

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/100/2017
Identifikačné číslo spisu: 2016200118
Dátum vydania rozhodnutia: 20.08.2019
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:2016200118.1

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): KLARTEC, spol. s r.o., IČO: 36 231 355, so sídlom Mikovíniho č. 8, 917 01 Trnava, zast.: HALADA advokátskou kanceláriou s.r.o., advokátskym spoločenstvom, IČO: 36 669 661, so sídlom Kapitulska č. 21, 917 01 Trnava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, vo veci všeobecnej správnej žaloby, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Trnave zo dňa 02. augusta 2017 č.k. 20S/20/2016-69, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave zo dňa 02. augusta 2017 č.k. 20S/20/2016-69 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1793274/2015 z 18.12.2015 r u š í a vracia žalovanému na ďalšie konanie.

Sťažovateľovi právo na úplnú náhradu trov kasačného konania voči žalovanému p r i z n á v a .

Odôvodnenie

I.

Predmet kasačnej sťažnosti

1. Konanie o kasačnej sťažnosti z 13.10.2017 (č.l. 77) sa týka prieskumu rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/20/2016-69 (ďalej len „napadnutý rozsudok“), ktorým správny súd žalobu proti rozhodnutiu žalovaného č. 1793274/2015 z 18.12.2015 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“ - v daňovom spise označený ako príloha č. 16) vydanému v daňovom konaní zamietol.

2. Kasačná sťažnosť sa opiera o nasledovné sťažnostné body:

- § 440 ods. 1 písm. g) v spojení s odsekom 2 S.s.p., t.j. správny súd nesprávne právne posúdil ust. § 24, § 25 ods. 4 a § 46 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) ako aj

- § 440 ods. 1 písm. h) S.s.p., t.j. krajský súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, najmä v otázke daňového bremena (rozsudok sp.zn. 3Sžf 1/2011 zo dňa 15. marca 2011, sp.zn. 6Sžf/81/2013 alebo sp.zn. 6 Sžf 10/2012, ďalej sp.zn. 4Sžf 7/2011 zo dňa 31. marca 2011; navyše rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp.zn. 5Asf 131/2004 zo dňa 25. marca 2005, rozsudok Krajského súdu v Českých Budějoviciach sp.zn. 10 Ca 377/99-90 zo dňa 08. marca 2000 alebo rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C- 73/11 zo 06. novembra 2012).

II.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

3. Preskúmaným rozhodnutím žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava (ďalej len „správca dane“) č. 554411/2015 z 25.05.2015 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v znení relevantnom na preskúmanú vec odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

4. Prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku žalobcovi ako platiteľovi dane (viď aj jeho IČ DPH) vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie september 2012 v tam uvedenej sume.

Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku v citovanom znení správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

Podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku v citovanom znení správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

5. Výrubenie dane pri aplikácii ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 (v prípade dodávateľa tovaru) a § 43 ods. 1 a 5 v spojení s § 8 a § 19 ods. 1 (v prípade maďarského odberateľa) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“) správca dane odôvodnil tým, že šetrením za zdaňovacie obdobie boli zistené také skutočnosti a vykonané dôkazy, ktoré odôvodňovali potvrdiť výsledok daňovej kontroly uvedený v protokole z daňovej kontroly č. 9211401/5/47074/2014 z 08.01.2014 (ďalej len „protokol“).

Podľa § 43 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení právo oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

Podľa § 43 ods. 5 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4. Platiteľ je povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiou faktúry, a

a) ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ inou osobou, prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia,

b) ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, písomným potvrdením prijatia tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou,

c) ak prepravu tovaru vykoná odberateľ, písomným vyhlásením odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu,

d) inými dokladmi, ako napríklad zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar.

Podľa § 43 ods. 8 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení platí, že ak prepravu tovaru z tuzemska do iného členského štátu vykoná odberateľ alebo ju zabezpečí odberateľ inou osobou, platiteľ je povinný mať doklady podľa odseku 5 písm. a) alebo c) do konca šiesteho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po skončení kalendárneho mesiaca, v ktorom sa uskutočnilo dodanie tovaru. Ak platiteľ nemá doklady podľa odseku 5 písm. a) alebo c) v lehote podľa prvej vety, uvedie dodanie tovaru bez oslobodenia od

dane do daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplynula táto lehota.

Podľa § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom 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 citovanom 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 citovanom znení právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri 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.

6. Podľa správcu dane údaje fakturované na vstupe nenaplnili zmysel zdaniteľného obchodu (podľa správcu dane „obchodnej transakcie“) na základe nasledujúcich skutočností:

1) dodanie tovaru (kryštálový cukor Icumsa 45) od dodávateľa JILIN s.r.o., Nitra (ďalej len „dodávateľ tovaru“), za ktorej údajné vykonanie vystavil dodávateľ tovaru viacero faktúr v kontrolovanom zdaniteľnom období,

a) dožiadaný správca dane uviedol, že

i) na adrese sídla dodávateľa tovaru sa nachádza len „virtuálna kancelária“,

ii) výzvu vrátane opakovanej výzvy na predloženie dokladov za obdobia: 3. a 4. štvrťrok 2012, hoci bola prevzatá opakovane prostredníctvom splnomocnenca, dodávateľ tovaru nesplnil,

iii) konateľ dodávateľa tovaru (pán Z. S., bytom H., Č. Q. - avšak išlo o adresu miestneho mestského úradu, nakoľko je odhlásený z trvalého pobytu na všetkých pôvodných adresách) sa ako svedok na výsluch bez náležitého ospravedlnenia nedostavil,

iv) na základe medzinárodnej výmeny informácií (ďalej len „MVI“) zo 06/2013 bolo konateľovi dodávateľa tovaru ako aj žalobcovi doručené predvolanie, na ktoré sa predvolaný svedok nedostavil ani neospravedlnil,

v) konateľ žalobcu uviedol písomne, resp. do zápisnice, že

(1) pani Q. A. ho telefonicky kontaktovala s ponukou na dodávku agrokomodít,

(2) bola oprávnená konať za dodávateľa tovaru na základe plnomocenstva udelené pánom S. v rozsahu objednávok a dodania tovaru,

(3) toto plnomocenstvo mu bolo predložené pani A. na osobnom stretnutí v sídle žalobcu v Trnave,

(4) plnomocenstvo nevie predložiť z dôvodu, že si z neho nezhotovil fotokópiu,

(5) tovar s pôvodom v Poľsku sa uskladňoval a preberal v skladových priestoroch spoločnosti LAGERMAX Slovakia, spol. s r.o., Senec (ďalej len „spoločnosť LAGERMAX“),

(6) ďalej sa mal tovar uskladňovať a nakladať v skladových priestoroch firmy ANJA s.r.o., Trnava - ďalej len „spoločnosť ANJA“ (viď medzinárodné nákladné listy - CMR č. 3339733, č. 3339734, č. 3339730, č.3339732, č. 3339731, č. 3339728, č. 3356789, č. 3356785, č. 3356784, č. 3356783, č. 3356766, č.3356767, č. 3356763, č. 3356765, č. 3356764 s miestom nakládky Trnava),

b) pani Q. A. ako svedok na ústnom pojednávaní dňa 12.05.2014, ktorého sa predvolaný žalobca nezúčastnil, uviedla, že

i) mala uzavreté plnomocenstvo od pána S.,

ii) plnomocenstvo nevie predložiť z dôvodu, že ho nevie nájsť,

iii) s dodávateľom tovaru ukončila akékoľvek aktivity, nakoľko s ním mala obchodnoprávne spory,

iv) s pánom Mgr. E. sa stretli v kancelárii v sídle žalobcu na základe inzerátu na nákup kryštálového cukru uverejneného na internete,

v) nemala žiadnu vedomosť od koho dodávateľ tovaru nakupoval tovar, či na základe akého právneho vzťahu dodávateľ tovaru užíval skladové priestory,

vi) doklady o uskutočnení prepravy dodávateľom tovaru ako aj účtovné a daňové doklady nevedela predložiť a tiež nevedela, akým spôsobom vykonával prepravu tovaru,

c) dožiadaný správca dane pre spoločnosť LAGERMAX uviedol, že

i) spoločnosť LAGERMAX spolupracuje so správcom dane,

ii) vlastní dotknuté skladové priestory na adrese Senec,

iii) s dodávateľom tovaru a ani so žalobcom nemá uzavretú žiadnu zmluvu o prenájme a ani voči nim nevystavila žiadne faktúry,

iv) boli predložené dodacie listy a medzinárodné nákladné listy, pri ktorých sa vyskytujú názvy spoločnosti JILIN s.r.o. ako aj žalobcu, ale odplata za skladovanie tovaru je fakturovaná spoločnosti Progressive FR, s.r.o. na základe zmluvy o prenájme,

2) dodanie tovaru (kryštálový cukor Icumsa 45) v prospech odberateľa v inom štáte, a to maďarskej spoločnosti SUGAR TREND, Kft., Győr, Maďarská republika (ďalej len „maďarský odberateľ“ ako aj „IC nadobudnutie“), za ktoré vykonanie vystavil žalobca viacero faktúr v kontrolovanom zdaniteľnom období,

a) prostredníctvom MVI z 01/2013 správca dane zistil z odpovede maďarského správcu dane, že predvolanie zaslané na registrované sídlo maďarského odberateľa sa vrátilo s poznámkou „neprevzaté“, preto nebolo možné vykonať šetrenie priamo u maďarského odberateľa a že bolo treba vychádzať z výsledkov daňovej kontroly maďarským správcom dane vykonanej v roku 2012, podľa ktorej

i) výkonný riaditeľ maďarského odberateľa, slovenský občan pán K. D., predložil doklady, podľa ktorých maďarský odberateľ

(1) nadobudol tovar zo Slovenska a predal ho na Slovensku, niekedy do Čiech,

(2) prepravy boli uskutočnené prevažne slovenskými prepravcami,

(3) sériové čísla došlých a vyšlých CMR sú sporné,

(4) maďarský odberateľ sa správa ako „sprostredkovateľská / fiktívna spoločnosť“,

(5) nemá vlastný hmotný majetok a jeho ďalšie prenajaté priestory sú na inej adrese,

(6) prenajímateľ, maďarská spoločnosť W Investment Kft. v účtovníctve zaúčtovala pohľadávku na prenájme za 04-12/2012, ktorá nebola uhradená maďarským odberateľom; maďarská spoločnosť W Investment Kft. ako prenajímateľ ukončila nájomnú zmluvu ku dňu 31.12.2012,

(7) je nepochybné, že maďarský odberateľ dodal tovar následne spoločnosti ITECH systems s.r.o., Komárno (ďalej len „spoločnosť ITECH“),

(8) za zdaňovacie obdobie 3.Q 2012 maďarský odberateľ priznal IC nadobudnutie od daňového subjektu v sume HUF 72.885,000, avšak faktúra č. 2012-106-000062 sa nenašla v dokladoch ani v DPH priznaní,

ii) konateľ žalobcu pán Z. Z. E. na objasnenie chýbajúcej faktúry 2012-106-000062 uviedol, že sa domnieva, že maďarský odberateľ túto faktúru nezaradil z dôvodu, že ju nemal k dispozícii od neho alebo sa nedostala do účtovníctva opomenutím, avšak napriek príslubu o preverení odoslanie tejto faktúry konateľ túto informáciu v určenej lehote nepodal.

7. Na základe vykonaných dôkazov v zmysle § 24 Daňového poriadku (najmä tie, ktoré boli vykonané počas daňovej kontroly) správca dane dospel k záveru, ktorý si osvojil aj žalovaný, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, a preto aj žalovaný potvrdil správnosť záveru správcu dane, že vyššie opísané zdaniteľné obchody, tak ako ich žalobca opísal, existenciu tovaru deklarovaneho predmetnými faktúrami nepochybnili, avšak tento tovar nebol dodaný dodávateľom tovaru označeným ako JILIN s.r.o. (str. 15 preskúmaného rozhodnutia), resp. nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľných obchodov deklarovaneho na predmetných dodávateľských faktúrach od spoločnosti JILIN, s.r.o. (str. 17 preskúmaného rozhodnutia) Tým nebolo správcovi dane preukázané, že takto označenému dodávateľovi tovaru vznikla daňová povinnosť.

8. Kasačný súd iba upozorňuje, že nakoľko žalovaný na základe daňového odvolania žalobcu konštatoval v svojom zrušujúcom rozhodnutí, že správca dane pri preverovaní splnenia podmienok na oslobodenie od DPH dôsledne nepreveril splnenie predmetných podmienok podľa § 43 zákona o DPH vo vzťahu k deklarovaneho zdaniteľným obchodom medzi žalobcom a maďarským odberateľom, tak správcom dane bolo v ďalšom vyrubovacom konaní doplnené dokazovanie o

1) vyjadrenie žalobcu z 01.12.2014, že

- a) po prvotných stretnutiach a rozhovoroch a po preverení platnosti IČ DPH a totožnosti konateľa pána D. nadviazal žalobca obchodnú spoluprácu s maďarským odberateľom,
- b) tovar bol naložený v čase uvedenom na CMR pracovníkmi spoločnosti ANJA,
 - i) platby sa uskutočňovali bezhotovostne (výpisy z bankového účtu mal správca dane k dispozícii),
- 2) zistenie dožiadaného správcu dane, že
 - a) spoločnosť ITECH ako aj jej konateľ, pán B. Z., so správcom dane nespolupracuje a nekomunikuje,
 - b) spoločnosť ITECH ako aj menovaný konateľ nereaguje na predvolania ani v iných daňových konaniach,
- c) za zdaňovacie obdobie september 2012 daňovému subjektu nevznikla daňová povinnosť ani nárok na odpočítanie dane,
- d) preto mu bola zrušená registrácia pre DPH z úradnej moci dňom 31.08.2013,
- 3) vypočutie svedka P. Q. D. (konateľ spoločnosti TATREX SK s.r.o., Trnava - ďalej „spoločnosť TATREX“) dňa 15.01.2015 za účasti Z. Z. E., podľa ktorého
 - a) kompletná účtovná evidencia spoločnosti TATREX bola odovzdaná likvidátorovi spoločnosti Bankrot s.r.o., pánovi Strýčkovi,
 - b) potvrdil, že faktúry predložené k nahliadnutiu vystavil osobne a aj ich podpísal,
 - c) pri predmetných obchodoch rokoval osobne s pánom E.,
 - d) objednávku uskutočnil osobne s konateľom spoločnosti VITAPACE, pánom P. Ť.,
 - e) prepravu deklarovaneho tovaru uskutočnila ako dodávateľ tovaru spoločnosť VITAPACE s.r.o., Bratislava (ďalej len „spoločnosť VITAPACE“),
 - f) spoločnosť VITAPACE tovar dodala priamo do skladu na adrese Zavar, časť Prílohy, areál spoločnosti ANJA, a tam ho osobne prevzal od šoféra kamiónu, ktorý mu odovzdal dodací list a certifikát kvality -
 - g) následne tento tovar v ten istý deň odovzdal pánovi E.,
 - h) bankové výpisy, účtovné a iné doklady spoločnosti TATREX nevie predložiť z dôvodu ich vyššie uvedeného odovzdania,
 - i) výzva na predloženie dokladov, nakoľko spoločnosť TATREX zanikla dňa 09.04.2014 v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou RICHÍ RESTAURANTS CATERING s.r.o., Bratislava, sa od menovanej spoločnosti vrátila s uvedením „adresát je neznámy“,
- 4) zistenie dožiadaného správcu dane u konateľa pána Ivana Ťažkého, že
 - a) spoločnosť VITAPACE obchodovala v roku 2012 so spoločnosťou TATREX,
 - b) predmetom dodávok bol kryštálový cukor rôzneho balenia od spoločností Van-mond company s.r.o., Bratislava alebo P. A. E.-PRIMEX, Považská Bystrica (čo vyplývalo z dokladov nachádzajúcich v účtovnej evidencii spoločnosti VITAPACE), Balu trade s.r.o., Šahy, Worldwide Company s.r.o., Komárno, Relax-Bett spol. s r.o., Nitra,
 - i) pri spoločnosti Van-mond company s.r.o., Bratislava na doručené predvolanie na ústne pojednávania bývalí ani súčasní konatelia nereagovali (nebol úspešný ani pokus o predvedenie orgánmi Policajného zboru SR) a teda sa požadované informácie nepodarilo zistiť,
 - ii) podľa dožiadaného správcu dane pri subjekte P. A. E.-PRIMEX ide o problematický daňový subjekt, ktorý so správcom dane nespolupracuje, poštu na registrovanej adrese nepreberá; po predvedení príslušníkmi OR PZ Považská Bystrica P. A. E. uviedol, že v roku 2012 vykonával nejaké podnikanie v potravinárstve, k uskutočňovaniu intrakomunitných obchodov sa vyjadriť nevedel, jeho doklady do roku 2010 zhoreli v priestoroch kancelárie a k ďalším účtovným dokladom, ktoré archivoval v reštaurácii Leguan sa nevedel dostať,
 - c) spoločnosť VITAPACE nemá žiadne skladové priestory, zamestnancov ani stroje na manipuláciu s tovarom,
 - d) preberacie protokoly nemá ani skladovú evidenciu, pretože nepotrebuje tovar skladovať,
 - e) vo svojom účtovníctve ako aj v záznamoch pre účely DPH sú evidované faktúry,
 - f) z predmetných faktúr spoločnosť VITAPACE daň priznala a odviedla v daňových priznaniach za zdaňovacie obdobie september 2012,
 - g) úhrady faktúr boli realizované cez účty spoločnosti VITAPACE,
- 5) zistenie dožiadaného správcu dane u konateľa spoločnosti Olreal Europe spol. s r.o., Hurbanovo (ďalej len „spoločnosť OLREAL“), pána P. B. E., kde konateľ
 - a) potvrdil, že prepravu v zmysle predložených CMR vykonal,

- b) uviedol, že preprava bola fakturovaná maďarskému odberateľovi,
- c) predložil iba jeden tachografický kotúč na deň 28.09.2012 na ťahač KN 022DJ, trasa Nitra-Győr, iné záznamy absentovali,
- 6) zistenie dožiadaného správcu dane u spoločnosti T-TRANS Takács Ladislav, s.r.o., Bátorove Kosihy, z ktorého vyplýva, že
 - a) prepravu v mesiaci september 2012 vykonala pre maďarského odberateľa,
 - b) preprava bola fakturovaná maďarskému odberateľovi,
 - c) avšak k skutočnostiam, odkiaľ a kam bol tovar podľa predmetných dokladov CMR prepravený, to sa nevie vyjadriť,
- 7) zistenie dožiadaného správcu dane u subjektu G. N.-UNIMETÁL, Komárno, kde subjekt uviedol, že
 - a) prepravu v mesiaci september 2012 podľa dokladu CMR č. SK M3356784 vykonal,
 - b) preprava bola fakturovaná objednávateľovi SUN GROUP ŠPED s.r.o.,
 - c) tovar bol naložený na adrese PAPILON s.r.o., Trnava,
 - d) nemohol sa vyjadriť ku skutočnostiam, kto bol prítomný pri nakládke tovaru zo strany odosielateľa a kto pri vykládke tovaru na strane príjemcu, nakoľko vodič nákladného vozidla pán A. A. už v súčasnosti nie je zamestnancom subjektu,
- 8) výzva na Národnú diaľničnú spoločnosť, a.s. (ďalej len „NDS“) za účelom oznámenia detailného výpisu mýtnych transakcií na vozidlá uvedené vo výzve, ktoré boli správcovi obratom zaslané a z ktorých vyplýva, že v prípade prepravy tovaru do Maďarska deklarovaného spornými faktúrami nebolo vzhľadom na čas prechodu hranice SK/HU a HU/SK vôbec možné realizovať deklarovanú prepravu tovaru spojenú s jeho vykládkou, prevzatím a odovzdaním dokumentov.

9. Vo vzťahu k skutočnostiam týkajúcim sa manipulácie s tovarom v skladovom areáli spoločnosti ANJA správca dane zistil, že

- 1) pán Peter Kučera za prítomnosti konateľa Z. Z. E. dňa 21.09.2015 uviedol, že
 - a) v čase deklarovaných sporných obchodov pracoval v spoločnosti ANJA ako odborný skladník,
 - b) potvrdil len, že tovar bol naložený na paletách v mechoch, zabalený fóliou s nápisom cukor, čo však podľa správcu dane neznamená, že muselo ísť o predmetný deklarovaný tovar,
 - c) nevedel uviesť, kto bol prítomný pri nakládke tovaru, kto ho nakladal, akým spôsobom, akými mechanizmami a ani to, kto a na akom dopravnom prostriedku tento tovar odvážal,
 - d) iba uviedol, že videl ako prišiel kamión s tovarom naloženým na paletách a že ich bolo viac, pričom nevedel presne potvrdiť, či to bol cukor alebo soľ,
- 2) pán X. C. tiež za prítomnosti konateľa Z. Z. E. dňa 21.09.2015 uviedol, že
 - a) v čase deklarovaných sporných obchodov pracoval v spoločnosti ANJA ako vedúci areálu,
 - b) nevedel presne identifikovať druh tovaru, ktorý žalobca skladoval, pretože tento tovar neevidovali, nekontrolovali a nepreberali, pokiaľ na toto obdobie bola uzatvorená nájomná zmluva,
 - 3) potvrdil, že nejaké kamióny s tovarom pre žalobcu prišli.

10. Následne žalovaný zaujal stanovisko k námietke žalobcu, že daňová kontrola trvala od decembra 2012 do mája 2015 (str. 27 preskúmaného rozhodnutia), že sa správca dane nezaoberal niektorými skutkovými okolnosťami (str. 28 preskúmaného rozhodnutia), že nedošlo k predvedeniu konateľa spoločnosti JILIN s.r.o. pána Z. S. (str. 31 preskúmaného rozhodnutia), či zdaniteľné obchody deklarované na predmetných dodávateľských faktúrach od dodávateľa tovaru označeného ako spoločnosť JILIN s.r.o. boli uskutočnené dodávateľom na nich uvedeným (str. 33 preskúmaného rozhodnutia), k rozdeleniu daňového bremena (str. 34 preskúmaného rozhodnutia) ako aj k niektorej judikatúre Súdneho dvora Európskej únie (str. 35 preskúmaného rozhodnutia).

III.

Konanie na správnom súde

11. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal žalobca za účinnosti zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „O.s.p.“, resp. „Občiansky súdny poriadok“) prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Trnave žalobu z 24.02.2016.

12. Krajský súd v Trnave ako správny súd konajúci po 01.07.2016 v zmysle ustanovenie § 491 ods. 1 S.s.p. posúdil zákonnosť preskúvaného rozhodnutia v rozsahu dôvodov uvedených v žalobe, ako aj konania, ktoré mu predchádzalo, a dospel k záveru (bod č. 10 napadnutého rozsudku) o nedôvodnosti žaloby. Preto postupom podľa § 190 S.s.p. prostredníctvom napadnutého rozsudku vyslovil, že žalobu zamietla z nasledujúcich dôvodov.

Podľa § 491 ods. 1 S.s.p. v citovanom znení platí, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

Podľa § 190 S.s.p. v citovanom znení platí, že ak správny súd po preskúmaní rozhodnutia alebo opatrenia žalovaného dospeje k záveru, že žaloba nie je dôvodná, rozsudkom ju zamietne.

13. S poukazom na relevantné ustanovenia Správneho súdneho poriadku, Daňového poriadku ako aj zák. č. 222/2004 Z.z. a po podrobnej rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane, žalobných dôvodov a argumentácie žalovaného správny súd zdôraznil, že dôkazné bremeno u deklarovaných obchodných prípadov spočíva na žalobcovi.

14. Podľa správneho súdu správne orgány vykonali dokazovanie v dostatočnom rozsahu (č. 13 napadnutého rozsudku). Pokiaľ niektorú skutočnosť, či tvrdenie spadajúce do dôkaznej povinnosti daňového subjektu nie je možné preveriť, neznamená to, že tvrdenie daňového subjektu je preukázané a nie je dôvodné o ňom pochybovať.

15. V tejto súvislosti správny súd zdôraznil (č. 15 napadnutého rozsudku), že neurčitosť vyjadrenia R. A., okolnosti týkajúce sa skladovania tovaru uvádzaných P. G. Z., resp. nemožnosť zabezpečenia dokladov spoločnosti TATREX či P. A. E. alebo dodávateľskej spoločnosti Van-mond Company s.r.o. a spoločnosti ITECH potvrdzujú, že správca dane, resp. žalovaný sa zásadami dôkazného bremena dôvodne riadili.

16. Vo vzťahu k námietke žalobcu o porušení jeho práva byť prítomný pri výsluchu svedkov (§ 25 ods. 4 Daňového poriadku) správny súd uviedol (č. 16 a 17 napadnutého rozsudku), že dožiadania správcu dane nesmerovali k zabezpečeniu výsluchu svedkov a menovaní podľa obsahu zápisníc dožiadaných daňových orgánov neboli vypočutí ako svedkovia, vyjadrenia poskytlí ako štatutárne orgány alebo splnomocnení zástupcovia obchodných spoločností, resp. ako preverovaný daňový subjekt.

17. V preskúvanom konaní podľa správneho súdu neboli zistené žalobcom namietané nedostatky odôvodňujúce záver o nezákonnosti rozhodnutia, v obsahu ktorého sa žalovaný dostatočne jasne, zrozumiteľne a vecne správne vysporiadal s celým rozsahom námietok žalobcu.

IV.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

A)

18. Proti napadnutému rozsudku sťažovateľ povinne zastúpený advokátom v zákonnej lehote podal kasačnú sťažnosť zo dňa 13.10.2017 (č.l. 77) z dôvodov uvedených v

- § 440 ods. 1 písm. g) v spojení s odsekom 2 S.s.p., t.j. krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, ako aj

- § 440 ods. 1 písm. h) S.s.p., t.j. krajský súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,

príčom svoje podanie doplnil množstvom rôznych listinných príloh.

19. Sťažovateľ v nasledujúcich sťažnostných bodoch postupom podľa § 445 ods. 1 písm. c) S.s.p. vrátane nutnosti zohľadniť hore uvedenú povinnosť podľa odseku 2 najmä uviedol, že:

k § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p.:

- nesprávny výklad dôkazného bremena v daňovom konaní v prípade záverov o nekontaktnosti dodávateľa/ odberateľa (str. 4 kasačnej sťažnosti)

o správca dane znáša dôkazné bremeno o nesprávnosti, resp. nehodnovernosti predložených dôkazov, t.j.

§ žalobca iba predloží bežné doklady používané v obchodnom styku,

§ dodacie listy, skladovú evidenciu a v prípade prepravy tovaru napríklad nákladné listy CMR,

§ dôvodnou pochybnosťou o uskutočnení zdaniteľného plnenia pritom nezakladá len to, že dodávateľ alebo odberateľ daňového subjektu je v čase daňovej kontroly nekontaktný),

· odmietanie správcovi dane poskytnúť súčinnosť, alebo to, že túto 3. osobu nie je možné v čase daňovej kontroly kontaktovať, nemôže ísť na ťarchu kontrolovaného daňového subjektu,

· na preukázanie skutočného dodania tovaru správca dane nezákonne požaduje potvrdenie dodania tovaru zo strany odberateľa / dodávateľa kontrolovaného daňového subjektu, a že bez tohto potvrdenia (vypočutia odberateľa/ dodávateľa, resp. skontrolovania jeho evidencie) daňový subjekt nemôže uniesť dôkazné bremeno,

o nesprávny záver o neunesení dôkazného bremena pri dodaní tovaru od dodávateľa tovaru (str. 8 kasačnej sťažnosti)

§ podpísanú kúpnu zmluvu zo dňa 17.08.2012,

§ potvrdené dodacie listy pre všetok tovar, ktorého dodanie správca dane preveroval,

§ výpisy z bankového účtu preukazujúce, že sťažovateľ riadne uhradil kúpnu cenu,

§ potvrdenie príslušnej banky, že účet, na ktorý sťažovateľ uhradil kúpnu cenu, patril v danom čase dodávateľovi tovaru,

§ e-mailovú komunikáciu s pani Q. A., ktorá za dodávateľa tovaru so sťažovateľom komunikovala a

§ čestné vyhlásenie konateľa pána Z. S.H. s osvedčeným podpisom,

§ svedkovia dodanie tovaru dodávateľom tovaru nespochybnili,

§ pani Z. predložila listinné dôkazy, pričom ako príjemca, resp. odosielateľ bola uvedená spoločnosť JILIN s. r. o. a sťažovateľ,

o nesprávny právny záver o neunesení dôkazného bremena pri dodaní tovaru maďarskému odberateľovi (str. 9 kasačnej sťažnosti)

§ potvrdené dodacie listy pre tovar a CMR, všetko potvrdené maďarským odberateľom,

· dotknutí dopravcovia prepravu potvrdili predložením tachografových kotúčov a záznamov o prevádzke vozidla,

· maďarský odberateľ objednanú prepravu uhradil,

· identifikovali vodičov za účelom ich vypočutia,

· záznamy mýtnych brán potvrdili pristavenie vozidla na nakládku tovaru v Trnave, v 7 z 15 prípadov dovoz do deklarovaného miesta v Maďarsku a v 4 z 15 prípadov dovoz do Maďarska,

· rozsudok Súdneho dvora vo veci C-273/11 z 06.11.2012 o otázke nepredpokladanej zmeny prepravy,

§ úhrada kúpnej ceny maďarským odberateľom na bankových výpisoch,

§ písomné potvrdenie o nezahrnutí chýbajúcej faktúry č. FV6-2012-106-000062 omylom,

§ transakcie preverovať samostatne (napríklad rozsudok Súdneho dvora sp.zn. C-354/03, C-355/03, C484/03),

§ nemožno akceptovať aplikáciu kolektívnej viny,

§ fiktívny obchod nezakladá správcovi dane oprávnenie vyrubiť DPH za dodanie tovaru maďarskému odberateľovi,

o nesprávny právny záver o neporušení práva sťažovateľa podľa § 25 ods. 4 Daňového poriadku (str. 14 kasačnej sťažnosti)

§ miestne zisťovanie porušilo právo sťažovateľa byť vopred upovedomený o výsluchu svedka a klásť svedkovi otázky.

k § 440 ods. 1 písm. h) S.s.p.:

- sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu Slovenskej republiky tým, že

o nerešpektoval rozsudky sp.zn. 3 Sžf 1/2011 zo dňa 15. marca 2011, sp.zn. 6Sžf/81/2013, sp.zn. 6Sžf 10/2012 zo dňa 28. novembra 2012 ohľadne dôkazného bremena.

20. Záverom sťažovateľ navrhol procesný záver konania na kasačnom súde v tom duchu, aby alternatívne kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší preskúmané rozhodnutie v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie, alebo napadnutý rozsudok zrušil

a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie. Pre prípad úspechu si sťažovateľ uplatnil právo na náhradu trov kasačného konania v celom rozsahu.

B)

21. Z veľmi stručného vyjadrenia žalovaného zo 14.11.2017 (č.l. 211) ku kasačnej sťažnosti vyplýva, že „sa v plnom rozsahu pridržiava svojho vyjadrenia k podanej žalobe č. 751320/2016 zo dňa 13.05.2016, pričom kasačnou sťažnosťou napadnutý rozsudok považuje za vecne správny a preto žalovaný navrhuje, aby kasačný súd v zmysle § 461 S.s.p. kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.“

V.

Právne názory kasačného súdu

A/ Všeobecný rámec kasačného konania:

22. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej tiež aj „Najvyšší súd“) konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas [§ 443 ods. 2 písm. a) S.s.p.], a s prihliadnutím na formálnu viazanosť posudzovania kasačnej sťažnosti [§ 453 ods. 2 časť vety prvej pred bodkočiarkou v spojení s § 439 ods. 3 písm. a) S.s.p.] a neviazanosť sťažnostným návrhom (§ 453 ods. 3 S.s.p.) kasačný súd 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 preskúmané rozhodnutie nie je zmysle § 462 ods. 2 S.s.p. súladné so zákonom a súčasne krajský súd žalobu zamietol, preto v súlade s revíznou právomocou mu zverenou zákonodarcom kasačný súd rozhodol o zmene napadnutého rozsudku krajského súdu tak, že zrušil preskúmané rozhodnutie a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Takto 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 webovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 20. augusta 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

23. Na prvom mieste kasačný súd zdôrazňuje, že zákonodarca výkon správneho súdnictva (najmä čl. 46 a čl. 142 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky) založil iba na návrhovej slobode účastníka (v preskúmanej veci sťažovateľa), t.j. na zodpovednosti za obranu svojich práv (vigilantibus leges sunt scriptae) v medziach čl. 13 Dohovoru o ochrane základných práv a ľudských slobôd, vybrať si podľa Správneho súdneho poriadku z prostriedkov ochrany ten najvhodnejší proti preskúmanému rozhodnutiu či postupu správcu dane a následne proti napadnutému rozsudku. Preto kasačný súd nie je oprávnený do tejto procesnej slobody vstupovať.

24. V uvedenej súvislosti musí kasačný súd tiež zdôrazniť, že právo na súdnu ochranu (čl. 46 a nasl. Ústavy Slovenskej republiky) nie je absolútne a v záujme zaistenia právnej istoty a riadneho výkonu spravodlivosti podlieha určitým obmedzujúcim podmienkam (čl. 51 ods. 1 ústavy). To platí aj v prípade kasačnej sťažnosti ako mimoriadneho opravného prostriedku (§ 438 ods. 1 S.s.p.), ktorý nie je možné použiť „celoplošne“ na odstránenie nespokojnosti účastníka konania s akýmkoľvek rozhodnutím správneho súdu a ktorej aplikácia môže narušiť princíp právnej istoty strán, ktorých právna vec bola právoplatne skončená (§ 145 S.s.p.).

25. Pôvodná úprava súdneho prieskumu rozhodnutí správnych orgánov vrátane inštitútu opravných prostriedkov sa od účinnosti Správneho súdneho poriadku podstatne zmenila s tým, že konanie o kasačnej sťažnosti má zabezpečiť tri rozdielne úlohy, a to rýchlu a efektívnu nápravu najpodstatnejších procesných pochybení, objasnenie otázok zásadného právneho významu ako aj zjednocovanie judikatúry. Je potom na zvážení sťažovateľa vrátane zvýšeného významu úlohy kvalifikovane právneho konania sťažovateľa (§ 5 ods. 5 v spojení s § 449 ods. 1 veta prvá S.s.p.), ktorú z uvedených úloh má ním podaná kasačná sťažnosť v správnom súdnictve plniť.

26. Zo zásady, že kasačný súd je dôvodmi kasačnej sťažnosti viazaný [§ 439 ods. 3 písm. a) a contrarrio

§ 453 ods. 2 veta druhá S.s.p.] jednoznačne vyplýva procesná povinnosť sťažovateľa s plnou zodpovednosťou za procesný výsledok navrhnutý v kasačnej sťažnosti [sťažnostný návrh podľa § 445 ods. 1 písm. d) S.s.p.] objasniť zákonným spôsobom, z čoho vyvodzuje prípustnosť opravného prostriedku, a náležite vymedziť dôvod kasačnej sťažnosti [§ 440 v spojení s 445 ods. 1 písm. c) S.s.p.]. V dôsledku spomenutej viazanosti kasačný súd nekoná nad rozsah (§ 453 úvod S.s.p.), ktorý sťažovateľ vymedzil v kasačnej sťažnosti uplatnenými dôvodmi.

B/ K dôkaznému bremenu:

27. Z vyššie uvedených sťažnostných bodov (viď bod č. 19) pre kasačný súd vo všeobecnosti vyplýva generálna námietka sťažovateľa, že správny súd nesprávne právne posúdil ustanovenia Daňového poriadku a ich aplikáciu správcom dane na vykonané dokazovanie vo vzťahu na ním uskutočnené IC dodanie. Súčasne musí kasačný súd zdôrazniť, že pri výklade právnych predpisov a ich inštitútov nemôže správny súd k nim pristupovať len z hľadiska gramatického výkladu ale musí si spoľahlivo ustáliť zmysel a účel dotknutej právnej normy. Nakoľko správca dane označil za právny základ svojho rozhodnutia aplikáciu § 43 ods. 1 a 5 zák. č. 222/2004 Z.z. v spojení s § 24 a 25 Daňového poriadku, kasačný súd musí svoj prieskum zamerať predovšetkým na preverenie správnosti tejto aplikácie správcom dane, ktorú ako správnu následne správny súd aj potvrdil.

28. Oprávnenie správcu dane v zmysle § 24 v spojení s § 3 ods. 2 veta prvá (zásada súčinnosti daňového subjektu) a odseku 3 (hodnotenie dôkazov) Daňového poriadku preverovať skutkový stav tvrdený daňovým subjektom a následne hodnotiť dôkazy predkladané daňovým subjektom je limitovaná na prvom mieste zásadou zákonnosti (§ 3 ods. 1 Daňového poriadku v spojení s čl. 2 ods. 2 ústavy Slovenskej republiky). Preto správca dane musí konať v zmysle vyhľadávacej zásady, t.j. má právomoc zistiť čo najúplnejšie skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti žalobcu aj bez súčinnosti žalobcu s tým, že nikto nemôže viazať správcu dane povinnosťou vykonávať dokazovanie iba v rámci dôkazných prostriedkov navrhnutých žalobcom ako daňovým subjektom (viď rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 5Sž-o-KS/29/2005 zo dňa 16. novembra 2005).

29. S tým korešponduje základná a neodňateľná povinnosť žalobcu ako platiteľa DPH preukázať existenciu obojsmerného súkromnoprávneho, verejnoprávneho a účtovného vzťahu (viď rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 5Sžf/33/2007 zo dňa 13. decembra 2007) medzi dodávateľom a odberateľom zdaniteľného plnenia, obaja v pozícii zdaniteľných osôb (obdobne aj Súdny dvor v rozsudku sp.zn. C-324/11 vo veci Gábor Tóth). Najvyšší súd vo svojej rozhodovacej činnosti zdôrazňuje túto povinnosť nielen poukazom na zásadu poctivého obchodného styku ako aj na zásadu obozretného podnikania (viď rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 5Sžf/97/2009 zo dňa 06. júla 2009) ale aj napríklad tým, že žalobca ako daňový subjekt uskutočňujúci zdaniteľné plnenie tohto typu si musí byť vedomý, že na jeho preukázanie je potrebné v priebehu samotného zdaniteľného obchodu zabezpečovať dôkazy tak, aby ho mohol daňovým orgánom preukázať (viď rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 3Sžf/40/2009 zo dňa 23. apríla 2009).

30. Formulácia dôvodných pochybností správcom dane a ich oznámenie daňovému subjektu postupom podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ktoré sleduje ako dôsledok prenos dôkazného bremena na daňový subjekt, musí splniť nielen podmienku preukázateľného spochybnenia (obdobne aj nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS 401/09 zo 16. decembra 2009) ale je podmienené aj vyslovením hodnotiacich úsudkov, ktorými pomenuje svoje pochybnosti dostatočne jasne, aby daňový subjekt poznal rozsah svojho dôkazného bremena a na základe informácií od správcu dane vedel, aké skutočnosti má doložiť ďalšími dôkazmi. Dôvodnosť pochybností, že listinné dôkazy predložené žalobcom svedčiacie v jeho prospech nie sú vierohodné, resp. že správca dane má pochybnosť o tom, či dôkazy zodpovedajú realite, sa presúva na správcu dane (viď rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 4 Sžf/7/2011 zo dňa 31. marca 2011).

31. V prípade, že sa pochybnosti správcu dane viažu k vecným podmienkam odpočítania dane, mal by kontrolovaný daňový subjekt vedieť, či považuje správca dane za pochybné reálne uskutočnenie

deklarovaných plnení alebo či sú pochybnosti o tom, že mu ich dodal deklarovaný dodávateľ (viď rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžf/65/2016 zo dňa 13. februára 2018).

Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku v citovanom znení platí, že 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.

32. Na druhej strane Najvyšší súd vo svojej staršej judikatúre zdôrazňoval, že objasnenie všetkých otázok, okolností, či vyvrátenie pochybností nemožno podsunúť iba pod dôkaznú povinnosť daňového subjektu (právna veta publikovaná v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky pod označením Rs 21/2002). Preto nie je možné označiť dôkazné bremeno ako správne argumentoval sťažovateľ ako absolútne bremeno daňového subjektu.

33. Vo veci samej nie je spochybnené (napríklad bod 2.2.1 protokolu), že sťažovateľ si v daňovom priznaní za obdobie september 2012 uplatnil právo na oslobodenie od DPH v zmysle § 43 zák. č. 222/2004 Z.z. z titulu IC dodania. Správca dane vyslovil viackrát pochybnosti s dôkaznými prostriedkami predloženými sťažovateľom a na tomto základe uzavrel vec konštatovaním, že sťažovateľ neunesol svoje dôkazné bremeno na preukázanie oprávnenosti aplikácie práva na oslobodenie od DPH v zmysle § 43 zák. č. 222/2004 Z.z.

34. Čo sa týka preverenia skutkového stavu a zákonnosti dokazovania vykonaného správcom dane, kasačný súd musí konštatovať, že možnosť oboznámiť sa s obsahom spisu správcu dane a konfrontovať skutkové zistenia správcu dane s obsahom tohto spisu bola jeho nezrozumiteľnosťou a neprehľadnosťou pre kasačný súd mimoriadne sťažená a náročná. Hoc ako pomôcka mohla slúžiť listina, označená ako „Príloha k rozhodnutiu FR SR číslo: 1793274/2015 zo dňa 18.12.2015; Spisový materiál prvostupňového orgánu“, z tejto listiny kasačný súd nebol schopný ani pri vynaložení mimoriadneho úsilia niektoré relevantné listinné dôkazy dohľadať. Preto kasačný súd musí s poľutovaním konštatovať, že takto vedený a predložený spis správcu dane v žiadnom prípade nevyhovuje podmienkam uvedeným v § 451 a § 102 S.s.p. a neumožňuje kasačnému súdu rozhodnúť vec v primeranom čase. Toto mal správny súd zohľadniť a následne zvážiť postup podľa § 191 ods. 1 písm. f) S.s.p. Z uvedeného dôvodu musel kasačný súd ako relevantné listinné dôkazy využiť aj prílohy predložené sťažovateľom.

35. Napriek uvedenému zo spisu správcu dane pre kasačný súd nepochybne vyplýva, že dožiadaný maďarský správca dane potvrdil, že počas skôr vykonávanej daňovej kontroly (maďarský správca ju mal zahájiť koncom roku 2012) maďarský odberateľ spolupracoval, t.j. predložil daňové a iné doklady, a tiež maďarský správca potvrdil dodanie tovaru od sťažovateľa („Náš DS priznal IC nadobudnutie od Klarec, s.r.o. v sume HUF 72.885.000 v DPH priznaní za 2012Q3 a v súhrnnom výkaze za 09/2012 na základe týchto faktúr: ...“). Vytýkané nedostatky („sériové čísla sú sporné, kvôli rozdielnostiam v odosielateľovi, prepravcovi a dátumoch prepravy v rámci série CMR; Bolo zistené, že maďarský DS sa chová ako „sprostredkovateľská/fiktívna spoločnosť ...““) správca dane napriek povinnosti podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku neobjasnil a v prvostupňovom rozhodnutí ich vyhodnotil s vyzdvihnutím informácie, že faktúra č. 2012-106-000062 nebola dohľadaná u maďarského odberateľa a že nemá vlastný hmotný majetok a prenajaté priestory sú na inej adrese, na ťarchu sťažovateľa.

Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku v citovanom znení 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.

Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku v citovanom znení 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.

36. Vyššie citované ust. § 43 ods. 5 zák. č. 222/2004 Z.z. (viď bod č. 5) je nutné chápať ako špeciálne ustanovenie k 24 ods. 4 Daňového poriadku. Preto bolo úlohou sťažovateľa, s prihliadnutím na to, že doprava bola vykonaná inou osobou, aby na preukázanie svojho práva na oslobodenie od DPH predložil dôkazné prostriedky výslovne uvedené v § 43 ods. 5, resp. podľa písmena d) aj inými dokladmi, ako napríklad dokladom o prijatí platby za tovar.

37. Pre kasačný súd z dokladov predložených sťažovateľom vyplýva, že tento postupoval v intenciách citovaného ustanovenia, nakoľko okrem dodávateľských a odberateľských faktúr potvrdených tak dodávateľmi ako aj odberateľmi (na prílohe č. 112 sa nachádzajú faktúry sťažovateľa vystavené v čase od 04.09.2012 do 26.09.2012 a CMR dopravcov zaslané prostredníctvom MVI) sťažovateľ predložil CMR (napríklad pri prílohe č. 102 a č. 103 zaznamenané), Dodávateľsko-odberateľskú zmluvu pre spoločnosť JILIN zo 17.08.2012, e-mailovú komunikáciu s pani A. a výpisy z bankových účtov (príloha č. 10 ako aj č. 136 spisu správcu dane).

38. Naopak žalovaný na mnohých miestach preskúmaného rozhodnutia (napríklad str. 29 ods. 5 o špekuláciách pri nespoplatnených úsekoch, str. 29 ods. 6 o nemožnosti preveriť prepravu, str. 30 ods. 2 o účelovom tvrdení sťažovateľa o nakládke tovaru, str. 31 ods. 3 o sporných číslach došlých a vyšlých CMR a iné v preskúmanom rozhodnutí) iba všeobecne poukazoval na nedostatky týchto listinných dôkazov, čo však nezodpovedá povolenej úvahe správcu dane hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a súčasne prihliadnúť na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku).

39. Takto doložený skutkový stav nespochybňuje ani výpoveď pána P. B. E. (konateľ spoločnosti OLREAL - č.l. 109) ani pani B. R. (konateľka spoločnosti T - TRANS Takács Ladislav, s.r.o. - č.l. 113). Podľa hore uvedeného bankového výpisu Československej obchodnej banky zo septembra 2012 sú potvrdené viaceré prijaté platby nielen od maďarského odberateľa ale aj inej maďarskej spoločnosti. Napriek uvedeným listinným dôkazom správcu dane zotrval na svojej argumentácii o neunesení dôkazného bremena a s ním žalovaný ako aj správny súd tento záver potvrdili ako zákonný.

40. Ďalej žalovaný v preskúmanom rozhodnutí uviedol, že : „Zo zaslaných údajov je zrejmé, že v prípade prepravy tovaru do Maďarska deklarovaného spornými faktúrami nebolo vzhľadom na čas prechodu hranice SK/HU a HU/SK (prípadne vozidlo vôbec neopustilo územie SR) vôbec možné realizovať deklarovanú prepravu sporného tovaru spojenú s jeho vykládkou, prevzatím a odovzdaním dokumentov.“ K tomu pripojil časové zistenia týkajúce sa niektorých faktúr z celkového počtu 15. Z príloh č. 108 až 111 spisu správcu dane však takéto závery pre kasačný súd nie sú jednoznačne preukázané. Samotná spoločnosť SkyToll, a.s. pripúšťa, že registruje pohyb vozidiel iba na Vymedzených úsekoch ciest a zdôrazňuje, že niektoré evidenčné čísla vozidiel (EČV) neregistruje, napríklad z dôvodu, že ide o návesy či privesy ťahačov.

41. Obdobne ako sťažovateľ má kasačný súd z predložených záznamov z mýtnych brán potvrdené, že v daňovom období došlo k pristaveniu vozidla na nakládku tovaru v Trnave, t.j. v mieste uchovávania tovaru, v niektorých (sťažovateľ špecifikuje, že v 7 z 15) prípadoch bol vykonaný dovoz do deklarovaného miesta v Maďarsku a v niektorých prípadoch bol potvrdený (sťažovateľ opätovne špecifikuje 4 z 15 prípadov) dovoz do Maďarska. Kasačný súd pri týchto skutkových záveroch zobral do úvahy aj zistenie správcu dane, že dotknutí dopravcovia vykonanie prepravy tovaru mali potvrdiť predložením tachografového kotúča alebo záznamov o prevádzke vozidla (zápisnica o ústnom pojednávaní z 08.02.2013 - č.l. 113, resp. prílohy spisu správcu dane č. 83 alebo č. 90).

42. Rovnako nebolo správcom dane a tiež žalovaným jednoznačne objasnené, prečo sťažovateľ, ktorý neniesol zodpovednosť za vykonávanú prepravu, by mal preukazovať podmienky prepravy tovaru na území Maďarska. Tak, ako správne argumentoval sťažovateľ, Súdny dvor v rozsudku sp.zn. C-273/11 zo dňa 06.09.2012 vo veci Mecsek-Gabona Kft vôbec nekladie dôraz na dispozíciu s prepravovaným tovarom po jeho opustení územia členského štátu ale Súdny dvor deklaruje, že k uplatneniu oslobodenia

IC dodania od dane dôjde len vtedy, keď:

- právo nakladať s týmto tovarom ako vlastník bolo prevedené na nadobúdateľa,
- predávajúci preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a
- že v dôsledku tohto odoslania alebo tejto prepravy tovar fyzicky opustil územie členského štátu dodania.

C/ K existencii tovaru v IC dodaní:

43. Základným predpokladom vyššie uvedených podmienok pre priznanie oprávnenosti nároku na oslobodenie od dane je preukázanie dispozície (existencie) s tovarom, ktorý je predmetom IC dodania.

44. Správca dane spochybňoval jeho existenciu tým, že sťažovateľ podľa jeho mienky nepreukázal jeho dodanie od dodávateľa tovaru (dodávateľ v minulosti nereagoval na doručené výzvy, hoci ich prebral a rovnako konateľ so správcom dane nespolupracoval a jeho čestné prehlásenie nie je dostatočným dôkazom), ďalej jeho obstaranie (svedecká výpoveď p. Q. A. nemá dostatočnú preukaznú hodnotu), uskladnenie (spoločnosť LAGERMAX nemá s dodávateľom uzavretú žiadnu zmluvu o prenájme a výskyt názvov dodávateľa na predložených dokladoch nepokladá za preukaznú prípadnú skutočnosť), resp. nakládku na dopravné prostriedky (konateľ P. P. a svedkovia nevedeli uviesť, aký druh tovaru a v akom období tam mal sťažovateľ uskladnený).

45. Sťažovateľ naopak odkazoval na predložené listinné dôkazy (ich rozsah je popísaný v bode č. 19) a súčasne argumentoval, že pani Q.R. A. v pozícii svedka ako osoba priamo osobne zúčastnená na uzatvorení a realizácii preverovaných zdaniteľných obchodov (dodávok tovarov) výslovne potvrdila, že k dodaniu tovaru od dodávateľa došlo. Kasačný súd iba poznamenáva, že táto skutočnosť je mu potvrdená nielen z listín priložených napríklad v prílohe č. 127 (MVI dožiadanie zo 16.05.2013), ďalej z listín predložených P. G. Z. zo spoločnosti LAGERMAX (zápisnica o ústnom pojednávaní zo 17.06.2014 ako príloha č. 43 spisu správcu dane) ako aj z výpisov z bankových účtov.

46. Kasačný súd sa na rozdiel od správneho súdu nestotožňuje s vyššie uvedenými pochybnosťami správcu dane a so skutkovými závermi žalovaného, resp. správcu dane, že sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno. Nielen sťažovateľ počas daňovej kontroly a nasledujúceho daňového konania predkladal dostatočné listinné dôkazy, ktoré boli spôsobilé odpovedať na otázky správcu dane, ale aj správca dane získal od dožiadaných správcov dane ďalšie relevantné informácie, ktoré nepodporujú skutkový záver žalovaného, že podmienky na aplikáciu § 43 sa v preskúmvanej veci nenaplnili. Preto sa napríklad kasačný súd nemôže preto stotožniť s formuláciou žalovaného, že

„Odvolací orgán v tejto súvislosti nepokladá za preukaznú prípadnú skutočnosť, že v dokladoch predložených spoločnosťou LAGERMAX Slovakia, spol. s r.o. sa vyskytujú názvy spoločnosti JILIN s.r.o. a daňového subjektu, ale [...]...“

Takisto platobná aktivita sťažovateľa za dodanie tovaru je podložená listinnými dôkazmi (výpisy z bankových účtov sťažovateľa za kontrolované daňové obdobie).

47. Skutočnosť, že napríklad pán X. C. ako svedok v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 21.09.2015 (príloha č. 64 spisu správcu dane) na väčšinu otázok nevedel odpovedať nepodporuje záver správcu dane, že k dodaniu tovaru, jeho skladovaniu a následnému naloženiu nedošlo. Pre kasačný súd nie je ťažké si predstaviť, že svedok vo funkcii vedúceho skladovacieho areálu, kde sa dá predpokladať častý pohyb rôznorodého skladovaného materiálu, si s odstupom času (cca 3 roky) nevedel spomenúť na podrobnosti zdaniteľných obchodov (napríklad kto bol prítomný, kto nakladal a na aké dopravné prostriedky, resp. EČV a mená vodičov), ktoré od neho správca dane detailne požadoval.

48. Za mimoriadne absurdný musí kasačný súd označiť skutkový záver spojený s odpoveďou svedka na otázku č. 8, na ktorú svedok odpovedal (obdobne aj v prípade svedka pána E. na str. 23 posledný odsek preskúmvaného rozhodnutia), že či bol na paletách kryštálový cukor Vám neviem povedať, tovar bol

zabalený fóliou takže o aký tovar sa jednalo, neviem. V súvislosti s uvedeným musí kasačný súd konštatovať, že je iba na škodu vecí, že v tom čase prítomný pán Z. Z. E. ako konateľ sťažovateľa sa nevyjadril, resp. z uvedenej zápisnice pre kasačný súd nevyplýva, či sa vôbec pri výsluchu svedka vyjadril.

D/ K miestnemu zisťovaniu:

49. Sťažovateľ ďalej argumentoval porušením svojho práva podľa § 25 ods. 4 Daňového poriadku byť vopred informovaný o výsluchu svedkov a klásť im otázky. K tomuto predovšetkým poukazoval na vnútroštátne miestne zisťovanie (vypočutie pani P. G. Z., P. O. P. a iných), ktoré malo naplniť iba účel sledovaný v § 37 ods. 2 Daňového poriadku.

Podľa § 25 ods. 4 Daňového poriadku v citovanom znení platí, že 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 vyznamenať daňový subjekt alebo jeho zástupcu.

Podľa § 37 ods. 2 Daňového poriadku v citovanom znení miestne zisťovanie je činnosť správcu dane, v rámci ktorej vyhladáva dôkazy, preveruje a zisťuje skutočnosti, ktoré sú potrebné na účely správy daní.

50. Správny súd naopak dospel k záveru (č. 17 napadnutého rozsudku), že v uvedených prípadoch nešlo o vypočutie svedkov, ale o vyjadrenie osôb zúčastnených pri miestnych zisťovaniach správcu dane, v dôsledku čoho nebol správca dane povinný sťažovateľa o výsluchoch predmetných osôb upovedomiť a umožniť mu zúčastniť sa predmetných výsluchov a klásť vypočúvaným osobám otázky.

51. Hoci správne sťažovateľ poukázal na formu zachytenia tohto zisťovania, t.j. že dožiadaný správca dane nespísal zápisnice z miestneho zisťovania, ale zápisnice z ústneho pojednávania, tak kasačný súd zdôrazňuje, že na posúdenie otázky, či išlo v danom prípade o miestne zisťovanie alebo o výsluch svedka, je nutné vychádzať predovšetkým z rozsahu a obsahu skutočností zisťovaných dožiadaným správcou dane.

52. Z obsahu vyššie uvedených zápisníc a súčasne s prihliadnutím na ust. § 39 ods. 1 Daňového poriadku pre kasačný súd ale vychádza zistenie, že jednotlivé osoby v pozícii štatutárnych orgánov (najmä konatelia), resp. v iných funkciách odpovedali na otázky zamerané na preverenie skutočností týkajúcich sa zdaniteľných obchodov, ktorých hodnovernosť správca dane spochybnil. Tento postup potom prestúpil medze naznačené zákonodarcom v jednotlivých ustanoveniach § 38 Daňového poriadku, nakoľko pojem „potrebné vysvetlenie“ je nutné vykladať najmä v medziach uvedených v spomenutých ustanoveniach § 38 Daňového poriadku.

Podľa § 39 ods. 1 Daňového poriadku v citovanom znení daňový subjekt alebo iná osoba je povinná poskytnúť zamestnancovi správcu dane, ktorý vykonáva miestne zisťovanie, pomoc a súčinnosť potrebnú na účinné vykonanie miestneho zisťovania, najmä mu podať potrebné vysvetlenia.

53. Hoci kasačný súd nespochybnuje oprávnenie správcu dane požiadať o vykonanie miestneho zisťovania a toto je v zmysle § 37 ods. 2 daňového poriadku zamerané na vyhladávanie dôkazov, preverenie a zisťovanie skutočností, ktoré sú potrebné na účely správy daní, tak v časti miestneho zisťovania, kedy sa má fyzická osoba pri správe daní vyjadriť k dôležitým okolnostiam týkajúcim sa preverenia splnenia hmotnoprávných, procesných a účtovných podmienok zdaniteľného obchodu (viď bod č. 29) v zmysle zák. č. 222/2004 Z.z., ide o výsluch svedka (obdobne napríklad rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 6Sžf/34/2012 zo dňa 20. júna 2012).

54. Iba takýto postup umožňuje vylúčiť neistotu daňového subjektu, že správca dane prostredníctvom otázok položených v jeho neprítomnosti neporušil zásadu zakotvenú v § 3 ods. 1 veta prvá v spojení s § 24 ods. 2 (najúplnejšie zistenie skutočností nevyhnutných na účely správy daní) Daňového poriadku a súčasne že správca dane sa pri výsluchoch predmetných osôb nezameral len na tie skutočnosti, ktoré mohli byť vykladané v neprospech daňového subjektu, pričom na skutočnosti, ktoré naopak mohli uskutočnenie zdaniteľných obchodov potvrdiť, sa nebude pýtať

55. Vzhľadom na vyššie uvedené správcu dane v priebehu daňovej kontroly nevytvoril podmienky pre realizáciu práva sťažovateľa upraveného v ustanovení § 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku, čím ho poškodil na jeho právach počas daňového dokazovania. Toto sa však stalo s následkom, t.j. prekročenie zákonných medzí miestneho zisťovania, ktorý mohol mať priamy dosah na zákonnosť preskúmaného rozhodnutia.

E/ K MVI dôkazom a k právu sa zúčastniť vypočutia svedka:

56. V súvislosti s nedostatkom dôkazov pre dodanie tovaru od dodávateľa, sťažovateľ zabezpečil čestné vyhlásenie konateľa dodávateľa (t.j. spoločnosti JILIN s.r.o.) pána Z. S. s osvedčeným podpisom. K tomuto sťažovateľ uviedol, že sa napriek jeho snahe sa mu nepodarilo zabezpečiť (vážne zdravotné problémy), aby sa pán Z. S. osobne dostavil k správcovi dane; avšak jeho aktuálna adresa pobytu, na ktorej ho správca dane mohol v prípade potreby zastihnúť, bola uvedená na čestnom vyhlásení. Z tohto pohľadu sťažovateľ spochybňoval skutkový záver správcu dane ako žalovaného, že nebolo preukázané reálne dodanie tovaru od dodávateľ uvedeného na faktúrach.

57. Z listín o MVI s českou daňovou správou podľa Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty pre kasačný súd jednoznačne vyplýva, že uvedená správa predvolala pána Z. S. ako svedka. Potom kasačný súd sa domnieva, že na sťažovateľovu argumentáciu je nutné odpovedať citáciou relevantných častí z rozsudku Súdneho dvora sp.zn. C-276/12 z 22. októbra 2013 vo veci Sabou:

„31. V prvom rade treba overiť, či mechanizmus vzájomnej spolupráce zavedený smernicou 77/799 stanovuje v prípade daňovníka také právo.

32. V tejto súvislosti, ako konštatoval Súdny dvor v bodoch 30 a 31 rozsudku z 27. septembra 2007, Twoh International (C-184/05, Zb. s. I-7897), z prvých dvoch odôvodnení smernice 77/799 vyplýva, že cieľom tejto smernice je boj proti daňovým únikom a medzinárodnému vyhýbaniu sa platenia daní a že bola prijatá na účely úpravy spolupráce medzi daňovými orgánmi členských štátov.

33. Súdny dvor tiež uviedol, že podľa článku 2 ods. 1 smernice 77/799 daňová správa členského štátu „môže“ požiadať daňovú správu iného členského štátu o informácie, ktoré nemôže sama získať. Zdôraznil tak, že normotvorca Únie tým, že použil slovo „môže“, uviedol, že vnútroštátna daňová správa má v tejto súvislosti možnosť a nemá nijakú povinnosť využiť takú žiadosť (pozri v tomto zmysle rozsudok Twoh International, už citovaný, bod 32).

34. Naproti tomu v nadväznosti na žiadosť, ktorú podal príslušný orgán za podmienok stanovených v článku 2 smernice 77/799, dožiadaný členský štát má v zásade povinnosť odpovedať na túto žiadosť a ak by to bolo potrebné, vykonať potrebné šetrenia v súlade s článkom 2 smernice 77/799.

35. Z článku 2 ods. 2 a článku 8 smernice 77/799 vyplýva, že príslušný orgán dožiadaného členského štátu odpovie na takú žiadosť, pričom uplatní svoje vnútroštátne právo a najmä svoje vlastné procesné pravidlá.

36. Zo skúmania smernice 77/799 tak vyplýva, že táto smernica, ktorej cieľom je úprava spolupráce medzi daňovými orgánmi členských štátov, koordinuje poskytovanie informácií medzi príslušnými orgánmi, pričom členským štátom stanovuje určité povinnosti. Táto smernica naproti tomu daňovníkovi nepriznáva nijaké osobitné práva (pozri rozsudok Twoh International, už citovaný, bod 31) a okrem toho nestanovuje príslušným orgánom členských štátov nijakú povinnosť konzultácie s uvedeným daňovníkom.

37. Za týchto podmienok treba v druhom rade preskúmať, či daňovníkovi predsa len nemôže z práva na obhajobu vyplývať právo zúčastniť sa na výmene informácií medzi príslušnými orgánmi.

38. Súdny dvor predtým rozhodol, že dodržiavanie práva na obhajobu predstavuje všeobecnú zásadu práva Únie, ktorá sa uplatní vtedy, ak má správny orgán v úmysle prijať voči osobe rozhodnutie, ktoré nepriaznivo zasahuje do jej postavenia (pozri rozsudok Sopropé, už citovaný, bod 36). Na základe uvedenej zásady sa tak adresátom rozhodnutí, ktoré významnou mierou ovplyvňujú ich záujmy, musí umožniť, aby mohli účinne vyjadriť svoje stanovisko ku skutočnostiam, z ktorých správny orgán zamýšľa vychádzať pri svojom rozhodnutí (pozri najmä rozsudky z 24. októbra 1996, Komisia/Lisrestal a i., C-32/95 P, Zb. s. I-5373, bod 21, ako aj Sopropé, už citovaný, bod 37). Túto povinnosť majú správne orgány členských štátov, keď prijímajú rozhodnutia patriace do oblasti pôsobnosti práva Únie,

napriek tomu, že právna úprava Únie túto formálnu požiadavku výslovne nestanovuje (pozri rozsudky Sopropé, už citovaný, bod 38, ako aj z 10. septembra 2013, G. a R., C-383/13 PPU, bod 35).

39. Kladie sa otázka, či rozhodnutie príslušného orgánu členského štátu požiadať o pomoc príslušný orgán iného členského štátu a rozhodnutie tohto iného členského štátu vykonať výsluch svedkov na účely vyhovenia tejto žiadosti sú aktmi, ktoré z dôvodu ich dôsledkov pre daňovníka vyžadujú, aby bol tento daňovník vypočutý.

40. Všetky členské štáty, ktoré predložili Súdnemu dvoru svoje pripomienky, tvrdili, že žiadosť členského štátu o informácie adresovaná daňovej správe iného členského štátu nie je aktom zakladajúcim takú povinnosť. Správne sa domnievajú, že v rámci daňovej kontroly treba rozlišovať fázu vyšetrovania, počas ktorej sa zhromažďujú informácie a do ktorej patrí aj žiadosť daňovej správy o informácie adresovaná inej daňovej správe, od kontradiktórnej fázy medzi daňovou správou a daňovníkom, s ktorým sa táto daňová správa kontaktuje, ktorá sa začína tým, že daňovníkovi sa zašle opravný daňový výmer.

41. Ak správny orgán pristúpi k zhromažďovaniu informácií, nemá povinnosť informovať o tom daňovníka a získať jeho stanovisko.

42. Žiadosť o pomoc, ktorú podala daňová správa na základe smernice 77/799, patrí do postupu zhromažďovania informácií.

43. To isté platí aj v prípade odpovede, ktorú poskytla dožiadaná daňová správa, a predbežných šetrení, ktoré táto daňová správa vykonala, vrátane výsluchu svedkov.

44. Z toho vyplýva, že dodržiavanie práva daňovníka na obhajobu nevyžaduje, aby sa tento daňovník podieľal na žiadosti o informácie, ktorú adresuje dožadujúci členský štát dožiadanému členskému štátu. Nevyžaduje ani to, aby bol daňovník vypočutý v čase, keď sa v dožiadanom členskom štáte uskutočňujú vyšetrovania, ktoré by mohli zahŕňať výsluch svedkov, ani predtým, ako tento členský štát poskytne informácie dožadujúcemu členskému štátu.

45. Nič však členskému štátu nebráni, aby rozšíril právo byť vypočutý na ďalšie etapy fázy vyšetrovania tým, že daňovníkovi umožní, aby sa zúčastnil na rôznych fázach zhromažďovania informácií a najmä na výsluchu svedkov.

46. V dôsledku toho treba na prvú a druhú otázku odpovedať tak, že právo Únie, tak ako vyplýva najmä zo smernice 77/799 a zo základného práva byť vypočutý, sa má vykladať v tom zmysle, že daňovníkovi určitého členského štátu nepriznáva ani právo byť informovaný o žiadosti tohto štátu o pomoc adresovanej inému členskému štátu najmä na účely overenia údajov, ktoré tento daňovník poskytol v rámci svojho priznania k dani z príjmov, ani právo podieľať sa na formulácii žiadosti adresovanej dožiadanému členskému štátu, ani právo zúčastniť sa na výsluchu svedkov, ktorý tento štát uskutočnil.

O tretej otázke

47. Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa smernica 77/799 má vykladať jednak v tom zmysle, že daňovník môže spochybníť informáciu, ktorá sa ho týka, poskytnutú daňovej správe dožadujúceho členského štátu a jednak, ak daňová správa dožiadaného členského štátu poskytne získanú informáciu, má táto daňová správa povinnosť uviesť zdroj informácií, ako aj spôsob ich získania.

48. V tejto súvislosti treba uviesť, že smernica 77/799 neupravuje právo daňovníka spochybníť správnosť poskytnutej informácie a nestanovuje nijakú osobitnú požiadavku v súvislosti s obsahom poskytnutej informácie.

49. Za týchto podmienok prináleží samotným vnútroštátnym právam, aby stanovili pravidlá, ktoré s tým súvisia. Daňovník môže spochybníť informáciu, ktorá sa ho týka, poskytnutú daňovej správe dožadujúceho členského štátu podľa pravidiel a postupov uplatniteľných v dotknutom členskom štáte.“

VI.

58. Kasačný súd vzhľadom na dôvod kasačnej sťažnosti uplatnený sťažovateľom uvádza, že napadnutý rozsudok nespĺňa zákonné požiadavky na formálne i obsahové náležitosti rozsudku požadované v zmysle § 139 S.s.p. Uvedený rozsudok správneho súdu nedostatočne vychádza zo zisteného skutkového stavu, ktorého právna subsumácia nielen pod slovenský právny poriadok ale aj pod právo Únie a judikatúru

Súdneho dvora nebola riadne správnym súdom odôvodnená. Kasačný súd sa nestotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi obsiahnutými v napadnutom rozsudku o tom, že preskúmané rozhodnutie vykazuje znaky riadneho zistenia skutkového stavu na základe § 24 Daňového poriadku a následnú správnu aplikáciu dotknutých ustanovení daňového práva.

59. Počas konania kasačný súd mu z dostupných zdrojov nezistil a ani mu nebolo účastníkmi naznačené, resp. nedospel k záveru, že by sa vyskytli prekážky pre konanie z dôvodov neústavnosti alebo potreby výkladu komunitárneho práva aplikovaných právnych predpisov a súvisiacich právnych aktov orgánov Európskej únie, pre ktoré je potrebné konanie prerušiť, poprípade výskyt skoršej judikatúry, od ktorej by sa tento rozsudok odkláňal.

60. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a stanoviska žalovaného ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté svojej staršej judikatúry (čl. 1 ods. 1 ústavy), najmä už v citovanom rozhodnutí sp.zn. 5SŽ-o-KS/29/2005, sp.zn. 5SŽf/33/2007 ako aj sp.zn. 6SŽf/34/2012, pri ktorých kasačný súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od nich obsahu a vyslovených právnych názorov (viď účinky sledované v § 20 a contrario § 22 ods. 1 S.s.p. spolu s čl. 144 ods. 1 ústavy) s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty odchytil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska v zmysle záverov judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č. A- 24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec Borovská a Forrai v. Slovenská republika č. A- 48554/10 z 25.11.2014), s oznámením termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa § 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

61. Bude preto úlohou dotknutého orgánu verejnej správy, aby v ďalšom konaní v zmysle vyššie uvedených právnych názorov konajúceho správneho (kasačného) súdu (§ 469 S.s.p.) vykonal riadne zistenie skutkového stavu v rozsahu nevyhnutne potrebnom pre účely daňového konania a na jeho základe rozhodol.

62. Kasačný súd v preskúmvanej veci v súlade s ust. § 455 S.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by nariadenie pojednávania bolo potrebné.

63. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd postupom v zmysle § 167 ods. 1 v spojení s § 467 ods. 1 S.s.p. na základe princípu úspešnosti sťažovateľa, čo v konaní o kasačnej sťažnosti nastalo.

Podľa § 467 ods. 1 S.s.p. v citovanom znení ustanovenia o trovách konania sa primerane použijú na kasačné konanie.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustná kasačná sťažnosť (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).