

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/38/2019
Identifikačné číslo spisu: 1015201906
Dátum vydania rozhodnutia: 28. októbra 2021
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Trenčan
Funkcia: predseda senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2021:1015201906.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD. v právnej veci žalobcu: SD - spoločnosť, s.r.o., Bardošova 20, Bratislava, IČO : 31 390 927, zastúpeného: 1. ŘEHÁK & TISOŇ spol. s r. o., Komenského 437/62, Skalica, IČO: 47 235 349 a 2. Mgr. Radek Zapletal, usadený euroadvokát so sídlom Železničná 1511, Senica, proti sťažovateľovi (pôvodne žalovaný): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/280/2015-66 z 29. mája 2018, ECLI:SK:KSBA:2018:1015201906.1, takto

rozhodol:

Rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/280/2015-66 z 29. mája 2018 sa zrušuje a vec sa krajskému súdu vracia na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Na základe výsledkov daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“ alebo „DPH“) za zdaňovacie obdobie január až december 2006, ktorú vykonal u žalobcu Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty (ďalej len „správca dane“) na podnet orgánov činných v trestnom konaní, vydal správca dane dňa 29.04.2015 dodatočný platobný výmer č. 361830/2015 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b/, bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v systave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi za zdaňovacie obdobie január 2006 rozdiel dane v sume 10.175,39 Eur. V odôvodnení rozhodnutia sa uvádza, že pri kontrole dokladov získaných od PPZ, UBOK, Odbor boja proti korupcii Východ, Košice bolo zistené, že si žalobca uplatnil odpočítanie dane z faktúry č. 06-01-5, int. č. FT 01506 s dátumom dodania 26.01.2006, vyhotovenej dodávateľom INCITY s.r.o., pričom táto faktúra sa medzi zaistenými dokladmi vo vyšetrovacom spise

nenachádzala, bola len deklarovaná v záznamoch DPH na odpočítanie dane. Dožiadany Daňový úrad Košice I miestnym zisťovaním zistil, že INCITY s.r.o. nemá žiadne skladové priestory; prepravnú trasu tovaru a zmluvný vzťah prepravy sa dožiadanému úradu nepodarilo preveriť pre nedostatok účtovných dokladov a listinných dôkazov; dožiadany úrad tiež informoval správcu dane, že u INCITY s.r.o. za toto zdaňovacie obdobie určil daň podľa pomôcok. Správca dane uviedol, že nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľného obchodu uvedeného v záznamoch žalobcu a vznik daňovej povinnosti v tuzemsku. Faktúru tak nepovažoval za doklad podľa § 71 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), a zaplatenie dane vyplývalo z § 71 ods. 6 zákona o DPH (daň uvedená na faktúre). Správca dane poukázal na podobnosť obchodov v iných zdaňovacích obdobiach, kde išlo o reťazové obchody, pričom fakturované dodávky tovaru neboli predmetom dane v tuzemsku.

2. Na základe odvolania žalobcu sťažovateľ rozhodnutím zo dňa 19.08.2015 č. 1307856/2015 (ďalej aj „preskúmané rozhodnutie“) postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku rozhodnutie správcu dane potvrdil.

3. Sťažovateľ v odôvodnení rozhodnutia k odvolacím námietkam žalobcu uviedol, že sa stotožňuje s prvostupňovým rozhodnutím a považuje právne posúdenie veci správcom dane za správne. Mal za to, že žalobca v odvolaní neuviedol, v čom mal byť zistený skutkový stav v rozpore s obsahom spisov, a prečo sa domnieval, že správca dane vychádzal z neúplne zisteného skutkového stavu. Aj s odkazom na ustanovenia právnych predpisov uvádzal, že správca dane postupoval v zmysle zákona o správe daní a zisťoval splnenie podmienok na odpočítanie dane podľa zákona o DPH. Vysvetlil svoje vnímanie dôkazného bremena daňového subjektu vo vzťahu k prijatiu tovaru od konkrétne označeného dodávateľa. Poukázal na to, že žalobca bol oboznámený s predbežnými výsledkami daňovej kontroly a nevyužil svoje právo (a povinnosť) predkladať dôkazy v priebehu daňovej kontroly, najneskôr do 8 pracovných dní od doručenia protokolu.

4. Sťažovateľ konštatoval, že s predbežnými výsledkami daňovej kontroly bol žalobca opakovane kompletne oboznámený a mal dostatok časového priestoru a možností, aby preukázal oprávnenosť odpočítania dane v súlade s § 49 zákona o DPH, ktorý dostatočne nevyužil. Tiež uviedol, že neakceptoval doplnenie odvolania, ktoré žalobca podal dňa 19.6.2015 z dôvodu zmeškania odvolacej lehoty, pretože na odvolanie sa vzťahuje ustanovenie § 72 ods. 3 Daňového poriadku.

II.

Konanie pred krajským súdom

5. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal žalobca v zákonnej lehote žalobu na Krajský súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“) a navrhol rozhodnutia finančných orgánov oboch stupňov zrušiť a vrátiť vec žalovanému na ďalšie konanie. Namietal, že správca dane nevykonal žiadny z dôkazov navrhnutých žalobcom vo vyjadrení k protokolu, ani sťažovateľ nevykonal dôkazy navrhnuté v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu a v doplnení tohto odvolania. Ako dôvody žaloby uviedol nesprávne právne posúdenie, že zistenie skutkového stavu je nedostačujúce na posúdenie veci, a tiež že sťažovateľ postupoval podľa neúčinného predpisu, keď sa nezaoberal doplnením odvolania ako oneskoreným (s poukazom na vybrané prechodné ustanovenia Daňového poriadku).

6. Tvrdil, že obchody v príslušnom zdaňovacom období obsahovali množstvo medzinárodných prvkov a mali intrakomunitárny charakter, pričom sťažovateľ vraj ignoroval príslušné usmernenia Súdneho dvora EÚ, čo spolu s citáciou príslušnej smernice bližšie rozviedol. Obe rozhodnutia považoval za nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, keď finančné orgány nevykonali navrhnuté dokazovanie a odmietli ho ako nepotrebné. Tvrdil, že nevykonal dopravu tovaru z územia členského štátu, ani prepravu neobstarával a ani neznášal s tým spojené náklady; tovar mal byť prepravený do tuzemska v mene a na účet inej osoby, ktorej totožnosť žalobca nepozná. Ani finančné orgány podľa neho nezistili, že by jeho dodávateľ alebo odberateľ obstarával či vykonával dopravu na územie Slovenskej republiky. Tiež mal za to, že finančné orgány nespochybnili, že sa tovar skutočne nachádzal na našom území v čase, ktorý je uvedený vo faktúrach ako deň dodania tovaru žalobcovi.

7. Žalobca spochybnil, že finančné orgány vychádzali zo zistení iných správcov dane v iných daňových kontrolách iných daňových subjektov, čo nie sú priame poznatky, iba hodnotenie iným konajúcim orgánom. Videl tu rozpor s § 29 ods. 4 zákona o správe daní. Namietal, že nebol oboznámený s obsahom protokolov z daňových kontrol iných subjektov a nemohol sa vyjadriť ku

konkrétnym skutočnostiam a k spôsobu ich zistenia. Pritom išlo o rozhodujúci zdroj dôkazu. Poukázal aj na to, že v doplnení odvolania namietal nepravdivosť tvrdení správcu dane o neexistencii niektorých dokladov vo vyšetrovacom spise, pričom sťažovateľ nesprávne závery správcu dane neevidoval.

8. Žalovaný v písomnom vyjadrení k žalobe v podstate zopakoval svoje skutkové a právne závery z odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia, reagoval aj na žalobné body a žalobu navrhol zamietnuť.

9. Správny súd rozsudkom č. k. 5S/280/2015-66 z 29.05.2018 obe rozhodnutia zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. a), c), d), e) S.s.p. a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

10. V odôvodnení rozsudku - po rozsiahlej sumarizácii priebehu daňovej kontroly, vyrubovacieho konania, odvolacieho konania, oboch rozhodnutí a podaní účastníkov - považoval správny súd za primárnu otázku, či žalobca spĺňa podmienky pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane podľa § 49 zákona o DPH na základe faktúry vyhotovenej dodávateľom INCITY s.r.o. č. 06-01-15 s dátumom dodania 26.01.2006.

11. Správny súd v rozhodujúcej časti odôvodnenia doslova uviedol, že „dôkazné bremeno a preukázanie splnenia podmienok v zmysle § 29 ods. 8 zákona o správe daní zaťažuje daňový subjekt, na druhej strane je povinnosťou správcu dane dbať o to, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (§ 29 zákona o správe daní). Súd v danej veci po preskúmaní napadnutých rozhodnutí musí konštatovať, že týmto ustanovením sa správca dane celkom neriadil a vo vzťahu k rozhodujúcim skutočnostiam ohľadne prepravy tovaru vo vzťahu k predmetnej faktúre a zdaňovaciemu obdobiu január 2006 nevykonal dostatočné dokazovanie. Napriek skutočnosti, že sa tak stalo i v dôsledku procesnej pasivity žalobcu počas daňového konania a osobitne v súvislosti s právom vyjadriť sa k výsledkom zistenia a Protokolu, pokiaľ sa správca dane v tomto smere obmedzil a prevzal závery iného správcu dane vo vzťahu k daňovej kontrole iného daňového subjektu, ktorý sa podieľal na obchodnom reťazci so žalobcom, takéto dokazovanie súd, a pri dĺžke trvania daňovej kontroly 5 rokov, musí vyhodnotiť za nedostatočné a nesmerujúce skutočne k objektívnemu overeniu skutočností rozhodujúcich pre nárok na odpočet DPH. Žalobca nijakým spôsobom nemohol ovplyvniť výsledok daňovej kontroly u dodávateľa INCITY s.r.o., keďže nemohol nijako ovplyvniť prejednanie Protokolov k týmto iným daňovým kontrolám, nemal možnosť sa s týmto oboznámiť, ani k nim vyjadriť, prípadne navrhnúť doplnenie dokazovania, keďže nebol predmetom kontroly on sám. Potom ak správca dane pre jeho daňovú kontrolu bez ďalšieho prevzal závery Daňového úradu Košice I ako rozhodujúci podklad pre rozhodnutie o nároku žalobcu na odpočet DPH vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu január 2006, súd súhlasí s tým, že pre vyslovenie názoru bolo takto vykonané a uzavreté dokazovanie nepostačujúce a v celom rozsahu nenaplnilo povinnosť správcu dane, ktorá mu vyplýva z ust. § 29 zákona o správe daní a za tohto stavu ani nemôže založiť definitívny záver o nesplnení podmienok a nereálnosti vykonaných dodávok tovaru. Potom aj právny záver správcu dane a žalovaného o nesplnení podmienky súd musí považovať za predčasný. Súd len pripomína, že k obdobnému záveru dospel tunajší súd už skôr vo veci žalobcu v rozsudku č. k. 2S 44/2014-107 zo dňa 20.05.2015 vzťahujúcom sa na zdaňovacie obdobie február 2010 (strana 13-15 rozsudku). Tejto povinnosti správcu dane nezbavilo ani žalobcom zmeškané podanie vyjadrenia k Protokolu z daňovej kontroly č. j.: 990045015/441971/2015/Vlc zo dňa 06.03.2015. Návrhy na dokazovanie smerujúce k preukázaniu reálnosti dodania fakturovaných dodávok tovaru za zdaňovacie obdobie január 2006 žalobca celkom konkrétne predložil, i keď až v doplnení odvolania zo dňa 19.06.2015, ktoré ale žalovaný vyhodnotil ako oneskorene podané, za aplikácie ust. § 72 ods. 3 Daňového poriadku, a preto sa týmto nijako nezaoberal, tieto nevykonal, v rozhodnutí bližšie nezdôvodnil (str. 7 predposledný odsek napadnutého rozhodnutia žalovaného) oproti odseku 1 odôvodnenia toho istého rozhodnutia, kde žalovaný konštatuje včasnosť podania odvolania i doplnenia k odvolaniu a ich podanie oprávnenou osobou.“

12. Ďalej správny súd videl vo vyššie uvedenom dôvode pre zrušenie preskúmaného rozhodnutia pre nepreskúmateľnosť pre nedostatok dôvodov a aj zmätočnosť rozhodnutia; a zároveň pre nesprávne použitie § 72 ods. 3 Daňového poriadku na časť odvolacieho konania týkajúcu sa doplnenia odvolania.

13. Správny súd vychádzal z argumentácie o jednotnosti konania s tým, že nemožno oddeliť odvolanie od doplnenia odvolania a posudzovať ich v režime dvoch procesných noriem. Takisto poukázal na to, že rozhodnutie odvolacieho orgánu tvorí jeden celok spolu s vyrubovacím rozhodnutím.

14. K aplikácii nesprávneho procesného predpisu a jej následkom ďalej v bode 56 uviedol: „V danom prípade daňová kontrola začala v zmysle zákona o správe daní dňa 15.04.2010 a nebola ukončená ku

dňu účinnosti Daňového poriadku, t.j. k 01.01.2012. Dodatočný platobný výmer bol vo veci vydaný následne po záverečnom prerokovaní protokolu dňa 29.04.2015, kedy aj začalo vyrubovacie konanie. Tento dodatočný platobný výmer bol v zákonnej lehote 04.06.2015 napadnutý v zmysle § 46 ods. 7 zákona o správe daní odvolaním a vzhľadom na právny názor súdu, že sa jedná o odvolacie konanie ako jeden celok v tomto súd nesúhlasí s názorom žalovaného, že na doplnenie odvolania sa malo už postupovať podľa ust. § 72 ods. 3 Daňového poriadku odvolávajúc sa na prechodné ustanovenie § 165b - prechodné ustanovenia účinné od 30.12.2012. Správne mal žalovaný postupovať v celom odvolacom konaní podľa zákona o správe daní a mal potom aplikovať na doplnenie odvolania ust. § 46 ods. 7 zákona o správe daní, a nie ust. § 72 ods. 3 Daňového poriadku. Potom bolo jeho povinnosťou, aby sa s navrhnutými dôkazmi obsiahnutými v tomto doplnení odvolania riadne vysporiadal (výsluch svedka W. N.), obstaral spisy a kópie chýbajúcich originálnych účtovných dokladov žalobcu, na ktoré sa v doplnení odvolania odvoláva, vykonal miestne zisťovanie za účasti odvolateľa u Prezídia policajného zboru, národná kriminálna agentúra, národná jednotka finančnej polície, expozitúra Východ ČVS: PPZ-158/NKA-FP-VY-2012 (predtým ČVS: PPZ-95/BPK-V-2009) vo vzťahu k meritu veci, ktoré návrhy sa javia súdu z pohľadu úplného zistenia skutočností za opodstatnené. Potom súd aj tejto námietke žaloby ako dôvodnej vyhovel.“

15. V ďalšom konaní správny súd očakával, že sťažovateľ viazaný jeho právnym názorom sa riadne meritórne vysporiada s doplnením odvolania, doplní vo veci dokazovanie v súlade s návrhmi, ktoré sú podľa súdu podstatné pre preukázanie splnenia alebo nesplnenia podmienok pre priznanie nadmerného odpočtu DPH vo vzťahu k spornej faktúre a zdaňovaciemu obdobiu.

III.

Kasačná sťažnosť žalovaného, stanovisko žalobcu

A)

16. Proti rozsudku správneho súdu podal sťažovateľ včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) a navrhol rozsudok zrušiť a vrátiť vec správne súdu na ďalšie konanie.

17. Nesprávnosť právneho posúdenia veci videl v tom, že správny súd nezohľadnil relevantné zistenia sťažovateľa a ustanovenia Daňového poriadku v nadväznosti na zákon o DPH. Poukázal na iný rozsudok v obdobnej veci žalobcu sp. zn. 5S/284/2015-32 zo dňa 20.6.2017, ktorým krajský súd žalobu zamietol.

18. Namietal proti rozhodujúcemu posúdeniu správneho súdu o nedostatku príležitosti sťažovateľa ovplyvniť dokazovanie, keď poukázal na oboznámenie žalobcu s predbežnými výsledkami daňovej kontroly. Tvrdil, že žalobca mal dost priestoru a možností na preukázanie oprávnenosti odpočítania dane, pričom žalobca ani nevyužil právo a povinnosť podľa § 15 ods. 5 a 6 zákona o správe daní predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote do ôsmich pracovných dní od doručenia protokolu (§ 15 ods. 10 zákona o správe daní); mal za to, že zmeškanie tejto zákonnej lehoty nemožno odpustiť. K výsledkom daňovej kontroly podľa sťažovateľa nepodal žalobca vyjadrenie a ani nenavrhol spôsob a možnosti dokazovania.

19. K spôsobu obstarávania podkladov uviedol, že správca dane využil možnosť podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, v zmysle ktorého možno ako dôkaz použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

20. Sťažovateľ ďalej nesúhlasil s právnym posúdením otázky, v režime ktorého procesného predpisu sa malo posudzovať sporné doplnenie odvolania. Poukázal na to, že správny súd ani neuviedol právnú normu, ktorá by potvrdzovala jeho posúdenie. Sám citoval § 165 ods. 2, § 165b ods. 1 a 2 Daňového poriadku, poukázal na viazanosť zákonom i na rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/253/2015-68 z 30.05.2018 (bod 53).

21. Ďalej sťažovateľ opakoval tradičné state o rozložení dôkazného bremena a povinnosti daňového subjektu podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku. Uviedol, že nárok na odpočítanie dane nemá základ vo formálnom doklade, ale v existencii konkrétnej dodávky tovaru, nakoľko zákon o DPH nestojí iba na formálnom, ale aj na reálnom preukázaní dodania tovaru. Tvrdil, že správcovi dane vznikli pochybnosti o dodávke tovaru, a že obchod neprebehol tak, ako je deklarovaný, teda medzi osobami

uvedenými na faktúre. Poukázal aj na to, že podľa neho žalobca nepostupoval starostlivo, keď nevedel vierohodne objasniť uskutočnenie zdaniteľného obchodu. Takisto zdôraznil, že právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň splatnú len z dôvodu jej uvedenia na faktúre.

B)

22. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalobca, ktorý ju ako nedôvodnú navrhol zamietnuť. Tvrdil, že sťažovateľ namieta nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom, no venuje sa najmä právnemu rozboru otázky naplnenia podmienok práva na odpočet dane, čo však správny súd neriešil ako predčasnú otázku.

23. Právne posúdenie správneho súdu o aplikovateľnosti § 165b ods. 5 Daňového poriadku aj na odvolacie konanie považoval žalobca za riadne odôvodnené a nesúhlasil s názorom sťažovateľa.

24. Ďalej žalobca poukazoval na zbytočnosť ostatnej argumentácie sťažovateľa k rozdeleniu dôkazného bremena medzi žalobcom a sťažovateľom, ktorá priamo nepolemizuje s názorom správneho súdu. Videl však problém vo faktickom prenesení dôkaznej povinnosti na žalobcu v celku, čo považoval za protiprávne. Tvrdil správnym súdom konštatovanú dôkaznú iniciatívu správcu dane podľa § 29 zákona o správe daní a poukázal na práva daňového subjektu. Napokon videl problém v tom, že sťažovateľ opomenul dôkazný návrh žalobcu.

IV.

Relevantná právna úprava

Podľa § 72 ods. 1 Daňového poriadku proti rozhodnutiu možno podať odvolanie, ak tento zákon neustanovuje inak alebo ak sa účastník konania odvolania nevzdal písomne alebo ústne do zápisnice.

Podľa § 72 ods. 3 Daňového poriadku odvolanie možno podať do 15 dní odo dňa doručenia rozhodnutia, proti ktorému odvolanie smeruje, ak tento zákon neustanovuje inak; najneskôr do uplynutia tejto lehoty možno podané odvolanie zmeniť alebo doplniť.

Podľa § 165 ods. 2 Daňového poriadku daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov; sankcia sa uloží podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom do 31. decembra 2011, ak skutočnosť rozhodujúca pre uloženie sankcie nastala do 31. decembra 2011 a ak je to pre daňový subjekt priaznivejšie.

Podľa § 165b ods. 1 Daňového poriadku daňové konanie začaté podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov sa dokončí podľa zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

Podľa § 165b ods. 2 Daňového poriadku § 165 ods. 2 znenie pred bodkočiarkou a § 165a sa od 30. decembra 2012 nepoužívajú.

Podľa § 165 ods. 4 Daňového poriadku daňová kontrola začatá a neukončená pred účinnosťou tohto zákona sa dokončí podľa doterajších predpisov.

Podľa § 165 ods. 5 Daňového poriadku vyrubovacie konanie po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred účinnosťou tohto zákona sa vykoná podľa doterajších predpisov.

Podľa § 29 ods. 2 zákona o správe daní správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní 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.

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní daňový subjekt preukazuje 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 správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

V.

Právne závery kasačného súdu

25. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, na ktorý prešiel výkon súdnictva aj vo veciach kasačných sťažností, v ktorých bol do 31.07.2021 príslušný Najvyšší súd Slovenskej republiky (§ 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/ S.s.p.), 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 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2, písm. a/ S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), vo veci v zmysle § 445 S.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná a preto podľa § 462 ods. 1 S.s.p. napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil správne súdu na ďalšie konanie.

26. Kasačnou sťažnosťou sťažovateľ brojil proti právne posúdeniu správneho súdu, ktorý vychádzal predovšetkým zo svojho právneho záveru, že sporné doplnenie odvolania bolo potrebné posudzovať ako včas podané podľa § 46 ods. 7 zákona o správe daní, a preto sa sťažovateľ mal zaoberať tam uvedenými dôkaznými návrhmi. V tom videl správny súd nesprávne právne posúdenie veci a zároveň postup podľa neúčinného právneho predpisu.

27. Kasačný súd sa však stotožňuje s argumentáciou sťažovateľa, že vyrubovacie konanie síce ešte prebiehalo podľa zákona o správe daní v dôsledku prechodných ustanovení v § 165 ods. 4, ods. 5 Daňového poriadku, ale na odvolacie konanie sa už vzťahoval Daňový poriadok v zmysle § 165b ods. 1, ods. 2 Daňového poriadku. Táto právna otázka už bola predmetom konania o kasačnej sťažnosti v konaniach s rovnakými účastníkmi, preto kasačný súd cituje zo staršieho rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžfk/43/2018 z 26.09.2019, ECLI:SK:NSSR:2019:1015201915.1, bod 35: „Podľa názoru kasačného súdu z ust. § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. Daňového poriadku jednoznačne vyplýva záver, že daňové konanie začaté pred účinnosťou zákona č. 563/2009 Z.z. (t. j. tie ktoré začali podľa zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní) sa dokončia podľa nového zákona s výnimkou daňovej kontroly uvedenej v ust. § 165 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. a vyrubovacieho konania uvedeného v ust. § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní. Za takého konanie možno považovať aj konanie o opravnom prostriedku žalobcu po doručení jeho odvolania proti predmetnému platobnému výmeru správcu dane, ktorý bol žalobcovi doručený dňa 20.05.2015. Nič na tom nemení ani tá skutočnosť, že daňová kontrola a vyrubovacie konanie prebiehali podľa zákona č. 511/1992 Zb. Žalovaný postupoval teda správne ak odvolanie žalobcu voči dodatočnému platobnému výmeru zo dňa 05.05.2015 prejednal podľa zákona č. 563/2009 Z.z. daňového poriadku a preto nebol povinný a ani oprávnený prihliadnuť na doplnenie jeho odvolania zo dňa 19.06.2015, nakoľko z ust. § 72 zákona č. 563/2009 Z.z. takéto oprávnenie pre daňovníka nevyplýva, na rozdiel od pôvodnej právnej úpravy uvedenej v ust. § 46 ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb.“

28. Správny súd sa teda pomýlil vo svojom právnom posúdení o aplikovateľnom právnom predpise pre určenie lehoty na podanie doplnenia odvolania, preto aj jeho následné závery, že sťažovateľ vec nesprávne právne posúdil a postupoval podľa neúčinného právneho predpisu, neobstoja. Tým podľa kasačného súdu stráca relevanciu aj názor správneho súdu o zmätočnosti preskúmaného rozhodnutia kvôli konštatácii o včasnosti podaného doplnenia odvolania na s. 1 preskúmaného rozhodnutia. Z preskúmaného rozhodnutia ako celku je jasné, ako sa k tomuto podaniu žalobcu sťažovateľ postavil.

29. Rovnako sa však správny súd mýlil pri svojich úvahách o nedostatočnom dokazovaní zo strany sťažovateľa a o nedostatočnom priestore pre žalobcu na vyjadrenie sa k dôkazom, vrátane neprihliadnutia k nim navrhnutým dôkazom. Správny súd v bode 53 svojho rozsudku sám uznáva, že dokazovanie bolo nedostatočné aj v dôsledku pasivity žalobcu. Kasačný súd však zdôrazňuje, že žalobca okrem odvolania nepodával dôkazné návrhy, ani nepredkladal listiny. V súdnej veci nebola vôbec k dispozícii faktúra, od ktorej žalobca (podľa zistených skutočností) odvodzoval svoje právo na odpočítanie dane. Nepodarilo sa overiť ani iné okolnosti obchodu.

30. Pri dôslednej dôkaznej pasivite žalobcu sa potom nedal očakávať iný záver správcu dane (a po ňom aj sťažovateľa) ako ten, že nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľného obchodu uvedeného v záznamoch žalobcu a vznik daňovej povinnosti v tuzemsku. Inak povedané, žalobca neuniesol dôkazné bremeno vo vzťahu k naplneniu podmienok na odpočítanie dane. Dokonca ani v podanom odvolaní sa žalobca nevyjadril k nepreukázaným okolnostiam týkajúcim sa spornej faktúry. V tomto

smere bola argumentácia sťažovateľa z kasačnej sťažnosti o dôkaznom bremene žalobcu relevantná, pretože smerovala proti vágnemu tvrdeniu správneho súdu o nedostatočnom dokazovaní správcu dane.

31. Takisto náznaky správneho súdu, že správca dane len prebral závery iného správcu dane a protokol z inej daňovej kontroly mal byť ako dôkaz nedostatočný, kasačný súd odmieta a poukazuje na ustanovenie § 29 ods. 4 zákona o správe daní, ktorý práve takéto dôkazy predpokladá. Opäť treba zopakovať, že žalobca zostal pri objasňovaní potrebných skutočností pasívny, hoci jeho ťažilo dôkazné bremeno v zmysle § 29 ods. 8 zákona o správe daní a príslušných hmotnoprávných ustanovení zákona o DPH.

32. Správny súd bude povinný sa vecou v ďalšom konaní správnu žalobou opäť zaoberať, pričom bude viazaný právnym názorom kasačného súdu o procesnom režime určujúcom lehotu na podanie a doplnenie odvolania. Takisto by mal správny súd pri posudzovaní postupu správcu dane a rozsahu zistenia skutkového stavu prihliadať na pasivitu žalobcu v relevantných úsekoch daňovej kontroly, jeho dôkazné bremeno a takisto na reálne možnosti správcu dane a sťažovateľa v danom čase vykonať iniciatívne ďalšie zmysluplné dokazovanie.

33. O trovách kasačného konania rozhodne správny súd v zmysle § 467 ods. 3 S.s.p.

Poučenie :

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