

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 3Sžfk/26/2018  
Identifikačné číslo spisu: 2017200124  
Dátum vydania rozhodnutia: 27.02.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:2017200124.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a z členov senátu Mgr. Viliama Pohančeniča a JUDr. Anny Peťovskej, PhD. (sudca spravodajca) v právnej veci žalobcu: Ján Brocka BROCKA, so sídlom Svätopeterská ul. č. 66, Hlohovec, IČO: 33 429 707, zastúpeného: Advokátska kancelária MCL, s.r.o., so sídlom Mostová 2, Bratislava, proti žalovanému ako sťažovateľovi: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100231034/2017 zo dňa 7. februára 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/42/2017-104 zo dňa 28. marca 2018, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/42/2017-104 zo dňa 28. marca 2018 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.

Rekapitulácia konania 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. 1002311034/2017 zo dňa 07.02.2017, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 104228364/2016 zo dňa 04.11.2016. 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 (ďalej aj len „daňový poriadok“) rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2009 v sume 39 036,19 €.

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 § 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“ alebo „zákon č. 222/2004 Z. z.“) 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 V. D. 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 D. dňa 05.05.2014 bola konvalidovaná zopakovaním jeho výsluchu už za prítomnosti žalobcu dňa 14.10.2014 a žalobca že bol s výpoveďou zo dňa 05.05.2014 oboznámený (06.10.2014). Blížšie odkázal na dôvody uvádzané v skorších jeho rozhodnutiach vzťahujúcich sa na iné kontrolované zdaňovacie obdobia, ktoré vo veciach tých istých účastníkov konania a za obdobných skutkových okolností vyslovil (sp. zn. 14S/73/2016, sp. zn. 14S/75/2016, sp. zn. 20S/113/2016 a sp. zn. 20S/109/2016). S týmito sa v plnom rozsahu stotožnil.

4. Zastával názor krajský súd, 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 V., 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 § 25 ods. 4 daňového poriadku, pretože skutočnosť, že za dodávateľa žalobcu konal svedok D. 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. Krajský súd tiež konštatoval, 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 uvedených procesných pochybení a následného vyhodnotenia všetkých vykonaných dôkazov jednotlivo i vo vzájomných súvislostiach, predovšetkým po vykonaní výsluchu V. D. 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 svedkýň Z. H. a Ing. D. G..

7. Tiež pripomenul, že nie je na škodu presvedčivosti správneho rozhodnutia, dôsledne sa vysporiadať aj s dôvodmi nevykonania navrhovaných dôkazov, predovšetkým uvedením úvahy vyhodnocujúcej vierohodnosť už vykonaných dôkazov a ich vplyvu na celkové skutkové závery vo vzťahu k navrhovaným dôkazom, čo v danom prípade sa podľa jeho názoru nestalo.

8. Prisvedčil krajský súd ale tvrdeniu žalovaného, že sa žalobca vo vzťahu k prevereniu registrácie EUROCOOP v zmysle § 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.

9. V súvislosti s námietkou napádajúcou nevydanie rozhodnutia o prerušení konania z dôvodu prebiehajúcich súdnych konaní vo veci prieskumu zákonnosti rozhodnutí žalovaného týkajúcich sa oprávnenosti nároku žalobcu na odpočet dane za zdaňovacie obdobie v roku 2008 krajský súd konštatoval, že daňový poriadok neukladá povinnosť daňovým orgánom vydať rozhodnutie o neprerušení daňového konania, ani o nevyhovení návrhu účastníkov konania na jeho prerušenie. Mal za to krajský súd, že žalovaný v tomto ohľade neporušil zákon, keď sa s dôvodmi nevyhovenia návrhu na prerušenie konania vysporiadal v rozhodnutí vo veci samej. Na fakultatívne prerušenie daňového konania na základe návrhu účastníkov konania nie je právny nárok a je výlučne na správnej úvahe konajúceho daňového orgánu, ako vyhodnotí opodstatnenosť a závažnosť dôvodov návrhu na prerušenie daňového konania.

10. Tento svoj záver krajský súd založil na skutkovom dokazovaní ako bolo vykonané správcom dane, len ho odlišne posúdil.

11. Žalobca podal za zdaňovacie obdobie december 2009 daňové priznanie, na základe ktorého si uplatnil odpočítanie dane z nakúpeného tovaru v tuzemsku, bravčového mäsa, od dodávateľa EUROCOOP. Zápisnica o začatí daňovej kontroly oprávnenosti uplatneného nároku na odpočet dane č. 9200402/5/542029/2012 bola spísaná dňa 25.05.2012.

12. Daňový úrad Trnava vykonal u žalobcu opätovnú daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie január - december 2009 s dátumom začatia 08.06.2012 v zmysle § 46 ods. 3 daňového poriadku (zápisnica o začatí daňovej kontroly č. 9200402/5/734222/2012/Pri zo dňa 08.06.2012). Z dôvodu zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií bola daňová kontrola v období od 16.04.2013 do 03.09.2013 prerušená (rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly č. 9201402/5/1405778/2013, oznámenie č. 9201402/5/4014814/2013). O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol č. 9201402/5/4459037/13 zo dňa 02.10.2013 (ďalej aj len „protokol“). Daňová kontrola bola ukončená dňa 09.10.2013 doručením tohto protokolu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole. Žalobca svoje vyjadrenie doručil správcovi dane dňa 18.11.2013.

13. Spornými v danom kontrolovanom období boli prijaté faktúry za deklarovaný nákup bravčového mäsa od dodávateľa EUROCOOP a to faktúra č. 90175 zo dňa 02.12.2009, dátum dodania 02.12.2009, v hodnote Základ dane (ďalej len „ZD“): 13 032,97 eura a DPH 19%: 2 476,27 eura; č. 90176 zo dňa 04.12.2009, dátum dodania 04.12.2009, v hodnote ZD: 13 919,23 eura a DPH 19%: 2 644,66 eura; č. 90181 zo dňa 09.12.2009, dátum dodania 09.12.2009, v hodnote ZD: 5 999,13 eura a DPH 19%: 1 139,84 eura; č. 90182 zo dňa 08.12.2009, dátum dodania 08.12.2009, v hodnote ZD: 15 820,00 eura a DPH 19%: 3 005,81 eura; č. 90183 zo dňa 10.12.2009, dátum dodania 10.12.2009, v hodnote ZD: 10 844,46 eura a DPH 19%: 2 060,45 eura; č. 90184 zo dňa 11.12.2009, dátum dodania 11.12.2009, v hodnote ZD: 9 456,91 eura a DPH 19%: 1 796,81 eura; č. 90185 zo dňa 14.12.2009, dátum dodania

14.12.2009, v hodnote ZD: 9 647,86 eura a DPH 19%: 1 833,09 eura; č. 90186 zo dňa 15.12.2009, dátum dodania 15.12.2009, v hodnote ZD: 16 129,51 eura a DPH 19%: 3 064,60 eura; č. 90187 zo dňa 16.12.2009, dátum dodania 16.12.2009, v hodnote ZD: 10 605,90 eura a DPH 19%: 2 015,12 eura; č. 90188 zo dňa 17.12.2009, dátum dodania 17.12.2009, v hodnote ZD: 13 884,30 eura a DPH 19%: 2 638,02 eura; č. 90189 zo dňa 18.12.2009, dátum dodania 18.12.2009, v hodnote ZD: 15 046,60 eura a DPH 19%: 2 858,85 eura; č. 90194 zo dňa 22.12.2009, dátum dodania 22.12.2009, v hodnote ZD: 8 930,09 eura a DPH 19%: 1 696,71 eura; č. 90195 zo dňa 28.12.2009, dátum dodania 28.12.2009, v hodnote ZD: 11 448,37 eura a DPH 19%: 2 175,20 eura; č. 90196 zo dňa 29.12.2009, dátum dodania 29.12.2009, v hodnote ZD: 16 684,75 eura a DPH 19%: 3 170,11 eura; č. 90198 zo dňa 30.12.2009, dátum dodania 30.12.2009, v hodnote ZD: 8 275,56 eura a DPH 19%: 1 572,36 eura; č. 90198 zo dňa 31.12.2009, dátum dodania 31.12.2009, v hodnote ZD: 14 879,46 eura a DPH 19%: 2 827,10 eura a od dodávateľa MARKT, s.r.o., Lermontova 17, /11 05 Bratislava, IČO: 36 777 315 (ďalej len „MARKT, s.r.o.“) na základe faktúry č. 200908323 zo dňa 08.12.2009, dátum dodania 08.12.2009, v hodnote ZD: 2 912,40 eura a DPH 19%: 553,36 eura; č. 200908378 zo dňa 15.12.2009, dátum dodania 15.12.2009, v hodnote ZD: 3 392,64 eura a DPH 19%: 644,60 eura a č. 200908405 zo dňa 17.12.2009, dátum dodania 17.12.2009, v hodnote ZD: 4 543,30 eura a DPH 19%: 863,23 eura (ďalej len „sporné faktúry“).

14. Daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní bola v sume 44 482,17 eura. Daň vyrubená daňovým priznaním doručeným správcovi dane 20.01.2010 v sume 5 445,98 eura, rozdiel dane 39 036,19 eura.

15. Dňa 04. 11. 2016 bolo vydané prvostupňové rozhodnutie správcu dane, ktoré správca dane založil na závere, že žalobca nepreukázal v rozpore s § 24 ods. 1 daňového poriadku právo odpočítať daň podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH zo sporných faktúr vyhotovených dodávateľom EUROCOOP, v dôsledku čoho mu nie je možné uznať v zdaňovacom období december 2009 uplatnené odpočítanie dane.

16. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 100231034/2017 zo dňa 07.02.2017 prvostupňové rozhodnutie ako vecne správne potvrdil. Stotožnil sa žalovaný s názorom správcu dane, že vykonaným dokazovaním nebolo preukázané splnenie zákonných podmienok na odpočítanie dane žalobcom z preverovaných faktúr podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z, pre ktorý dôvod mu uplatnený nárok na odpočet dane nemohol byť uznaný.

## II.

### Obsah kasačnej sťažnosti

17. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonom určenej lehote kasačnú sťažnosť. Výtýkal krajskému súdu, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

18. Nesúhlasil so záverom krajského súdu o závažnom procesnom pochybení správcu dane vo vzťahu k vypočutiu kľúčového svedka V., ani s jeho argumentáciou o rozdieloch medzi inštitútmi „výpoveď svedka“ a „konfrontácia“. Pripomenul, že orgány verejnej správy pri výkone svojej činnosti postupujú podľa daňového poriadku, pričom daňový poriadok nedefinuje pojem konfrontácia, ale pracuje s inštitútom „vypočutie svedka“. V. D. 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, kedy svedok vypovedal, že si tovar objednával u šoférov, im platil za tovar a požiadal o vzájomnú konfrontáciu. Výsluch svedka V. D. bol vykonaný celkom 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 svedka realizovaný opäť za prítomnosti žalobcu, a na jeho žiadosť. Zo zápisníc, ktoré správca dane spísal so svedkom za prítomnosti žalobcu, sú zrejme aj jeho vyjadrenia týkajúce sa dodávateľských vzťahov medzi jednotlivými subjektami dodávateľských vzťahov, prepravných služieb, ako aj o vzťahu žalobca - Ladislav Orbán, IČO: 22 677 771, Barbora Orbánová, IČO: 17 517 222 a MUDr. Anton

Orbán, IČO: 32 069 006 (ďalej aj len „Orbánovci“). Teda svedok V. D. v preverovanej veci sa vyjadril ku všetkým rozhodným skutočnostiam. Správca dane dňa 14.11.2014 vypočul svedka za prítomnosti žalobcu aj ohľadom skutočností, ktoré boli predmetom výsluchu dňa 05.05.2014. Týmto bolo procesné pochybenie správcu dane odstránené. Žalobcovi bolo umožnené vykonať jeho zákonné právo klásť svedkovi otázky, čo aj využil a jeho procesné práva boli preto zachované.

19. Ak krajský súd vyslovil názor, že výsluch (výpoveď) svedka je iný procesný inštitút ako konfrontácia, však vôbec nepoukazuje na konkrétne ustanovenie daňového poriadku, ktorý by tento záver potvrdzoval. Práve naopak, zo znenia daňového poriadku je evidentné, že daňový poriadok procesný inštitút „konfrontácie“ nepozná. Ide o inštitút zákona č. 301/2005 Z. z. Trestný poriadok v znení neskorších predpisov, podľa ktorého postupujú orgány činné v trestnom konaní. Daňové orgány však pri výkone svojej činnosti postupujú podľa daňového poriadku, ktorý nepozná samotný procesný inštitút „konfrontácia“, ale pracuje s inštitútom „vypočutia svedka“.

20. 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 sťažovateľ na rozsudok ESD v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 (Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL). V rozsudku ESD 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 51, článku 4 a článku 5 ods. 1 šiestej smernice, ak spĺňajú objektívne kritériá, na ktorých sú tieto pojmy založené, a to 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 prijmu 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 dovolávať právnym noriem spoločensťva 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 uvedeného, znalosť osoby o existencii podvodu je možné vydedukovať len komplexným posúdením všetkých objektívnych skutočností.

21. Prenesené na daný prípad, žalobca mal byť článkom reťazca, ktorý bol poznačený podvodom. Svedok D. popísal fungovanie tohto reťazca v priebehu ústneho pojednávania dňa 14.11.2014, o čom bola spísaná zápisnica za prítomnosti žalobcu. Žalovaný svoje závery oprel o skutočnosti, že žalobca konal s neoprávnenou osobou, pretože pán D. nebol zamestnancom dodávateľa žalobcu. Žalobca uzatvoril dodávateľsko - odberateľskú zmluvu s p. D. 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 zdanieľných obchodov, je podstatná pre posúdenie, či žalobca prijal všetky rozumné opatrenia, aby sa svojim plnením nezúčastňoval na daňovom podvode. Argumentoval žalovaný, že žalobca si v danom prípade nielenže nepreveril deklarovaného dodávateľa, ale s rovnakou neopatrnosťou konal aj vo vzťahu k svojim odberateľom. V umelo vytvorených odberateľských vzťahoch s Orbánovcami mal za preukázané, že títo si tovar neobjednávali u žalobcu. Šofér spoločnosti Jatky Moravský Krumlov (ďalej len „JMK“) odovzdal žalobcovi údaje, podľa ktorých mal pre nich vystaviť faktúry a žalobca platil za seba i za Orbánovcov, 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 D., na základe ktorého dodávateľ žalobcu vystavil faktúru. Uvedené nemožno považovať za poctivú, transparentnú a reálnu podnikateľskú činnosť. Žalovaný 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. Preto sa má jednať 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 Jatky Moravský Krumlov (nie EUROCOOP), ktoré odovzdával pánu D. 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. Žalobca vykonával platby v hotovosti vo vysokých čiastkach osobám, ktoré nekonali za dodávateľa, a to pánovi D. aj šoférom JMK a pánovi D.. Tovar, ktorý mal sám dodávať svojim odberateľom - Orbánovcom, uhrádzal aj za nich v hotovosti, pretože títo odmietali vykonávať hotovostné platby. Žalobca teda dobrovoľne súhlasil, že bude finančne pokrývať obchody svojich odberateľov za ponuku lacnejšieho mäsa, čo taktiež nie je bežné. Sám žalobca priznal, že potvrdenie od šoféra nikdy nedostal, vedel, že peniaze boli pre Jatky Moravský Krumlov, pričom šofér podpisoval na objednávke prevzatie peňazí a kópia objednávky mu zostala. Z uvedeného 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 deklarovaného dodávateľa, nemožno považovať za obozretné konanie podnikateľa.

22. Poukázal pritom žalovaný na skutočnosť, že v roku 2009 žalobca priamo obchodoval so subdodávateľmi EUROCOOP, ktorí vystupovali v reťazci ako tzv. „biele kone“. Už toto vyvracia dobromyselnosť žalobcu a preukazuje jeho priamu participáciu na podvodných konaniach. Vzhľadom na to, že tieto skutočnosti boli žalobcovi známe už v roku 2009, musel mať o nich vedomosť aj v roku 2010.

23. I v kasačnej sťažnosti vytkol žalovaný, že žalobca nepreveroval ani registráciu EUROCOOP-u na príslušnej Regionálnej veterinárnej a potravinovej správe v zmysle § 40 zákona č. 39/2007 Z. z. o veterinárnej starostlivosti v znení neskorších zmien a doplnkov a v súlade s čl. 6 nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 852/2004 z 29.04.2004 o hygiene potravín, čo napokon i krajský súd sám vyhodnotil ako povrchné správanie sa žalobcu.

24. Žalobca deklaroval nákup priamo od podvodných spoločností MARKT, s.r.o. SYOMA, s.r.o. i v preverovanom zdaňovacom období, ktorých konatelia vyhlásili, že za menované spoločnosti, ktorých sú konateľmi, nikdy nekonali, zdaniteľné obchody sa nikdy neuskutočnili, so žiadnym mäsom neobchodovali a dostali finančnú odmenu za to, že sa stanú štatutárnymi orgánmi týchto spoločností.

25. Vzhľadom na všetky uvádzané dôvody sťažovateľ vyhodnotil rozhodnutie krajského súdu za nesprávne, pretože súd neprihliadol na všetky zistené skutočnosti, ale vzal do úvahy len niektoré z nich. Podľa názoru sťažovateľa, závery krajského súdu sú v rozpore s daňovým poriadkom, judikatúrou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ako aj skutkovým stavom a napadnutý rozsudok vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. Preto žalovaný nesúhlasí s konštatovaním súdu, že z dôvodu doplnenia dokazovania a pre nezákonnosť výsluchu svedka bolo namieste zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného z dôvodu, že mal byť preukázaný dostatočne skutkový stav, preukazujúci splnenie práva na uplatnenie odpočítania dane a zároveň, že procesné porušenie vo výsluchu svedka V. dňa 05.05.2014 bolo odstránené za prítomnosti žalobcu dňa 14.11.2014, kedy sa svedok vyjadril ku

všetkým relevantným skutočnostiam.

26. Na základe uvedených dôvodov sťažovateľ navrhol kasačnému súdu, aby rozsudok Krajského súdu v Trnave zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

### III.

Vyjadrenie žalobcu ku kasačnej sťažnosti

27. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti k nesúhlasu so záverom krajského súdu o závažnosti procesného pochybenia správcu dane pri výsluchu kľúčového svedka V. D. dňa 05.05.2014 vzhľadom na skutočnosti, ktoré reflektuje obsah súdneho spisu, argumentačnú líniu žalovaného považuje za neopodstatnenú a nemajúcu žiaden vplyv na správnosť resp. zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Samotný správca dane zdôraznil dôležitosť predmetnej svedeckej výpovede. Keďže však žalobca pochybením daňového úradu nevedel, že takýto výsluch sa bude opätovne dňa 05.05.2014 konať, nemohol svedka vo svetle nových skutočností priamo konfrontovať, prípadne položiť mu doplňujúce otázky (skorší výsluch 05.02.2014 za účasti žalobcu). Ak žalovaný zastáva názor, že vypočutím svedka zo dňa 14.11.2014 bolo toto pochybenie odstránené, s týmto názorom žalobca nesúhlasí.

28. Za výsluch svedka nie je možné považovať prípady, v ktorých svedok len odkáže na svoju inú výpoveď, ktorú urobil v minulosti. Obdobne týmto spôsobom nie je možné zhojiť nezákonnosť výsluchu tým, že správca dane o šesť mesiacov oboznámi daňový subjekt o jeho obsahu a následne zopakuje nezákonne vykonaný dôkaz. Na takéto dôkazy nie je možné v rámci daňového konania prihladať a z tohto dôvodu argumentácia žalovaného o zachovaní žalobcových procesných práv nemá žiaden podklad v právnych predpisoch.

29. Vzhľadom na dôležitosť svedeckých výpovedí žalobcu a kľúčovej osoby v dodávateľskom reťazci p. D., je nevyhnutné považovať procesné pochybenie správcu dane, spočívajúce v porušení práva žalobcu klásť svedkovi otázky počas ústneho pojednávania, za podstatné a bezpochyby spôsobilé v dôsledku zapríčiniť vydanie nezákonného rozhodnutia žalovaného.

30. Vo svetle uvedeného považuje žalobca za nevyhnutné stotožniť sa so záverom krajského súdu, že ak správca dane a žalovaný zdôvodňujú svoje rozhodnutia o vyrubení DPH podvodným konaním subdodávateľov žalobcu, t.j. dodávateľov spoločnosti EUROCOOP, za ktorú vystupoval v prevažnej miere obchodov V. D., tak len tento svedok mohol jasne vysvetliť a ozrejmiť všetky dôležité otázky vo vzťahu ku svojim dodávateľom, ako aj vo vzťahu k svojmu odberateľovi, t.j. žalobcovi. Aby ale výpoveď kľúčového svedka bola relevantná pre prijaté závery dokazovania, musí byť za každých okolností vykonaná zákonným spôsobom, čo sa v danom prípade nestalo.

31. Žalovaný v sťažnosti spochybňujúc právne posúdenie veci krajským súdom svoju argumentáciu opiera skutkovými zisteniami spočívajúcimi v tom, že žalobca nemal konať obozretne a s náležitou starostlivosťou a nemal prijať všetky rozumné opatrenia, ktoré bolo možné od neho očakávať, aby sa vyhol svojej účasti na reťazci plnení poznačených daňovým podvodom.

32. Žalobca s týmto názorom nemôže súhlasiť a argumentuje, že prijal, s ohľadom na všetky relevantné okolnosti jeho dlhoročného obchodovania s družstvom EUROCOOP a dôvery k osobe p. D., všetky opatrenia na to, aby predišiel podvodu. Zároveň sa spoliehal na to, že vždy išlo o plnenia realizované v súlade so zákonom. Žalobca si uplatnil odpočet DPH z dodávateľských faktúr, ktoré boli riadnym daňovým dokladom ničím nespochybnené správcou dane, za dodávky tovaru preukázateľne zaplatil a dodaný tovar použil na zdaniteľné plnenia, z ktorých odviezol DPH na výstupe. V tomto smere preukázal nielen existenciu faktúr, zaplatenie fakturovaných súm a reálne uskutočnenie dodávok (príjemkami), ale

aj prevzatie mäsa od zástupcov družstva EUROCOOP, ktoré bolo uvedené na jednotlivých faktúrach ako dodávateľ (preukázané svedeckými výpoveďami). Je zrejmé, že daňovú výhodu v tomto smere mohli získať iba subjekty predchádzajúceho stupňa.

33. Ak žalovaný odkázal na rozsudok C-439/04 a C-440/04, podľa názoru žalobcu tento rozoberá prípad fiktívnych plnení, a preto vyvstáva otázka, či tento rozsudok je vôbec možné na posudzovaný prípad aplikovať, keďže o reálnosti dodávok bravčového mäsa žalobcovi resp. neskôr žalobcom niet pochyb. Súdny dvor EÚ v rámci prejudiciálnej otázky nerieši konkrétny právny spor, ale podáva všeobecný výklad komunitárneho práva, ktorému sa snaží dávať všeobecnú platnosť.

34. K námietke, že žalobca nekonal s oprávnenou osobou na strane EUROCOOP, žalovaný v sťažnosti iba opakuje svoju argumentáciu uvedenú v napadnutom rozhodnutí žalovaného neopodstatneným odkazom na Obchodný zákonník.

35. Družstvo EUROCOOP nikdy počas dlhohodobej obchodnej spolupráce nespochybnilo relevantnosť uzatvárania obchodov so žalobcom v zastúpení p. D., všetky dojednané dodania tovaru sa vždy realizovali a nikdy nespochybnilo ani oprávnenosť úhrad za dodaný tovar. Navyše vzhľadom na správcom dane zistený skutkový stav (najmä výsluchy predsedu predstavenstva EUROCOOP Branislava Kostolanského, družstvom nespochybnenú účasť p. D. na obchodovaní, prítomnosť šoférov aj družstva na dodávkach), je rovnako zrejmé, že zo strany družstva o obchodovaní so žalobcom muselo vedieť viacero osôb. Vzhľadom na dĺžku, intenzitu a objemovú významnosť obchodnoprávneho vzťahu medzi žalobcom a družstvom vychádzal žalobca z legitímneho predpokladu existencie poverenia p. D..

36. Žalovaný kladie žalobcovi v priebehu súdneho konania za vinu aj to, že aj samotnú dodávateľsko-odberateľskú zmluvu zo dňa 09.01.2007 podpísal s neoprávnenou osobou, ktorá nebola oprávnená zaväzovať EUROCOOP. Pri tomto právnom názore by nielen zmluvy, ale napr. faktúry, dodacie/objednávkové listy a inú dokumentáciu súvisiacu s objemovo významnými dodávkami, musela uzatvárať, resp. podpisovať výlučne osoba oprávnená konať za subjekt v zmysle obchodného registra, t.j. pán Y..

37. Závery žalovaného v tomto ohľade sú neudržateľné a sú výrazom absolútneho neporozumenia pravidiel obchodného styku. Žalovaný aplikuje teoretické znalosti týkajúce sa jednej z funkcií Obchodného registra na obchodné vzťahy, ktorým dominuje hlavne sloboda zmluvných strán a pravidlá v rámci zavedenej obchodnej praxe. Takéto nesprávne závery žalovaného nemôžu byť podstatné pre posúdenie konania žalobcu. Navyše je nevyhnutné prisvedčiť zverom krajského súdu o neopodstatnenosti týchto súvislostí s preverovaním nároku na odpočet DPH.

38. Žalovaný v sťažnosti ďalej spochybňuje odovzdávanie hotovosti šoférom JMK, pričom rovnako naznačuje, že vzťah žalobcu s jeho odberateľmi - Orbánovcami bol fiktívny.

39. Žalovaný svojimi vyjadreniami a neporozumením základných princípov obchodných vzťahov nepochopiteľne spochybňuje zavedenú obchodnú prax medzi stranami. Družstvo EUROCOOP zabezpečovalo dodávku tovaru žalobcovi ako samostatné plnenie, a to prostredníctvom svojho dodávateľa (JMK), keďže ten disponoval potrebným materiálnym vybavením, konkrétne chladiarenskými vozidlami. Vo svojej podstate išlo o obdobu bežného trojstranného obchodu. Týmito súvislosťami sa však žalovaný vôbec nezaoberal i napriek tomu, že ich žalobca uviedol ešte v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu daňového úradu.

40. Rovnaký záver platí aj pre dodanie tovaru Orbánovcom zo strany žalobcu. Žalobca nedisponoval dostatočným materiálnym vybavením, konkrétne chladiarenskými vozidlami, aby tieto dodávky riešil sám. Vozidlá JMK dopravili tovar žalobcovi, ktorý si časť vybral a zvyšok ďalej doručil prostredníctvom týchto vozidiel odberateľovi - v spochybnených prípadoch Orbánovcom.

41. Vo svetle uvedených skutočností a zavedenej praxe zúčastnených strán bol spôsob dodania tovaru

prostredníctvom tretieho subjektu úplne bežným spôsobom zabezpečenia zmluvných povinností jednak družstva EUROCOOP a jednak žalobcu, kedy oba tieto subjekty využívali chladiarenské vozidlá JMK vzhľadom na nedostatok vlastných materiálnych kapacít.

42. Žalovaný v sťažnosti spochybňuje i cenové zvýhodnenie, ktoré žalobcovi prinieslo obchodovanie s družstvom EUROCOOP a Orbánovcami. Bližšie však toto svoje tvrdenie nijako nekonkretizuje. Navyše v rámci administratívneho a ani súdneho konania nepredložil žiadny relevantný dôkaz, o ktorý by toto svoje tvrdenie mohol náležite oprieť. Uvedené konštatovanie žalovaného len dokresľuje viaceré pochybenia správcov dane pri zisťovaní skutkového stavu, keď sa k výške ceny žalovaný vyjadril prvýkrát až v sťažnosti.

43. K námietke porušenia povinnosti preveriť si deklarovaneho dodávateľa na príslušnej Regionálnej veterinárnej a potravinovej správe žalovaný nezobral v úvahu, že žalobca v súvislosti so spochybnenými transakciami kupoval mäso (bravčové polovičky) od družstva za účelom jeho predaja iným prevádzkovateľom živnosti - išlo teda o veľkoobchodnú činnosť. Kvalitu mäsa a jeho nezávadnosť mal v týchto prípadoch žalobca za preukázanú veterinárnymi razítkami priamo na jatočných polovičkách.

44. Ani prípadné porušenie registračných povinností zo strany EUROCOOP v zmysle osobitných právnych predpisov nijakým spôsobom nemohlo vplývať na nárok žalobcu pre uplatnenie práva na odpočítanie dane žalobcom v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona o DPH.

45. Žalovaný ďalej v sťažnosti vytýka žalobcovi, že ten nevynaložil a neprijal všetky rozumné opatrenia, aby zabránil riziku, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení a teda nekonal s náležitou starostlivosťou. Tento názor žalovaného je však s ohľadom na preukázané skutočnosti nepodložený a je vedený viac subjektívnym názorom správcu dane než objektívnou realitou. Žalobca opakovane preukázal, že pri všetkých spochybnených transakciách s družstvom EUROCOOP a svojimi odberateľmi konal v dobrej viere a urobil všetky opatrenia, ktoré považoval za rozumné, čím zároveň preukázal vynaloženie potrebnej odbornej starostlivosti.

46. V nadväznosti na to neobstojí preto záver žalovaného, že žalobca s prihliadnutím na všetky okolnosti prípadu vedel (resp. musel vedieť), že sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu na DPH a o to menej absurdný záver, že žalobca túto možnosť akceptoval. Vo svetle uvedeného preto žalovaný nemôže klásť žalobcovi za vinu konanie jeho dodávateľov a na podklade domnelého a nepreukázaného nedostatku odbornej starostlivosti založiť nesplnenie podmienok pre uplatnenie práv na odpočet DPH u žalobcu.

47. Ako novú skutočnosť vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalobca uviedol poukaz na nedávny rozsudok českého Najvyššieho správneho súdu v konaní sp. zn. 5 Afs/60/2017 zo dňa 30.01.2018. I keď český právny systém vykazuje značné odlišnosti od slovenského, právna úprava v oblasti DPH je vo vysokej miere harmonizovaná, minimálne v najvýznamnejších aspektoch, akými sú podmienky pre vznik nároku na odpočet DPH. Navyše, predmetné konanie vykazuje vo svojej podstate mnohé zhodné znaky s konaním žalobcu a žalovaného, predovšetkým pokiaľ ide o posúdenie náležitej starostlivosti platiteľa, ktorý si uplatňuje nárok na odpočet a prítomnosť podvodného konania na predchádzajúcich stupňoch dodávateľského reťazca.

48. Záverom žalobca uviedol, že kasačná sťažnosť žalovaného neobsahuje sťažnostné body v zmysle § 445 SSP a navrhol, aby kasačný súd túto ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

#### IV.

##### Právne hodnotenie kasačného súdu

49. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 11 písm. g/ SSP) sa najprv zaoberal formálnymi náležitosťami kasačnej sťažnosti a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je podaná včas (§

443 ods. 2 písm. a/ SSP), osobou oprávnenou podať kasačnú sťažnosť (§ 442 ods. 1 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP) a obsahuje všetky zákonom predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP).

50. Následne kasačný súd preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania, keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) <. podľa § 137 ods. 4 SSP a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

51. Podľa ust. § 440 písm. g) a h) SSP, kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

52. V posudzovanej veci predmetom skúmania kasačného súdu bol rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/42/2017-104 zo dňa 28.03.2018 z hľadiska posúdenia, či vec bola krajským súdom správne právne posúdená z dôvodov uvedených v kasačnej sťažnosti.

53. Podľa § 2 písm. a) zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej len „Daňový poriadok“) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, na účely tohto zákona sa rozumie správou daní postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov.

54. 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.

55. 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 prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

56. 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.

57. 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.

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

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

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

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

62. Podľa § 46 ods. 3 a 8 Daňového poriadku, správca dane je oprávnený začať daňovú kontrolu aj bez oznámenia podľa odseku 1, ak to ustanovuje osobitný predpis, alebo ak o vykonanie daňovej kontroly požiadajú orgány činné v trestnom konaní alebo ak je dôvodné podozrenie, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené. V týchto prípadoch v deň začatia daňovej kontroly zamestnanec správcu dane spíše zápisnicu o začatí daňovej kontroly; v zápisnici o začatí daňovej kontroly musí byť uvedený deň začatia daňovej kontroly, miesto vykonávania daňovej kontroly, dôvod začatia daňovej kontroly, predmet daňovej kontroly a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie.

Zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b) a c). Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od jej doručenia, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasieľa. Rovnako sa výzva nezasieľa, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

63. Podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku, správca dane daňové konanie

a) preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke,

b) môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

64. 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 nezasieľa. 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.

65. 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 vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

66. Podľa § 74 ods. 2 Daňového poriadku, odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

67. Podľa § 74 ods. 4 vety prvej Daňového poriadku, odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí.

68. 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.

69. Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak.

70. Podľa § 9 ods. 1 zákona o DPH, dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru.

71. Podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH, 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.

72. Podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

73. Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

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

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

76. Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve 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.

77. V predmetnej veci kasačný súd v konaní preveroval správnosť právneho posúdenia veci krajským súdom v rozsahu dôvodov uvedených v kasačnej sťažnosti, pričom vychádzal zo skutkových zistení, ktoré mu vyplynuli z administratívneho spisu žalovaného.

78. Z nesporných tvrdení účastníkov konania a obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane u žalobcu začal dňom 08.06.2012 výkon opätovnej daňovej kontroly zameranej na DPH za zdaňovacie obdobie december 2009 (zápisnica o začatí daňovej kontroly č. 9200402/5/734222/2012/Pri zo dňa 08.06.2012). Za vo veci posudzované zdaňovacie obdobie december 2009 podal žalobca daňové priznanie, na základe ktorého si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty za deklarováný nákup komodity bravčového mäsa od dodávateľa EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii, so sídlom v Malackách, IČO: 36 701 483 z prijatých faktúr, ktoré sú vo veci sporné. Následne bolo vo veci vykonané rozsiahle dokazovanie, z ktorého správca dane vyvodil záver, že žalobca vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu december 2009 nepreukázal vznik práva na odpočítanie dane zo sporných faktúr od dodávateľa EUROCOOP. Na základe vyššie uvedených skutočností zamestnanci správcu dane majú za to, že zdaniteľné obchody neboli reálne uskutočnené, pretože dodávateľ tovaru - mäso (bravčové polovičky) EUROCOOP sa v žiadnom z obchodov nechoval ako vlastník tovaru. Zamestnanci správcu dane preukázali, že EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii (do 04.04.2013: EUROCOOP spotrebné družstvo) tovar nenadobudol od spoločnosti MARKT s.r.o. a následne ho nedodal odberateľom N.i.

79. Z uvedeného vyplýva, že Ján Brocka správajúci sa ako dodávateľ tovaru pre odberateľa EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii (do 04.04.2013: EUROCOOP spotrebné družstvo) sa taktiež nechoval ako vlastník tovaru - mäso (bravčové polovičky), tovar - mäso (bravčové polovičky) nenadobudol od EUROCOOP a následne rozrobené mäso - bravčové polovičky na mäso - bravčové predky nedodal odberateľovi EUROCOOP.

80. Kasačný súd na základe svojich zistení, ktoré mu vyplynuli z administratívneho spisu, sa musí stotožniť so záverom správcu dane, že ani vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu december 2009 vznik práva na odpočítanie dane vyššie uvádzaných sporných faktúr od dodávateľa EUROCOOP nebol preukázaný. V danom prípade existencia tovaru - bravčového mäsa síce nebola spochybnená, ale nebolo preukázané, že fakturovaný tovar bol dodaný dodávateľom uvedeným na sporných faktúrach, t.j. družstvom EUROCOOP. Tomuto dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH na základe reálne uskutočnenej dodávky tovarov v tuzemsku. Žalobca si preto uplatnil právo na odpočítanie dane zo sporných faktúr v rozpore s § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a § 51 zákona o DPH, teda neoprávnene.

81. Z rozsiahleho šetrenia, ktoré správca dane vykonal, spoľahlivo vyplýva, že bol vytvorený umelý mechanizmus obchodovania, do ktorého boli zapojené osoby bez akéhokoľvek právneho vedomia a ekonomicko - sociálneho zázemia vystupujúce v úlohe dodávateľov pre EUROCOOP za účelom odpočítania dane z tovaru nadobudnutého v tuzemsku, čoho následným efektom bolo získanie daňovej výhody pre spoločnosti zapojené do reťazca. Správca dane preukázal, že fakturačný tok tovaru sa nezhodoval s reálnym tokom obchodovania s tovarom dodaným na územie SR.

82. Žalobca preukazoval realizáciu dodávok tovaru spornými faktúrami vystavenými za spoločnosť dodávateľa V., príjmovými pokladničnými dokladmi, ktorými dodávateľ potvrdil prevzatie fakturovaných čiastok od žalobcu formou hotovostných platieb. Správca dane uskutočnil kontrolu reálnych plnení, na základe ktorých boli účtovné doklady vyhotovené. Žalobca na ústnom pojednávaní dňa 19.07.2012 podal svoje vysvetlenie k obchodom s družstvom EUROCOOP. Uviedol, že dodávky od EUROCOOP sa uskutočňovali vozidlom dodávateľa - kamiónom z Českej republiky. Vozidlá, ktoré boli použité na prepravu tovaru boli označené názvom Jatyky Moravský Krumlov, teda nepatrili družstvu EUROCOOP, ktoré bolo deklarovávaným dodávateľom žalobcu. Potvrdil, že doklady o prijímaní tovaru od dodávateľa neboli vystavené, cena prepravy bola zahrnutá v cene tovaru. Tvrdil, že za dodávateľa preberal hotovosť pán D.. S totožnými autami bolo potom následne bravčové mäso dodávané odberateľom žalobcu, o.i. Ladislavovi Orbánovi, IČO: 22 677 771, Barbore Orbánovej, IČO: 17 517 222 a MUDr. Antonovi Orbánovi, IČO: 32 069 006, t.j. Orbánovcom. V prípade, ak dodával tovar vlastnými autami, tento

vykladal na expedícii, pričom si konkrétne mená preberajúcich nepamätal.

83. Dňa 10.04.2013 bola so žalobcom spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9201402/5/1330461/2013, ktorej hlavným predmetom bolo okrem iného oboznámenie žalobcu s výsledkom kontroly DPH. Žalobca sa k predmetnej zápisnici vyjadril v zmysle, že s výsledkom kontroly zásadne nesúhlasí. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol č. 9201402/5/4459037/13 zo dňa 02.10.2013. Daňová kontrola bola ukončená dňa 09.10.2013 doručením tohto protokolu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole.

84. Vznik zmluvného vzťahu s dodávateľom EUROCOOP žalobca preukazoval dodávateľsko - odberateľskou zmluvou zo dňa 09.01.2007, ktorú za dodávateľa podpísal V. D.. Zo zápisu v obchodnom registri subjektu EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii vyplýva, že štatutárnym orgánom spôsobilým konať navonok bol jeho predseda predstavenstva H. Zo zápisu o štatutárnom orgáne spoločnosti ale vyplýva, že ak je na právny úkon, ktorý robí predstavenstvo predpísaná písomná forma, je potrebný podpis dvoch členov. Vo vzťahu k odberateľom - Orbánovcom žalobca na pojednávaní dňa 10.04.2013 uviedol, že ho s nimi skontaktoval V. D., ktorému nahlasovali množstvo mäsa pre seba a on si u neho tiež nahlásil svoje požadované množstvá tovaru. Tovar bol dovezený autami JMK k nemu, kde bol vyložený a prevážaný. Ak bol tovar prevezený jeho autami, platili jeho odberatelia priamo šoférovi za predchádzajúcu dodávku mäsa na základe faktúry odovzdanej pri realizácii ďalšej dodávky.

85. Z medzinárodnej výmeny informácií vyplynulo, že daňový subjekt Jaty Moravský Krumlov v období rokov 2008 až 2011 nevykonával dodávky pre žalobcu.

86. Rozsiahlym dokazovaním vykonaným správcou dane zdokumentovaným v administratívnom spise žalovaného podľa názoru kasačného súdu, bolo dostatočne a spoľahlivo preukázané, že faktúry vyhotovené daňovým subjektom EUROCOOP spotrebné v likvidácii za zdaňovacie obdobie december 2009 pre odberateľa N. deklarovaneho na faktúrach ako dodávateľ tovaru v tuzemsku, neboli faktúrami za reálne uskutočnené dodávky tovarov v tuzemsku. Správny bol preto záver správcu dane a žalovaného, že pri dodaní tovaru uvedeného na vyššie uvádzaných faktúrach od dodávateľa EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii v zdaňovacom období december 2009 neboli splnené podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane, pretože žalobca nepreukázal v rozpore s § 24 ods. 1 daňového poriadku právo odpočítať z týchto faktúr daň podľa § 49 ods. 1 a 2 a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z., v dôsledku čoho mu nebolo možné v zdaňovacom období december 2009 odpočítanie dane uznať.

87. Uvedený záver podporujú aj svedecké výpovede svedka V., ktorý už dňa 05.02.2014 za prítomnosti žalobcu uviedol, že spoločnosť EUROCOOP neobchodovala so žiadnou českou firmou, tovar nakupoval na Slovensku od viacerých firiem, ktoré neoznačil. Tovar od slovenského dodávateľa následne fakturoval pánovi H. Podľa jeho výpovede, spoločnosť nefakturovala dodávky pre Orbánovcov, ktorí si u neho dodávku priamo objednali, pretože títo nechceli platiť v hotovosti. Pán H. ho úveroval a tomuto následne Orbánovci príslušnú čiastku uhradili. Žalobca svedkovi nepoložil žiadnu otázku. O opätovnom vypočutí svedka dňa 05.05.2014 nebol žalobca informovaný. Pri tomto vypočutí svedok tvrdil, že mäso bolo objednané žalobcom u šoférov spoločnosti Jaty Moravský Krumlov, títo šoféri vozili mäso priamo žalobcovi, ktorým zaplatil za dodávky. O obsahu výpovede svedka bol žalobca informovaný dňa 06.10.2014, túto výpoveď ako nezákonný dôkaz pre porušenie jeho práva byť účastný pri výsluchu svedka, namietal. Svedok p. D. bol preto opätovne vypočutý dňa 14.11.2014 už za účasti žalobcu. Tu uviedol, že platby za tovar odovzdával šoférom prepravujúcim tovar - Jaty Moravský Krumlov, niekedy v hotovosti, aj svedkovi alebo jeho spolupracovníkovi. Na dodacom liste od JMK malo byť uvedené množstvo a druh mäsa, miesto vykládky Hlohovec, pričom cenu určil pán D., túto dopísal na dodací list, jeden doklad potvrdil a odovzdal šoférovi a druhý odovzdal D..

88. Ak za daných skutkových zistení Krajský súd v Trnave žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 100231034/2017 zo dňa 07.02.2017, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane zo dňa 04.11.2016 rozsudkom č. k. 20S/42/2017-104 zo dňa 28.03.2018 zrušil z dôvodu nezákonne získaného dôkazného

prostriedku - výpovede V. D., ktorý bol vypočutý ako svedok bez toho, aby bol o tejto skutočnosti žalobca ako daňový subjekt informovaný, čím správca dane porušil svojím postupom procesné práva žalobcu, pretože mu neumožnil byť pri výpovedi svedka a klásť mu otázky, tak so záverom krajského súdu o potrebe zrušiť rozhodnutie žalovaného, sa kasačný súd nemôže stotožniť. Zásadne pre danú vec podľa jeho názoru je, že správca dane svoje rozhodnutie zo dňa 04.11.2016 založil na ďalších vo veci vykonaných dôkazoch.

89. Pokiaľ ide o bližšie zdôvodnenie svojho právneho názoru, kasačný súd zotrúva a plne sa stotožňuje s názorom už skôr vysloveným vo veci tých istých účastníkov konania v rozsudku sp. zn. 3Sžfk/70/2017 zo dňa 21.11.2018, sp. zn. 3Sžfk/27/2018 zo dňa 23.01.2019, sp. zn. 3Sžfk/28/2018 zo dňa 23.01.2019, ktorými za obdobných skutkových okolností vo vzťahu k iným zdaňovacím obdobiam kasačný súd sťažnosťou napadnuté rozsudky krajského súdu podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. Preto s poukazom na § 464 ods. 1 SSP v ďalšom uvádza jeho prevzatú časť odôvodnenia:

65.....v priebehu konania bol V. D. k predmetu dodávateľsko - odberateľských vzťahov so sťažovateľom vypočutý 3 krát. I keď možno súhlasiť s názorom krajského súdu, že informácie získané pri vypočutí svedka V. D. 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.

66. 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. Prvostupňové rozhodnutie správcu 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 so spoločnosťou EUROCOOP, spôsobe prepravy, preberania tovaru. Daňový subjekt okrem faktúr a dokladov o prevzatí vyúčtovaných súm pánom D., 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 ust. § 412, resp. § 413 Obchodného zákonníka v spojitosti s ust. § 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. K prerokovaniu výsledkov dokazovania došlo dňa 08.06.2015.

67. Zistiť alebo preveriť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov je účelom daňovej kontroly (§ 44 ods. 1 veta prvá zákona č. 563/2009 Z. z.). Daňová kontrola teda slúži na získanie a zhromaždenie dôkazného podkladu pre následné rozhodnutie správcu 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.

68. Zákon č. 563/2009 Z. z. v § 3 zakotvuje základné zásady daňového konania. Jednou z nich je zásada zákonnosti. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. sa pri správe daní 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. Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určaniu dane správcom dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán.

69. Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (a to hmotnoprávne, ako aj procesné), ktoré sú zverejnené v Zbierke zákonov.

70. V daňovom konaní sa uplatňuje aj požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom. Túto požiadavku zákonodarca formuloval exaktné určením limitov obmedzujúcich časový rozsah daňovej kontroly. Daňová kontrola nemôže u daňového subjektu prebiehať po neobmedzenú dobu. Každý zásah orgánu verejnej správy do súkromnoprávnej sféry právneho subjektu sa spravuje univerzálnou zásadou proporcionality a ustanovenie lehôt na vykonanie daňovej kontroly je prejavom zásady proporcionality.

71. Keďže v prípade daňovej kontroly ide o závažný zásah a nadmernú záťaž pre kontrolovaný daňový subjekt, je ohraničená dĺžka jej trvania zákonnou lehotou. V čase vykonávania daňovej kontroly u žalobcu boli limity, obmedzujúce dĺžku daňovej kontroly upravené v § 44 ods. 1 veta druhá zákona č. 563/2009 Z. z., podľa ktorého daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu, ale aj v § 46 ods. 10 veta prvá zákona č. 563/2009 Z. z., podľa ktorého lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia.

72. Daňový subjekt môže aj po vykonaní daňovej kontroly navrhovať a predkladať ešte ďalšie dôkazy, a to vo vyrubovacom konaní, v písomnom vyjadrení k zisteniam uvedeným v protokole. Správca dane na základe takto predložených dôkazov vykoná dokazovanie a miestne zisťovanie, pričom sa musí preukázateľne jednať o dôkazy, ktoré nemohol predložiť počas daňovej kontroly. Účelom takéhoto postupu je odbremenenie odvolacieho konania, v ktorom, ak by neexistovala pri prerokovaní protokolu z daňovej kontroly možnosť predkladania ďalších dôkazov daňovým subjektom, mohlo by kvôli dôkazom dôjsť k zrušeniu rozhodnutia a vráteniu veci na ďalšie konanie.

73. Najvyšší 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 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 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 vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvaha, 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 zneužiteľnosti 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.“

74. 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.“

75. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť obchodov deklarovanych faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav vecí tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy, vypočul svedkov navrhnutých daňovým subjektom. Správca dane nevykonal iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

76. 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 plátcem 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.

77. Kasačný súd poukazuje na nález Ústavného súdu 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.

78. Krajský súd v Trnave neposudzoval zákonnosť rozhodnutí a postupov správcu dane a žalovaného v zmysle zásad uvedených vyššie, svoje rozhodnutie zdôvodnil tvrdením o nezákonne získanom dôkaze - zistení vyplývajúcich z výpovede svedka V. D. dňa 05. 05. 2014. Nevzal do úvahy jeho vyjadrenia získané zákonným spôsobom, vyplývajúce z výsluchov realizovaných za prítomnosti daňového subjektu.

79. Pochybnosť správcu dane o reálnom plnení dodávateľom deklarovaným 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 V. D. 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 č. k. 3Sžf/1/2011, na ktorý poukázal správny súd, ale predstavuje primeranú mieru opatrnosti podnikateľa.

80. 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 Jatky Moravský Krumlov, ktorí nevykonávali prepravu pre dodávateľa, ani pre žalobcu. Podľa vlastného vyjadrenia zo dňa 19.07.2012 podpisoval doklady o príjme vystavené spoločnosťou Jatky Moravský Krumlov a tieto následne odovzdal pánovi D., 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.

81. Krajský súd v Trnave, vyššie popísané, zákonným spôsobom získané zistenia vyplývajúce z daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nevzal do úvahy a týmto sa vo svojom rozhodnutí nezaoberal.

82. Na základe uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná, krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu“.

90. Vzhľadom na vyššie uvedené hodnotenia Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel i v posudzovanom prípade k rovnakému záveru o dôvodnosti kasačnej sťažnosti, a preto rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/42/2017-104 zo dňa 28.03.2018 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 1 Správneho súdneho poriadku.

91. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne krajský súd podľa § 467 ods. 3 SSP, podľa ktorého bude povinnosťou krajského súdu rozhodnúť aj o nároku na náhradu trov kasačného konania.

92. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.