

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/14/2018
Identifikačné číslo spisu: 2016200671
Dátum vydania rozhodnutia: 11.06.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Milučký
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:2016200671.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a členov senátu JUDr. Eriky Čanádyovej, a JUDr. Moniky Válašikovej, PhD., v právnej veci žalobcu Ján Brocka BROCKA, so sídlom Svätopeterská 66, 920 01 Hlohovec, IČO: 33 429 707, právne zastúpený Advokátskou kanceláriou MCL, s.r.o., so sídlom Mostová 2, 811 02 Bratislava, proti žalovanému (sťažovateľovi) Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103886167/2016 zo dňa 12. septembra 2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 14S/75/2016-100 zo dňa 16. novembra 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č.k. 14S/75/2016-100 zo dňa 16. novembra 2017 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred krajským súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 191 ods. 1 písm. e/, g/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“), zrušil rozhodnutie žalovaného č.103886167/2016 zo dňa 12.09.2016, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 103370392/2016 zo dňa 20.06.2016. Daňový úrad Trnava (ďalej aj len „správca dane“) vyrubil žalobcovi podľa ustanovenia § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie júl 2008 v sume 19 776,53 €.

2. Dôvodom nepriznania žalobcom uplatneného práva na vrátenie dane a dodatočného určenia dane z pridanej hodnoty bolo neuznanie DPH zaplatenej žalobcom za prijaté zdaniteľné plnenia deklarované faktúrami, vystavenými dodávateľom žalobcu EUROCOOP, spotrebné družstvo v likvidácii (ďalej aj len „EUROCOOP“) za dodávku komodity bravčové mäso. Správca dane na základe vyhodnotenia skutkových zistení získaných v rámci výkonu daňovej kontroly spochybnil reálny základ žalobcom

deklarovaných zdaniteľných obchodov od dodávateľa EUROCOOP. Na základe zisteného skutkového stavu konštatoval nesplnenie zákonných podmienok na odpočítanie dane žalobcom z preverovaných faktúr vzťahujúcich sa na toto kontrolované obdobie podľa ustanovení § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ v nadväznosti na § 19 ods. 1 a § 8 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) a uplatnený nárok na odpočet dane neuznal.

3. Krajský súd sa s názorom žalovaného nestotožnil a svoj záver o potrebe zrušiť napadnuté rozhodnutie žalovaného založil na nezákonnosti dôkazu, výsluchu kľúčového svedka pána R. O. konaného dňa 05.05.2014 ako podkladu tohto rozhodnutia, pre ktorý považoval samotné rozhodnutie za nezákonné. Nesúhlasil krajský súd s názorom žalovaného, že vada v konaní správcu dane pri výsluchu svedka pána O. dňa 05.05.2014 bola konvalidovaná zopakovaním jeho výsluchu už za prítomnosti žalobcu dňa 14.11.2014 a žalobca že bol s výpoveďou zo dňa 05.05.2014 oboznámený (06.10.2014).

4. Krajský súd konštatoval, že toto procesné pochybenie je spôsobilým dôvodom na ustálenie, že v rámci daňového konania došlo k podstatnému porušeniu ustanovení daňového poriadku, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia (§ 191 ods. 1 písm. g/ SSP). Súčasne toto procesné pochybenie spôsobuje, že zistený skutkový stav nie je dostačujúci pre riadne posúdenie veci (§ 191 ods. 1 písm. e/ SSP), nakoľko pre preukázanie tvrdenia, že žalobca vedel, resp. mohol vedieť, že je súčasťou podvodného reťazca obchodných spoločností, ktorých jediným cieľom bolo získať daňovú výhodu, je potrebné práve vyhodnotenie výpovede svedka R. O., ktorý ako osoba konajúca s dodávateľskými spoločnosťami, ako aj so žalobcom, môže v spojitosti s ďalšími vykonanými dôkazmi potvrdiť, resp. vyvrátiť podozrenie o vedomosti žalobcu o jeho účasti v obchodnom reťazci podvodných zdaniteľných plnení za účelom získania daňovej výhody.

5. Krajský súd ďalej konštatoval, že žalovaný porušil i ust. § 25 ods. 4 daňového poriadku, pretože skutočnosť, že za dodávateľa žalobcu konal svedok O. ako neoprávnená osoba, je vo vzťahu k preverovaniu nároku na uplatnenie odpočtu DPH, irelevantná. Prekročenie právomoci uvedenej osoby zakladá len jeho zodpovednosť v oblasti obchodnoprávných vzťahov s tretími osobami. Výpoveď tohto svedka predstavuje zásadný dôkaz, ktorý je potrebný na preverenie dodávateľských vzťahov v rámci obchodného reťazca. Okolnosť, či žalobca vedel alebo mohol vedieť, že je súčasťou podvodného reťazca obchodných spoločností, je možné a potrebné vyhodnotiť z výpovede svedka získanej len zákonným spôsobom. Ak správca dane a žalovaný tvrdia, že žalobca mal vedomosť o podvodnom obchodnom reťazci subjektov, ktoré sa zúčastňovali na obchodovaní s bravčovým mäsom, tieto tvrdenia musia byť založené na relevantných dôkazoch. Nepostačuje len domnienka, že žalobca mal, alebo mohol vedieť, že je jeho súčasťou.

6. V nadväznosti na uvedené krajský súd skonštatoval, že celkové objektívne vyhodnotenie samotného spôsobu realizácie dodávok tovaru žalobcovi spolu s posúdením jeho dostatočnej odbornej starostlivosti pri realizácii deklarovaných zdaniteľných plnení, s dopadom na konečné vyhodnotenia splnenia všetkých zákonných podmienok na uplatnenie odpočtu dane za nákup predmetného tovaru, bude preto zo strany správcu dane možné až po odstránení vyššie uvedených procesných pochybení a následného vyhodnotenia všetkých vykonaných dôkazov jednotlivo i vo vzájomných súvislostiach, predovšetkým po vykonaní výsluchu v prítomnosti žalobcu, konkrétne pokiaľ ide o podrobnosti týkajúce sa dodávateľských vzťahov medzi EUROCOOP a žalobcom, obchodných vzťahov týkajúcich sa dodávateľov družstva EUROCOOP a prepravných služieb vykonaných spoločnosťou JMK, pričom v závislosti od zistení získaných týmto výsluchom dal správny súd na zváženie aj vykonanie výsluchu navrhovaných svedkyní F. Z. a Ing. O. M..

7. Krajský súd prisvedčil i tvrdeniu žalovaného, že sa žalobca vo vzťahu k prevereniu registrácie EUROCOOP v zmysle ust. § 40 zákona č. 39/2007 Z.z. na príslušnej Regionálnej veterinárnej a potravinovej správe správal nedôsledne, keď si túto skutočnosť nepreveril. Tento fakt samotný však nie je dôkazom toho, že žalobca mohol vedieť, alebo vedel, že je súčasťou podvodného dodávateľsko-odberateľského reťazca.

8 Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti rozhodol krajský súd tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňového správneho orgánu zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. e/, g/ SSP.

II.

Obsah kasačnej sťažnosti

9. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný (ďalej aj „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. g/ a písm. h/ SSP, v ktorej navrhol kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

10. Sťažovateľ nesúhlasil so záverom krajského súdu o závažnom procesnom pochybení správcu dane vo vzťahu k vypočutiu kľúčového svedka, ani s jeho argumentáciou o rozdiely medzi inštitútmi „výpoveď svedka“ a „konfrontácia“. Orgány verejnej správy pri výkone svojej činnosti postupujú podľa daňového poriadku, pričom daňový poriadok nedefinuje pojem konfrontácia, ale pracuje len s inštitútom „vypočutie svedka“. bol dňa 14.11.2014 vypočutý ako svedok, pričom na ústnom pojednávaní dňa 06.10.2014 žalobca vyjadril nesúhlas s jeho výpoveďou zo dňa 05.05.2014, že si tovar objednával u šoférov, im platil za tovar a požiadal o vzájomnú konfrontáciu. Výsluch kľúčového svedka bol vykonaný 3x, dňa 05.02.2014 za prítomnosti žalobcu, dňa 05.05.2014 bez prítomnosti žalobcu, pričom o obsahu tejto výpovede bol žalobca oboznámený dňa 06.10.2014. Dňa 14.11.2014 bol výsluch predmetného svedka realizovaný opäť za prítomnosti žalobcu. Zo zápisníc, ktoré správca dane spísal so svedkom za prítomnosti žalobcu sú zrejme aj jeho vyjadrenia týkajúce sa dodávateľských vzťahov medzi jednotlivými dodávateľskými subjektami, prepravných služieb ako aj o vzťahu žalobca - T., preto je nesporné, že ako kľúčový svedok, sa vyjadril ku všetkým rozhodným skutočnostiam v preverovanej veci. Správca dane dňa 14.11.2014 vypočul svedka za prítomnosti žalobcu aj ohľadom skutočností, ktoré boli predmetom výsluchu dňa 05.05.2014. Týmto bolo odstránené procesné pochybenie správcu dane, ktorého sa dopustil dňa 05.05.2014. Žalobcovi bolo umožnené vykonať jeho zákonné právo klásť svedkovi otázky, čo aj využil a jeho procesné práva boli preto zachované.

11. V súvislosti s právnym názorom krajského súdu o nepreukázaní skutočností, či žalobca vedel o tom, že sa zúčastňuje svojim plnením na reťazci v dodaní tovaru poznačeného daňovým podvodom, poukázal na rozsudok ESD v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 (Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL). V predmetnom rozsudku bol vyslovený záver, že plnenia, ktoré nie sú sami osebe poznačené podvodom vo vzťahu k DPH predstavujú dodávku tovarov uskutočnenú platiteľom dane a hospodársku činnosť v zmysle článku 2 bodu 1, článku 4 a článku 5 ods. 1 šiestej smernice, ak spĺňajú objektívne kritériá, na ktorých sú tieto pojmy založené, bez ohľadu na úmysel iného subjektu ako dotknutého platiteľa dane, ktorý je súčasťou rovnakého dodávateľského reťazca alebo na prípadnú podvodnú povahu iného plnenia, o ktorej tento platiteľ dane nevedel alebo nemohol vedieť, ktoré je súčasťou tohto reťazca a predchádza alebo nasleduje po plnení uskutočnenom týmto platiteľom dane. Subjekty, ktoré prijímu všetky opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia neboli poznačené podvodom, bez ohľadu na to, či ide o podvod vo vzťahu k DPH alebo iné podvody, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení bez toho, aby riskovali, že stratia svoje právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe. Boj proti podvodu, vyhýbaniu sa daňovej povinnosti a prípadným zneužitiam je cieľom, ktorý je uznaný a podporovaný šiestou smernicou. Subjekty podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu dovoľávať právnych noriem spoločenstva podvodne alebo obchádzajúc zákon. Vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Vychádzajúc z uvedených názorov, znalosť osoby o existencii podvodu je možné vydedukovať len komplexným posúdením všetkých objektívnych skutočností.

12. V danom prípade je podľa názoru sťažovateľa nesporné, že žalobca bol článkom reťazca, ktorý bol poznačený podvodom. Svedok popísal fungovanie tohto reťazca v priebehu ústneho pojednávania dňa 14.11.2014, o čom bola spísaná zápisnica za prítomnosti žalobcu. Sťažovateľ svoje závery oprel o skutočnosti, že žalobca konal s neoprávnenou osobou, pretože pán nebol zamestnancom dodávateľa

žalobcu. Žalobca uzatvoril dodávateľsko-odberateľskú zmluvu s p. O. napriek tejto skutočnosti, čo sa žalovanému javí vzhľadom na bežnú obchodnú prax a objemy dodávok za neštandardné a riskantné. Napriek tomu, že táto skutočnosť nemá priamy vplyv na reálnosť zdaniteľných obchodov je podstatná pre posúdenie, či žalobca prijal všetky rozumné opatrenia, aby sa svojim plnením nezúčastňoval na daňovom podvode. Poukázal na právny názor vyslovený v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 2Sžf/42/2012, podľa ktorého: „V záujme predchádzania právnej neistoty a v záujme uzatváranie jasných a korektných záväzkových vzťahov je povinnosťou každej zmluvnej strany dbať o to, aby sa pri úprave zmlúv odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, to zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadom svojho obchodného partnera“. V obdobnom zmysle boli vydané aj ďalšie rozhodnutia, napr. uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. IV. ÚS 104/2012-89, rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 5Sžf/25/2011 a 4Sžf/25/2011. Žalobca si v danom prípade nielenže nepreveril deklarovaneho dodávateľa, ale s rovnakou neopatrnosťou konal aj vo vzťahu k svojim odberateľom. V umelo vytvorených odberateľských vzťahoch s T. bolo preukázané, že títo si tovar neobjednávali u žalobcu. Šofér spoločnosti JMK odovzdal žalobcovi údaje, podľa ktorých mal pre nich vystaviť faktúry a žalobca platil za seba i za T., hoci si od neho tovar nikdy neobjednávali. Šoférom JMK žalobca vyplatil celkovú sumu vyčíslenú bez DPH, čo mu šofér potvrdil na objednávke, dodacom liste, ktorý odovzdal pánovi ovi, na základe ktorého dodávateľ žalobcu vystavil faktúru. Uvedené nemožno považovať za poctivú, transparentnú a reálnu podnikateľskú činnosť.

Sťažovateľ ďalej poukázal na rozporné tvrdenia žalobcu o realizácii objednávok svojich odberateľov a uviedol, že žalobca tovar svojim odberateľom reálne nedodával, a teda mu nevznikla daňová povinnosť z titulu dodania tovaru, ale z titulu uvedenia dane na faktúre podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH, a preto sa jedná o podvodné konanie, ktorého priamym účastníkom bol aj žalobca. Žalobca pečiatkoval a podpisoval doklady bez toho, aby si overil čo podpisuje. Očakávanie, že osoba, ktorá podpisuje dokument sa s obsahom tohto dokumentu vopred oboznámila nie je nadštandardnou požiadavkou žalovaného, ale základnou požiadavkou kladenou na každú plnoletú fyzickú osobu, ktorá je spôsobilá na právne úkony. Žalobca uzatvoril za kontrolované zdaňovacie obdobia rokov 2008 až 2011 sporné zdaniteľné obchody v značnom finančnom rozsahu a sám uviedol, že podpisoval nejaké doklady vystavené spoločnosťou JMK (nie EUROCOOP), ktoré odovzdával p. ovi a pečiatkoval len prázdnu zadnú stranu CMR dokladov, pričom prednú stranu si nikdy nevšimol, ani či bola vôbec vypísaná a nepoznal ani dôvod, prečo mu CMR dávali šoféri potvrdzovať, keď mu súčasne dávali na potvrdenia dodacie listy a žiadnu časť CMR mu vodič nikdy neodovzdal.

Takéto konanie nemožno považovať za opatrné, starostlivé a zodpovedné. Žalobca podniká v oblasti mäsovýroby a spracovania mäsa už od roku 1992, a preto má značné skúsenosti ako zhodnotiť, či je ponúknutá cena nereálne nízka a ktorá teda nemôže zodpovedať reálnym výrobným nákladom. Jedná sa o dôvodnú požiadavku, ktorá je v súlade s bežnými obchodnými zvyklosťami, pričom žalobca ani na túto skutočnosť odôvodňujúcu pochybnosti neprihliadal. Sťažovateľ sa zaoberal vo svojej sťažnosti aj porovnávaním zvýhodnenej nákupnej ceny mäsa s bežnými obchodnými cenami na Slovensku. Žalobca vykonával platby v hotovosti vo vysokých čiastkach osobám, ktoré nekonali za dodávateľa, a to pánovi ovi aj šoférom JMK a pánovi O.. Tovar, ktorý mal sám dodávať svojim odberateľom - T. uhrádzal aj za nich v hotovosti, pretože títo nechceli vykonávať hotovostné platby. Žalobca teda dobrovoľne súhlasil, že bude finančne pokrývať obchody svojich odberateľov za ponuku lacnejšieho mäsa, čo taktiež nie je bežné. Žalobca zároveň uviedol, že potvrdenie od šoféra nikdy nedostal, vedel, že peniaze boli pre JMK, pričom šofér podpisoval na objednávke prevzatie peňazí a kópia objednávky mu zostala. Je zrejmé, že aj dodávateľ žalobcu sa správal neštandardne. Odovzdávanie značných objemov finančných prostriedkov bez akýchkoľvek záruk rôznym osobám a uspokojenie sa, že faktúra bude od deklarovaneho dodávateľa, nemožno považovať za obozretné konanie podnikateľa. Sťažovateľ zároveň poukázal na okolnosť, že žalobca si nepreveroval registráciu svojho dodávateľa na príslušnej regionálnej veterinárnej a potravinovej správe a toto jeho konanie vyhodnotil ako povrchné správanie.

13. Sťažovateľ považoval rozhodnutie správneho súdu za nesprávne, pretože neprihliadol na všetky zistené skutočnosti, ale vzal do úvahy len niektoré z nich. Zdôraznil, že v celom vytvorenom reťazci spoločností je viacero zdaniteľných obchodov poznačených podvodom vo vzťahu k DPH, pričom pri niektorých bol ich priamym účastníkom i žalobca - vo vzťahu k T.. Je nesporné, že žalobca nekonal obozretné a s náležitou starostlivosťou a neprijal všetky rozumné opatrenia, ktoré bolo možné od neho

očakávať, aby sa vyhol svojej účasti na reťazci plnení poznačených daňovým podvodom a v priebehu konania svoje vyjadrenia menil. Svoje vyjadrenia menil v priebehu konania aj kľúčový svedok. Podľa názoru sťažovateľa závery krajského súdu sú v rozpore s daňovým poriadkom, judikatúrou Najvyššieho súdu SR, ako aj skutkovým stavom a napadnutý rozsudok vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci.

III.

Vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

14. Žalobca vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že argumentačná línia sťažovateľa vo vzťahu k porušeniu práva žalobcu dávať kľúčovému svedkovi otázky počas ústneho pojednávania nemá opodstatnenie. Dôvodom opätovného predvolania svedka bolo uvedenie si dôležitosti svedeckej výpovede. Žalobca nevedel, že sa takýto výsluch bude opätovne konať a nemohol svedka vo svetle nových skutočností priamo konfrontovať, prípadne mu položiť doplňujúce otázky. Sťažovateľ konal voči nemu svojvoľne, jeho procesné úkony vyniesli do celého daňového konania zmätok a značné nepresnosti, ako aj nehospodárne predlžovanie celého administratívneho konania. Napriek tomu, že došlo k opätovnému výsluchu svedka na základe žiadosti žalobcu, predchádzajúci postup správcu dane predstavuje závažné procesné pochybenie. Za výsluch svedka nie je možné považovať prípady, ktorých svedok len odkáže na svoju inú výpoveď, ktorú urobil v minulosti. Zhojiť nezákonnosť výsluchu nemožno tým, že správca dane oboznámi daňový subjekt o jeho obsahu. Na takéto dôkazy nie je možné v rámci daňového konania prihliadať. Je zrejmé, že k opakovanému výsluchu svedka za prítomnosti žalobcu by nedošlo, nebyť jeho žiadosti.

15. Žalobca sa stotožňuje so závermi krajského súdu a uviedol, že vzhľadom na všetky relevantné okolnosti jeho dlhoročného obchodovania s družstvom EUROCOOP a dôvery k osobe pána prijal všetky opatrenia na to, aby predišiel podvodu. Zároveň sa spoliehal na to, že sa vždy jednalo o plnenia realizované v súlade so zákonom. Žalobca si uplatnil odpočet DPH z dodávateľských faktúr, ktoré boli riadnym daňovým dokladom, ničím nespochybným správcom dane, za dodávky tovaru preukázateľne zaplatil a dodaný tovar aj použil na zdaniteľné plnenia, z ktorých odviezol DPH na výstupe. Právne závery v rozhodnutí, na ktoré žalovaný poukázal, nie je možné na daný prípad aplikovať. Dodávateľ žalobcu nikdy počas dlhodobej obchodnej spolupráce nespochybnil relevantnosť uzatvárania obchodov so žalobcom v zastúpení pánom om, všetky dojednané dodania sa realizovali a dodávateľ nikdy nespochybnil oprávnenosť úhrad za dodaný tovar. Závery žalovaného o tom, že žalobca podpísal dodávateľsko-odberateľskú zmluvu zo dňa 09.01.2007 s neoprávnenou osobou, sú neudržateľné a sú výrazom neporozumenia pravidiel obchodného styku v danom odvetví. Je nevyhnutné prisvedčiť záverom krajského súdu o neopodstatnenosti daných súvislostí s preverovaním nároku na odpočet DPH.

16. Žalobca argumentoval princípom zmluvnej voľnosti v obchodno-záväzkových vzťahoch a zaužívané obchodné zvyklosti. Sťažovateľ svojimi vyjadreniami nepochopiteľne spochybňuje zavedenú obchodnú prax medzi stranami. Zdôraznil, že realizovaný spôsob dodania je bežný v rámci trojstranných vzťahov, najmä s ohľadom na odlišné materiálne a organizačné kapacity jednotlivých účastníkov obchodného vzťahu. Orgány verejnej správy sa nezaoberali skutočnosťou, že aj občasný spôsob platby za dodávky prostredníctvom šoférov JMK zakladala komisionársky vzťah medzi družstvom EUROCOOP a JMK. Bolo nezmyselné, aby pre peňažné prostriedky vo všetkých prípadoch chodil zástupca družstva, keď na dodávku družstvo využívalo chladiarenské vozidlá svojho dodávateľa. Rovnaký záver platí aj pre dodanie tovaru T. zo strany žalobcu, keď bol využívaný spôsob dodania tovaru prostredníctvom tretieho subjektu, z dôvodu, že boli využívané chladiarenské vozidlá JMK vzhľadom na nedostatok vlastných materiálnych kapacít.

17. Vo vzťahu k spochybneniu cenového zvýhodnenia z daného obchodu žalobca uviedol, že svoje tvrdenie žalovaný žiadnym spôsobom nekonkretizoval a týmto sa nezaoberal. Pri danom druhu činnosti nie je obvyklé a ani opodstatnené kontrolovať registráciu dodávateľa v príslušnom registri vedenej regionálnou veterinárnou a potravinovou správou. Kvalitu mäsa a jeho nezávadnosť mal žalobca preukázanú veterinárnymi razítkami priamo na jatočných polovičkách. Prípadné porušenie registračných

povinností nemajú vplyv na nárok žalobcu pre uplatnenie práva na odpočítanie dane.

18. Pri všetkých spochybnených transakciách so svojimi dodávateľmi ako i odberateľmi konal žalobca v dobrej viere a urobil všetky opatrenia, ktoré považoval za rozumné. Pri dodávkach tovaru sa vo väčšej miere spoliehal na osobu, ktorý sprostredkoval aj obchody s odberateľskými organizáciami. Keďže profitoval z daného obchodného vzťahu formou množstevných zliav, ktoré dostával od dodávateľa, nemal dôvod spochybňovať realizáciu obchodov so svojimi odberateľmi. Žalobca nemal dôvod neveriť svojmu presvedčeniu, že realizované obchody sú v najlepšom záujme jeho podniku, preto neobstojí záver žalovaného, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu na DPH. Sťažovateľ nemôže klásť žalobcovi za vinu konanie jeho dodávateľov a na podklade domnelého a nepreukázaného nedostatku odbornej starostlivosti založiť nesplnenie podmienok pre uplatnenie práva na odpočet DPH.

19. Žalobca ďalej uviedol, že žalovaný sa síce odvolával na niektoré rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, avšak uviedol len niektoré, pre jeho argumentáciu vhodné a zovšeobecňujúce závery bez nadväznosti na posudzovaný prípad, a preto je zrejmé, že krajský súd sa neodklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

20. Podľa názoru žalobcu kasačná sťažnosť sťažovateľa neobsahuje sťažnostné body podľa § 445 S.s.p. Na základe uvedených dôvodov preto kasačnému súdu navrhol, aby kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

IV.

Právny názor Najvyššieho súdu SR

21. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 SSP) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), jednomyselne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 30. januára 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

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 určeniu a vyrubeniu dane.

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.

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 v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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

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

Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú 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.

Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.

Podľa § 68 ods. 1, 3 a 5 Daňového poriadku ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu; vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 nezasiela. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 49 ods. 1 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý doručil daňovému subjektu oznámenie podľa § 48 ods. 2. Ak daňovú kontrolu vykonalo finančné riaditeľstvo, vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá miestne príslušný správca dane.

Ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcom dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, dohodne so správcom dane deň prerokovania pripomienok a dôkazov ním predložených; ak sa nedohodnú, určí deň ich prerokovania správca dane. Ak sa daňový subjekt nemôže zúčastniť na prerokovaní, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. Ak sa daňový subjekt alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní pripomienok a dôkazov ním predložených, správca dane spíše o tejto skutočnosti úradný záznam. O priebehu a o výsledkoch dokazovania správca dane spíše s daňovým subjektom zápisnicu podľa § 19, a to aj opakovane; v tom prípade správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní odo dňa spisania poslednej zápisnice s daňovým subjektom alebo odo dňa spisania úradného záznamu.

Správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

Podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku správca dane po vykonaní daňovej kontroly v rozhodnutí určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov v znení účinnom k 31.03.20019.

Podľa § 2 ods. 1 písm. a/ a b/ zákona o DPH v účinnom znení, predmetom dane je dodanie tovaru, poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

Podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom k 31.12.2009, základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Do základu dane sa zahŕňa aj dotácia alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby.

Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení účinnom k 31.12.2015 (ďalej len „zákon o účtovníctve“), účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. (§10) Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve v znení neskorších predpisov, účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

22. Predmetom kasačného konania je preveriť správnosť právneho posúdenia veci krajským súdom z dôvodov uvedených v kasačnej sťažnosti. Kasačný súd po preskúmaní veci dospel k záveru, že napadnutý rozsudok krajského súdu je potrebné zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie. V tejto súvislosti kasačný súd odkazuje na odôvodnenie rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžfk/70/2017 zo dňa 21.11.2018, ktorý rozhodoval v obdobnej veci s tými istými účastníkmi konania.

23. K zrušeniu napadnutého rozhodnutia sťažovateľa z dôvodu nezákonne získaného dôkazného prostriedku - výpovede, ktorý bol vypočutý ako svedok bez toho, aby bol o tejto skutočnosti informovaný daňový subjekt kasačný súd uvádza, že ako vyplýva z postupu správca dane pri vykonávaní dokazovania, v priebehu konania bol k predmetu dodávateľsko-odberateľských vzťahov so sťažovateľom vypočutý trikrát. I keď možno súhlasiť s názorom krajského súdu, že informácie získané pri vypočutí svedka dňa 05.05.2014 nemôžu predstavovať dôkazný prostriedok z dôvodu jeho nezákonného získania (bez oboznámenia daňového subjektu o jeho vypočutí v postavení svedka), správca dane predmetného svedka vypočul aj dňa 05.02.2014 za prítomnosti žalobcu a opakovane dňa 14.11.2013 k totožným skutočnostiam ako dňa 05.05.2014, taktiež za prítomnosti žalobcu.

24. Z ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyplýva, že existencia nezákonne získaného dôkazného prostriedku v daňovom konaní nie je dôvodom na zrušenie rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní, ak bolo toto vydané na základe iných dôkazov, získaných zákonným spôsobom. To znamená, že ak nezákonne získaný dôkaz nebol podkladom pre rozhodnutie, toto netrpí nezákonnosťou. Prvoinštančné rozhodnutie správca dane vychádza najmä z ostatných dôkazov získaných v priebehu daňovej kontroly a dokazovania vedeného vo vyrubovacom konaní, pričom správca dane vychádzal predovšetkým z dokladov predložených daňovým subjektom, tvrdení žalobcu o spôsobe vzťahov s dodávateľmi, spôsobe prepravy, preberania tovaru. Daňový subjekt okrem faktúr a dokladov o prevzatí vyúčtovaných súm pánom om, ktorý nie je štatutárnym orgánom dodávateľa, nepredložil počas daňovej kontroly žiaden iný dôkaz o skutočnej realizácii plnenia. V priebehu daňového konania nebolo preukázané, že dodávateľ žalobcu disponoval dodaným tovarom, že s týmto mohol nakladať ako vlastník, v súlade s § 412, resp. § 413 Obchodného zákonníka v spojitosti s § 8 zákona o DPH, a teda mu vzniklo oprávnenie odovzdať ho ďalej žalobcovi. Daňový subjekt nepredložil žiaden prepravný list, nákladný list, vážny list, a teda žiaden dôkaz preukazujúci prevzatie konkrétneho tovaru uvedeného v spochybnených faktúrach. Správca dane vykonal dokazovanie nad rozsah povinností vyplývajúcich z ustanovenia § 68 ods. 3 Daňového poriadku, keď vo vyrubovacom konaní vykonával dokazovanie, ktoré daňový subjekt vo vyjadrení k protokolu o výsledku daňovej kontroly nenavrhol. Ani na základe takto doplneného dokazovania neunesol daňový subjekt dôkazné bremeno a bez pochybností nepreukázal daňové plnenie dodávateľa tak, ako bolo na faktúrach vyúčtované.

25. Zistiť alebo preveriť skutočností rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov je účelom daňovej kontroly (§ 44 ods. 1 veta prvá Daňového poriadku). Daňová kontrola teda slúži na získanie a zhromaždenie dôkazného podkladu pre následné rozhodnutie správca dane vydané vo vyrubovacom konaní. Z tohto pohľadu je daňová kontrola jedným z najvýznamnejších nástrojov v podmienkach správy daní. Daňová kontrola predstavuje verejnomocenský zásah do individuálnej sféry daňového subjektu, ktorý v konečnom dôsledku najčastejšie smeruje k dorubovaniu daní a sekundárne k ukladaniu sankcií.

26. Kasačný súd dáva do pozornosti právny názor vyjadrený v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej

republiky č.k. 5SŽf/97/2010, v ktorom sa uvádza: „Najvyšší súd opätovne na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ naplnia jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 2 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. oprávnené“.

Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

Zásada objektívnej pravdy, ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úloha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania.

Súdny dvor vo svojej judikatúre taktiež konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH; a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Taktiež Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, rozsudky ESD vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10).

Možno preto určiť opatrenia, ktoré možno, v tom ktorom prípade, požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom.

Správca dane mal právo preveriť realnosť dodávky odberateľovi tovaru, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia ako i komunikácia s dodávateľom sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru alebo jeho obchodných zvyklostí. Je na ňom, akým spôsobom preukáže komunikáciu s dodávateľom, spôsob preverovania množstva a kvality tovaru, jeho súlad s požiadavkou uvedenou v objednávke a pod.

V okamihu, kedy správca dane spochybni dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Už samotné zistenie skutočnosti, že dodávateľ nie je ekonomicky činný, nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky, pohyb tovaru a finančných prostriedkov nie je odzrkadlený v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o realnosti jeho dodávok. Takýto spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní.

Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, keďže to zákon neustanovuje, ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužitelnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar reálne dodaný (§ 8 zákona o DPH).

„... dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady

Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02,

Zb. s-I-5337, bod 76, ako aj z 21. februára 2006, Halifax, a i., C-255/02, Zb. s. I. 1609, bod 71).

V tomto smere preto dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočíva na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH i preukázal, (nielen formálnymi dokladmi) čo žalobca neurobil.

„Najvyšší súd opätovne na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú oprávnené“. (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č.k. 5Sžf/97/2010).

Vzhľadom na spochybnenie reálnosti dodania tovaru odberateľom deklarovanych zdaniteľných plnení, sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov ako nedostatočné. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, aby sa stal súčasťou fiktívneho zdaniteľného plnenia zneužívajúceho právo poskytované zásadou neutrality DPH.

Nezodpovedá zásade zodpovedného a poctivého obchodného styku konanie podnikateľa, ktorý si riadne nepreverí svojho dodávateľa z hľadiska dôveryhodnosti, poctivosti, nepreverí si, či prevzatá dodávka skutočne pochádza od zmluvného dodávateľa, odovzdá finančné prostriedky v značnej sume v hotovosti osobe, u ktorej si nepreverí, že koná v mene deklarovaneho dodávateľa (napr. formou splnomocnenia), a tým v podstate nemá doklad, komu cenu za dodávku zaplatil. V danom prípade žalobca nepreukázal pri kontrole ani existenciu dodaného tovaru, z dôvodu jeho spotrebovania.

Výkon práva, v rámci obchodných vzťahov, ktorý je v rozpore so zásadami poctivého obchodného styku, ako už bolo vyššie uvedené, nepožíva právnu ochranu. Žalobca v konaní pred daňovými orgánmi nepreukázal, že by sa riadil uvedenými zásadami, že by v rámci svojej podnikateľskej činnosti vykonal všetky opatrenia zodpovedného podnikateľa na predchádzanie podvodnej činnosti, prípadne na odstránenie pochybností o tom, že sa na podvodných transakciách nepodieľal vedome.

Základným princípom výberu dane z pridanej hodnoty ako všeobecnej nepriamej dane je, že podnikateľ musí byť plne zbavený ťarchy DPH zaplatenej v cene prijatých tovarov a služieb určených na uskutočnenie zdaniteľných obchodov podliehajúcich DPH.

V danom prípade na základe uvedených dôvodov nebolo bez pochyb preukázané, že žalobca zaplatil DPH z prijatého tovaru platiteľovi, teda že bol uvedený základný princíp dodržaný.“

27. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp.zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 28 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 42 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty, a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“

28. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť obchodov deklarovanych faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly

nevyhnutné podklady a dôkazy, vypočul svedkov navrhnutých daňovým subjektom. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameril sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

29. Dôvodom neuznania odpočítania dane v danom prípade nebolo síce spochybnenie existencie tovaru ani reálna výška výdavkov žalobcu za dodaný tovar, ale skutočnosť, že nebolo preukázané, že tovar bol dodaný spoločnosťou uvedenou na faktúre ako dodávateľ, t.j. dodanie tovaru platcom DPH. Správca dane v priebehu daňovej kontroly preveroval uskutočnenie zdaniteľných plnení nie len z formálnej stránky, ale preveroval tiež, či boli zdaniteľné obchody reálne uskutočnené, a to výsluchom osoby, ktorá za dodávateľa vystupovala. Na splnenie zákonných podmienok pre uznanie daňového výdavku a následne určenie správnej výšky základu dane nepostačuje deklarovanie prijatia dodávky tovaru alebo služby zo strany daňového subjektu predložením daňového dokladu - faktúry a potvrdenia o zaplatení, pretože formálne doklady nepreukazujú reálnu existenciu tovaru a skutočného dodávateľa.

30. Kasačný súd poukazuje aj na nález Ústavného súdu sp.zn. I. ÚS 241/07-44, podľa ktorého, zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

31. Preskúmaním veci tak kasačný súd dospel k záveru, že krajský súd neposudzoval zákonnosť rozhodnutí a postupov správcu dane a sťažovateľa v zmysle zásad uvedených vyššie, ale svoje rozhodnutie zdôvodnil tvrdením o nezákonne získanom dôkaze - zistení vyplývajúcich z výpovede svedka dňa 05.05.2014. Nevzal do úvahy jeho vyjadrenia získané zákonným spôsobom, vyplývajúce z výsluchov realizovaných za prítomnosti daňového subjektu.

32. Pochybnosť správcu dane o reálnom plnení dodávateľom deklarovanej na faktúrach vyplynula z okolnosti, že v mene spoločnosti dodávateľa vystupovala osoba, ktorá v zmysle verejne prístupného zápisu v príslušnom obchodnom registri nebola oprávnená navonok v jej mene konať. Daňový subjekt predložil na preukázanie zmluvného vzťahu s predmetným dodávateľom zmluvu, ktorá nebola podpísaná oprávnenou osobou, pričom si sťažovateľ oprávnenie konať v mene dodávateľa nepreveroval. Podľa názoru kasačného súdu venovať náležitú pozornosť overeniu si skutočností z verejne dostupných zdrojov o oprávnení osoby konať v mene spoločnosti, za ktorú vystupuje, nie je v rozpore s názorom obsiahnutým v rozsudku najvyššieho súdu sp.zn. 3Sžf/1/2011, na ktorý poukázal správny súd, ale predstavuje primeranú mieru opatrnosti podnikateľa.

33. Pochybnosť správcu dane o reálnom plnení vznikla aj v dôsledku toho, že daňový subjekt preberal tovar vyúčtovaný spoločnosťou EUROCOOP od iných subjektov ako od tohto dodávateľa, a to od spoločnosti, resp. vodičov JMK, ktorí nevykonávali prepravu pre dodávateľa, ani pre žalobcu. Podľa vlastného vyjadrenia žalobca podpisoval doklady o príjme vystavené spoločnosťou JMK a tieto následne odovzdal páňovi ovi, na základe ktorých tento vystavil faktúru. Z tohto tvrdenia vyplýva pochybnosť o skutočnom dodávateľovi tovaru, teda, že dodávateľ EUROCOOP disponoval dodaným tovarom tak, že ho mohol následne dodať žalobcovi.

34. Krajský súd vyššie popísané zistenia vyplývajúce z daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nevzal do úvahy a týmto sa vo svojom rozhodnutí nezaoberal. Na základe uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná, pretože krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Podľa doterajšej úpravy Občianskeho súdneho poriadku mohol Najvyšší súd SR v prípade, ak zistil dôvodnosť podaného odvolania, aj sám zmeniť rozhodnutie krajského súdu a žalobu zamietnuť. Podľa novej právnej úpravy SSP to už nie je v zmysle § 462 SSP možné. Revízná právomoc zostala najvyššiemu súdu zachovaná len v prípade, ak bola žaloba zamietnutá. Vzhľadom na okolnosť, že krajský súd nerozhodol uvedeným

spôsobom, kasačný súd preto nemohol postupovať inak, ako pristúpiť k zrušeniu napadnutého rozsudku krajského súdu v zmysle § 462 ods. 1 SSP a vráteniu veci na ďalšie konanie. Úlohou krajského súdu bude v ďalšom konaní vo veci opätovne rozhodnúť s poukazom na to, že právnym názorom kasačného súdu je krajský súd viazaný (§ 469 SSP). Krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania podľa § 467 ods. 3 SSP.

35. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3 : 0.

Poučenie:

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