

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/51/2019
Identifikačné číslo spisu: 5018200280
Dátum vydania rozhodnutia: 27.10.2020
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:5018200280.1

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): PREZENT plus, s.r.o., so sídlom Necpaly 226, IČO: 50 179 284, zast.: JUDr. Martinom Špakom, advokátom so sídlom advokátskej kancelárie Odborárov č. 49, 052 01 Spišská Nová Ves, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o všeobecnej správnej žalobe, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Žiline zo dňa 7. mája 2019 sp. zn. 30S/97/2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline zo dňa 7. mája 2019 sp. zn. 30S/97/2018 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

Odôvodnenie

I.
Pribeh a výsledky administratívneho konania

1. Rozhodnutím č. 101001577/2018 z 21.05.2018 (ďalej len „preskúmané 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 Žilina (ďalej len „správca dane“) č. 100343303/2018 z 12.02.2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku žalobcovi ako daňovému subjektu určený rozdiel v sume 4.166,80 eura na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“ alebo „DPH“) za zdaňovacie obdobie október 2016.

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 október 2016, ktorej výsledok správca dane zaznamenal v protokole z daňovej kontroly č. 101702993/2017 z 07.08.2017 (ďalej len „protokol“). Správca dane neuznal žalobcovi nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry č. 201600246, interné č. 3020160004 z 31.10.2016 s dátumom dodania 31.10.2016, vystavenej spoločnosťou SLOVAKAGRO s.r.o. (ďalej aj len „dodávateľ“) v sume celkom 25.000,80 eura (20% DPH v sume 4.166,80 eura), ktorej predmetom bolo dodanie tovaru - osobného motorového vozidla Peugeot 508 Allure 2.0 HDI, sedan, čierna metalíza.

3. Dôvodom neuznania odpočítania dane z predmetnej faktúry bolo nedostatočné preukázanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia zo strany priameho dodávateľa, spoločnosti SLOVAKAGRO s.r.o. Podľa správcu dane ak sa nepreukázalo reálne plnenie - dodanie tovaru dodávateľom, t.j. k reálnemu dodaniu tovaru podľa zák. č. 222/2004 Z.z. nedošlo platiteľom uvedeným na faktúre, nemohla dodávateľovi vzniknúť v zmysle § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. ani daňová povinnosť. Dodanie tovaru, na základe ktorého vznikla daňová povinnosť je základnou podmienkou uplatnenia práva na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z., čo však v prípade dodávateľa nebolo preukázané. Správca dane konštatoval, že skutočným nadobúdateľom motorového vozidla v zmysle § 11 zák. č. 222/2004 Z.z. bol žalobca, vznikla mu tak daňová povinnosť podľa § 20 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. a nárok na odpočítanie dane podľa § 49 zák. č. 222/2004 Z.z. Žalobca si však uplatnil odpočítanie dane bez toho, aby priznal daňovú povinnosť z nadobudnutia tovaru v tuzemsku.

Podľa § 11 ods. 1 veta prvá zák. č. 222/2004 Z.z. v znení relevantnom pre prejednávajúcu vec na účely tohto zákona sa nadobudnutím tovaru v tuzemsku z iného členského štátu rozumie nadobudnutie práva nakladať ako vlastník s hnutelným hmotným majetkom odoslaným alebo prepraveným nadobúdateľovi dodávateľom alebo nadobúdateľom alebo na ich účet do tuzemska z iného členského štátu.

Podľa § 19 ods. 1 v cit. znení 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 § 20 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v cit. znení daňová povinnosť pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu vzniká

a) 15. deň kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, keď sa uskutočnilo nadobudnutie tovaru, alebo

b) dňom vyhotovenia faktúry, ak bola faktúra vyhotovená pre nadobúdateľa tovaru pred 15. dňom podľa písmena a).

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. c) 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 ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a.

4. Žalovaný sa v preskúmanom rozhodnutí stotožnil so záverom správcu dane, že žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 zák. č. 222/2004 Z.z. tým, že nebolo preukázané dodanie tovaru dodávateľom, spoločnosťou SLOVAKAGRO s.r.o. a vznik jeho daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. Žalovaný zdôraznil, že pri odpočítaní dane musí daňový subjekt preukázať právo na odpočítanie dane nielen vecnou súvislosťou dodávky tovaru s jeho následným použitím, ale ja to, že tovar skutočne prijal od dodávateľa, ktorý je platiteľom dane a daň z predaja uplatnil.

5. Popri tom žalovaný poukázal na získanie daňovej výhody žalobcom so zámerom uplatniť si čo najvyššie možné odpočítanie dane, na neobvyklý spôsob úhrady ceny motorového vozidla, na zásadu poctivého obchodného styku a na tzv. osobný charakter zdaniteľných plnení, pri ktorom identifikácia osoby uskutočňujúcej zdaniteľné plnenie v prospech iného platiteľa musí zodpovedať skutočnému stavu. Žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane tak, ako si ho uplatnil, keďže táto daň nie je

odpočítateľná, pretože nemala byť na faktúre a správca dane správne žalobcovi vyčíslil rozdiel dane.

II.

Konanie na krajskom súde

6. Správnu žalobou podanou na Krajský súd v Žiline (ďalej len „krajský súd“) sa žalobca domáhal zrušenia preskúmaného rozhodnutia a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie z dôvodu jeho nezákonnosti.

7. Krajský súd preskúmal vec na nariadenom pojednávaní v zmysle § 177 a nasl. zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „S.s.p.“) v medziach žalobných bodov (§ 134 ods. 1 a § 183 S.s.p.), pričom zistil, že žaloba je nedôvodná, a preto ju podľa § 190 S.s.p. zamietol.

8. Krajský súd sa stotožnil s vyhodnotením zisteného skutkového stavu, tak ako ho uviedol žalovaný, že transakcia medzi dodávateľom SLOVAKAGRO s.r.o. a žalobcom bola umelo vytvorená so zámerom optimalizácie daňovej povinnosti, pretože prijatá faktúra od dodávateľa bola vystavená účelovo. Skutočným dôvodom, ktorý sledovali zainteresované zmluvné strany pri uzatváraní tohto obchodu, bola tá skutočnosť, že pri priamom nadobudnutí od českého dodávateľa v zmysle § 11 zák. č. 222/2004 Z.z. by žalobca nebol oprávnený len na odpočítanie dane, pretože by sa jednalo o intrakomunitárne dodanie tovaru a v zmysle § 20 zák. č. 222/2004 Z.z. by mu vznikla aj daňová povinnosť. Na takýto právny úkon, ktorý bol uskutočnený bez riadneho podnikateľského dôvodu, ktorý neodráža ekonomickú realitu, a ktorého účelom bolo získanie daňového zvýhodnenia, potom v zmysle § 3 ods. 6 Daňového poriadku správca dane neprihliada. Preto je v danom prípade nepodstatné, že skutočne došlo k reálnemu dodaniu predmetného vozidla, a toto vozidlo žalobca využíva na svoje podnikateľské účely. V priebehu daňového konania totiž musí byť preukázaný nielen obsah, ale aj skutočný význam plnení deklarovaných daňových subjektom prostredníctvom relevantného daňového dokladu. Pri nepriznaní práva na odpočet DPH sa môže vziať do úvahy umelý charakter týchto plnení, ako aj právne, ekonomické alebo personálne prepojenie medzi podnikateľmi pri znížení daňového zaťaženia. Ak sa preukáže, že účtovná transakcia, ktorá bola podkladom pre uplatnenie sporného odpočtu, nemá žiadne ekonomické opodstatnenie vzhľadom na všetky okolnosti prípadu, potom predstavuje nedovolené zneužitie práva, spočívajúce v umelom plnení medzi závislými osobami bez objektívneho hospodárskeho dôvodu za účelom získania daňovej výhody (rozsudok C-255/02 Halifax). Podmienkou pre vyhodnotenie konania ako zneužitia práva nie je nevyhnutné to, že sa musí jednať o závislé osoby (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 16.12.2015, sp. zn. 2Sžf/45/2014).

9. Krajský súd uviedol niekoľko skutočností, ktoré podľa jeho názoru spochybňujú dobromyseľnosť predmetnej obchodnej transakcie a poukazujú na tzv. umelý charakter predmetného plnenia, čo znamená zneužitie práva na odpočítanie DPH. Krajský súd poukázal na kúpnu zmluvu pôvodného majiteľa automobilu v Českej republike G. R. s dodávateľom (z 12.10.2016), pripísanie hotovosti na účet predávajúceho v tento deň, prevzatie osobného motorového vozidla a jeho fakturovanie dňa 31.10.2016, pričom kúpna cena mala byť splatná až 31.12.2016, avšak podľa tvrdenia žalobcu kúpnu cenu vyplatil už dňa 07.10.2016, kedy bola dodávateľovi zaplatená suma 201.000 €, v ktorej mala byť zahrnutá aj kúpna cena za automobil. Krajský súd poukázal aj na ďalšie zistenia, a to že až dňa 12.10.2016 bol automobil vôbec zakúpený dodávateľom v Českej republike, a preto nemohol už dňa 07.10.2016 žalobca zaplatiť dodávateľovi kúpnu cenu tohto automobilu, keď v tento deň automobil jeho dodávateľ ešte nevlastnil. Podľa krajského súdu uvedené nasvedčuje, že žalobca bol vopred oboznámený s predajom tohto automobilu a už dňa 07.10.2016, vedel o výške kúpnej ceny, ktorá bude potrebná na prevod automobilu medzi G. R. a jeho dodávateľom. O uvedenom svedčí aj to, že na subdodávateľskej faktúre G. R. pre dodávateľa žalobcu je uvedený ako objednávateľ konateľ žalobcu G. L., nie dodávateľ SLOVAKAGRO s.r.o. Potom je teda vysoko pravdepodobná skutočnosť, že skutočným motívom tejto obchodnej transakcie bola kúpa automobilu od G. R. priamo žalobcovi a predaj dodávateľovi SLOVAKAGRO s.r.o. bol len fiktívny.

10. Okrem týchto skutočností sú tu podľa krajského súdu aj ďalšie podporné zistenia poukazujúce na umelý charakter tejto transakcie. Dodávateľ žalobcu sa nezaoberal predajom ojazdených ani iných motorových vozidiel, ale zaoberal sa najmä predajom mäsa. Dodávateľ bol taktiež v registroch Finančnej správy evidovaný ako daňový dlžník a daňový subjekt, u ktorého nastali dôvody na zrušenie registrácie pre DPH. Tieto registre Finančnej správy sú verejné a žalobca sa mohol s ich údajmi oboznámiť. Samotný dodávateľ, resp. jeho bývalý konateľ nevedel k tejto transakcii predložiť žiadne konkrétne dôkazy a právny nástupca zrušeného dodávateľa spoločnosť Alytus s.r.o. je nekontaktná. O umelom charaktere transakcie nepriamo svedčí aj tá skutočnosť, že osobný automobil si dodávateľ nezaevidoval na dopravnom inšpektoráte ako jeho vlastníka, ale jeho prvým vlastníkom v Slovenskej republike sa stal až žalobca.

11. Čo sa týka námietok žalobcu, krajský súd v plnom rozsahu vyhodnotil ako nedôvodné námietky týkajúce sa neúčasti žalobcu na výsluchu svedka pána L. dňa 31.05.2017, keďže konateľ žalobcu sa nedostavil, hoci bol upovedomený o vypočutí svedka a telefonicky 31.05.2017 oznámil, že sa ústneho pojednávania nezúčastní. Ako vyplýva z administratívneho spisu nie je pravdivé tvrdenie žalobcu v žalobe, že by svedok pán L. listinu - kúpnu zmluvu na motorové vozidlo správcovi dane predložil, ani tvrdenie, že sa žalobca na pojednávaní zúčastní.

12. V súvislosti s odkazom žalobcu na § 2 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. krajský súd uviedol, že uvedené ustanovenie definuje predmet dane. Dôvodom na neuznanie odpočítania dane však bola iná skutočnosť, a to prihliadnutie na umelý charakter právneho úkonu - kúpnej zmluvy medzi žalobcom a jeho dodávateľom v zmysle § 3 ods. 6 Daňového poriadku.

13. V súvislosti s tvrdenou komunikáciou medzi konateľom žalobcom, ktorá mala preukazovať nedodanie tovaru, krajský súd uviedol, že ide teda len o jeden z dôkazov, ktorý pri jeho hodnotení vo vzájomnej súvislosti s ostatnými dôkazmi, a to v zmysle § 3 ods. 3 Daňového poriadku, svedčí o tom, že správca dane preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť a úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom. Krajský súd nevyhodnotil ako dôvodnú ani námietku týkajúcu sa poskytnutia jednorazovej pôžičky dodávateľovi žalobcom a ani námietku, že sa žalovaný dostal do dôkaznej núdze, a preto začal rozoberať pojem poctivý obchodný styk.

14. Krajský súd mal za to, že prvostupňové a napadnuté rozhodnutie je odôvodnené po právnej stránke dostatočne určito. Správne orgány uviedli § 3 ods. 6 Daňového poriadku, § 11 zák. č. 222/2004 Z.z., podľa ktorého skutočným nadobúdateľom predmetného motorového vozidla je žalobca, ktorému tým vznikla daňová povinnosť podľa § 20 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z.. Zároveň aj uviedli dôvod tejto umelej transakcie. Pokiaľ by totiž žalobca priamo nadobudol tovar od českého dodávateľa v zmysle § 11 zák. č. 222/2004 Z.z., nebol by oprávnený len na odpočítanie DPH, pretože by sa jednalo o intrakomunitárne dodanie tovaru, z ktorého dodania by mu vznikla aj daňová povinnosť podľa § 20 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. Žalobca nemá nárok na odpočítanie dane z predmetnej faktúry, nakoľko v daňovom priznaní za október 2016 uviedol len odpočítanie dane podľa § 49 zák. č. 222/2004 Z.z. a nepriznal daňovú povinnosť z nadobudnutia tovaru v tuzemsku podľa § 11 zák. č. 222/2004 Z.z.

15. Krajský súd ďalej poukázal na rozsudky Súdneho dvora Európskej Únie (ďalej len „Súdny dvor“), a to na rozsudok C-78/12 Evita-K EOOD ako aj na rozhodnutia C-367/96, C-212/97 a C-255/02 týkajúce sa zneužitia práva. Čo sa týka daného prípadu krajský súd uviedol, že zmluva a faktúra svedčia o formálnom dodržaní podmienok stanovených zák. č. 222/2004 Z.z., čo však neznamená, že napriek ich existencii nemôže byť správcovi dane preukázané zneužitie práva vytvorením umelých podmienok na jeho dosiahnutie. Preto v danom prípade nie je relevantná len otázka, že osobné motorové vozidlo bolo žalobcovi skutočne dodané, ako nesprávne konštatuje žalobca, ale je podstatné preukázanie skutočností svedčiacich o získaní neoprávnenej daňovej výhody. Na tieto okolnosti má dôkazné bremeno správca dane, ktorý v danom prípade toto bremeno uniesol.

16. Krajský súd ďalej uviedol, že nie je ani na mieste žalobná námietka, že z rozhodnutí správnych orgánov nevyplýva, ako sa vysporiadali so zistením, že motorové vozidlo bolo reálne dodané. Naopak,

oba správne orgány konštatovali, že fakturované vozidlo bolo obhliadnuté na jeho fyzickej ohliadke, t. j. nijako nebola spochybnená existencia vozidla. Právne posúdenie danej veci sa teda neodvíjalo od neexistencie zdaniteľného plnenia, ale od posúdenia obchodnej transakcie medzi žalobcom a jeho dodávateľom ako transakcie zneužívajúcej právo na odpočítanie DPH v zmysle § 3 ods. 6 Daňového poriadku.

17. Krajský súd zdôraznil, že zo zák. č. 222/2004 Z.z. ani zo smernice č. 2006/112 nevyplýva v tomto prípade právo žalobcu na odpočítanie DPH. Krajský súd nevyhodnotil ako nenáležitý ani odkaz žalobcu na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/14/2012, sp. zn. 3Sžfk/2/2017 a sp. zn. 3Sžf/1/2011. Krajský súd odkázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/31/2016 týkajúci sa prelomenia zásady neutrality v prípade daňového podvodu alebo zneužitia práva.

18. Krajský súd k námietke, že žalobca nebol oboznámený s výsluchom svedka pána G. R. uviedol, že správca dane ani žalovaný nevypočuli túto osobu v pozícii svedka. Informácie od tejto fyzickej osobe boli dodané správcovi dane prostredníctvom žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií v súlade s nariadením Rady č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti DPH a v súlade s Dohodou o priamej výmene informácií v oblasti DPH medzi Generálnym finančným riaditeľstvom Českej republiky a Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky uzatvorenou v Bratislave dňa 13.11.2014. S obsahom jeho vyjadrenia ako aj s listinnými dôkazmi bol žalobca oboznámený na ústnom pojednávaní dňa 24.01.2018.

19. Záverom krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú aj námietku týkajúcu sa nedoručenia oznámenia o daňovej kontrole, rozhodnutia správcu dane ani preskúmaného rozhodnutia do vlastných rúk krajský súd konštatoval, že pokiaľ skutočne došlo k opisovaným procesným pochybeniam, žalobca nimi nebol ukrátený na svojich právach alebo právom chránených záujmoch v zmysle § 178 ods. 1 S.s.p. V danom prípade ak by aj oznámenie o daňovej kontrole alebo prvostupňové a napadnuté rozhodnutie neboli doručené žalobcovi, tento vykonal všetky procesné úkony, akoby mu tieto listiny doručené boli, teda jednoznačne musel mať vedomosť o ich obsahu a zdôraznil, že nie každá vada spôsobuje nezákonnosť preskúmaného rozhodnutia.

III.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

A)

20. Rozsudok krajského súdu napadol žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnou sťažnosťou z 12.06.2019 (č. l. 118), 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.),

21. Podľa sťažovateľa krajský súd vec nesprávne právne posúdil, keď vyhodnotil vykonané dokazovanie tak, že celá kúpa motorového vozidla bola účelová transakcia s úmyslom získať daňovú výhodu. Takéto konštatovanie však podľa žalovaného nemá oporu v zákone. Krajský súd sa zaoberal tvrdeniami a skutočnosťami, ktoré však nemali žiaden vplyv na to, či skutočne došlo alebo nedošlo k zdaniteľnému plneniu, a teda či vznikol alebo nevznikol sťažovateľovi nárok na odpočet dane. Krajský súd extenzívnym spôsobom vykonal hodnotenie predložených listinných dôkazov a vo svojej podstate spochybnil bežnú obchodnú prax a koncepciu nákupu automobilov nielen zo zahraničia, ale aj v rámci tuzemska. Sťažovateľ má za to, že krajský súd nesprávne interpretoval § 3 ods. 1 a 2 zák. č. 222/2004 Z.z. v spojení s § 8 a § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z.

22. Sťažovateľ sa nestotožnil so záverom krajského súdu, ktorý spochybnil ekonomické opodstatnenie, avšak nie je zrejmé, na základe akých skutočností vyhodnotil krajský súd absenciu ekonomického

odôvodnenia zdaniteľného obchodu. Sťažovateľ uviedol, že vo vzťahu k ekonomickému opodstatneniu obchodnej transakcie viažucej sa k jeho osobe môže byť dokazovanie vykonávané iba vo vzťahu posúdenia, či sťažovateľ obstaral tovar v primeranej cene. Čím bola cena pre sťažovateľa výhodnejšia, tým bolo ekonomické opodstatnenie obchodu vyššie. Sťažovateľ poukázal aj na tú skutočnosť, že žalovaný nikdy nespochybnil bezhotovostný prevod finančných prostriedkov (bez ohľadu na ich pôvodný účel), a preto tvrdenia žalovaného aj krajského súdu sú tvrdeniami arbitrárnymi a nepreskúmateľnými.

23. Podľa sťažovateľa sa krajský súd bez primeraného dôvodu zaoberal aj spôsobom úhrady kúpnej ceny, čo nemôže ovplyvňovať to, či došlo k zdaniteľnému plneniu alebo nie. Sťažovateľ poskytol dodávateľovi najskôr pôžičku, ktorú neskôr zaevidoval ako úhradu kúpnej ceny, čo však nemôže tvoriť prekážku pri preukazovaní zdaniteľného plnenia. Jediným definičným kritériom autenticity zdaniteľného plnenia je tá skutočnosť, či bol tovar reálne dodaný, pričom sťažovateľ v rámci daňového konania vyslovene donútil zamestnancov správcu dane, aby vykonali ohliadku vozidla. Sťažovateľ postupoval v súlade so zákonom a nemožno ho preto sankcionovať.

24. Sťažovateľ zdôraznil, že z napadnutého rozhodnutia krajského súdu vyplýva, že nárok na odpočet mu nebol priznaný z dôvodu, že sa jednalo o zneužitie práva. Túto konštatáciu krajského súdu považuje sťažovateľ za kľúčovú, na základe ktorej krajský súd zamietol žalobu. Podľa sťažovateľa však krajský súd porušil zásadu rovnosti strán konania, čo zakladá dôvod kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p., nakoľko svoj rozsudok založil na argumentácii, ktorú žalovaný nepoužil. Podľa názoru sťažovateľa mal krajský súd skúmať skutkový stav na základe argumentácie sporových strán od daňového konania až po konanie na krajskom súde. Sťažovateľ poukázal na viazanosť krajského súdu rozsahom a dôvodmi žaloby v zmysle § 134 S.s.p. a na argumentáciu strany, ktorá bola produkovaná až po lehote na podanie správnej žaloby správny súd zo zákona neprihliada. Z hľadiska základnej zásady uplatňujúcej sa v správnom súdnictve, a to zásady rovnosti strán konania vyjadrenej v § 5 ods. 9 S.s.p. je podľa názoru sťažovateľa aj žalovaný povinný sformulovať svoju argumentáciu pred súdom v lehote na to určenej. Z obsahu súdneho spisu žiadna zo strán konania nevyčíta sťažovateľovi, že svojim konaním zneužil právo získať daňovú výhodu. K tomuto záveru dospel iba krajský súd a z tohto pohľadu tvorí argumentácia krajského súdu určité nóvum, na ktoré nemal sťažovateľ absolútne žiadnu možnosť reagovať. Podľa sťažovateľa vo svetle vykonaného dokazovania je zrejmé, že k zneužitiu práva nikdy nedošlo a ani nikdy nemalo dôjsť, keďže došlo k reálnemu plneniu.

25. Sťažovateľ ďalej namietal argumentáciu krajského súdu, že podľa komentára Občianske právo s vysvetlivkami na rozhodnutia správneho orgánu nemá vplyv, ak rozhodnutie správneho orgánu nebolo riadne doručené, nakoľko nemožno aplikovať ustanovenia o doručovaní podľa občianskeho práva, ale je nutné pri doručovaní postupovať podľa Daňového poriadku. Sťažovateľovi nie je zrejmé, prečo krajský súd bagatelizoval vady doručovania, keďže sťažovateľ namietal doručenie troch zo štyroch procesných úkonov správcu dane, ktorý nedokázal doručiť do vlastných rúk tri písomnosti, a preto tieto nemôžu mať žiadne účinky.

26. Záverom sťažovateľ namietal porušenie svojich práv aj v súvislosti s absenciou výsluchu G. R.. Podľa sťažovateľa žalovaný preukázateľne vykonal výsluch svedka, o ktorom mal upovedomiť sťažovateľa, čím porušil práva sťažovateľa podľa § 3 Daňového poriadku, aj keď správca dane označil, že sa nejednalo o jeho výsluch, ale iba o medzinárodnú výmenu informácií. Krajský súd mohol toto porušenie práva sťažovateľa odstrániť, čo žiadal sťažovateľ aj v žalobe (návrhy na vykonanie dokazovania), no krajský súd dokazovanie nevykonával, čím naplnil dôvod kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) S.s.p.

27. Na základe uvedeného sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

B)

28. Žalovaný sa vyjadril ku kasačnej sťažnosti podaním z 15.07.2019 (č. l. 142), v ktorom navrhol

kasačnú sťažnosť v celom rozsahu zamietnuť z dôvodu, že neobsahuje žiadne nové dôkazy, na základe ktorých by bol dôvod na zrušenie rozsudku krajského súdu. Pri daňovej kontrole a vo vyrubovacom konaní bol žalovaným preukázateľne spochybnený nákup tovaru (ojazdeného automobilu) od dodávateľa SLOVAKAGRO s.r.o. a že transakcia bola umelo vytvorená a faktúra od dodávateľa účelovo vystavená. Rovnako nebolo preukázané, že dodávateľovi vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z.

29. Vyhotovená fotokópia faktúry nadobudnutia tovaru od deklarovaného dodávateľa pána G. R. (CZ) pre SLOVAKAGRO s.r.o. (SK) predložená posledným konateľom pánom Ľ. L.O. a jej vykázanie pánom G. R. v súhrnnom výkaze neodstránili pochybnosti správcu dane, že obchod bol skutočne realizovaný medzi týmito subjektmi. Pán Ľ. L. svoje tvrdenia nepreukázal žiadnymi ďalšími dokladmi (mimo dokumentov predložených na pojednávaní), a to ani po výzve správcu dane zo 14.07.2017. Na výzvu na predloženie dokladov nereagovala ani nástupnícka spoločnosť a na predvolanie ani jej konateľ pán C. L.. Preberacie protokoly o odovzdaní dokladov pánovi C. L. pri zlúčení boli správcovi dane predložené až vo vyrubovacom konaní a ich vierohodnosť nebolo možné u nástupníckej spoločnosti kvôli nekontaktnosti preveriť. Podľa žalovaného bolo preukázané, že objednávku vozidla vykonal sťažovateľ a aj úhrada bola vykonaná z pôžičky, ktorú dodávateľovi poskytol sťažovateľ.

30. Žalovaný poukázal tiež na zistenia, že dodávateľ sa nezaoberal predajom vozidiel (jeho prevažujúca činnosť bol obchod s mäsom), bol v registroch finančnej správy evidovaný ako daňový dlžník a samotný dodávateľ nevedel predložiť k transakcii žiadne dôkazy, pričom aj právny nástupca dodávateľa (spoločnosť Alytus s.r.o.) je nekontaktný, dodávateľ predmetné motorové vozidlo nezaevidoval na dopravnom inšpektoráte ako vlastník, ale jeho prvým vlastníkom v Slovenskej republike sa stal sťažovateľ. Žalovaný poukázal aj na výšku ceny, za ktorú bolo vozidlo sťažovateľom zakúpené a ktorá bola vyššia ako pôvodná nadobúdacía cena nového vozidla. Podľa žalovaného sťažovateľ osobne objednaný nákup automobilu u pána G. R. nevykázal ako svoj priamy nákup z iného členského štátu EÚ, ale ako nákup v tuzemsku od spoločnosti SLOVAKAGRO s.r.o., na základe čoho si neoprávnene uplatnil odpočet dane.

IV.

Právne názory kasačného súdu

31. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 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 jednomyselne (§ 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 27. októbra 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

32. 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.

33. 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 a nesprávny procesný postup krajského súdu vedúci k porušeniu práva

na spravodlivý proces, pričom kasačný súd vyhodnotil tento kasačný dôvod ako naplnený.

34. Kasačný súd úvodom konštatuje, že obsah práva na spravodlivý proces je možné vyvodiť predovšetkým z rozhodovacej činnosti Ústavného súdu Slovenskej republiky a Európskeho súdu pre ľudské práva a zahŕňa aj právo na spravodlivé prejednanie vecí, do rámca ktorého patrí aj právo na odôvodnenie súdneho rozhodnutia či rovnosť účastníkov konania. Kasačný súd pri posudzovaní kasačných námietok z tejto ustálenej rozhodovacej činnosti vychádzal.

35. Ústavný súd Slovenskej republiky vo svojom rozhodnutí zo dňa 4.11.2014 sp. zn. III. ÚS 646/2014 konštatoval, že:

„právo na súdnu ochranu v zmysle dohovoru a judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva, chápané ako právo na spravodlivý proces, je vykladané od prípadu *Golder v. Spojené kráľovstvo* (rozhodnutie z 21. februára 1975) ako právo na prístup k súdu, právo na súd určitej kvality so zárukami jeho nezávislosti a nestrannosti a právo na spravodlivé súdne konanie“.

36. Pod porušením práva na spravodlivý proces a naplnenie kasačného dôvodu podľa ustanovenia § 440 písm. f) S.s.p. možno vo všeobecnosti rozumieť taký postup súdu, ktorým účastníkovi konania znemožnil realizáciu tých procesných práv, ktoré mu Správny súdny poriadok priznáva a tento zásah do procesného práva musí dosahovať ústavnoprávnu intenzitu zásahu do práva na spravodlivý proces podľa čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky a čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd. Kasačný súd vyhodnotil ako dôvodné námietky sťažovateľa týkajúce sa nesprávneho procesného postupu krajského súdu vedúcemu k porušeniu práva sťažovateľa na spravodlivý proces, a to tým, že krajský súd založil svoju argumentáciu predovšetkým na zneužití práva sťažovateľom, ktorá sa v preskúmanom rozhodnutí (ani v rozhodnutí správcu dane) nenachádzala, a ku ktorej sa preto nemal možnosť sťažovateľ skôr vyjadriť, čím porušil zásadu rovnosti strán vyjadrenú v § 5 ods. 9 S.s.p. Podľa § 5 ods. 9 S.s.p. v konaní pred správnym súdom majú účastníci konania rovné postavenie. Účastníci konania sú povinní preukázať svoje tvrdenia a vykonať úkony v lehote určenej správnym súdom.

37. Krajský súd sa v napadnutom rozsudku zamerl na odôvodňovanie zneužitia práva sťažovateľom (body 12-14, 23, 24, 26, 28 aj s odkazom na rozsudok Súdneho dvora vo veci C-255/02 *Halifax* a ďalšie) a nevenoval náležitú pozornosť samotnému preukázaniu resp. nepreukázaniu splnenia zákonných podmienok na odpočítanie dane sťažovateľom.

38. Kasačný súd sa nestotožňuje so záverom krajského súdu vyslovenom v napadnutom rozhodnutí, že hlavným dôvodom na neuznanie odpočítania dane bolo zneužitie práva sťažovateľom, teda prihliadnutie na umelý charakter právneho úkonu - kúpnej zmluvy medzi sťažovateľom a dodávateľom v zmysle § 3 ods. 6 Daňového poriadku. Kasačný súd dodáva, že nie je možné stotožňovať preukazovanie splnenia zákonných podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 a nasl. zák. č. 222/2004 Z.z. zo strany sťažovateľa a preukazovanie zneužitia práva u sťažovateľa daňovými orgánmi.

39. Ako už bolo kasačným súdom konštatované (rozsudok Najvyššieho súdu z 13.09.2019 sp. zn. 1Sžfk/16/2018, rozsudok Najvyššieho súdu z 21.01.2020, sp. zn. 1Sžfk/22/2018) odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktorého vykonanie (uplatnenie) je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon č. 222/2004 Z.z. vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. V prípade, že zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že takéto písomnosti naozaj odrážajú (a teda dokladujú) uskutočnené zdaniteľné plnenie od konkrétneho dodávateľa (dodávateľov), je možné v nich obsiahnuté informácie považovať za relevantný či rozhodujúci dôkaz.

40. Ak však dôjde na základe ďalších zistení správcu dane k spochybneniu, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na predložených sporných faktúrach, má správca dane právo a

zároveň povinnosť preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených žalobcom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti 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. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Správca dane svojimi zisteniami spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na predloženej faktúre a tovar bol dodaný sťažovateľovi dodávateľom SLOVAKAGRO s.r.o. Bolo preto na sťažovateľovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že zdaniteľný obchod bol realizovaný tak, ako to vyplýva z predložených dokladov, čo v prejednávacom prípade nenastalo.

41. Iná situácia však nastáva v prípade, ak daňový subjekt predložil listiny, ktoré preukazujú realizáciu zdaniteľného plnenia od dodávateľa spôsobom uvedeným na predložených dokladoch, avšak v dodávateľskom reťazci došlo k úniku dane a skutočnosti spochybňujúce realizáciu zdaniteľného plnenia nenastali u daňového subjektu a ani jeho dodávateľa (dodávateľov) alebo došlo k zneužitiu práva. V takom prípade by potom orgány finančnej správy mali pokračovať v dokazovaní, 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.

42. Kasačný súd pripomína, že ak daňový subjekt preukáže uskutočnenie zdaniteľného obchodu tak, ako ho deklaruje, môže orgán finančnej správy neuznať uplatnené právo na odpočítanie dane len z dôvodu splnenia podmienok preukazujúcich zneužitie práva alebo účasť na daňovom podvode. Iba toto v zmysle judikatúry Súdneho dvora prelamuje zásadu neutrality dane, podľa ktorej má byť zdaniteľná osoba (platiteľ dane) plne zbavená ťarchy DPH zaplatenej v cene tovarov a služieb, ak tieto použila na uskutočnenie ekonomických činností, podliehajúcich spoločnému systému DPH (napr. rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 17.10.2017, sp. zn. 1Sžf/31/2016). V prípade preukazovania zneužitia práva alebo účasti na daňovom podvode (najmä v zmysle § 3 ods. 6 Daňového poriadku) je dôkazné bremeno na orgáne finančnej správy. Pokiaľ teda orgán finančnej správy dospeje po vykonanom dokazovaní k záveru o zneužití práva daňovým subjektom, je nutné zneužitie práva daňovým subjektom (rovnako ako daňový podvod) v daňovom konaní preukázať. Orgány finančnej správy však svoje rozhodnutie vo vzťahu k sťažovateľovi nezaložili na preukázaní zneužitia práva, ale na nesplnení dôkaznej povinnosti vo vzťahu k realizácii zdaniteľného obchodu dodávateľom uvedeným na faktúre. Kasačný súd dodáva, že na vyvodenie záveru o zneužití práva nepostačuje vysoká pravdepodobnosť skutočného motívu tejto obchodnej transakcie (kúpa automobilu od pána G. R. priamo sťažovateľovi a fiktívnosť predaja dodávateľovi SLOVAKAGRO s.r.o.) tak, ako to konštatoval krajský súd (bod 13 rozsudku).

43. Kasačný súd si uvedomuje, že správca dane a žalovaný použili vo svojom odôvodnení odkaz na § 3 ods. 6 Daňového poriadku a uviedli, že motorové vozidlo bolo dodávateľom spoločnosťou SLOVAKAGRO s.r.o. účelovo obstarané a fakturované sťažovateľovi za účelom daňovej výhody, uvedené však nebolo podstatou nepriznania práva na odpočítanie dane sťažovateľovi, ale šlo o podporné argumenty. Správca dane a žalovaný neuznali sťažovateľovi právo na odpočítanie dane z predmetnej faktúry, keďže nebolo zo strany sťažovateľa preukázané dodanie tovaru dodávateľom, spoločnosťou SLOVAKAGRO s.r.o. a vznik jej daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. Orgány finančnej správy poukázali na zistený skutkový stav, ktorého náležité zistenie skonštatoval aj krajský súd v napadnutom rozsudku, avšak na rozdiel od krajského súdu sa v rozhodnutí správcu dane ani v preskúmanom rozhodnutí nezmenili, že sa sťažovateľ mal dopustiť zneužitia práva. Orgány finančnej správy nevykonávali dokazovanie v tom smere, aby preukázali zneužitie práva zo strany sťažovateľa, prípadne jeho vedomosť o podvodnom konaní, ale konštatovali, že sťažovateľom nebolo preukázané reálne dodanie tovaru podľa zák. č. 222/2004 Z.z. platiteľom (dodávateľom) uvedeným na faktúre, teda dodávateľovi nemohla vzniknúť v zmysle § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. ani daňová povinnosť, keďže ako vyplynulo z vykonaného dokazovania skutočným nadobúdateľom motorového vozidla v zmysle § 11 zák. č. 222/2004 Z.z. bol sťažovateľ (čo vyplýva napr. z označenia konateľa sťažovateľa ako objednávateľa na faktúre, evidovania sťažovateľa ako prvého vlastníka motorového vozidla v

Slovenskej republike). Existencia tovaru (motorového vozidla) spochybnená nebola. Zároveň orgány finančnej správy poukázali aj na zásadu poctivého obchodného styku, a to vzhľadom na spoločnosť SLOVAKAGRO s.r.o. ako dodávateľa sťažovateľa.

44. V tejto súvislosti kasačný súd uvádza, že so zásadou primeranej odbornej starostlivosti sa neodmysliteľne spája aj jeho povinnosť vykonávať podnikanie so zabezpečením všetkých dostupných informácií o obchodných záväzkových vzťahoch nielen v čase realizácie zdaniteľného obchodu, ale aj v čase ich preverovania správcom dane (viď napríklad § 135a Obchodného zákonníka v spojení s § 24 ods. 1 Daňového poriadku), čo napríklad prostredníctvom rozsudku sp. zn. 5 Sžf 97/2009 z 06.07.2009 vymedzil Najvyšší súd Slovenskej republiky nasledovne:

„Najvyšší súd opätovne na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 2 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. oprávnené.“

45. Podľa názoru kasačného súdu z rozhodnutia správcu dane ani z preskúmaného rozhodnutia nevyplýva, že by bol dôvod nepriznania práva na odpočítanie dane zneužitie práva sťažovateľom, ale ako už bolo vyššie zmienené, nepreukázanie splnenia zákonných podmienok týkajúcich sa dodania tovaru od konkrétneho dodávateľa. Preto kasačný súd vyhodnotil ako dôvodnú kasačnú námietku sťažovateľa týkajúcu sa porušenia zásady rovnosti účastníkov konania, keď krajský súd založil napadnutý rozsudok na zneužití práva sťažovateľom, čo v daňovom konaní nebolo sťažovateľovi vyčítané, a to aj s poukazom na viazanosť správneho súdu rozsahom a dôvodmi žaloby v zmysle § 134 S.s.p. Žalovaný až vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti „naskočil“ na celú argumentáciu krajského súdu a dôvodil len preukázaním umelého charakteru celej transakcie. Sťažovateľ nemal možnosť skôr na argumentáciu týkajúcu sa zneužitia práva uvedenú v napadnutom rozsudku krajského súdu reagovať, čím došlo k zásahu do jeho procesných práv.

Podľa § 134 ods. 1 S.s.p. správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej ustanovené inak.

46. Kasačný súd nerozporuje, že v prípade zneužitia práva je možné prelomiť princíp neutrality dane, ani to, že o zneužitie práva daňovým subjektom ide vtedy, ak napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených slovenským právnym poriadkom bolo získané daňové zvýhodnenie, ktoré je v rozpore s cieľmi právnej úpravy DPH, pričom z okolností prípadu je zrejmé, že získanie tohto daňového zvýhodnenia je spojené (podmienené) s vytvorením umelých podmienok (t.j. odporujúcim pôsobením trhového mechanizmu na ekonomické činnosti daňových subjektov) na jeho dosiahnutie a bolo hlavným účelom posudzovaných plnení, kasačný súd však zdôrazňuje, že v prípade sťažovateľa nebolo nepriznanie práva na odpočítanie dane posudzované orgánmi finančnej správy z hľadiska zneužitia práva.

47. Kasačný súd vyhodnotil ako pochybenie krajského súdu aj nevysporiadanie sa s návrhom sťažovateľa na vykonanie dokazovania uplatneného v žalobe, a to najmä čo sa týka výsluchu svedka pána G. R. (od ktorého bolo zakúpené motorové vozidlo v Českej republike), ktorému podľa sťažovateľa nemal v daňovom konaní možnosť klásť otázky a vyjadriť sa k získaným dôkazom, a preto žiadal vykonať výsluch pred správnym súdom. Krajský súd síce správne vyhodnocoval odpoveď českého správneho orgánu ako listinný dôkaz získaný na základe žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií v zmysle nariadenia Rady č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti DPH a v súlade s Dohodou o priamej výmene informácií v oblasti DPH medzi Generálnym finančným riaditeľstvom ČR a Finančným riaditeľstvom SR uzatvorenou v Bratislave 13.11.2014, avšak žiadnym spôsobom nereagoval na sťažovateľov návrh na doplnenie dokazovania.

48. Kasačný súd považuje za potrebné sa stručne vyjadriť k námietke sťažovateľa týkajúcej sa

nesprávneho doručovania rozhodnutia správcu dane, preskúmaného rozhodnutia a protokolu, ktorú rovnako ako krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú. Podľa kasačného súdu bolo právne posúdenie námietky krajským súdom správne, nakoľko v súvislosti so spôsobom doručovania neboli porušené alebo obmedzené procesné práva sťažovateľa a uvedené nemalo vplyv na zákonnosť rozhodnutia. Pokiaľ sťažovateľ namietal, že nie je možné aplikovať predpisy Občianskeho práva, kasačný súd uvádza, že krajský súd odkazoval na komentár k zák. č. 99/1963Z.z. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov, teda na procesný predpis, podľa ktorého postupovali správne súdny pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutí orgánov verejnej správy (účinný do 30.06.2016) a ktorý bol nahradený Správnym súdnym poriadkom. Tento záver je preto možné aplikovať aj na prípad sťažovateľa, nakoľko ako správne konštatoval krajský súd, písomnosti sa nepochybné dostali do dispozície účastníka konania (zo spisu vyplýva prevzatie protokolu - potvrdené podpisom L. na protokole ako aj prevzatie rozhodnutia správcu dane a preskúmaného rozhodnutia - potvrdené podpisom L. na doručenkách) a zároveň nedošlo k ujme na právach účastníka (včas podané odvolanie aj správna žaloba), čo v prípade sťažovateľa bolo splnené.

49. Kasačný súd dodáva, že sa nezaoberal ďalšími námietkami uvedenými v kasačnej sťažnosti, nakoľko má za to, že už vyššie uvedené skutočnosti, a to predovšetkým porušenie rovnosti účastníkov konania, 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.

50. Vo svetle uvedeného kasačný súd poukazuje aj 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. Kasačný súd nie je oprávnený nahrádzať postupy krajského súdu v konaní v situácii, keď je napadnutý rozsudok založený na pre účastníka „novej“ argumentácii.

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.

51. V ďalšom konaní bude preto úlohou krajského súdu, aby v zmysle vyššie uvedených právnych názorov kasačného súdu (§ 469 S.s.p.) v odôvodnení nového rozhodnutia v súlade s § 139 S.s.p. náležite objasnil svoje právne posúdenie veci, a vysporiadal sa s námietkami, argumentami aj judikatúrou, na ktorú účastníci poukazovali.

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