

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 1Sfk/29/2021
Identifikačné číslo spisu: 5019200373
Dátum vydania rozhodnutia: 23. júna 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Fečík
Funkcia: predseda senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:5019200373.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v kasačnom senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a členiek senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Elektrovod Slovakia, s.r.o., so sídlom Bytčická 4, 010 42 Žilina, IČO: 31 615 317, právne zast. JUDr. Bohumil Novák, advokát so sídlom Horná 27, 974 01 Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o správnej žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100774560/2019 zo dňa 02.04.2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žilina sp. zn. 31S/47/2019 zo dňa 16.06.2021, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline sp. zn. 31S/47/2019 zo dňa 16.06.2021 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100774560/2019 zo dňa 02.04.2019 z r u š u j e a vec mu v r a c i a na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi priznáva voči žalovanému plnú náhradu trov konania pred krajským súdom, ako aj trov kasačného konania.

O d ô v o d n e n i e

I.
Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Na základe výsledkov kontroly na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie marec 2017, vykonanej u žalobcu, vydal Daňový úrad Žilina, pobočka Martin, (ďalej aj „správca dane“) rozhodnutie č. 102131270/2018 zo dňa 26.10.2018 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 a ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 41.665,45 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2017. Správca dane nepriznal daňovému subjektu nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr vystavených obchodnou spoločnosťou Pro Metal Group s.r.o. pre porušenie § 49 ods. 1 a ods. 2 a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“). Správca dane prvostupňové rozhodnutie odôvodnil tým, že jeho šetrením nebolo preukázané dodanie zinku od spoločnosti Pro Metal Group s.r.o. pre žalobcu, nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH a žalobcovi nevzniklo právo na odpočet dane podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

2. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 100774560/2019 zo dňa 02.04.2019 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný dospel k záveru, že vykonaným dokazovaním nebolo preukázané, že došlo k dodaniu zinku spoločnosťou Pro Metal Group s.r.o. ako dodávateľom pre žalobcu ako odberateľa tak, ako to je uvedené na faktúrach predložených k výkonu daňovej kontroly.

II.

Konanie pred krajským súdom

3. Daňový subjekt podal proti rozhodnutiu žalovaného č. 100774560/2019 zo dňa 02.04.2019 správnu žalobu na Krajský súd v Žiline (ďalej aj „krajský súd“) dňa 21.06.2019.

4. Krajský súd dňa 16.06.2021 vyhlásil rozsudok sp. zn. 31S/47/2019 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“), ktorým podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol správnu žalobu a vo výroku II. žalobcovi a žalovanému nepriznal náhradu trov konania.

5. Krajský súd ustálil, že napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako i konanie mu predchádzajúce, sú v súlade so zákonom a žalobné námietky vyhodnotil ako nedôvodné. Napadnutý rozsudok krajský súd odôvodnil tým, že:

- prvostupňové rozhodnutie správcu dane nie je možné podradiť pod žiaden z prípadov nulitného rozhodnutia podľa právnej úpravy daňového poriadku [§ 64 ods. 2 písm. a) až c) daňového poriadku] a nulita prvostupňového rozhodnutia správcu dane nemôže byť ani konštatovaná na základe inej relevantnej právnej úpravy daňového konania alebo inej verejnoprávnej úpravy. Právna úprava podľa § 64 ods. 2 písm. a) daňového poriadku sa týka výlučne vecnej nepríslušnosti orgánu správy daní a miestnej nepríslušnosti len vo vzťahu k obci, čo v predmetnom prípade naplnené nie je. Orgán verejnej správy prvého stupňa - Daňový úrad Žilina, je orgánom, ktorý je vecne a miestne príslušným správcom dane žalobcu a označenie pobočky tohto správcu dane v Martine reflektuje skutočnosť vyplývajúcu z organizačnej štruktúry v rámci vnútorného usporiadania tohto správcu dane. Označenie pobočky Martin v rozhodnutí správcu dane spĺňa požiadavku označenia orgánu, ktorý rozhodnutie vydal v zmysle § 63 ods. 3 písm. a) daňového poriadku. Čo sa týka protokolu z daňovej kontroly, verejnoprávna úprava nevymedzuje zákonné dôvody nulity protokolu, nakoľko protokol z daňovej kontroly rozhodnutím nie je,

- situácia, kedy jeden a ten istý zamestnanec, resp. viacerí zamestnanci správcu dane vykonávali úkony v rámci daňovej kontroly, teda vo fáze do skončenia daňovej kontroly (doručenia protokolu z daňovej kontroly s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu) a následne vo vyrubovacom konaní, nie je situáciou, ktorá by predstavovala existenciu dôvodu vylúčenia zamestnancov správcu dane so zreteľom na pomer k veci alebo účastníkom konania, pre ktorý by bolo možné mať pochybnosti o ich nezaujatosti a tiež sa nejedná o rozhodovanie týchto zamestnancov alebo zamestnancov orgánu iného stupňa. Vyrubovacie

konanie predstavuje ďalšiu fázu daňového konania zavŕšeného vydaním rozhodnutia správcu dane, a teda sa nejedná o rozhodovanie v inštančnom postupe. Subjektívne presvedčenie právneho zástupcu žalobcu nemá vecný základ rovnako ako žalobcom tvrdený chaotický postup zamestnancov správcu dane,

- obsah odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia správcu dane vymedzujú vykonané dôkazy a z nich vyplývajúce skutočnosti, ktoré boli v súlade s úpravou § 24 ods. 4 daňového poriadku podkladom prvostupňového rozhodnutia a z ktorých prvostupňové rozhodnutie vychádza, a to po ich náležitom vyhodnotení na základe aplikácie zásady voľného hodnotenia dôkazov v zmysle § 3 ods. 3 daňového poriadku. Správca dane v odôvodnení svojho rozhodnutia viazal svoje závery na dôkazy o konkrétnych skutočnostiach, pričom jeho konkrétne závery vyplynuli z jeho úvah pri hodnotení dôkazov a tieto úvahy správcu dane sú v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia dostatočne a zrozumiteľne zachytené. Zároveň vo vzťahu ku každému dôkazu preukazujúcemu správcu dane skonštatovaný relevantný záver odôvodnenie prvostupňového rozhodnutia presne vymedzuje konkrétny dôkazný prostriedok. Z postupu správcu dane, tak ako je zadokumentovaný v pripojenom administratívnom spise, porušenie povinnosti správcu dane podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku postupovať v úzkej súčinnosti s účastníkom konania, rovnako ako zmätočnosť a nepreskúmateľnosť prvostupňového rozhodnutia pre nedostatok dôvodov, nie je možné skonštatovať. Argumentácii žalobcu v tomto žalobnom bode chýba konkrétnosť,

- zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 100321550/2018 zo dňa 08.02.2018 nevyplýva realizácia výslovného vyjadrenia pochybností správcu dane v zmysle úpravy § 46 ods. 5 daňového poriadku. Obsah tejto zápisnice zachytáva podrobnú sumarizáciu vykonaných dôkazov a z nich vyplývajúcich zistení, z ktorých mnohé nesvedčia v prospech záveru o oprávnenosti nároku žalobcu na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie marec 2017. Uvedený obsah zápisnice korešponduje naplneniu povinnosti správcu dane oboznámiť daňový subjekt s výsledkami dokazovania a procesným postupom a umožniť mu naplnenie jeho zákonného oprávnenia podľa § 46 ods. 1 písm. f) daňového poriadku. Zároveň obsah tejto zápisnice pri zohľadnení vytvoreného priestoru pre žalobcu sa k protokolu vyjadriť a navrhnúť dôkazy na preukázanie uvádzaných tvrdení a na reakciu na konštatovania v protokole, v ich súhrne napĺňajú požiadavku vyjadrenia pochybností správcu dane voči žalobcovi o dodaní predmetného tovaru spoločnosťou Pro Metal Group s.r.o. v zmysle § 46 ods. 5 daňového poriadku. Správca dane netajil pred daňovým subjektom svoje pochybnosti o dodaní predmetného tovaru spoločnosťou Pro Metal Group s.r.o.,

- nedostatky procesnej povahy - procesného postupu, odôvodňujú zrušenie rozhodnutia orgánu verejnej správy za predpokladu, že mohli mať za následok nezákonné rozhodnutie vo veci samej. Tento dôvod pre zrušenie rozhodnutia orgánu verejnej správy naplnený nie je, a to z dôvodu splnenia povinnosti správcu dane podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku (spôsobom ako bolo uvedené vyššie) a tiež preto, že žalobca mohol činiť dôkazné návrhy aj po doručení protokolu z kontroly, či už v rámci vyrubovacieho konania alebo v rámci odvolacieho konania. Podstatný záver rozhodnutia správcu dane, a to nepreukázanie realizácie dodávky tovaru dodávateľom uvedeným na predmetných faktúrach a nepreukázanie vzniku daňovej povinnosti dodávateľ a daňového subjektu, je vyslovený už v rozhodnutí správcu dane a žalobca naň mohol reagovať podaným odvolaním. Žalobca vo vyrubovacom konaní ani v odvolacom konaní a ani spolu s podaním správnej žaloby neoznačil žiadne konkrétne a zároveň relevantné dôkazy, ktorý by pochybnosti správcu dane vyvrátil. Dôkazné návrhy, ktoré učinil ešte v rámci daňovej kontroly (návrh na konfrontáciu vodičov na mieste a pripojenie spisového materiálu z daňovej kontroly dodávateľ a) správca dane nevykonal, pričom neakceptovanie vykonania týchto dôkazov náležite vo svojom rozhodnutí zdôvodnil,

- krajský súd poukázal na závery rozsudkov Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší súd SR“) sp. zn. 3Sžfk/40/2017 zo dňa 27.06.2018, sp. zn. 4Sžfk/38/2017 zo dňa 12.06.2018 a 1Sžfk/1/2017 zo dňa 24.04.2018 ako aj na uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Ústavný súd SR“) sp. zn. II. ÚS 705/2017 zo dňa 15.11.2017, podľa obsahu ktorých zaťažuje žalobcu, ktorý tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnym dodávateľom, vo vzťahu k týmto tvrdeniam dôkazné bremeno. Pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením. Ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takého zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy. Vždy od celkovej dôkaznej situácie závisí, či na preukázanie práva na odpočet dane je potrebné v dokazovaní ďalej pokračovať. Správca dane v

daňovom konaní nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným orgánom verejnej správy, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať zistený skutkový stav. Daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukázať podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane, ďalej skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní a ďalšie skutočnosti. Správca dane nie je povinný vykonať všetky daňovým subjektom navrhnuté dôkazy, pričom procesným rámcom tohto oprávnenia správcu dane je úprava § 24 ods. 2 daňového poriadku, ktorá vymedzuje účel dokazovania v daňovom konaní, ktorým je čo najúplnejšie zistenie skutočností nevyhnutných na účely správy daní. Správca dane nie je pri vedení dokazovania viazaný iba návrhmi daňového subjektu. Pokiaľ daňový subjekt produkuje dôkazné návrhy a správca dane tieto neakceptuje a dôkazy nevykoná, je potrebné, aby svoju úvahu pri tomto procesnom postupe náležite odôvodnil, čo v prejednávanej veci naplnené bolo. Odôvodnenie rozhodnutia správcu dane a žalovaného je preskúmateľné a dostatočne odôvodnené, so zachytením úvah správcu dane pri vysporiadaní sa s dôkaznými návrhmi žalobcu. Námietka neoboznámia žalobcu s výsledkami dokazovania neobstojí, vzhľadom na podrobný obsah zápisnice o ústnom pojednávaní z 08.02.2018,

- dôkaz o miestnom zisťovaní nie je vykonaný a získaný v rozpore so všeobecne záväzným právnym predpisom. Procesná úprava miestneho zisťovania nestanovuje povinnosť správcu dane upovedomiť o miestnom zisťovaní daňový subjekt. K zisteniam vyplývajúcim z výkonu miestneho šetrenia v spoločnosti Pro Metal Group s.r.o. bola žalobcovi postupom správcu dane vytvorená dostatočná možnosť a priestor na uplatnenie práva podľa § 45 ods. 1 písm. f) daňového poriadku. Absencia výsluchu konateľa spoločnosti Pro Metal Group s.r.o. v postavení svedka podľa § 25 daňového poriadku, bez ďalšieho s poukazom na demonštratívny výpočet dôkazov v zmysle § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôvod pre záver o nezákonnosti rozhodnutia správcu dane a žalovaného neobstojí. Daňový subjekt mal zachované právo podľa § 45 ods. 1 písm. f) daňového poriadku aj vo vzťahu k výsledku tohto úkonu a správca dane následne prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií vo vyrubovacom konaní osobu A. S. vypočul ako svedka a o tomto úkone bol zástupca daňového subjektu vyzvozený, avšak bez vymedzenia a preukázania relevantných dôvodov nevyužil uvedený priestor na uplatnenie oprávnenia klásť svedkovi otázky podľa § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku. O vykonaní dôkazu pred dožiadaným orgánom bol daňový subjekt včas a riadne informovaný prostredníctvom splnomocneného zástupcu daňového subjektu M.. L.. Pokiaľ daňový subjekt prišlo ku zmene splnomocneného zástupcu v takých časových súvislostiach, ako to vyplýva z listu zo dňa 27.06.2018, pri realizácii úkonu správcu dane - e-mailu zaslaného štatutárnemu zástupcovi žalobcu zo dňa 11.07.2018 s prílohou (vyrozumenie o vykonaní výsluchu svedka) a s informáciou o bezúspešnosti vyrozumenia M.. D. o výsluchu svedka pred dožiadaným orgánom, postup správcu dane nie je rozporný so zákonom, pokiaľ za podklad svojho rozhodnutia zobral aj zápisnicu dožiadaného finančného orgánu Českej republiky o výsluchu svedka A. S. a skutočnosti z nej vyplývajúce a ani ako postup, ktorým by bolo žalobcovi upreté právo podľa § 25 ods. 4 veta prvá daňového poriadku. V procesnom postupe správcu dane, tak ako bol v súvislosti s výsluchom L.. S. dňa 06.09.2017 realizovaný samotným správcom dane a následne prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií aj českou finančnou správou dňa 16.07.2018, tu už v statuse L.. S. ako svedka, krajský súd nezhliadol dôvody pre zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného a prvostupňového rozhodnutia správcu dane. Zistenia vyplývajúce z obsahu oboch procesných úkonov správcu dane sú spôsobilým podkladom pre rozhodnutie správcu dane,

- žalobcom predložené faktúry síce deklarujú dodávky tovaru, ktorého sa týkajú a preukazujú splnenie formálnej podmienky pre odpočet DPH, avšak nepreukazujú naplnenie materiálnych podmienok odpočtu dane, ťažiskovo nepreukazujú skutočnosť dodania tovaru dodávateľom uvedeným na faktúre, a to ani pri zohľadnení príloh týchto faktúr, tak ako boli daňovým subjektom predložené. Ani samotná existencia tovaru nie je spôsobilá preukázať splnenie zákonných podmienok pre priznanie odpočtu DPH, pretože predmetom preverovania správcu dane nebola existencia tovaru, teda existencia samotného vecného plnenia, ale náležitosti zdaniteľného obchodu zachytené v došlej faktúre a vyhodnotenie otázky, či predložené faktúry odrážajú realitu,

- výpoveďou konateľa dodávateľa Pro Metal Group s.r.o. potvrdená existencia tovaru a vystavenia faktúr nepreukazuje materiálnu podstatu deklarovaných zdaniteľných obchodov, a tým vznik daňovej povinnosti dodávateľa daňového subjektu podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH,

- námietka týkajúca sa nedostatočného zistenia skutkového stavu nie je dôvodná. Vždy závisí od situácie v konkrétnej veci, či je na preukázanie práva na odpočet potrebné v dokazovaní pokračovať alebo nie. V prejednávanej veci správca dane preveroval, či dodávky tovaru boli uskutočnené konkrétnym platiteľom DPH. Z výpovede konateľa dodávateľa vyplýva, že tovar - zinok pochádzal z Poľska. Táto okolnosť odôvodnila štetenie skutočnosti, ktorý podnikateľský subjekt ako prvý deklaruje nadobudnutie tovaru na území Slovenskej republiky, pričom nebolo preukázané, ktorý podnikateľský subjekt zaplatil pri nadobudnutí tovaru podľa § 11 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH daň do štátneho rozpočtu. Z výpovede konateľa dodávateľa Pro Metal Group s.r.o. zároveň vyplýva, že v roku 2017 bol hlavným dodávateľom zinku pre Pro Metal Group s.r.o. subjekt e-Word s.r.o. Miestom nakládky tovaru bola Šaľa, Staničná 23/4, kde mal byť tovar aj skladovaný, čo však konateľ spoločnosti, v priestoroch ktorej sa mal tovar skladovať, nepotvrdil. Pri dodaní tovaru s prepravou, ako tomu bolo v prejednávanej veci, je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa začína preprava uskutočňovať, miestom dodania. V prejednávanej veci nebolo preukázané, že by v mieste, kde sa mal tovar nakladať, k tejto nakládkе došlo. Preto nebolo možné určiť miesto dodania a následne ani skonštatovať vznik daňovej povinnosti dodávateľa. Z výpovedí vodičov, ktorí mali prepravu zinku realizovať, vyplývajú tvrdenia, ktoré nekorešponujú záznamu o pohybe vozidiel podľa zistení od Národnej diaľničnej spoločnosti. Z týchto skutočností vyplýva existencia opodstatnených pochybností správcu dane o vierohodnosti a pravdivosti dôkazov predložených daňovým subjektom a o samotnej realizácii zdaniteľného plnenia tak, ako je uvedené na predmetných faktúrach, čo za danej situácie odôvodnilo presun dôkazného bremena späť na žalobcu, ktorý mohol predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov spochybnenie jeho pôvodných dôkazov vyvrátiť. Žalobca však takéto dôkazy nenavrhol. Takýmto dôkazom nie je návrh žalobcu na konfrontáciu mesta nakládky v Šali s vodičmi, ktorí vypovedali tak, že prepravu zinku v marci 2017 vykonali, a to z dôvodu jednoznačného vyjadrenia konateľa spoločnosti, v ktorej priestoroch mal byť tovar uskladnený, ktorý skladovanie zinku na predmetnej adrese v Šali nepotvrdil. Taktiež správca dane odôvodnil, že nebolo možné pripojiť spisový materiál týkajúci sa daňovej kontroly v spoločnosti Pro Metal Group, s.r.o. za zdaňovacie obdobie marec 2017, pretože v čase výkonu daňovej kontroly nezistil, že by bola za toto zdaňovacie obdobie nebola vykonaná v tejto spoločnosti daňová kontrola. Žalobca nenavrhol iné relevantné dôkazy a za týchto skutkových okolností správca dane a žalovaný správne vyhodnotili, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno na preukázanie nároku na odpočet DPH. Okolnosti týkajúce sa nakládky sú v predmetnom prípade relevantné a netýkajú sa len vzťahov dodávateľa a subdodávateľov,

- pokiaľ sťažovateľ len všeobecne odkázal na rozsudky Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj „Súdny dvor EÚ“) bez ich konkretizácie, takáto námietka už len z dôvodu jej nekonkrétnosti nemôže obstať ako dôvodná,

- zistenia vyplývajúce z výpisov mýtnych transakcií sú dôkazom v zmysle § 24 ods. 4 daňového poriadku. Daňový subjekt bol s týmito dôkazmi dostatočne oboznámený a bol mu vytvorený priestor na uplatnenie jeho oprávnenia podľa § 45 ods. písm. f) daňového poriadku. Z právnej úpravy daňového poriadku nevyplýva povinnosť správcu dane upovedomovať o realizácii dožiadania. Výpisy Národnej diaľničnej spoločnosti správca dane vyhodnotil v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov aj na základe dôsledného porovnania s obsahom svedeckých výpovedí vodičov, ktorí sa mali podieľať na realizácii prepravy a v odôvodnení svojho rozhodnutia dôsledne a v súlade s pravidlami logického myslenia a zdravým rozumom skonštatoval konkrétne vymedzené rozpory vo výpovediach svedkov, ktoré nekorešponujú s listinnými dôkazmi,

- na to, aby dodávateľ Pro Metal Group s.r.o. mohol dodať tovar uvedený na faktúrach predložených žalobcom, musel tento tovar sám nakúpiť a mať ho k dispozícii ako vlastník, aby ho mohol následne previesť na žalobcu. V administratívnom konaní nebolo preukázané, od koho dodávateľ Pro Metal Group s.r.o. predmetný tovar nakúpil, pretože spoločnosť e-Word s.r.o. tovar v priestoroch na adrese skládky v Šali neskladovala. V nadväznosti na to, nie je možné ako nevýznamné a nesúvisiace hodnotiť ostatné časti uvedeného reťazca dodávok tovaru, teda vzťah medzi dodávateľom a jeho subdodávateľom a subjektom, ktorý prevádzkoval priestory, kde sa mal tovar skladovať (obchodná spoločnosť T & B, s.r.o.),

- správca dane v daňovom konaní dokazovanie vedie a dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte. Správca dane vykonané dôkazy hodnotí a pri tejto činnosti uplatňuje správnu úvahu, výsledkom ktorej je záver o tom, či možno alebo nie určitú skutočnosť považovať za dokázanú, či

vykonané dôkazy postačujú alebo či je potrebné obstarat' ešte iné podklady pre rozhodnutie. Správca dane v rámci dokazovania posudzuje závažnosť jednotlivých dôkazných prostriedkov a je v jeho výlučnej právomoci posúdiť vierohodnosť jednotlivých dôkazných prostriedkov a rozhodnúť o ich preukaznosti. Krajský súd tu poukázal na závery rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 78/2011 zo dňa 23.02.2011. S odkazom na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/66/2016 zo dňa 31.05.2018 krajský súd uviedol, že preukazovanie skutočnosti, že došlo ku zdaniteľnému obchodu - teda, že predmetné faktúry predložené daňovým subjektom zodpovedajú realite, a teda majú materiálny základ, je na daňovom subjekte. Čím väčšiu mieru opatrnosti a dôslednosti pri výbere obchodných partnerov daňový subjekt zachová v rámci obchodnoprávných vzťahov, do ktorých vstupuje a čím viac informácií získa o svojich obchodných partneroch, tým je vyššia pravdepodobnosť, že pred správcom dane hodnoverne a spoľahlivo, teda bez relevantných pochybností na strane správcu preukáže splnenie podmienok pre odpočet. V predmetnej veci nebolo potvrdené skladovanie ani nakládka zinku. Bolo opodstatnené, že správca dane skúmal aj vzťahy medzi dodávateľom žalobcu a subjektom e-Word s.r.o., vo vzťahu ku ktorým správca dane zistil, že konateľ spoločnosti Pro Metal Group s.r.o. so zástupcami subjektu e-Word s.r.o. nebol nikdy osobne v kontakte, len elektronicky, nebol ani v sídle subjektu e-Word s.r.o. a ani na adrese, kde mal byť tovar skladovaný. Pri transakciách v deklarovovaných finančných objemoch je zrejme, že žalobca nezachoval dostatočnú mieru obozretnosti pri výbere svojho dodávateľa pri dodávkach za predmetné zdaňovacie obdobie marec 2017,

- prípadné obchodné vzťahy žalobcu a dodávateľa Pro Metal Group s.r.o. v iných zdaňovacích obdobiach vyššie uvedený záver relevantne nespochybňujú ani nevyvracajú napriek tomu, že správca dane v daňovej kontrole žalobcu za zdaňovacie obdobie december 2017 v plnom rozsahu uznal, že spoločnosť Pro Metal Group s.r.o. riadne dodala zinok žalobcovi, a to tak, ako bolo deklarované na predložených faktúrach,
- správca dane neuplatnil dôkazné bremeno voči daňovému subjektu extenzívne, nevychádzal zo záveru, že by mal daňový subjekt preukázať skutočnosti, na ktoré dosah nemal a ktoré by sa jeho práva na odpočet netýkali a nezaťažil daňový subjekt dôkazným bremenom neprimerane, v rozpore s judikatúrou označenou žalobcom a ani v rozpore so smernicou Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „smernica o DPH“). V prejednávanej veci nebolo preukázané realizovanie zdaniteľných obchodov, v prípade ktorého preukázania si platiteľ dane môže, avšak nemusí odpočet DPH uplatniť vo vzťahu k prijatým zdaniteľným plneniam. Z uskutočnených zdaniteľných obchodov však daňová povinnosť platiteľovi dane vznikla, nezávisle na uplatnení odpočtu DPH z tovarov a služieb použitých na jeho zdaniteľné plnenia. Pri zadefinovaní obsahu dôkazného bremena žalobcu, ktoré ho ťaží jednak primárne a tiež v prípade odôvodnených pochybností správcu dane o materiálnej podstate zdaniteľných obchodov, nie je dobromyselnosť daňového subjektu určujúca a spôsobilá byť relevantným argumentom v skutkových súvislostiach v prejednávanej veci vedúcim k iným záverom, než aké prijal správca dane,
- prvostupňové rozhodnutie správcu dane ani napadnuté rozhodnutie žalovaného nie je v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora EÚ označenou žalobcom a ani so smernicou o DPH. Dôvody rozhodnutia správcu dane vychádzajú zo záveru o nenaplnení vecných podmienok odpočtu DPH z dôvodu nepreukázania uskutočnenia sporných zdaniteľných obchodov len deklarovanou faktúrou dodávateľom uvedeným na týchto faktúrach. Žalobca pri poukazovaní na judikatúru Súdneho dvora EÚ a smernicu o DPH vychádza z predpokladu splnenia zákonných podmienok odpočtu, čo však nebolo skonštatované orgánmi verejnej správy,
- osobitne k žalobcom označenému rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011 krajský súd poukázal na to, že žalovaný dôvodil, že závery tohto rozsudku nie je možné aplikovať na prejednanú vec z dôvodu, že v prejednávanej veci nebola preukázaná materiálna podstata deklarovovaných zdaniteľných obchodov. Krajský súd dodal, že predmetný rozsudok sa týkal primárne rozloženia dôkazného bremena na ďalších stupňoch reťazca, na ktoré už daňový subjekt nemusí mať priamy dosah, avšak nie na bezprostredne predchádzajúcom stupni, teda v rámci vzťahu daňového subjektu a jeho priameho dodávateľa, teda rieši poruchu na predchádzajúcich stupňoch reťazca dodávok,
- predpokladom priznania práva na odpočet je preukázanie uskutočnenia zdaniteľného obchodu. Len pri preukázaní uskutočnenia zdaniteľného obchodu, čo zahŕňa aj preukázanie realizácie dodávky tovaru dodávateľom uvedeným na faktúre, čo v prejednávanej veci naplnené nebolo, môže orgán

verejnej správy neuznať uplatnené právo na odpočet dane, a to len z dôvodu splnenia podmienok preukazujúcich zneužitie práva alebo účasť na daňovom podvode,

- z pripojeného administratívneho spisu vyplýva skutočnosť vyhotovenia protokolu z daňovej kontroly, ktorý splnomocnený zástupca žalobcu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam podľa protokolu prevzal dňa 23.04.2018, pričom podľa predmetnej výzvy mu bol vytvorený priestor na vyjadrenie sa v lehote 15 dní od doručenia. Daňový subjekt sa k protokolu vyjadril podaním zo dňa 14.05.2018. Žalobca mal dostatočný priestor na prípravu na prerokovanie pripomienok k protokolu,
- v nadväznosti na žalobcom predložený rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 10Sžfk/44/2019 zo dňa 21.11.2020 krajský súd uviedol, že závery tohto rozsudku sú založené na konštatovaní o nedostatočne zistenom skutkovom stave v administratívnom konaní, na nedostatočnom vysporiadaní sa s námietkami žalobcu a tiež na vyhodnotení rozhodnutia krajského súdu ako nedostatočne odôvodneného. Kasačný súd v označenej veci vytkol krajskému súdu, že mechanicky aplikoval do obchodnoprávneho vzťahu medzi daňovým subjektom a jeho dodávateľom závery o neunesení dôkazného bremena k preukázaniu odpočítania dane z faktúr subdodávateľa so záverom, že uvedené preukazuje, že nemohlo dôjsť k dodaniu toho istého tovaru ani dodávateľom daňového subjektu a že krajský súd mal vzťah medzi daňovým subjektom a dodávateľom posudzovať samostatne. Krajský súd na základe skonštatovanej zákonnosti postupov a rozhodnutí orgánov verejnej správy v tejto veci, kedy správca dane náležite, zrozumiteľne a logicky v odôvodnení rozhodnutia uviedol, ako vo veci postupoval a k akým záverom došiel, nemohol skonštatovať obdobnosť východísk prejednáwanej veci s rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn. 10Sžfk/44/2019 zo dňa 21.11.2020. Správca dane v prejednáwanej veci viedol dokazovanie, z ktorého vyplynuli skutočnosti, ktoré založili jeho opodstatnené pochybnosti o realizácii dodávok dodávateľom uvedeným na predmetných faktúrach, pričom tieto pochybnosti neboli daňovým subjektom efektívne vyvrátené.

III.

Konanie na kasačnom súde

A) Kasačná sťažnosť

6. Proti rozsudku krajského súdu sp. zn. 31S/47/2019 zo dňa 16.06.2021 podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f) a písm. g) SSP a navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. Sťažovateľ zároveň žiadal, aby mu kasačný súd priznal nárok na náhradu trov konania.

7. Sťažovateľ v rámci kasačných dôvodov uviedol:

- krajský súd zjavné závažné nezákonnosti orgánov verejnej správy bagatelizoval, prípadne sa nimi vôbec nezaoberal alebo ich vyhodnotil v úplnom rozpore so skutočnosťou, čo má za následok nesprávne právne posúdenie celej veci. Krajský súd neeliminoval nerovnocenné postavenie daňového subjektu zvýšenou ochranou, ale naopak poskytol zvýšenú ochranu daňovým orgánom, čím porušil základné právo sťažovateľa na spravodlivý proces,
- krajský súd vo veciach toho istého daňového subjektu za rovnaké dane, len za iné zdaňovacie obdobia, a to apríl 2017 a júl 2017, s totožným skutkovým aj právnym stavom zrušil napadnuté rozhodnutia žalovaného,
- dôvod neuznania práva na odpočítanie dane sa prvýkrát objavil až v napadnutom rozhodnutí žalovaného, pričom správca dane ho nikdy neuviedol v daňovej kontrole a ani vo vyrubovacom konaní. Žalovaný spochybňuje existenciu tovaru, čo nemá oporu v zistenom skutkovom stave. Ide o nový dôvod neuznania odpočtu DPH, proti ktorému sa sťažovateľ v konaní nemohol brániť. Krajský súd navyše túto námietku vôbec neposudzoval, čím je jeho rozhodnutie nepreskúmateľné. Závery krajského súdu sú zmatečné a nepreskúmateľné. Neuvádza, aký je rozdiel medzi existenciou materiálneho plnenia v rovnakej kvalite a množstve a v rovnakom čase, ako je to uvedené na kontrolovaných faktúrach a materiálom základom faktúr,
- v daňovej kontrole bolo preukázané dodanie tovaru - zinku, ktorý sťažovateľ použil na výstupe pre svoje zdaniteľné plnenie, keď dodaným zinkom pozinkovával výrobky. Bez tohto dodaného zinku by nemohol vyrábať a teda ani fungovať,

- dôvodom správca dane na neuznanie práva na odpočet dane bolo to, že nebolo preukázané dodanie zinku od spoločnosti Pro Metal Group, s.r.o., čím nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH u deklarovaného dodávateľa. Ak by správca dane tvrdil, že existujúci tovar nedodal deklarovaný dodávateľ, išlo by o vady dôkaznej situácie viažuce sa na deklarovaného dodávateľa, čo predstavuje osobitý prípad podvodu. Preto dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu, že k dodaniu tovaru nemohlo dôjsť označenou osobou a/alebo, že má o tejto skutočnosti správca dane kvalifikované pochybnosti zaťažuje správca dane,

- správca dane nikdy nespochybňoval materiálnu existenciu tovaru, a to presne v zmysle, ktorý uvádza aj Súdny dvor EÚ vo svojej judikatúre pri prenose dôkazného bremena, teda že existoval tovar v rovnakej kvalite a množstve ako na kontrolovaných formálnych dokladoch a tento tovar použil daňový subjekt pre svoje zdaniteľné plnenie, čo takisto správca dane v plnom rozsahu uznal. Zároveň nebolo nikdy preukázané, že by tento tovar dodal niekto iný, ako dodávateľ uvedený na faktúrach. Preto je nesprávnym právnym posúdením veci krajským súdom, že reálny existujúci tovar daňového subjektu, v rovnakom množstve a kvalite ako na faktúrach, ním využitý na vlastné zdaniteľné plnenie, nie je materiálnym základom faktúr. Preto je nesprávne aj právne posúdenie krajského súdu o neaplikovateľnosti uvádzaných rozsudkov Súdneho dvora EÚ. V tejto veci nebola správcom dane spochybnená materiálna podstata týchto obchodov, teda ich reálna existencia. Preto bol krajský súd povinný zaoberať sa záväznou judikatúrou Súdneho dvora EÚ a náležite sa s ňou vysporiadať,

- predložené doklady, výpovede svedkov - vodičov kamiónov, vyjadrenie dodávateľa, výpisy z mýtného systému - všetky tieto dôkazy svedčili o tom, že tovar bol naložený presne podľa dokladov na parkovisku v priemyselnom areáli v Šali. Správca dane všetky tieto dôkazy vyhodnotil ako nepravdivé, a to len na základe jedného vyjadrenia pána H., ktorý mal byť konateľom spoločnosti, ktorá má rovnakú adresu ako miesto naloženia tovaru, vo veľkom priemyselnom areáli v Šali,

- sťažovateľ nepozná pána H. a nemá s ním nič spoločné. Taktiež nikdy netvrdil, že by sa mal tovar vykladať v jeho spoločnosti. Pán H. uviedol, že v jeho spoločnosti (spoločnosť e-Word s.r.o.) sa žiadny tovar neskladoval ani nenakladal, zároveň ale potvrdil, že na parkovisku areálu s rovnakou adresou, ako má jeho spoločnosť, bežne stoja kamióny, ktoré nepozná,

- nikde v napadnutom rozsudku krajský súd, ani v predchádzajúcich rozhodnutiach orgány verejnej správy neuviedli, aké iné dôkazy mal sťažovateľ ešte predložiť alebo aké iné opatrenia ešte mohol prijať, aby mu bolo priznané právo na odpočet dane,

- daňový subjekt predložil v daňovej kontrole všetky doklady, ktoré mal k dispozícii a ktoré od neho správca dane žiadal. Vykonan výsluchy svedkov - vodičov kamiónov, ktorí tovar prepravovali a potvrdili túto prepravu. Vykonalo sa miestne zisťovanie u dodávateľa, kde konateľ dodávateľa potvrdil dodanie. Dáta z mýtného systému potvrdili nakladanie v Šali a dodávku ku sťažovateľovi. Správca dane ale vypočul pána H., ktorý nevedel nič o skladovaní tovaru v jeho spoločnosti T & B s.r.o., pričom tento vzťah sa týka dodávateľa a subdodávateľa. Správcovi dane bolo vysvetlené, že spoločnosť T & B s.r.o. má s preverovaným obchodom spoločnú len adresu naloženia, ale to neznamena, že sa tovar skladoval v tejto spoločnosti,

- na preukázanie týchto tvrdení sťažovateľ navrhol vykonanie obhliadky na mieste samom správcom dane, ako aj konfrontáciu vodičov s týmto miestom, aby vysvetlili správcovi dane, ako sa tovar nakladal a ako je možné, že s tým nemala spoločnosť T & B s.r.o. nič spoločné. Správca dane tieto návrhy nevykonan s vysvetlením, že pán H. vypovedal, že u neho sa tovar neskladoval, preto by sa obhliadkou nič nemohlo preukázať. Sťažovateľ sa domnieval, že tieto dôkazy by vedeli vyvrátiť tvrdenie pána H.,

- krajský súd závery finančných orgánov prevzal aj do napadnutého rozhodnutia, keď konštatoval, že sa správca dane s návrhmi na vykonanie dôkazov dostatočne vysporiadal. Krajský súd opakoval, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, ale v momente, keď sťažovateľ navrhol vykonanie dôkazov, všetky návrhy boli odmietnuté s poukazom na to, že je na správcovi dane, ktoré dôkazy vykoná. Odmietnutý bol aj návrh sťažovateľa na pripojenie daňových dokladov spoločnosti Pro Metal Group s.r.o., z ktorých by bolo jasné, že správca dane na výstupe tejto spoločnosti dodanie pre sťažovateľa v plnom rozsahu uznal. Spoločnosť Pro Metal Group s.r.o. sťažovateľovi potvrdila, že správca dane v plnom rozsahu uznal daňové priznanie podané týmto daňovým subjektom, v ktorom je deklarované a uznané nadobudnutie zinku od spoločnosti e-Word s.r.o., ako aj dodanie tovaru - zinku pre sťažovateľa presne v rozsahu, v akom si sťažovateľ uplatnil právo na odpočítanie dane,

- dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne. Pokiaľ daňový subjekt pri kontrole predložil všetky jemu dostupné a v obchodnom styku obvyklé doklady, aj nad rámec jeho zákonných povinností - je dôkazné bremeno prenesené na správcu dane. Sťažovateľ predložil správcovi dane kompletne účtovníctvo, ktorého obsah nikdy nespochybnil a z ktorého vyplýva, že mu bol tovar dovezený v množstve a kvalite, ako je uvedený aj na faktúrach. Tieto skutočnosti správca dane nikdy nespochybňoval, naopak, potvrdil správnosť vedenia účtovníctva aj formálnu perfektnosť predložených dokladov. Sťažovateľ zároveň preukázal, že nadobudol tovar, ktorý množstvom a kvalitou zodpovedá údajom na formálnych dokladoch. Tento tovar použil pre svoje zdaniteľné plnenie - pozinkovanie výrobkov, ktoré následne predal a daň z predaja aj priznal a odviezol do štátneho rozpočtu. Správca dane môže vyvrátiť preukázané tvrdenia sťažovateľa len predložením dôkazu opaku, čo sa však v tomto prípade nestalo. Preto ani nemôže spochybňovať uplatnený nárok na odpočítanie dane, pretože by nekorešpondoval s predloženými dokladmi. Pochybnosti uvádzané správcovi dane sa týkajú len vzťahu dodávateľa a subdodávateľa a nie sú dôvodné ani riadne odôvodnené a vykonanie dôkazov na odstránenie pochybností správca dane neumožnil,

- krajský súd porušil procesné práva sťažovateľa, keď sa nezaoberal námietkou o nesprávnom, účelovom hodnotení dôkazov v neprospech sťažovateľa orgánmi verejnej správy, čím bolo porušené právo sťažovateľa na spravodlivý proces,

- krajský súd nesprávne právne posúdil námietku o nulite rozhodnutia, ktoré vydal orgán označený ako Daňový úrad Žilina, pobočka Martin. Sťažovateľ tu namietal, že má sídlo v Žiline, ktorá je súčasťou Žilinského kraja. Na základe § 4 ods. 1 a § 5 ods. 1 zákona č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj „zákon o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov“) je vecne príslušným správcovi dane Daňový úrad Žilina, ktorý má zákonom delegovanú kompetenciu na spôsobilosť byť účastníkom súdneho konania a samostatne pred súdom v rámci svojej spôsobilosti konať. Správcovi dane preto nemôže byť subjekt označený ako Daňový úrad Žilina, pobočka Martin. Organizačná zložka nemá právnu subjektivitu ani rozhodovaciu kompetenciu a taktiež nemá kompetenciu vystupovať navonok ako verejný orgán. Sťažovateľ preto označil prvostupňové rozhodnutie podľa § 64 ods. 2 písm. a) daňového poriadku za nulité,

- právne nesprávne je posúdená aj námietka nulity protokolu z daňovej kontroly, kde krajský súd tvrdí, že protokol nie je rozhodnutím a zákon nevymedzuje zákonné dôvody nulity protokolu, teda tvrdí, že protokol nemôže byť nikdy nulitným. Z ustálenej judikatúry správnych súdov vyplýva, že správne akty, ktorých chybovosť dosahuje takú mieru, že nemožno o nich ako o správnych aktoch hovoriť, sú akty nulité. Nulita aktu nastáva z dôvodu neexistencie kompetencie orgánu verejnej správy akt vydať, absolútneho nedostatku predpísanej formy aktu, absolútneho omylu v osobe adresáta aktu, založenia požiadavky fakticky nemožného plnenia, neurčitosti či nezmyselnosti aktu,

- krajský súd v napadnutom rozhodnutí poukazuje na to, že je to daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia. Nestačí však len spochybňovanie tvrdení daňového subjektu, ale je povinnosťou správcu dane riadne vykonanými dôkazmi preukázať, že k plneniu nedošlo tak, ako o tom svedčia predložené dôkazy vo forme dokladov. Túto povinnosť potvrdil aj Ústavný súd SR v náleze sp. zn. I. ÚS 30/2018 zo dňa 30.01.2019,

- správca dane nikdy nepredložil žiadne objektívne dôkazy, ktoré by preukazovali, že sa sťažovateľ zúčastnil podvodu alebo o takom podvode vedel. Pred vydaním napadnutého rozhodnutia sa správca dane vôbec nezaoberal možnosťou podvodu zo strany daňového subjektu, čím nemal žiadne podklady k tomu, aby dospel k takýmto záverom, ako ich v prvostupňovom rozhodnutí uvádza. V doterajšom priebehu postupu správcu dane nikdy nebola ani spomenutá taká skutočnosť, ktorá by takéto závažné obvinenie preukazovala. Kvôli existencii akéhokolvek dôvodu pre prijatie záveru o podvode v tejto súvislosti potom ani neexistuje dôvod pre odmietnutie priznania práva na odpočítanie dane,

- sťažovateľ poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci Bonik zo dňa 06.12.2012, C-285/11 a rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci Maks Pen EOOD zo dňa 13.02.2014, C-18/13, rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach Mahagében Kft. a Dávid zo dňa 21.06.2012, C-80/11 a C-142/11, rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach Optigen Ltd., Fulcrun Electronics Ltd. a Bond House Systems zo dňa 12.01.2006, C-354/03, C-255/03 a C-484/03, rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach Kittel a Recolta Recycling SPRL zo dňa 06.07.2006, C-439/04 a C-440/04, rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci Technological Industries a i. zo dňa 11.05.2006, C-384/04 a rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG zo dňa 21.02.2008, C-

271/06. S poukazom na uvedenú judikatúru uviedol, že je v tomto prípade nespochybniteľne preukázané, že jeho dodávateľ aj on sám je zdaniteľnou osobou. Taktiež je nespochybniteľné, že mu bol tovar dodaný a že tovar v tom istom druhu a množstve použil pre vlastné zdaniteľné plnenie pri predaji tohto tovaru. Dôkazmi bolo preukázané, že tovar dodala práve spoločnosť Pro Metal Group s.r.o. a správca dane to žiadnym dôkazom nevyvrátil. Taktiež správca dane nespochybňuje ani dobrú vieru pri nadobudnutí tovaru a že vykonal všetko preto, aby vedel alebo mohol vedieť o akýchkoľvek nezákonnostiach ich dodávateľov na vstupe, príp. subdodávateľov,

- krajský súd sa stotožnil so závermi orgánov verejnej správy, že sťažovateľ nepreukázal nákup tovaru
- zinku, čo orgány verejnej správy spochybnili s tým, že dodávateľ, príp. jeho subdodávateľ nevie preukázať nadobudnutie zinku. Takéto úvahy a závery sú v rozpore s uvedenou judikatúrou Súdneho dvora EÚ a smernicou o DPH. Sťažovateľ nemôže niesť zodpovednosť za skutočnosti, ktoré nevedia preukázať ani daňové subjekty. Krajský súd vec nesprávne právne posúdil, keď preniesol na sťažovateľa dôkazné bremeno správcu dane a absolutizoval ho, čo je v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora EÚ,

- výzva podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku je zákonnou povinnosťou správcu dane a nemôže ju ničím nahradiť. Je jeho povinnosťou preukázať, že takýto úkon bol riadne vykonaný. Nestačí daňovému subjektu doručiť výzvu na predloženie dôkazov s formálnym poukazom na § 46 ods. 5 daňového poriadku, ale takáto výzva, ktorá je procesným rozhodnutím správcu dane, musí obsahovo splňať zákonom stanovené podmienky, teda aj uvedenie pochybností a dôvody týchto pochybností správcu dane. V tejto veci žiadne takéto skutočnosti vo výzvach správcu dane neuviedol. Takýto postup je svojvoľný a preto nezákonný. Krajský súd nesprávne právne posúdil, že realizácia výslovného vyjadrenia pochybností správcu dane z § 46 ods. 5 daňového poriadku nevyplýva. Týmto krajský súd nechráni práva a právom chránené záujmy daňového subjektu, ako účastníka daňového konania, ktorý je podriadený štátnemu orgánu vykonávajúcemu voči nemu právomoc v nadriadenom postavení, ale použitý právny predpis vykladá jednoznačne na ochranu postupu štátneho orgánu. Výklad krajského súdu, že z § 46 ods. 5 daňového subjektu nevyplýva povinnosť výslovného vyjadrenia pochybností správcu dane, je úplne opačný ako text tohto ustanovenia. Rovnako konštatovanie krajského súdu, že porušenie § 46 ods. 5 daňového poriadku správcu dane nie je dôvodom na zrušenie rozhodnutia, pretože daňový subjekt mohol činiť dôkazné návrhy aj po doručení protokolu z kontroly, je nesprávnym právnym posúdením. Dokazovanie v daňovej kontrole má iný zákonný účel ako dokazovanie vo vyrubovacom konaní alebo prípadné dokazovanie v odvolacom konaní. Nezákonný postup správcu dane v daňovej kontrole nie je možné opraviť vo vyrubovacom konaní, pretože daňová kontrola sa končí doručením protokolu a účelom vyrubovacieho konania je niečo iné ako je účel daňovej kontroly. Správca dane je obmedzený jednoročnou lehotou na vykonanie daňovej kontroly, aby sa tým obmedzil intenzívny zásah do práv daňového subjektu, ktorý spôsobuje daňová kontrola. Preto nemožno pokračovať po daňovej kontrole s dokazovaním v rovnakom rozsahu aj v ďalších fázach konania, pretože by išlo o neoprávnený zásah do práv daňového subjektu.

IV.

Právny názor kasačného súdu

8. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“), na ktorý prešiel odo dňa 01.08.2021 výkon súdnictva aj vo veciach kasačných sťažností, v ktorých bol dovtedy príslušný Najvyšší súd SR (§ 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, v spojení s § 11 písm. h) SSP), preskúmal kasačnú sťažnosť, ktorá bola podaná včas [§ 443 ods. 2 písm. a) v spojení s § 145 ods. 2 SSP], oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), za splnenia podmienok povinného zastúpenia (§ 449 SSP) a zároveň obsahovala zákonom stanovené náležitosti (§ 445 SSP), pričom ňou bolo napadnuté rozhodnutie, proti ktorému je jej podanie prípustné (§ 439 ods. 1, ods. 2, ods. 3 SSP). Kasačný súd vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

9. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým krajský súd zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu v sume

41.665,45 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2017. Predmetom napadnutých rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorých zákonnosť bola preskúmaná krajským súdom, bolo vyrubenie rozdielu DPH, ktorý vznikol neoprávneným uplatnením odpočítania dane z pridanej hodnoty pri sťažovateľom deklarovanej dodávke tovaru od dodávateľa Pro Metal Group s.r.o.. Krajský súd sa v napadnutom rozsudku stotožnil s názorom orgánov verejnej správy, že v posudzovanom prípade neboli naplnené vecné podmienky odpočtu DPH z dôvodu nepreukázania uskutočnenia zdaniteľných obchodov dodávateľom uvedeným na faktúrach.

10. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky primárne v medziach kasačnej sťažnosti ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane a konania týmito rozhodnutiami predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal nesprávne právne posúdenie splnenia resp. nesplnenia podmienok na priznanie práva na odpočet DPH, namietal nulitu prvostupňového rozhodnutia správcu dane, nesprávne vyhodnotenie vykonaných dôkazov ako aj porušenie jeho procesných práv pre porušenie § 46 ods. 5 daňového poriadku.

11. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

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

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

14. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

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

16. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

17. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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

19. Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

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

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

22. Podľa § 45 ods. 6 daňového poriadku ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

23. Kasačný súd sa v prvom rade zaoberal kasačnou námietkou sťažovateľa, ktorý namietal porušenie jeho procesných práv nesplnením zákonnej povinnosti správcu dane v zmysle § 46 ods. 5 daňového poriadku, teda v prvom rade zameral kasačný prieskum na otázku procesného postupu správcu dane, ktorý predchádzal vydaniu prvostupňového rozhodnutia, keďže za predpokladu, že by namietané procesné pochybenie bolo považované za závažné, kasačný súd by konštatoval nezákonnosť prvostupňového rozhodnutia správcu dane ako aj nezákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného (s prihliadnutím na skutočnosť, že žalovaný napadnutým rozhodnutím potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane).

24. V súvislosti s uvedeným kasačný súd poukazuje na to, že základnou zásadou daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá sa premieta do § 3 ods. 1 daňového poriadku, avšak vychádza primárne z článku 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. V zmysle tejto zásady sú orgány verejnej správy pri správe daní povinné postupovať podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, dbať na fiškálne záujmy štátu, ale aj na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a pri správe daní postupovať v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Spolupráca orgánov verejnej správy v rámci daňovej kontroly s kontrolovanými daňovými subjektmi vyplýva z viacerých ustanovení daňového poriadku, pričom jedným z nich je aj § 46 ods. 5 daňového poriadku, ktorý vo svojej podstate upravuje prenos dôkazného bremeno zo správcu dane na kontrolovaný daňový subjekt práve v prípade, ak má správca dane pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich oznámených. V prípade, ak k takejto situácii dôjde, správca dane vyzýva daňový subjekt, aby sa k zisteným pochybnostiam vyjadril a aby pravdivosť údajov preukázal.

25. Daňový poriadok teda v § 46 ods. 5 daňového poriadku pre správcu dane výslovne stanovuje povinnosť oznámiť kontrolovanému daňovému subjektu jeho pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti predložených dokladov alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených a vyzvať ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Vyššie citované ustanovenie daňového poriadku zaručuje daňovému subjektu ochranu v tom, že správca dane musí daňový subjekt v priebehu daňovej kontroly informovať o svojich pochybnostiach a zároveň ho vyzvať, aby tieto pochybnosti odstránil alebo vyvrátil. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší správny súd SR“) sp. zn. 1Sžfk/10/2020 zo dňa 24.02.2022, ktorý bol zverejnený v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pod č. 18/2022, v zmysle ktorého výzva podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku „môže byť daňovému subjektu alternatívne zaslaná v písomnej forme alebo pochybnosti môžu byť daňovému subjektu oznámené aj počas ústneho pojednávania, na ktoré správca dane daňový subjekt predvolá a

následne spíše zápisnicu. Práve týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania k prenosu dôkazného bremena zo správcu dane na kontrolovaný daňový subjekt“.

26. K prenosu dôkazného bremena v daňovom konaní sa vo svojej rozhodovacej činnosti vyjadril aj Ústavný súd SR v uznesení sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14.11.2018, v ktorom uviedol, že „daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej“.

27. Aj s ohľadom na vyššie uvedené sa kasačný súd nemohol stotožniť s názorom krajského súdu, ktorý mal za to, že obsah ústneho pojednávania č. 100321550/2018 zo dňa 08.02.2018, spolu s možnosťou sťažovateľa vyjadriť sa k protokolu, korešponduje naplneniu povinnosti správcu dane v zmysle § 46 ods. 5 daňového poriadku. Taktiež sa kasačný súd nestotožnil s názorom krajského súdu, ktorým mal za to, že uvedené nedostatky procesnej povahy (nesplnenie povinnosti správcu dane podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku) neodôvodňujú zrušenie rozhodnutia orgánu verejnej správy, pretože nemali za následok nezákonné rozhodnutie vo veci samej. Uvedeným postupom správca dane nerešpektoval § 46 ods. 5 daňového poriadku, pričom z pohľadu zákonnosti samotného priebehu daňovej kontroly má kasačný súd za to, že toto procesné porušenie je takej intenzity, že zasiahlo do práv a právom chránených záujmov sťažovateľa a má za následok nezákonnosť rozhodnutia správcu dane, ako aj potvrdzujúceho napadnutého rozhodnutia žalovaného.

28. Svoj právny názor kasačný súd ďalej dôvodí tým, že na to, aby správca dane vôbec mohol realizovať povinnosti vyplývajúce mu z § 46 ods. 5 daňového poriadku, musí pochybnosti nadobudnúť a tieto si ustáliť. Ide o jeho vnútorné procesy naviazané na vyhodnocovanie predložených tvrdení a doklady. Následne musí svoje pochybnosti jasne a zreteľne naformulovať (prejaviť navonok) a iba tak ich môže daňovému subjektu oznámiť. Až následne, a to v spojitosti s predne vymedzenými pochybnosťami, môže pristúpiť k výzve na odstránenie pochybností, a to vhodným spôsobom, ktorý zvolí. Logická postupnosť uvedeného procesu pritom neumožňuje vynechať ani jeden článok, pretože by tým bol popretý základný účel tohto ustanovenia, ktorým je odstránenie konkrétnych a nie len akýchkoľvek domnelých pochybností (pozri aj rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/31/2020 zo dňa 26.10.2022).

29. Kasačný súd taktiež odkazuje na právny názor Najvyššieho správneho súdu SR vyjadrený v rozsudku sp. zn. 1Sžfk/10/2020 zo dňa 24.02.2022, v zmysle ktorého by odobrením uvedeného postupu správcu dane mohlo dochádzať k obchádzaniu zákonom stanovenej prekluzívnej jednoročnej lehoty na výkon daňovej kontroly, keď správca dane by v časovej tiesni nepostupoval podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku. Nevykonával by dokazovanie vo vzťahu k tvrdeniam kontrolovaného daňového subjektu, ale protokol by vydal v zákonom stanovenej lehote. V predmetnom rozsudku Najvyšší správny súd SR poukázal na to, že „účel daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nie je totožný. V rámci daňovej kontroly sa zisťujú a preverujú skutočnosti potrebné na správne určenie dane, správca dane vyhodnocuje predložené doklady a oboznamuje daňový subjekt so svojimi pochybnosťami. Daňový subjekt tieto pochybnosti následne odstraňuje, následne správca dane posudzuje, či kontrolovaný daňový subjekt pochybnosti odstránil alebo nie, pričom tento proces sa deje v súčinnosti s daňovým subjektom. Výsledkom daňovej kontroly je protokol obsahujúci zistenia správcu dane vrátane vyjadrení daňového subjektu. V rámci vyrubovacieho konania, sa reaguje na pripomienky k zisteniam uvedeným v protokole, pričom vyrubovacie konanie nie je pokračovaním daňovej kontroly.“

Pokiaľ by to tak malo byť, je logické, že by nemalo význam ani časové ohraničenie dĺžky daňovej kontroly...“. Najvyšší správny súd SR ďalej uviedol, že „v rámci vyrubovacieho konania by sa v podstate mali bližšie objasniť konkrétne sporné skutočnosti, ktoré vyvstali z pripomienok daňového subjektu k zisteniam správcu dane, pričom nie je samozrejme nie je vylúčené ani doplnenie dokazovania v určitej, nie rozsiahlej miere, nakoľko riadne dokazovanie má byť primárne realizované v rámci daňovej kontroly“.

30. Kasačný súd v zmysle uvedeného konštatuje, že ustanovenie § 46 ods. 5 daňového poriadku zaručuje kontrolovanému daňovému subjektu určitú ochranu v tom, že správcovi dane ukladá priamo dve povinnosti. Povinnosť oznámiť kontrolovaného daňovému subjektu pochybnosti o správnom, pravdivosti alebo úplnosti predložených dokladov a súčasne povinnosť vyzvať kontrolovaný daňový subjekt, aby sa k nim vyjadril, najmä, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Ako už bolo vyššie uvedené (aj v zmysle rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/10/2020 zo dňa 24.02.2022, ktorý bol zverejnený v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pod č. 18/2022) tento postup je možné realizovať osobitným písomným oznámením zaslaným daňovému subjektu alebo počas ústneho pojednávania s následným spísaným zápisnice. Procesný postup správcu dane v predmetnej veci však nemožno považovať za splnenie tejto povinnosti, keď správca dane síce oboznámil sťažovateľa s vykonanými dôkazmi, avšak ani počas ústneho pojednávania dňa 08.02.2018 mu neoznámil svoje pochybnosti o pravdivosti prípadne úplnosti predložených dokladov a nevyzval ho na odstránenie týchto pochybností. Kasačný súd považuje takýto postup správcu dane za konanie v rozpore s predmetným ustanovením, ktoré má za následok nezákonnosť jeho rozhodnutia. Kasačný súd zvyrazňuje, že prejavenie pochybností nemá byť samoúčelné, ale má upozorniť daňový subjekt na presné okolnosti, ktorých spornosť správca dane zistil a práve tieto nejasnosti majú spoločne, teda vo vzájomnej súčinnosti, odstrániť. Tu kasačný súd zvyrazňuje aj tú skutočnosť, že správcom spochybnené tvrdenia sťažovateľa a spochybnené doklady predložené sťažovateľom predstavujú v predmetnej veci dôležitý podklad jednak pre prvostupňové rozhodnutie správcu dane ako aj napadnuté rozhodnutie žalovaného.

31. Kasačný súd ďalej uvádza, že v súlade s účelom daňovej kontroly, ktorým je zistenie a preverenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo dodržanie ustanovení osobitných predpisov a v súlade s právom kontrolovaného daňového subjektu predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy najneskôr do dňa ukončenia daňovej kontroly, daňový subjekt má právo sa k pochybnostiam správcu dane vyjadriť a tieto pochybnosti odstrániť alebo vyvrátiť do dňa ukončenia daňovej kontroly.

32. Daňová kontrola bola v posudzovanej veci ukončená doručením protokolu o vykonaní daňovej kontroly (č. 100763661/2018 zo dňa 18.04.2018) dňa 23.04.2018. Z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že si správca dane do ukončenia daňovej kontroly nespĺnil svoju povinnosť stanovenú v § 46 ods. 5 daňového poriadku a kontrolovanému daňovému subjektu neoznámil svoje pochybnosti o správnom, pravdivosti alebo úplnosti predložených dokladov alebo údajov v nich uvedených. Nie je možné súhlasiť s názorom krajského súdu, ktorý tvrdí, že sťažovateľ mal „zistiť“ pochybnosti správcu dane z obsahu ústneho pojednávania zo dňa 08.02.2018. Tieto pochybnosti majú byť jasne a určito oznámené správcu dane (spravidla vo forme osobitnej výzvy) a nie je úlohou resp. povinnosťou kontrolovaného daňového subjektu, aby „čítal medzi riadkami“ a snažil sa pochopiť prípadne zistiť, či vo vyjadreniach alebo písomnostiach správcu dane sú pochybnosti o jeho tvrdeniach.

33. V zmysle uvedených zistení kasačný súd dospel k záveru, že pochybením správcu dane spočívajúcim v porušení ustanovenia § 46 ods. 5 daňového poriadku sa správca dane dopustil vady v procesnom postupe, ktorá spôsobila nezákonnosť jeho rozhodnutia (nie však nezákonnosť daňovej kontroly ako celku). V dôsledku tejto vady nedošlo k prenosu dôkazného bremena z daňového subjektu na správcu dane tak, ako to správca dane predpokladal a súčasne preto nevznikla daňovému subjektu povinnosť vyvrátiť pochybnosti správcu dane, nakoľko o nich ani nevedel. Inými slovami, ak správca dane založil svoje rozhodnutie na konštatovaniach o nepreukázaní tvrdených skutočnostiach zo strany daňového subjektu, tieto stratili zákonný poklad, v dôsledku nesprávneho vykonania

oznamovacej povinnosti o vzniknutých pochybnostiach. Tieto procesné pochybnosti vyhodnotil kasačný súd za tak závažné, že majú za následok zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného. Kasačný súd sa nevenoval ďalej posúdeniu ďalších sťažostných námietok sťažovateľa, keďže by to bolo aj z dôvody procesnej vady, predčasné.

34. Na základe vyššie uvedeného kasačný súd v medziach kasačných námietok sťažovateľa uzatvára, že napadnutý rozsudok krajského súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP). Krajský súd pochybil, keď správnu žalobu zamietol s konštatovaním, že správca dane aj žalovaný postupovali v súlade s ich povinnosťami a neukrátili sťažovateľa na jeho procesných právach, ktoré mu pri daňovej kontrole prináležia. Keďže krajský súd žalobu zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 v spojení s § 191 ods. 1 písm. c) SSP zmenil napadnutý rozsudok krajského súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

35. V ďalšom konaní bude úlohou orgánov verejnej správy pokúsiť sa v súčinnosti so sťažovateľom [s poukazom na zásadu úzkej súčinnosti podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku a na účel vyrubovacieho konania, ktoré nemá nahrádzať daňovú kontrolu] napraviť vytýkané pochybenie, pochybnosti sťažovateľovi oznámiť a umožniť mu, aby ich vyvrátil. Pokiaľ bude sťažovateľ aj naďalej trvať na svojom práve na oznámenie pochybností v zmysle § 46 ods. 5 daňového poriadku (t. j. počas daňovej kontroly), orgány verejnej správy musia mať na pamäti, že sa má za to, že k prenosu dôkazného bremena na daňový subjekt nedošlo a pochybenie správcu dane tak už počas vyrubovacieho konania nebude možné napraviť. V takom prípade bude potrebné zvážiť opätovné vykonanie daňovej kontroly.

36. Podľa § 469 SSP ak dôjde k zrušeniu napadnutého rozhodnutia a k vráteniu veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie, správny súd aj orgán verejnej správy sú viazaní právnym názorom kasačného súdu.

37. Podľa § 467 ods. 1 SSP ustanovenia o trovách konania sa primerane použijú na kasačné konanie.

38. Podľa § 467 ods. 2 SSP ak kasačný súd zmení rozhodnutie správneho súdu, rozhodne aj o nároku na náhradu trov konania na správnom súde a kasačnom súde.

39. Podľa § 167 ods. 1 SSP správny súd prizná žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú alebo čiastočnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, ak mal žalobca vo veci celkom alebo sčasti úspech.

40. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému sťažovateľovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred krajským súdom.

41. Podľa § 175 ods. 2 SSP o výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.

42. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný riadny opravný prostriedok.

