

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 8Sžfk/9/2021
Identifikačné číslo spisu: 3020200020
Dátum vydania rozhodnutia: 28. apríla 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Trenčan
Funkcia: predseda senátu, sudca spravodajca
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3020200020.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci sťažovateľa (žalobcu): Zlatá huta, spol. s r.o., so sídlom Bernolákova 11/3040, Trenčín, IČO 31 426 964, právne zastúpeného JUDr. Bohumilom Novákom, advokátom so sídlom Horná 27, Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/127350/2015/5201 zo dňa 23. marca 2015, v konaní o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/3/2020 zo dňa 8. júla 2020, takto

r o z h o d o l :

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .
- II. Účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

O d ô v o d n e n i e

I.
Pribeh a výsledky administratívneho konania

1. Žalovaný rozhodnutím č. 1100306/1/127350/2015/5201 zo dňa 23. marca 2015 (ďalej aj „preskúmané rozhodnutie“) podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj „daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 9301402/5/4780051/2014/Bed zo dňa 27. októbra 2014 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) v sume 225.472,25 eur za zdaňovacie obdobie december 2008, nadmerný odpočet DPH v sume 124.271,46 eur žalobcovi priznaný nebol a bola mu vyrubená vlastná daňová povinnosť v sume 101.200,79 eur.

2. V súdnej veci správca dane rozhodoval prvýkrát rozhodnutím zo dňa 5. marca 2010, ktoré bolo na odvolanie žalobcu zrušené rozhodnutím žalovaného zo dňa 3. augusta 2010 a vec bola vrátená na ďalšie konanie s tým, že správca dane bol zaviazaný vykonať opakovanú daňovú kontrolu.

3. Dňa 4. mája 2012 bol vydaný dodatočný platobný výmer (v poradí druhé rozhodnutie), ktorý bol na odvolanie žalobcu zrušený žalovaným s konštatovaním, že riadna daňová kontrola nebola pre porušenie § 15 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb. a pre nedostatočne zistený skutkový stav riadne ukončená, nebolo skončené ani vyrubovacie konanie po riadnej daňovej kontrole, vzhľadom na uvedené nemala ani prebehnúť opakovaná daňová kontrola a odvolaním napadnutý dodatočný platobný výmer nie je vydaný v súlade s ust. § 46 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. Následne správca dane pokračoval vo vyrubovacom konaní po riadnej daňovej kontrole a vydal dňa 27. októbra 2014 v poradí tretie (v bode 1 uvedené) rozhodnutie, ktoré je spolu s preskúmaným rozhodnutím žalovaného predmetom aktuálneho súdneho konania.

4. Vo výsledku nebol žalobcovi uznaný nárok na odpočet DPH za dodanie plechu s obsahom zlata (Au) o rýdzosti 999,9/1000 LBMA od dodávateľa A. Energie s.r.o. so sídlom Priemyselná 1, Trnava, IČO 36 244 155 v celkovej výške 86.284,09 eur. Taktiež mu nebol uznaný nárok na odpočet DPH ani za dodanie Au pásov s rýdzosťou 999,9 od dodávateľa A. J. Secret Consulting, s.r.o. so sídlom Svetlá 1, Bratislava, IČO 36 829 382 v celkovej výške 139.188,16 eur.

5. Bolo ustálené, že predmetná komodita bola v skutočnosti investičným zlatom a bola dodávaná na Slovensko z Rakúska prostredníctvom dvoch obchodných reťazcov v nasledovnom zložení:

i. Schoeller Münzhandel GmbH (Rakúsko) - Excelent gold plus s.r.o. (Česká republika) - LAZZA s.r.o. Poriadie - A. Energie s.r.o. Trnava - Zlatá huta, spol. s r.o. Trenčín (žalobca) a

ii. Schoeller Münzhandel GmbH (Rakúsko) - HiB Trade s.r.o. Spišská Nová Ves - A. J. Secret Consulting, s.r.o. Bratislava - Zlatá huta, spol. s r.o. Trenčín (žalobca).

6. Z vykonaného dokazovania daňovým orgánom vyplynulo, že v rámci vyššie uvedených obchodných reťazcov nebolo žalobcovi dodané priemyselné zlato, ale zlato investičné. Predmetná komodita „zlato s rýdzosťou 999,9 tisícín“ bola nakupovaná výlučne od rakúskeho dodávateľa Schoeller Münzhandel GmbH, ktorý je obchodnou spoločnosťou zaoberajúcou sa nákupom a predajom investičného zlata. Údaj o dodávanom tovare uvedený na faktúrach „zlaté pásy“, resp. „plech“ vyznieva podľa správcu dane účelovo, aby uvedená forma nespĺňala charakter investičného zlata, pričom rýdzosť zlata 999,9 parametre investičného zlata spĺňa.

7. Podľa zistení správcu dane medzičlánky v rámci vyššie uvedených obchodných reťazcov žiadnym spôsobom zlato nespracovávali a vo forme ako ho nakúpili ho predali svojim odberateľom v nezmenenom stave. Z uvedeného teda vyplýva, že žalobcovi na základe sporných faktúr nebol dodaný tovar uvedený na týchto faktúrach, ale bolo mu dodané investičné zlato.

8. Pri dodaní zlata v rámci popísaných obchodných reťazcov mohol žalobca dosiahnuť na Slovensku nárok na odpočet DPH len tak, že zlato nebude kvalifikované ako „investičné“, (ktoré je podľa § 67 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty /ďalej aj „zákon o DPH“/ oslobodené od DPH a teda žalobca si nemôže pri nákupe tejto komodity účtovať DPH na vstupe), ale len ako „priemyselné“ zlato. Daňové orgány zhodne uzavreli, že tovar na sporných faktúrach bol účelovo uvádzaný ako „zlaté pásy“ alebo „plech“ tak, aby takáto forma nespĺňala charakteristiku investičného zlata podľa § 67 zákona o DPH.

II.

Konanie na správnom súde

9. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal sťažovateľ na Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj ako „správny súd“) správnu žalobu podľa zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v účinnom znení (ďalej aj „S.s.p.“). Na jej základe správny súd rozsudkom zo dňa 19. septembra 2018 zrušil preskúmané rozhodnutie a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Následne na základe podanej kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 8Sžfk/59/2018 zo dňa 28. novembra 2019 uvedený rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Najmä zdôraznil, že neobstojí argumentácia správneho súdu, že daňová kontrola nebola riadne ukončená. Podľa kasačného súdu bolo konanie žalobcu, ktorý sa zúčastnil prerokovania protokolu o vykonaní daňovej kontroly, potrebné chápať a vykladať tak, že žalobca súhlasil s jeho prerokovaním, hoci ním vznesené písomné námietky neboli správcovi dane ešte v tom čase doručené. Iný výklad by podľa kasačného súdu znamenal, že konanie žalobcu v tom smere, že námietky, ktoré zaslal poštou nepredložil aj pri osobnej účasti na jeho prerokovaní, sledovalo iba jeden cieľ, ktorým bola snaha

zmiast' správcu dane a dosiahnuť v prípadnom súdnom spore znehodnotenie výsledkov daňovej kontroly. Takéto správanie žalobcu by potom nepochybne malo znaky zneužitia práva.

10. Výsledkom ďalšieho postupu správneho súdu bol v aktuálnom konaní napadnutý rozsudok č. k. 13S/3/2020 zo dňa 8. júla 2020, ktorým správny súd správnu žalobu zamietol.

11. V odôvodnení najmä uviedol, že

- dodávatelia nakupovali zlato od jediného rakúskeho dodávateľa, ktorý sa zaoberá len nákupom a predajom investičného zlata;
- na faktúrach bol tovar účelovo uvádzaný ako „zlaté pásky“ alebo „plech“ tak, aby takáto forma nespĺňala charakteristiku investičného zlata podľa § 67 zákona o DPH s cieľom získať nenáležitú daňovú výhodu spočívajúcu v tom, že žalobca si uplatní odpočítanie dane;
- uvedená situácia je založená na zneužití práva a preto nepožíva súdnu ochranu;
- v preskúvanom rozhodnutí žalovaný jasne formuloval svoje závery;
- daňová kontrola začala dňa 7. marca 2009 a bola ukončená prerokovaním protokolu z daňovej kontroly dňa 26. februára 2010, teda v zákonnej jednoročnej lehote predĺženej v súlade s § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb.;
- na základe dožiadaní vykonali miestne príslušní správcovia dane miestne zisťovania a ústne pojednávania s konateľmi dodávateľov žalobcu, pričom nešlo o výsluch svedkov a správca dane správne na tieto dôkazy prihladal v zmysle § 16, § 29 ods. 2 a 4 zákona č. 511/1992 Zb.;
- podľa Najvyššieho súdu Slovenskej republiky je konanie žalobcu, ktorý sa zúčastnil prerokovania protokolu potrebné chápať a vykladať tak, že súhlasil s jeho prerokovaním, hoci ním vznesené písomné námietky neboli správcovi dane ešte doručené. Iný výklad by znamenal, že konanie žalobcu v tom smere, že námietky, ktoré zaslal poštou nepredložil aj pri osobnej účasti na jeho prerokovaní, sledovalo iba jeden cieľ, ktorým bola snaha zmiast' správcu dane a dosiahnuť v prípadnom súdnom spore znehodnotenie výsledkov daňovej kontroly;
- žalobca mal vedomosť o jednotlivých zisteniach a pochybnostiach správcu dane a taktiež mal možnosť sa k nim i vyjadriť;
- rozhodovacou praxou kasačného súdu je ustálené, že pokiaľ správca dane spochybni dôveryhodnosť údajov na faktúre, musí daňový subjekt preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje.

III.

Kasačná sťažnosť, stanoviská

A)

12. Proti rozsudku správneho súdu podal sťažovateľ včas kasačnú sťažnosť z dôvodu, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.) a navrhol rozsudok zrušiť a vec vrátiť správne súdu na ďalšie konanie.

13. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ najmä uviedol, že

- daňová kontrola, ktorá začala 7. marca 2009, nebola nikdy ukončená podľa zákona, teda prerokovaním protokolu, a preto nemohla byť vykonaná ani opakovaná daňová kontrola, čo potvrdil aj žalovaný;
- rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/59/2018 z 28. novembra 2019 je nezákonný pre jeho zmätočnosť, nepreskúmateľnosť a tiež z dôvodu, že jeho závery sú v úplnom rozpore so skutkovým stavom;
- neprípustnosť záverov Najvyššieho súdu bola namietaná na pojednávaní dňa 8. júla 2020, správny súd však túto námietku v dôvodoch napadnutého rozsudku neuvádza a nevysporiadava sa s ňou, čo ho činí nepreskúmateľným;
- Najvyšší súd dospel k záveru, že došlo k prerokovaniu protokolu z daňovej kontroly z dôvodov, ktoré si vykonštruoval v rozpore so skutkovým stavom a aplikoval úplne novú argumentáciu o zneužití práva bez toho, aby mal sťažovateľ možnosť vyjadriť sa k nej;
- zároveň je rozsudok Najvyššieho súdu (najmä v bode 12) zmätočný a nepreskúmateľný;
- na predloženie poštového podacieho lístka (k námietkam k protokolu) sťažovateľ nebol vyzvaný, pričom zamestnancom správcu dane ukázal originál námietok;
- obsah zápisnice svedčí o namietaní ukončenia úkonu zo strany sťažovateľa;
- na posúdenie skutkového priebehu úkonu žiada vypočuť svedkov L.. O. F. a L.. A. A.;

- sťažovateľ postupoval len podľa pokynov správcu dane, v zmysle ktorých v lehote 8 pracovných dní podal písomné vyjadrenie;
- procesné právo účastník proti verejnému orgánu nemôže zneužiť;
- správny súd nesprávne vec právne posúdil, keď svojvoľne prijal záver, že v konaní bolo preukázané zneužitie práva, pričom takýto záver nikdy nebol prijatý v rozhodnutí správcu dane ani žalovaného a sťažovateľ nemal možnosť sa k takémuto záveru vyjadriť, ani navrhnúť alebo predložiť dôkazy na svoju obranu;
- záver o zneužití práva nie je možné v tejto veci prijať, pretože k takémuto záveru môže dôjsť len správca dane, na ktorom je dôkazné bremeno preukázania zneužitia práva (k tomu poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 1Sžf/31/2016 zo 17. októbra 2017);
- záver o účelovom uvádzaní tovaru na faktúre ako priemyselné zlato je iba prebratím tvrdení finančných orgánov, pričom správny súd sa nevysporiadal s námietkami k tomu uplatnenými, čím je jeho rozhodnutie nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov;
- L.. A. jednoznačne potvrdil a vysvetlil dôvody a spôsoby doručovania zásielok od rakúskej spoločnosti;
- svedkovia M. a O. jednoznačne potvrdili, že spoločnosť A. J. Secret Consulting s. r. o. dodala sťažovateľovi priemyselné zlato;
- záver o tom, že preskúmané rozhodnutie nie je nepreskúmateľné je nesprávnym právnym posúdením veci, pretože žalovaný sa nevysporiadal s uplatnenými námietkami;
- sťažovateľ nemal možnosť zúčastniť sa úkonu, pri ktorom správcovia dane vypočuli konateľov a nemohol sám týmto osobám klásť otázky (v tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 8Sžf/6/2012 z 30. januára 2013);
- výsledky medzinárodných dožiadaní nemôžu byť dôkazmi, pretože neboli získané v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, teda v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom, ktorý o nich ani nevedel a správca dane mu aj po ich vykonaní odmietol dať do nich nazrieť (k tomu poukázal na rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. I. ÚS 314/2015-55 zo 16. decembra 2015, tiež rozsudky Nejvyššího správního soudu ČR sp. zn. 9Aps/5/2010 zo 16. novembra 2010 a Súdneho dvora EÚ vo veci Twoh International C 184/05, podľa ktorých medzinárodné dožiadanie nemôže byť dôkazom);
- vo veci sa neuskutočnilo prvostupňové vyrubovacie konanie podľa § 44 zák. č. 511/1992 Zb., s čím sa nezaoberal žalovaný ani správny súd (v tomto smere tiež poukázal na nález Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 238/06 zo 16. decembra 2008);
- túto námietku posudzoval aj Ústavný súd SR v konaní rovnakého sťažovateľa v rozhodnutí sp. zn. I. ÚS 314/2015-55 zo 16. decembra 2015 tak, „že po ukončení daňovej kontroly sa v danej veci neuskutočnilo vyrubovacie konanie, ... Daňové konanie sa v danej veci začalo bez prvej inštancie, teda prakticky odvolacím konaním, pričom správca dane tak svojím postupom porušil základné zásady daňového konania...“
- v aktuálnom konaní nejde o daňový podvod, správca dane sa nezaoberal možnosťou podvodu zo strany sťažovateľa, pričom sprvu správny súd svojvoľne aplikoval závery o zneužití práva;
- uskutočnenie zdaniteľného plnenia nikdy spochybnené nebolo;
- úvahy o tom, že sťažovateľ nepreukázal nákup priemyselného zlata, pretože jeho dodávateľa, príp. ich subdodávateľa, nevedia preukázať nadobudnutie priemyselného zlata sú v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora EÚ ako aj smernicou o DPH;
- ak odvedli daň do štátneho rozpočtu dodávateľa žalobcu aj žalobca, neuznaním nadmerného odpočtu by došlo k dvojitému zdaneniu;
- u dodávateľov sťažovateľa bola vykonaná daňová kontrola s so záverom, že tieto spoločnosti dodali sťažovateľovi priemyselné zlato;
- nepochybným dôkazom v prospech sťažovateľa „je skutočnosť, že v mesiaci december 2008 nám do bezpečnostnej schránky Schoeller Munzhandel GmbH Viedeň nedoručoval žiadny tovar, pretože keď sme sa dozvedeli v mesiaci september 2008 že tento postup môže vyvolať problémy, tak od septembra 2008 sme všetku túto činnosť so Schoeller Munzhandel GmbH Viedeň zastavili.“ [bod 26 kasačnej sťažnosti].

B)

14. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol najmä, že

- žiada vypočítať ako svedkov zamestnancov správcu dane, zúčastnených na ústnom pojednávaní uskutočnenom dňa 26. februára 2010;
- vyhodnotenie svedeckej výpovede p. M. je uvedené na strane 9 žalobou napadnutého rozhodnutia;
- žalovaný trvá sa vysporiadal so všetkými odvolacími námietkami žalobcu;
- z rozsudku Súdneho dvora EÚ z 27. septembra 2007 vo veci C 184/05 Twoh International BV nevyplýva, že medzinárodné dožiadanie nemôže byť dôkazom;
- žalovaný nedisponuje právoplatnými rozhodnutiami príslušných správcov dane, ktoré mali byť vydané po daňových kontrolách dodávateľov sťažovateľa, pričom sťažovateľ nenavrhol doplniť dokazovanie nahliadnutím do spisov predmetných daňových kontrol.

IV.

Aplikované ustanovenia právnych predpisov

15. Podľa § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

16. Podľa § 15 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. Daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo

- c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety,
- e) klásť svedkom a znalcom otázku pri ústnom pojednávaní,
- f) vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim.

V.

Právne závery kasačného súdu

17. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2, § 453 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/, § 145 ods. 2 písm. a/ S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.) a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru deklarovanému vo výrokovej časti tohto rozsudku.

18. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky. Rozsudok bol verejne vyhlásený (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

19. Sťažovateľ primárne namietal procesné pochybenia daňových orgánov, najmä nezákonnosť protokolu o výsledku daňovej kontroly a absenciu jeho prejednaní spolu s uplatnenými námietkami, ako aj nezákonnosť vyrubovacieho konania. Z administratívneho spisu nesporne vyplýva, že sťažovateľ sa prostredníctvom svojho právneho zástupcu a konateľov zúčastnil u správcu dane dňa 26.02.2010 prerokovania protokolu z daňovej kontroly. Anomáliou v predmetnej veci je skutočnosť, že sťažovateľ preukázateľne v rámci lehoty stanovenej zákonom podal na poštovú prepravu písomné vyjadrenie k protokolu, ktoré sa do nasledujúceho dňa (kedy sa konalo prerokovanie protokolu) pochopiteľne nedostalo do dispozície správcu dane. Zo zápisnice o prerokovaní protokolu pritom nevyplýva, že by sťažovateľ správcovi dane predložil námietky k protokolu (hoc aj ústnou formou) ani doklad o podaní vyjadrenia na poštovú prepravu. Ďalej zo spisu vyplynulo, že protokol bol so sťažovateľom v uvedený deň prerokovaný, pričom sťažovateľ nenamietal postup správcu dane. Obsah zápisnice prítomné osoby potvrdili svojimi podpismi.

20. Za danej situácie kasačný súd vyhodnotil sťažnostné body, v ktorých sťažovateľ v podstate popisoval odlišný priebeh ústneho pojednávania, než aký bol zachytený v zápisnici a tiež aj návrhy obidvoch strán na vypočítanie svedkov, ako špekulatívne a nedôvodné. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že je úlohou správcu dane vykonať daňovú kontrolu v rámci zákonom stanovených lehôt a v

tomto záujme zabezpečiť prerokovanie protokolu o jej výsledku v deň, ku ktorému možno bezpečne očakávať doručenie príslušného písomného vyjadrenia správcovi dane. Správca dane v aktuálnej súdnej veci takto nepostupoval, preto mu možno pričítať na vrub vzniknutú časovú tieseň. Na druhej strane, (kvalifikovane zastúpený) sťažovateľ vo vzťahu k postupu správcu dane nič nenamietal, a nepochybne vedomý si danej situácie nevzniesol svoje námietky k protokolu ústne do zápisnice (resp. ich nepredložil správcovi dane krátkou cestou) a túto podpísal (obaja konatelia ako aj právny zástupca).

21. Takýto postup sťažovateľa Najvyšší súd Slovenskej republiky právoplatným rozsudkom sp. zn. 8Sžfk/59/2018 z 28. novembra 2019 vyhodnotil ako zneužitie práva a zároveň vec uzavrel so záverom, že protokol prejednaný bol. V aktuálnej súdnej veci sa konajúci senát kasačného súdu stotožnil s vyhodnotením veci vyššie uvedeným rozsudkom, pričom nevhliadol dostatočné dôvody na judikatórny odklon a na predloženie veci veľkému senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky. Zároveň sa žiada uviesť, že závery uvedené vo vyššie citovanom rozsudku sú jasné a zrozumiteľné a skutkové okolnosti, z ktorých vychádzal kasačný súd, sú podložené obsahom administratívneho spisu (najmä zápisnicou číslo: 645/320/14376/2010/Mik zo dňa 26.02.2010).

22. V tejto súvislosti kasačný súd dodáva, že správny súd, ktorého rozhodnutie bolo zrušené a vec mu bola vrátená na ďalšie konanie, bol v zmysle § 469 S.s.p. povinný riadiť sa právnym názorom vysloveným kasačným súdom v zrušujúcom rozhodnutí. Nerešpektovanie záväzného právneho názoru kasačného súdu vyslovenom v jeho predchádzajúcom zrušujúcom rozhodnutí by zakladalo dôvod kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. i) S.s.p. Preto skutočnosť, že sa správny súd v napadnutom rozsudku riadil právnym názorom, vyjadreným v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžfk/59/2018 z 28. novembra 2019, bez ďalšieho nepredstavuje porušenie práva na spravodlivý proces.

23. Sťažovateľ následne namietal absenciu vyrubovacieho konania. V tomto smere tiež poukázal na nález Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 238/06 zo 16. decembra 2008 a napokon aj na nález Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 314/2015-55 zo 16. decembra 2015, ktorý v konaní rovnakého sťažovateľa mal posudzovať obdobnú situáciu.

24. Pokiaľ ide o vyššie zmienené nálezy Ústavného súdu, tieto sa týkali situácií, kedy správca dane v rámci vyrubovacieho konania rozhodol o daňovej povinnosti sťažovateľov na nasledujúci deň (v prípade obdobnej veci sťažovateľa sp. zn. I. ÚS 314/2015), resp. šesť dní (sp. zn. I. ÚS 238/06) po prerokovaní protokolu o skončení daňovej kontroly, fakticky bez vykonania vyrubovacieho konania, v ktorom by sťažovatelia mohli v plnom rozsahu uplatniť svoje procesné práva, najmä predložiť dôkazy, zoznámiť sa s pripomienkami a prípadne odstrániť protichodnosť tvrdení správcu dane, ku ktorým dospel pri daňovej kontrole.

25. V aktuálnej prejednávanej právnej veci rozhodoval správca dane vo vyrubovacom konaní na podklade protokolu číslo: 645/320/9156/2010/Mik z 9. februára 2010 k daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2008 (v prípade, na ktorý poukazuje sťažovateľ, sa jednalo o iné zdaňovacie obdobie a inú daňovú kontrolu). V rámci samotného vyrubovacieho konania správca dane listom zo dňa 7. novembra 2013 predvolal sťažovateľa na ústne pojednávanie, ktorý v podaní zo dňa 2. decembra 2013 odmietol svoju účasť na tomto úkone. Následne dňa 27. októbra 2014 správca dane vydal prvostupňové rozhodnutie, ktoré je popri preskúmanom rozhodnutí predmetom aktuálneho konania pred kasačným súdom. Z obsahu administratívneho spisu mal tak kasačný súd za preukázané, že sťažovateľovi bola poskytnutá príležitosť uplatniť svoje procesné práva, čo v rámci vyrubovacieho konania nevyužil. Tiež nemožno konštatovať, že by samotným trvaním vyrubovacieho konania (ktoré trvalo niekoľkonásobne dlhšie ako v prípade poukazovaných nálezov) bolo sťažovateľovi znemožnené svoje práva uplatniť. Skutočnosť, že k takej aktivite sťažovateľa nedošlo, bolo za daných okolností výsledkom jeho voľby.

26. S uvedeným bezprostredne súvisí aj otázka zákonnosti dokazovania vykonaného správcu dane z pohľadu požiadavky na objektívne zistený skutkový stav, a aj vo vzťahu k zisteniam správcu dane vyplývajúcim z medzinárodnej výmeny daňových informácií, zákonnosť použitia ktorých ako dôkazov sťažovateľ namietal. V priebehu daňovej kontroly je medzinárodná výmena daňových informácií bežný postup, na základe ktorého príslušný správca dane získava informácie o preverovaných zdaniteľných obchodoch, príp. participujúcich daňových subjektoch. Sťažovateľ v tejto súvislosti namietal, že výsledky MVDI neboli získané v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom, ktorý o nich nevedel a správca dane mu ich odmietol prístupniť.

27. Uvedené tvrdenie sťažovateľa je však v rozpore s obsahom administratívneho spisu, podľa ktorého bol právny zástupca sťažovateľa predvolaný listom č. 645/320/101235/2009/Mik zo dňa 22. decembra 2009 (doručené dňa 07. januára 2010), aby sa dostavil k správcovi dane za účelom oboznámenia sa so skutočnosťami zistenými pri výkone daňovej kontroly. Sťažovateľ ani jeho právny zástupca túto možnosť nevyužili. Rovnako kasačný súd poukazuje aj na priebeh vyrubovacieho konania (bod 25), v ktorom sťažovateľ nevyužil poskytnutú príležitosť na vyvrátenie zistení vyplývajúcich z MVDI a za týmto účelom prípadne aj navrhnutie ďalších dôkazov.

28. Na tomto mieste kasačný súd len pre doplnenie dodáva, že informácie z MVDI získal správca dane (v rámci riadnej daňovej kontroly) sprostredkovane, najmä od DÚ Myjava. Tento proces teda nebol iniciovaný správcom dane v rámci daňovej kontroly u sťažovateľa.

29. Tiež nemožno súhlasiť s tvrdením sťažovateľa, že dôkazy vykonané správcom dane nemôžu byť použité z dôvodu ich nezákonnosti, pretože ide len o všeobecné tvrdenie, ktoré nijako nepreukazuje nezákonnosť postupu správcu dane pri zadovážení a vykonávaní dokazovania. Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane využil pri výkone kontroly v súlade s § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. dôkazy získané z odpovedí na dožiadania vydané v r. 2009 od iných správcov dane (DÚ Bratislava I, IV, Žilina II, Trnava, Myjava, Nové Zámky, Detva).

30. Pokiaľ ide o vypočutie bývalej konateľky A. J. Secret Consulting s.r.o. - V. M. ako dodávateľa investičného zlata pre sťažovateľa, táto bola vypočutá Daňovým úradom Bratislava I v rámci daňovej kontroly vykonávanej v tejto spoločnosti za rovnaké zdaňovacie obdobie. Nejednalo sa teda o výsluch svedka v rámci daňovej kontroly u sťažovateľa. Kasačný súd vychádzal zo zápisnice Daňového úradu Bratislava I číslo 600/321/52041/09/Slo zo dňa 31. marca 2009. Samotná zápisnica tak predstavuje (spolu s odpoveďami dožiadaného správcu dane) listinný dôkaz, s ktorým sa sťažovateľ preukázateľne oboznámil v deň prerokovania protokolu (a v zmysle vyššie uvedeného túto možnosť mal aj pred vyhotovením protokolu - vid' bod 27). Pokiaľ ide o konateľov spoločností HiB Trade, s.r.o. a A. Energie, s.r.o., z obsahu administratívneho spisu (k riadnej daňovej kontrole) a rozhodnutia správcu dane vyplýva, že týchto sa dožiadaným správcom dane nepodarilo vypočuť. O výsluch iných osôb správca dane priamo ani sprostredkovane neusiloval.

31. Možno teda konštatovať, že dôkazy, ktoré miestne príslušní správcovia dane získali v rámci iných konaní uskutočnených v roku 2008 a 2009, a ktoré zaslali správcovi dane ako podklad k výkonu kontroly, niet dôvodu považovať za nezákonné dôkazy.

32. Vo vzťahu k posúdeniu splnenia hmotnoprávných podmienok pre odpočet DPH kasačný súd považoval za presvedčivú argumentáciu daňových orgánov o tom, že v kontrolovanom zdaňovacom období sťažovateľ nakupoval investičné zlato od zistených obchodníkov so zlatom, pričom ako finálny dodávateľ zlata vystupovali spoločnosti A Energie s.r.o. a A. J. Secret Consulting, s.r.o. Tie sa však zaoberali iba obchodnou činnosťou, t. j. bez zmeny či spracovania nakupovali a predávali tovar - zlato, ktorý označil jeho prvotný rakúsky dodávateľ v dodávateľskom reťazci ako investičné zlato. Keďže dodávky investičného zlata nepodliehajú dani a súčasne nebolo preukázané, kedy a ako sa z investičného zlata malo stať zlato priemyselné, potom je nárok na odpočítanie dane uplatnené na dodávateľských faktúrach spoločností A Energie s.r.o. a A. J. Secret Consulting, s.r.o. v rozpore so zákonom o DPH a sťažovateľovi ako odberateľovi nemohol vzniknúť z posudzovaných dodávok nárok na daňový odpočet.

33. Z výsledkov dožiadaní, adresovaných miestne príslušným správcom dane vyplynulo, že zlato, ktoré A. Energie, s.r.o. predávala sťažovateľovi, bolo dodávané v reťazci daňových subjektov Sch?eller Münzhandel GmbH - Excelent Gold Plus, s.r.o. - Lazza s.r.o. - A. Energie, s.r.o. - Zlatá huta, s.r.o. Správca dane správne zameral svoju pozornosť aj na obchodné transakcie, na základe ktorých spoločnosť A. J. Secret Consulting, s.r.o. Bratislava kupovala zlato v obchodnom reťazci daňových subjektov, pričom z výsledkov vykonaného dokazovania vyplynulo, že prvým dodávateľom zlata na územie Slovenskej republiky bol rakúsky dodávateľ Sch?eller Münzhandel GmbH, Wien. Táto rakúska spoločnosť fakturovala v roku 2008 spoločnosti HiB Trade, s.r.o., dodanie investičného zlata, následne spoločnosť HiB Trade, s.r.o. predala zlato spoločnosti A. J. Secret Consulting s.r.o. a táto spoločnosť predala zlato nakúpené od HiB Trade, s.r.o. len sťažovateľovi.

34. Podľa názoru kasačného súdu z výsledkov vykonaného dokazovania vyplýva, že sťažovateľ nepreukázal, že sa deklarované obchody uskutočnili spôsobom ním tvrdným, pričom preukázanie týchto skutočností zaťažovalo jeho v zmysle § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. Pritom dôkazné bremeno leží na daňovom subjekte, ktorý má preukázať skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne

určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom. Z uvedených dôvodov sťažovateľa zaťažovala dôkazná povinnosť aj na tú skutočnosť, že predmetom obchodov bol tovar, ktorý mal charakter ním deklarovaný, najmä z dôvodu, že podliehal samostatnej právnej úprave v zmysle hmotného práva (§ 67 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z.; v tomto zmysle viď rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011).

35. Samotné tvrdenie sťažovateľa, že predmetom obchodov bolo priemyselné zlato, resp. len údaj v dodávateľskej faktúre, nie je možné považovať za právne relevantné, pre splnenie hmotnoprávnych podmienok podľa § 49 v spojení s § 51 zákona o DPH, v zmysle ktorých pri odpočítaní dane musí daňový subjekt vedieť preukázať oprávnené uplatnenie odpočítania dane. Správca dane pritom nespochybňoval reálnosť uskutočnených zdaniteľných plnení, ale uskutočnenie zdaniteľných plnení dodávateľskými spoločnosťami, predmetom ktorých bola dodávka zlata priemyselného, keďže pre možnosť uplatnenia si odpočtu DPH zo zdaniteľných plnení nie je podstatné len ich reálne uskutočnenie a daňový doklad od dodávateľa, ale aby uskutočnená dodávka tovaru deklarovaná na faktúrach reálne spĺňala zákonom predpokladané podmienky, čo však správca dane vykonaným dokazovaním spochybnil. V konaní vyplynúvšie skutočnosti vyvolávajú oprávnené pochybnosti o tom, či dodávateľské spoločnosti mohli sťažovateľovi dodať priemyselné zlato, keď výsledky dožiadaní (ktoré vychádzali okrem iného aj z medzinárodnej výmeny daňových informácií) potvrdili, že dodávateľia sťažovateľa, resp. ich dodávateľia, nakupovali zlato len od rakúskeho dodávateľa - Schoeller Munzhandel GmbH, ktorý je obchodnou spoločnosťou zaoberajúcou sa nákupom a predajom investičného zlata. Dodávky tovaru od uvedeného rakúskeho dodávateľa na základe vystavených faktúr mali charakter investičného zlata vo forme zlatých tehličiek, pričom rakúsky dodávateľ dodávku investičného zlata oslobodil od platenia DPH v zmysle rakúskeho zákona o DPH. Zlato bolo v niektorých prípadoch (v prípade dodávateľského reťazca so spoločnosťou A. J. Secret Consulting, s.r.o. na konci) priamo prepravované z uvedenej rakúskej spoločnosti k sťažovateľovi a v rámci dodávateľského reťazca nedošlo k spracovaniu zlata. Preto aj údaj uvedený na faktúrach vystavených spoločnosťou A. J. Secret Consulting, s.r.o. - zlaté pásy, vyznieva účelovo, aby uvedená forma nespĺňala charakter investičného zlata, pričom rýdzosť zlata bola na faktúrach uvedená 999,9 (zákonom predpokladaná).

36. Navyše, rakúsky dodávateľ Schoeller Munzhandel GmbH na faktúrach pre spoločnosť Excelent Gold Plus, s.r.o. tam uvedené zlaté tehly označil aj ako investičné zlato oslobodené od dane s odkazom na tamjšiu právnu úpravu („Anlagegold laut § 6 Abs. Z 8 lit. J Umsatzsteuergesetz 1994 steuerbefreit“).

37. Nemožno nechať bez povšimnutia ani skutočnosť, že dodávateľské spoločnosti so zlatom len obchodovali, pričom nemali oprávnenie na jeho spracovanie, ktorá skutočnosť mohla a mala byť známa aj sťažovateľovi z obchodného registra. Tieto skutkové okolnosti aj podľa názoru kasačného súdu dôvodne podmienili pochybnosti správcu dane o faktickom uskutočnení predmetného obchodu - dodaní priemyselného zlata, ktoré sťažovateľ predloženými dokladmi ku kontrole nevyvrátil, keď nepredložil také doklady (objednávky, dodacie a preberacie listy a pod.), ktoré by spôsobom vylučujúcich akékoľvek pochybnosti ním deklarované tvrdenia potvrdzovali.

38. Záverom je nutné dodať, že odmietnutie odpočtu DPH z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok, z dôvodu účasti na podvodnom reťazci a z dôvodu zneužitia práva sú zásadne odlišné dôvody, ktoré nie je možné kumulovať, pretože sa vzájomne vylučujú. Pri preukazovaní zapojenia do podvodného reťazca alebo zneužitia práva sa spravidla vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH sú splnené.

39. V tejto súvislosti sťažovateľ dôvodne namietal, že odôvodnenie napadnutého rozsudku obsahuje argumentáciu týkajúcu sa zneužitia práva. Na tomto dôvode však rozhodnutia daňových orgánov založené neboli, preto je táto nadbytočná a nemožno na ňu prihliadať. Z obsahu napadnutého rozsudku (najmä body 31 a 32) vyplýva, že správny súd zároveň preskúmal aj dôvody, na ktorých založili odmietnutie odpočtu daňové orgány. Uvedené pochybenie správneho súdu preto nedosahuje intenzitu, ktorá by mohla odôvodniť záver o porušení práva na spravodlivý proces.

40. Zároveň, keďže daňové orgány nezaložili odmietnutie práva na odpočet DPH z dôvodu účasti na podvodnom reťazci ani z dôvodu zneužitia práva, nezaťažovalo ich dôkazné bremeno v súvislosti s preukázaním týchto skutočností.

VI.

Záver

41. Z uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že krajský súd neporušil zákon v zmysle ustanovenia § 440 ods. 1 písm. g) ani písm. f) S.s.p. Kasačná sťažnosť teda nie je dôvodná a preto kasačný súd rozhodol podľa § 461 S.s.p. tak, ako je uvedené vo výrokovej časti tohto rozhodnutia.

42. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 S.s.p. v spojení s § 467 ods. 1 S.s.p. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 S.s.p.), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

43. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3 : 0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

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