá mu bola riadne doručená, písomne nevyjadril.

4.

34. Najvyšší súd Slovenskej republiky Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“ alebo „najvyšší súd“) konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 SSP preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

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

36. Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou sťažnosťou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

37. Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

38. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie júl 2012 - december 2012, ktorá začala dňa 31. augusta 2015 (Oznámenie o daňovej kontrole č. 20623477/2015 zo dňa 5. augusta 2015). Žalobca si v dodatočnom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie júl 2012 si uplatnil nadmerný odpočet v sume 3.095,13 €. Odpočítanie dane tvorilo aj odpočítanie na základe faktúr vystavených spoločnosťou QUALTER s.r.o. za dodanie tónovacej linky na syntetické emaily (vrátane 14 ks 200 litrových nerezových nádrží), dodanie plniacej linky s objemovým dávkovačom vrátane podávacieho čerpadla, ako i dodanie oceľových skladových kontajnerov HDP 1000 objem 1000 l prevedenie s vypúšťacím ventilom.

39. Na ústnom pojednávaní konanom dňa 16. decembra 2015 predložil žalobca správcovi dane listinné doklady týkajúce sa kontrolovaného zdaňovacieho obdobia.

40. Na základe miestneho zisťovania vykonaného dňa 13. januára 2016 správca dane zistil, že spoločnosť QUALTER, s.r.o., Komárno nesídlí na adrese sídla zapísaného v obchodnom registri. Správca dane ďalej v zmysle § 24 ods. 4 daňového poriadku použil výsledky dokazovania, vyhodnotenie a závery dokazovania uvedené v Protokole z daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti č.j. 9401401/5/921885/2014 zo dňa 11. marca 2014, vykonanej u daňového subjektu H - COLOR, spol. s.r.o.

41. Na ústnom pojednávaní konanom dňa 28. apríla 2016 oboznámil správca dane žalobcu s predbežnými výsledkami daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie júl 2012 - december 2012 a oznámil mu, že na základe zistených skutočností sa nepotvrdilo dodanie tovaru jednotlivými dodávateľmi v reťazci : OBIEDO, s.r.o. - QUALTER, s.r.o. - žalobca, čím došlo k porušeniu § 49 ods. 1 zákona o DPH. Správca dane vyzval žalobcu na vyjadrenie sa k oboznámeniu.

42. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane dňa 29. júla 2016 protokol z daňovej kontroly č.. 103636828/2016, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený žalobcovi dňa 09. augusta 2016. Na ústnom pojednávaní konanom dňa 12. októbra 2016 správca dane prerokoval so žalobcom pripomienky k protokolu a určil mu lehotu 15 dní na vyjadrenie sa k obsahu a predmetu zápisnice o ústnom pojednávaní.

Žiadosti žalobcu zo dňa 25. októbra 2016 o predĺženie lehoty na písomné vyjadrenie k zápisnici správcu dane nevyhovelo rozhodnutím zo dňa 09. decembra 2016.

43. Rozhodnutím č. 100200759/2017 zo dňa 01. februára 2017 správca dane určil žalobcovi rozdiel DPH v sume 139.270,- € eur za zdaňovacie obdobie júl 2012, nepriznal mu nadmerný odpočet v sume 3.095,13 € a vyrubil vlastnú daňovú povinnosť na DPH za mesiac júl 2012 v sume 136.174,84 €. Žalovaný rozhodnutím č. 100900098/2017 zo dňa 16. mája 2017 prvostupňové rozhodnutie správcu dane ako vecne správne potvrdil.

44. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalobcu je rozsudok Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/98/2017-107 zo dňa 25. apríla 2018, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného i správcu dane, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky žalobcu sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

5.

45. Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

46. Podľa § 19 ods. 1 prvá a druhá veta zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

47. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

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

49. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH 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.

50. Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

51. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku 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.

52. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku 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.

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

54. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

55. Podľa § 25 ods. 4 daňového poriadku ak vypovedá svedok, daňový subjekt alebo jeho zástupca má právo byť prítomný pri jeho vypočutí a klásť mu otázky. Správca dane je povinný o výsluchu svedka včas písomne vyzvať daňový subjekt alebo jeho zástupcu.

56. Podľa § 44 ods. 1 veta prvá daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosť rozhodujúcu pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.

57. Podľa § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní.

58. Podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

59. Podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosť boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

6.

60. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Nitre po tom, ako sa oboznámil s obsahom súdneho a k nemu pripojeného administratívneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu je dôvodná.

61. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

62. Daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosť rozhodujúcu pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola slúži na získanie a zhromaždenie dôkazného podkladu pre následné rozhodnutie správcu dane vydané vo vyrubovacom konaní. Z tohto pohľadu je daňová kontrola jedným z najvýznamnejších nástrojov v podmienkach správy daní. Daňová kontrola predstavuje verejno-mocenský zásah do individuálnej sféry daňového subjektu, ktorý v konečnom dôsledku najčastejšie smeruje k dorubovaniu daní a sekundárne k ukladaniu sankcií.

63. Daňový poriadok zakotvuje základné zásady daňového konania. Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku

sa pri správe daní postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určeniu dane správcom dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán.

64. Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (a to hmotnoprávne, ako aj procesné), ktoré sú zverejnené v Zbierke zákonov.

65. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získava poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav vecí čo najúplnejšie. Správca dane musí mať na zreteli, že preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky pre správne vyrubenie alebo určenie dane, ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi.

66. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V závislosti od objasňovanej skutočnosti, od jej spôsobilosti vyvrátiť podstatné tvrdenia kontrolovaného daňového subjektu ako i miery ovplyvniť rozhodnutie vo veci, sa zvyšuje miera potrebnej presvedčivosti dôvodov uvádzaných správcom dane ohľadne vykonania alebo nevykonania navrhovaného dôkazu, prípadne voľby druhu dôkazného prostriedku.

67. Aby bola zachovaná v daňovom konaní "rovnosť zbraní", resp. rovnováha medzi povinnosťou správcu dane čo najúplnejšie zistiť skutkový stav potrebný na preverenie a určenie dane a zároveň taktiež zachované a rešpektované procesné práva kontrolovaného daňového subjektu vyplývajúce z čl. 46 ods. 1 a čl. 48 ods. 2 Ústavy SR a § 3 v spojení s § 45 daňového poriadku, je potrebné pri voľbe druhu dôkazného prostriedku brať zreteľ na to, čo bude obsahom zistení pri jeho vykonaní, ako i na to, či sa jeho, hoci zákonným vykonaním, neobchádza povinnosť správcu dane umožniť kontrolovanému daňovému subjektu využiť jeho zákonné procesné práva.

68. Kľúčovou otázkou vo veci bolo preskúmanie zákonnosti procesného postupu správcu dane vzhľadom na námietku žalobcu, týkajúcu sa použitia protokolu z daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti u daňového subjektu H - COLOR, spol. s.r.o., Nitra, odberateľa žalobcu, za zdaňovacie obdobie august 2012 a v ňom obsiahnutých svedeckých výpovedí ako dôkazov v daňovej kontrole DPH u žalobcu.

69. Námietku žalobcu, že svedecké výpovede svedkov získané v rámci daňovej kontroly u daňového subjektu H - COLOR, spol. s.r.o., ktoré podľa vyjadrenia žalovaného zohľadnil pri svojom rozhodnutí, sú nezákonne získaným dôkazom pri daňovej kontrole žalobcu vyhodnotil kasačný súd ako dôvodnú.

70. Kasačný súd sa nestotožnil so záverom krajského súdu i žalovaného, že postupom správcu dane, keď využil pri svojom rozhodovaní poznatky, ktoré získal pri výkone inej daňovej kontroly iného daňového subjektu nie je postupom v rozpore so zákonom a nedochádza ním k porušeniu procesných

práv kontrolovaného daňového subjektu. Krajský súd mal za to, že predpokladom použitia listín obsahujúcich najmä obsah výsluchov svedkov je, že sa dostali do dispozície správcu dane v prebiehajúcej daňovej kontrole zákonným spôsobom, tieto dôkazy boli v pôvodnej daňovej kontrole vykonané zákonne a súčasne bol žalobca ako kontrolovaný subjekt s nimi riadne oboznámený a mal možnosť sa k nim vyjadriť.

71. Najvyšší súd v tejto súvislosti uvádza, že v zmysle § 24 ods. 4 daňového poriadku sú protokoly o daňovej kontrole a svedecké výpovede prípustným dôkazom, avšak tak ako tvrdí žalobca, ide o podstatne rozdielny spôsob ich vykonania. Podmienky vypočutia svedkov v rámci daňovej kontroly ustanovené v § 25 daňového poriadku neboli v tomto konaní splnené. Kasačný súd sa stotožnil s názorom žalobcu, že pokiaľ je obsahom protokolu o daňovej kontrole iného daňového subjektu výpoveď svedka, ktorá má priamy vplyv na rozhodovanie a samotné rozhodnutie správcu dane pri daňovej kontrole žalobcu, nemôže byť takáto svedecká výpoveď z iného daňového konania, pred ktorou nebol svedok poučený podľa § 25 odsek 2 daňového poriadku vo vzťahu k žalobcovi a jeho daňovej kontrole a pri ktorej nemal žalobca možnosť byť prítomný, použitá pri daňovej kontrole žalobcu.

72. Kasačný súd poukazuje na právny názor vyslovený vo svojom skoršom rozsudku sp. zn. 5Sžf 15/2015 zo dňa 28. februára 2017: „Na daňové konanie sa tiež vzťahuje pravidlo, že finančné orgány sú povinné postupovať ústavne konformným spôsobom, a preto, ak je v daňovom konaní v rámci dokazovania vykonávaný výsluch svedkov a daňový subjekt nemá možnosť byť prítomný na tomto výsluchu a klásť pri ňom svedkom otázky, sú potom takto získané svedecké výpovede dôkaznými prostriedkami zabezpečenými správcom dane v rozpore so zákonom.“ Na základe uvedeného kasačný súd uvádza, že v danej veci nebol žalobca kontrolovaným daňovým subjektom v daňovej kontrole u spoločnosti H -COLOR, spol. s r.o., preto nemohol v rámci dokazovania uplatniť právo stanovené v 25 ods. 4 daňového poriadku, t. j. byť prítomný pri vypočutí svedka a klásť mu otázky. Kasačný súd podotýka, že v danej veci nejde o prípad realizácie viacerých daňových kontrol za niekoľko zdaňovacích období a výpoveď svedka, realizovaná v zmysle § 25 daňového poriadku v rámci jednej daňovej kontroly by bola použiteľná ako dôkaz vo viacerých daňových konaniach.

73. Záver krajského súdu a žalovaného, že nebolo porušené právo žalobcu klásť svedkom otázky, pretože žalobca počas konania neuviedol, že listinné dôkazy, ktoré obsahujú výsluchy svedkov považuje za nepostačujúce a žiada týchto svedkov vypočuť, pretože im chce klásť otázky považuje kasačný súd za nesprávny, pretože po tom čo bol žalobca dňa 28. apríla 2016 na ústnom pojednávaní oboznámený s dokazovaním, t. j. s obsahom protokolu z daňovej kontroly u spoločnosti H - COLOR, spol. s r.o., bol vyzvaný správcom dane iba na vyjadrenie sa k zisteniam, nie na preukázanie pravdivosti údajov v zmysle § 46 ods. 5 daňového poriadku. Na základe uvedeného vyhodnotil kasačný súd za dôvodnú námietku žalobcu, že napriek nezákonnosti svedeckých výpovedí a absencii výzvy správcu dane považoval krajský súd vykonanie dokazovania za postačujúce a dôkazy produkované správcom dane za vykonané a hodnotené v súlade s daňovým poriadkom.

74. Podľa § 462 ods. 2 SSP, 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.

75. Na účely dokazovania v daňovom konaní je potrebné vykonávať dôkazy, t. j. aj vypočutie svedkov bezprostredným spôsobom. Nápravu v konaní je možné dosiahnuť len zmenou rozsudku krajského súdu a zrušením rozhodnutia žalovaného podľa § 462 ods. 2 SSP. V ďalšom konaní žalovaný /správca dane/ vykoná dokazovanie v súlade s § 25 ods. 4 daňového poriadku, opätovne vyhodnotí žalobcom predložené i správcom dane vykonané dôkazy, doplní dokazovanie vypočutím svedkov, prípadne zváži realizáciu iných dôkazných prostriedkov, následne dôkazy vyhodnotí v súlade s ich obsahom a vo veciach opätovne rozhodne. Rozhodnutia pritom odôvodní tak, aby obsahovali všetky náležitosti v zmysle § 63 ods. 5 daňového poriadku, t. j. uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiada sa s návrhmi a námietkami žalobcu, uvedie, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo. Úlohou orgánu verejnej správy bude

odstrániť vyššie uvedené pochybenia v konaní a rešpektovať vyslovený právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky.

76. Vzhľadom na dôvod zrušenia rozhodnutia žalovaného považuje kasačný súd za tohto stavu námietku žalobcu, týkajúcu sa porušenia zákona krajským súdom tým, že sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu § 440 ods. 1 písm. h) SSP v otázke dôkazného bremena v daňovom konaní za predčasnú, preto sa s ňou v odôvodnení rozsudku nezaoberal.

7.

77. O náhrade trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 a 2 SSP v spojení s § 167 ods. 1 veta prvá SSP tak, že žalobcovi, ktorý bol v konaní úspešný, priznal úplnú náhradu trov konania proti žalovanému za celé konanie, konanie pred krajským aj kasačným súdom.

78. O výške náhrady trov konania rozhodne Krajský súd v Nitre podľa § 175 ods. 2 SSP a nasledujúce v samostatnom uznesení.

79. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu SR jednohlasne (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

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