

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/70/2017
Identifikačné číslo spisu: 2016200665
Dátum vydania rozhodnutia: 21.11.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:2016200665.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a z členiek senátu JUDr. Sone Langovej a JUDr. Anny Peťovskej PhD. 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 sťažovateľovi (predtým žalovanému): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103883505/2016 zo dňa 12.09.2016, v konaní o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/73/2016-121 zo dňa 13. júla 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/73/2016-121 zo dňa 13. júla 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

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa § 191 ods. 1 písm. e), g) zákona č. 162/2015 Správny súdny poriadok (ďalej len SSP) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 103883505/2016 zo dňa 12.09.2016, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 103371750/2016 zo dňa 20.06.2016, ktorým správca dane žalobcovi podľa ustanovenia § 68 ods. 5 zákona číslo 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len DPH) za zdaňovacie obdobie september 2008 v sume 35.877,11 €.

2. Na základe výsledkov daňovej kontroly, začatej v zmysle zápisnice zo dňa 25. 05. 2012, o výsledku ktorej bol vyhotovený protokol č. 9201402/5/4458967/2013 zo dňa 02. 10. 2013 správca dane neuznal žalobcovi nárok na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa EUROCOOP, spotrebné družstvo v likvidácii za dodávku bravčového mäsa.

3. Krajský súd v Trnave v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že nesúhlasí s prijatým záverom správcu dane, že žalobca sa dopustil nezákonnosti, alebo že vedel, resp. mohol vedieť, že dodávateľské

subjekty sa dopustili podvodu, a to z dôvodu, že v konaní nebol zákonným spôsobom vykonaný výsluch kľúčového svedka, X. C., dňa 05. 05. 2014, ktorý vystupoval ako zástupca dodávateľa žalobcu. Žalovaný priznal určité pochybenie pri vykonaní predmetného dôkazu bez prítomnosti žalobcu, podľa jeho názoru, tento procesný nedostatok bol žalovaným odstránený tak, že žalobca bol s výpoveďou tohto svedka oboznámený a konfrontovaný osobne dňa 14. 11. 2014.

4. Podľa názoru správneho súdu, žalovaný porušil § 25 ods. 4 daňového poriadku a čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Skutočnosť, že za dodávateľa žalobcu konal svedok C. 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, 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 zákonným spôsobom.

5. Krajský súd dal žalovanému na zváženie vypočutie ďalších svedkov, O. D. a Ing. C. I.. I keď žalovaný poukazuje na povinnú mieru opatrnosti zo strany žalobcu, nemožno na jeho ťarchu pripísať skutočnosť, že si dostatočným spôsobom nepreveril subdodávateľov svojho dodávateľa. V tejto súvislosti poukázal na právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15. 03. 2011.

6. V závere svojho rozhodnutia správny súd uviedol, že 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 a nepostačuje len domnienka, že žalobca mal alebo mohol vedieť, že je jeho súčasťou.

7. O trovách konania rozhodol súd podľa § 167 ods. 1 SSP tak, že procesne úspešnému žalobcovi priznal úplnú náhradu trov konania.

8. Proti rozsudku Krajského súdu v Trnave podal žalovaný v zákonom určenej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP, pretože súd, podľa jeho názoru, rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

9. Sťažovateľ nesúhlasil so záverom krajského súdu o závažnom procesnom pochybení správcu dane vo vzťahu k vypočutiu kľúčového svedka X. C., ani s jeho argumentáciou o rozdiel 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“. X. C. 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 X. C. 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 zrejmé aj jeho vyjadrenia týkajúce sa dodávateľských vzťahov medzi jednotlivými subjektami dodávateľských vzťahov, prepravných služieb ako aj o vzťahu žalobca - V., preto je nesporné, že X. C., 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 boli 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.

10. 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-k 439/04 a C-v 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 51, 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 dovoliavať 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.

11. V danom prípade je nesporné, že žalobca bol článkom reťazca, ktorý bol poznačený podvodom. Svedok C. 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 C. nebol zamestnancom dodávateľa žalobcu. Žalobca uzatvoril dodávateľsko - odberateľskú zmluvu s p. C. 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 neistote 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 deklarovaného dodávateľa, ale s rovnakou neopatrnosťou konal aj vo vzťahu k svojim odberateľom. V umelo vytvorených odberateľských vzťahoch s V. bolo preukázané, že títo si tovar neobjednávali u žalobcu. Šofér spoločnosti Jatky Moravský Krumlov (JMK) odovzdal žalobcovi údaje, podľa ktorých mal pre nich vystaviť faktúry a žalobca platil za seba i za V., 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 Válašekovi, 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, 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 Jatky Moravský Krumlov (nie EUROCOOP), ktoré odovzdával pánu C. 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 C. aj šoférom JMK a pánovi C.. Tovar, ktorý mal sám dodávať svojim k odberateľom - Orbánovcom 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 Jatky Moravský Krumlov, pričom šofér podpisoval na objednávke prevzatie peňazí a kópia objednávky mu zostala. Je zrejme, 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. 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.

12. Sťažovateľ vyhodnotil 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 V. 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 Slovenskej republiky, ako aj skutkovým stavom a napadnutý rozsudok vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. Navyše, v napadnutom rozsudku dal krajský súd žalovanému na zváženie, či by nebolo vhodné vykonať aj výsluch ďalších svedkov, pričom v zmysle § 139 ods. 2 SSP je povinnosťou súdu stanoviť, či je tento úkon potrebné vykonať alebo nie.

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

14. Žalobca vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že argumentačná línia žalovaného 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 X. C.. Žalobca nevedel, že sa takýto výsluch bude opätovne konať a nemohol svedka vo svetle nových skutočností priamo konfrontovať, prípadne mu položiť doplňujúce otázky. Žalovaný 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 zrejme, 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 Vláška 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 odvedol DPH na výstupe. Právne závery v rozhodnutí, na ktoré žalovaný poukázal, nie je možné na daný prípad aplikovať. Dodávateľ žalobcu nikdy počas dlhodober obchodnej spolupráce nespochybnil relevantnosť uzatvárania obchodov so žalobcom v zastúpení pánom Valášekom, 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. Žalovaný 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 EUROCOORP 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 Orbánovcom 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 X. C., 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. Žalovaný 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. Sťažovateľ 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 jeho názoru, kasačná sťažnosť žalovaného neobsahuje sťažnostné body podľa § 445 SSP. Na základe uvedených dôvodov navrhol, aby najvyšší súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

21. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj kasačný súd) ako súd príslušný podľa ust. § 11 písm. g) SSP, prejednal vec bez nariadenia pojednávania podľa ust. § 455 SSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk <., podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s ust. § 452

ods. 1 SSP.

22. 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, sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

23. Predmetom skúmania kasačného súdu bolo rozhodnutie Krajského súdu v Trnave z hľadiska posúdenia, či vec bola správne právne posúdená z dôvodov uvedených v kasačnej sťažnosti.

24. 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.

25. 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.

26. 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.

27. 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.

28. 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.

29. 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.

30. 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.

31. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti 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.

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

33. 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 nezasiela. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

34. 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. Výrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu. Výrubovacie 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.

35. 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.

36. 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.

37. Podľa § 74 ods. 4 vety prvej Daňového poriadku, odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v

odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí.

38. 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.

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

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

41. Podľa § 19 ods. 1 prvej a druhej veta ods. 2 zákona o DPH v účinnom znení, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

42. 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, zníženu o daň. Do základu dane sa zahŕňa aj dotácia alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby.

43. 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.

44. 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,

45. Podľa ust § 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.

46. 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.

47. 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.

48. Predmetom kasačného konania je preveriť správnosť právneho posúdenia veci krajským súdom z dôvodov uvedených v kasačnej sťažnosti.

49. Z nesporných tvrdení účastníkov konania a obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že z dôvodov podľa § 46 ods. 3 daňového poriadku začal správca dane u žalobcu dňom 25. 05. 2012 daňovú kontrolu na DPH a EDP za zdaňovacie obdobia január až december 2008. Zo zápisnice o začatí daňovej kontroly a EDP kontroly zo dňa 25. 05. 2012 vyplýva, že daňový subjekt bol informovaný o dôvode začatia daňovej kontroly a bola vyzvaný na predloženie všetkých dokladov potrebných na jej vykonanie za kontrolované obdobie. Za kontrolované zdaňovacie obdobie september 2008 podal žalobca dodatočné daňové priznanie, v ktorom si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty za deklarovaný nákup bravčového mäsa od dodávateľa, EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii, so sídlom v Malackách vo výške 1.080.833,60 Sk (35.877,11 €) z prijatých faktúr č. 800122, 800123, 800124, 800125,

800126, 800127, 800129, 800130, 800132. Žalobca preukazoval realizáciu dodávok tovaru predmetnými faktúrami, vystavenými za spoločnosť dodávateľa X. C., príjmovými pokladničnými dokladmi, ktorými predmetný dodávateľ potvrdil prevzatie fakturovaných čiastok od sťažovateľa formou hotovostných platieb. Správca dane uskutočnil kontrolu reálnych plnení, na základe ktorých boli účtovné doklady vyhotovené. Daňový subjekt na ústnom pojednávaní dňa 19. 07. 2012 uviedol, že dodávky od spoločnosti EUROCOOP sa uskutočňovali vozidlom dodávateľa - kamiónom z Českej republiky. Vozidlá, ktoré boli použité na prepravu tovaru boli označené názvom Jatky Moravský Krumlov (predmetné vozidlá teda nepatrili spoločnosti EUROCOOP, ktorá bola deklarovateľom žalobcu). Potvrdil, že doklady o príjme tovaru od predmetného dodávateľa neboli vystavené, cena prepravy bola zahrnutá v cene tovaru. Tvrdil, že za dodávateľa preberal hotovosť pán C.. S totožnými autami bolo potom následne bravčové mäso dodávané odberateľom žalobcu - V.. V prípade, ak dodával tovar vlastnými autami, tento vykladal na expedícii, pričom si konkrétne mená preberajúcich nepamätal.

50. Z obsahu spisu ďalej vyplýva, že žalobca preukazoval vznik zmluvného vzťahu s predmetným dodávateľom dodávateľsko - odberateľskou zmluvou zo dňa 09. 01. 2007, ktorú za dodávateľa podpísal X. C.. Zo zápisu v obchodnom registri subjektu, EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii vyplýva, že štatutárnym orgánom spôsobilým konať navonok je jeho predseda predstavenstva Branislav Kostolanský. Ako vyplýva zo zápisu o štatutárnom orgáne spoločnosti, ak je na právny úkon, ktorý robí predstavenstvo predpísaná písomná forma, je potrebný podpis dvoch členov. Vo vzťahu k odberateľom - V., žalobca na pojednávaní dňa 10. 04. 2013 uviedol, že ho s nimi skontaktoval X. C., ktorému nahlasovali množstvo mäsa pre seba a on si u neho tiež nahlásil svoje požadované množstvá tovaru. Tovar bol dovezený v roku 2008 autami JMK k nemu, kde bol vyložený a prevážený. Ak bol tovar prevezený jeho autami, platili jeho odberatelia priamo šoférovi za predchádzajúcu dodávku mäsa na základe faktúry odovzdanej pri realizácii ďalšej dodávky. Dňa 16. 04. 2013 došlo k prerušeniu daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií. Prerušenie konania bolo ukončené dňa 03. 09. 2013. Z medzinárodnej výmeny informácií vyplynulo, že daňový subjekt Jatky Moravský Krumlov v období rokov 2008 až 2011 nevykonával dodávky pre žalobcu. Dňa 09. 10. 2013 správca dane realizoval ústne pojednávanie, na ktorom daňový subjekt informoval o výsledku kontroly a zároveň mu odovzdal protokol z daňovej kontroly spoločne s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam, a predloženie dôkazov na podporu jeho tvrdení, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly, v lehote 30 pracovných dní. Žalobca sa vyjadril k zisteniam uvedeným v protokole podaním zo dňa 15. 11. 2013, doručeným správcovi dane dňa 18.11.2013. Žiadne nové dôkazy nepredložil ani nenavrhol vykonať. Okrem svojej právnej argumentácie namietal okolnosť, že ak tovar bol prepravený vozidlami ktoré nevlastnil dodávateľ, nemôže táto skutočnosť spochybniť realizáciu plnenia.

51. Správca dane napriek skutočnosti, že daňový subjekt v určenej lehote neoznačil dôkazy, ktoré by preukazovali jeho tvrdenia a ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly a nenavrhol vykonať ďalšie dôkazy, na základe vyjadrenia daňového subjektu, ktorý popieral konštatované zistenia, pokračoval vo vykonávaní dôkazov. Dňa 05. 02. 2014 vypočul X. C. za prítomnosti žalobcu. Tento 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 Brockovi. Na otázku, z akého dôvodu spoločnosť nefakturovala dodávky pre V., ktorí si u neho dodávku priamo objednali uviedol, že V. nechcel platiť v hotovosti, pán Brocka ho úveroval a potom mu V. platil. Žalobca svedkovi nepoložil žiadnu otázku. O opätovnom vypočutí predmetného svedka dňa 05. 05. 2014 nebol žalobca informovaný. Pri tomto vypočutí svedok tvrdil, že mäso bolo objednané žalobcom u šoférov spoločnosti Jatky Moravský Krumlov, títo šoféri vozili mäso priamo sťažovateľovi, ktorým zaplatil za dodávky. O obsahu výpovede svedka bol žalobca informovaný dňa 06. 10. 2014. Svedok pán C. bol opätovne vypočutý dňa 14. 11. 2014 za účasti žalobcu. Počas tohto vypočúvania žalobca uviedol, že platby za tovar odovzdával šoférom prepravujúcim tovar - Jatky 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 C., túto dopísal na dodací list, jeden doklad potvrdil a odovzdal šoférovi a druhý odovzdal C.. Dňa 08. 06. 2015 sa uskutočnilo prerokovanie výsledkov dokazovania v rámci vyrubovacieho konania. Na ústnom pojednávaní nepredložil žiadne nové dôkazy, a žiadal o vypočutie svedka K. C. - zamestnanca p. C.,

ktorého bližšie identifikačné údaje nemal. Listom zo dňa 10. 06. 2015 správca dane opätovne vyzýval žalobcu, aby pre účely vyrubovacieho konania predložil dôkazy. Na výzvu reagoval podaním, v ktorom bližšie určil potrebné údaje o navrhovanom svedkovi. Následne boli na ústnych pojednaniach vypočutí navrhnutí svedkovia. K. C., ktorý nebol zamestnancom dodávateľa (pracoval pre p. C.), bol vypočutý dňa 25. 08. 2015 za prítomnosti daňového subjektu, pričom sa vyjadroval k fakturáciám a objednávkam. Jeho výpoveď sa netýkala podania svedectva ohľadom skutočnej realizácie dodania tovaru. Dňa 14. 06. 2016 bol opätovne prerokovaný priebeh a výsledky dokazovania v rámci vyrubovacieho konania. Dňa 20. 06. 2016 bolo vydané prvostupňové rozhodnutie, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 35.877,11 € za zdaňovacie obdobie september 2008.

52. Krajský súd v Trnave žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane zo dňa 20. 06. 2016 zrušil z dôvodu nezákonne získaného dôkazného prostriedku - výpovede X. C., ktorý bol vypočutý ako svedok bez toho, aby bol o tejto skutočnosti informovaný daňový subjekt. Podľa názoru správneho súdu, správca dane porušil svojím postupom procesné práva žalobcu tým, že mu neumožnil byť pri výpovedi svedka a klásť mu otázky. Uvedeným spôsobom správca dane získal nezákonný dôkaz, a preto bolo potrebné rozhodnutie žalovaného, ako aj jemu predchádzajúce rozhodnutie daňového úradu Trnava zrušiť.

53. Ako vyplýva z vyššie popísaného postupu správcu dane pri vykonávaní dokazovania, v priebehu konania bol Ivan Valášek k predmetu dodávateľsko - odberateľských vzťahov so sťažovateľom vypočutý 3 krát. I keď možno súhlasiť s názorom krajského súdu, že informácie získané pri vypočutí svedka X. C. 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.

54. 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 C., 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.

55. 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.

56. 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.

57. 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.

58. V daňovom konaní sa uplatňuje aj požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom. Túto požiadavku zákonodarca formuloval exaktne 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.

59. 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.

60. 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.

61. 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 vykonávajúcom 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 spochybní 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.“

62. 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.“

63. 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.

64. 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.

65. 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.

66. 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 vyplývajúcej z výpovede svedka X. C. dňa 05. 05. 2014. Nevzal do úvahy jeho vyjadrenia získané zákonným spôsobom, vyplývajúce z výsluchov realizovaných za prítomnosti daňového subjektu.

67. Pochybnosť správcu dane o reálnom plnení dodávateľom deklarovanej na faktúrach vyplynula z okolností, 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 X. C. 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.

68. 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 C., 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.

69. 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.

70. 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. 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 Správneho súdneho poriadku to už nie je v zmysle § 462 S.s.p. možné. Revízia právomoc zostala najvyššiemu súdu zachovaná len v prípade, ak bola žaloba zamietnutá. Vzhľadom na okolnosť, že krajský súd nerozhodol uvedeným spôsobom, kasačný súd jeho rozsudok č. k. 14S/73/2016-121 zo dňa 13. 07. 2017 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 1 Správneho súdneho poriadku.

71. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne krajský súd podľa § 467 ods. 3 SSP.

72. 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.