

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/22/2018
Identifikačné číslo spisu: 6017200262
Dátum vydania rozhodnutia: 05.02.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:6017200262.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Nory Halmovej a Mgr. Viliama Pohančeniča, v právnej veci žalobcu: MARBO CAR, s. r. o., so sídlom Sedmokrásková 6, Bratislava, IČO: 36 672 700 (právny nástupca pôvodného žalobcu: POZANA MÄSO, s. r. o., so sídlom Pribinova 176, Zvolen, IČO: 36 059 056), právne zastúpeného Advokátskou kanceláriou Lion Law Partners, s. r. o., Komenského 14/A, Banská Bystrica, za ktorú koná JUDr. Peter Kočička, konateľ a advokát, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 100870823/2017 zo dňa 15. mája 2017, č. 100873077/2017 zo dňa 15. mája 2017, č. 100871648/2017 zo dňa 15. mája 2017 a č. 100872424/2017 zo dňa 15. mája 2017, konajúc o kasačných sťažnostiach žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/92/2017-405 zo dňa 28. novembra 2017, takto

rozhodol:

I. Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/92/2017-405 zo dňa 28. novembra 2017 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100870823/2017 zo dňa 15. mája 2017 z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

II. Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/92/2017-405 zo dňa 28. novembra 2017 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100873077/2017 zo dňa 15. mája 2017 z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

III. Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/92/2017-405 zo dňa 28. novembra 2017 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100871648/2017 zo dňa 15. mája 2017 z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

IV. Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/92/2017-405 zo dňa 28. novembra 2017 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100872424/2017 zo dňa 15. mája 2017 z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

Kasačnému sťažovateľovi p r i z n á v a úplnú náhradu trov konania v rozsahu 100 %.

Odôvodnenie

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žaloby žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 100870823/2017 zo dňa 15.05.2017, č. 100873077/2017 zo dňa 15.05.2017, č. 100871648/2017 zo dňa 15.05.2017 a č. 100872424/2017 zo dňa 15.05.2017.

1.2 Rozhodnutím č. 100870823/2017 zo dňa 15.05.2017 žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“), potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 100266577/2017 zo dňa 13.02.2017, ktorým správca dane vyrubil právnomu predchodcovi žalobcu ako platiteľovi DPH podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku rozdiel dane v sume 42 786,87 € za zdaňovacie obdobie jún 2014.

1.3 Rozhodnutím č. 100873077/2017 zo dňa 15.05.2017 žalovaný podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 100267558/2017 zo dňa 13.02.2017, ktorým správca dane vyrubil právnomu predchodcovi žalobcu ako platiteľovi DPH podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku rozdiel dane v sume 62 133,17 € za zdaňovacie obdobie júl 2014.

1.4 Rozhodnutím č. 100871648/2017 zo dňa 15.05.2017 žalovaný podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 100267934/2017 zo dňa 13.02.2017, ktorým správca dane vyrubil právnomu predchodcovi žalobcu ako platiteľovi DPH podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku rozdiel dane v sume 53 146,14 € za zdaňovacie obdobie august 2014.

1.5 Rozhodnutím č. 100872424/2017 zo dňa 15.05.2017 žalovaný podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku, potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica (ďalej len „správca dane“) č. 100268398/2017 zo dňa 13.02.2017, ktorým správca dane vyrubil právnomu predchodcovi žalobcu ako platiteľovi DPH podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku rozdiel dane v sume 59 428,43 € za zdaňovacie obdobie september 2014.

1.6 Krajský súd v Banskej Bystrici uznesením č. k. 23S/92/2017-353 zo dňa 08.08.2017 konania o preskúmanie zákonnosti vyššie uvedených rozhodnutí žalovaného spojil do jedného spoločného konania, vedeného pod sp. zn. 23S/92/2017 a vo veci vydal jeden rozsudok.

1.7 Krajský súd v Banskej Bystrici mal v prejednávanej veci za preukázané, že žalobca deklaroval zdaniiteľné obchody - dodávky mäsa od dodávateľa MAOP s. r. o. prostredníctvom predloženia faktúr, príjemiek tovaru, účtovnej evidencie a bankových výpisov. Správca dane deklarované obchodné transakcie preveril, pričom pri zisťovaní informácií čerpal aj z vlastnej databázy. Krajský súd v Banskej Bystrici v tejto súvislosti konštatoval, že zistenými skutočnosťami o spoločnosti MAOP s. r. o. správca dane relevantným spôsobom spochybnil žalobcom deklarované dodanie tovaru. Za podstatnú označil samotnú skutočnosť, že spoločnosť MAOP s. r. o. podala posledné daňové priznanie za zdaňovacie obdobie február 2014, teda v relevantnom období nevykazovala žiadnu ekonomickú činnosť, pretože nepriznala žiadne obchody. Aj keď daňový subjekt nemôže niesť zodpovednosť za plnenie povinností podať daňové priznanie, či priznať daň iným daňovým subjektom, samotné zistenie, že dodávateľ nepodal daňové priznanie a nepriznal daň, pôsobí vo vzťahu k reálnosti deklarovanej obchodnej transakcie spochybujúco.

1.8 Krajský súd v Banskej Bystrici zároveň poukázal na skutočnosti, že z databázy správcu dane bolo zistené, že deklarovaný dodávateľ, spoločnosť MAOP s. r. o., bol od 27.06.2013 zaradený v zozname daňových subjektov, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie pre DPH (dňa 28.02.2015 mu bola registrácia aj ukončená), v uvedenej spoločnosti došlo od 01.10.2014 k výrazným personálnym zmenám v osobách spoločníkov, štatutárnych orgánov a splnomocnených zástupcov spoločnosti, spoločnosť nemala od 04.12.2015 ustanovený štatutárny orgán, posledný konateľ, A. E., nereagoval na výzvy na predloženie dokladov, bývalá konateľka G. D. a jej manžel - G. D., ktorý vystupoval ako splnomocnený zástupca spoločnosti, nevedeli predložiť žiadne konkrétne doklady o ekonomickej činnosti spoločnosti,

pričom aj pri subdodávateľoch spoločnosti MAOP s. r. o. došlo k zmenám spočívajúcim v ex offo výmaze, či zrušení spoločností zlúčením.

1.9 Skutočnosti zistené správcou dane v procese dokazovania Krajský súd v Banskej Bystrici vyhodnotil tak, že tieto boli jednoznačne spôsobilé spochybníť realnosť žalobcom deklarováných obchodných transakcií - plnení, z ktorých si uplatňoval právo na odpočítanie dane. Z uvedeného dôvodu došlo k presunu dôkazného bremena na daňový subjekt, a to v tom smere, že žalobca bol povinný vyvrátiť pochybnosti správcu dane a preukázať, že deklarované zdaniteľné obchody sa uskutočnili, teda že tovar (mäso) bol skutočne dodaný od deklarovaneho dodávateľa.

1.10 V tejto súvislosti Krajský súd v Banskej Bystrici zdôraznil, že nie je úlohou daňových orgánov zistiť, ako deklarované zdaniteľné plnenie bolo realizované, teda ako sa stala obchodná transakcia. Pri uplatňovaní nároku na odpočet DPH správca dane len verifikuje, či sa deklarované zdaniteľné plnenia stali tak, ako ich deklaruje zdaniteľná osoba. Postup správcu dane je teda nasmerovaný len k overeniu výstupov deklarovanej zdaniteľnou osobou, nie k zisteniu priebehu obchodných transakcií.

1.11 Odlišná situácia týkajúca sa dôkazného bremena a dôkaznej núdze by nastala v prípade, ak by správca dane neuznal právo na odpočítanie dane z dôvodu účasti na daňovom podvode, alebo na zneužívaní konaní. Vtedy by dôkazné bremeno ohľadne skutočnosti, či zdaniteľná osoba vedela, alebo mala vedieť, že je účastná na konaní predstavujúcom podvod alebo zneužitie práva, znášal správca dane. Tento záver napokon vyplýva aj z rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3SŽf/1/2010 zo dňa 19. augusta 2010, na ktorý poukazoval žalobca v správnych žalobách.

1.12 Krajský súd v Banskej Bystrici v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázal na vybrané časti rozhodnutí daňových orgánov, z ktorých vyplýva jednoznačný záver o nepriznaní nároku na odpočet DPH v príslušných zdaňovacích obdobiach, a to z dôvodu nepreukázania realnosti deklarováných obchodných transakcií. Podľa daňových orgánov nebolo preukázané, že tovar - mäso bol dodaný deklarovanej daňovej subjektom - spoločnosťou MAOP s. r. o. a z uvedeného dôvodu neboli naplnené zákonné podmienky pre odpočítanie dane podľa § 51 ods. 1 a § 49 ods. 1, ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v rozhodujúcom období (ďalej len „zákon o DPH“). Vo vzťahu k uvedenému záveru Krajský súd v Banskej Bystrici označil ako nadbytočné tie časti rozhodnutí, v ktorých sa daňové orgány zaoberajú judikatúrou Európskeho súdneho dvora a Smernicou EÚ v súvislosti s účasťou daňových subjektov na podvodnom konaní. Neuznať právo na odpočítanie dane možno len z jedného relevantného dôvodu, ktorý daňové orgány v preskúvaných prípadoch jednoznačne „pomenovali“ ako nesplnenie podmienok pre odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. Napriek tomuto záveru správca dane skĺzol do určitých úvah o účasti daňového subjektu na konaní, ktoré môže byť podvodným konaním, čo vnieslo do odôvodnenia rozhodnutí určitú nezrozumiteľnosť až zmätočnosť. Uvedený nedostatok však podľa názoru Krajského súdu v Banskej Bystrici nie je takého významu, že by bol spôsobilý privodiť nezákonnosť preskúvaných rozhodnutí, pretože k záveru, k akému dospeli daňové orgány, úplne postačuje odôvodnenie nesplnenia zákonných podmienok pre odpočítanie dane podľa § 51 ods. 1 a § 49 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH.

1.13 Krajský súd v Banskej Bystrici sa stotožnil so závermi správcu dane a žalovaného o skutkových zisteniach s tým, že nešlo o jednostranné a neobjektívne hodnotenie dôkazov zo strany daňových orgánov a námietky žalobcu vznesené v tomto smere považoval za neopodstatnené. V tejto súvislosti krajský súd uviedol, že preukázanie realnosti obchodnej transakcie znamená medzi iným preukázať aj začiatok spolupráce v dodávateľsko-odberateľskom vzťahu. Spôsob začatia spolupráce medzi podnikateľskými subjektmi sa môže v jednotlivých prípadoch líšiť, reflektujúc osobitosti tovarov či služieb, ktoré majú byť dodané, či požiadavky trhu. V posudzovanom prípade konateľ žalobcu, pán C. I., pri výsluchu uviedol, že pani D. a ani pána D. nepozná, obchodný kontakt so spoločnosťou MAOP s. r. o. mal byť nadviazaný cez obchodného zástupcu, ktorého meno ale nevedel uviesť. Z výsluchov pani D. (bývalá konateľka MAOP s.r.o.) a pána D. (splnomocnený zástupca MAOP s. r. o.) vyplývalo, že všetky obchody s dodávateľmi aj odberateľmi mal obstarávať pán D.. Z ich výpovedí nevyplývalo, že by mali iného obchodného zástupcu. Z uvedeného potom vyplýva záver, že konateľ žalobcu nepopísal

relevantným spôsobom začiatok spolupráce medzi ním a deklarovateľom s tým, že by popísaný spôsob začiatku spolupráce bol zhodne popísaný aj na strane dodávateľa. Pani D. navyše tiež uviedla, že tovar za žalobcu objednávala osoba, ktorej meno nevedela uviesť.

1.14 Krajský súd v Banskej Bystrici v tejto súvislosti poukázal aj na skutočnosť, že tvrdenia žalobcu ohľadom mechanizmu dodávok mäsa a vystavovaní účtovných dokladov (dovážané mäso malo byť prevzaté na jednom zo stredísk žalobcu Budča 422, na základe faktúry mal byť vystavený príjmový doklad, tovar následne posunutý mäsiarom, ktorí mäso rozobrali a následne mal byť tovar rozvezený k odberateľom žalobcu podľa ich požiadaviek) boli taktiež spochybnené výpoveďou bývalej konateľky MAOP s. r. o., pani D., ktorá uviedla, že dodacie listy vystavovali šoféri a následne na základe nich ona vystavovala faktúry, ktoré posielala poštou. Na uvedenú rozpornú konfrontáciu výpovede konateľa žalobcu a bývalej konateľky MAOP s. r. o. žalobca žiadnym spôsobom nereagoval a nijako ju už nepreukazoval.

1.15 K námietke žalobcu, že daňové orgány sa zamerali na skúmanie a zisťovanie sekundárnych a nepodstatných znakov, zdôrazňujúc ekonomickú podstatu deklarovateľných obchodných transakcií v podobe dodania mäsa odberateľom, Krajský súd v Banskej Bystrici uviedol, že pri preverovaní reálnosti deklarovateľných zdaniteľných obchodov bolo nepochybne potrebné preveriť aj účel deklarovateľného dodania tovaru a jeho použitie. Bez povšimnutia ale nemôže ostať ani preverenie dodania tovaru, resp. možnosti dodať tovar u deklarovateľného dodávateľa, ktoré z hľadiska časovej a logickej následnosti predchádza spracovaniu a následnému dodaniu tovaru. Oba naznačené smery (vo vzťahu k dodávateľovi, ako aj vo vzťahu k odberateľovi) sú pri preverovaní reálnosti deklarovateľných zdaniteľných plnení podstatné, pretože konfrontácia skutočností zistených z preverovania v naznačených smeroch vedie k záveru o tom, či sa zdaniteľné plnenie realizovalo deklarovateľným spôsobom.

1.16 Krajský súd v Banskej Bystrici považoval za neopodstatnené aj námietky žalobcu vo vzťahu k vyhodnoteniu dôkazu - odpovede z Národnej diaľničnej spoločnosti. Krajský súd síce označil vyhodnotenie tohto dôkazu v rozhodnutiach daňových orgánov za pomerne stručné, avšak v celkových súvislostiach nepovažoval tento dôkaz za podstatný. Evidenčné čísla motorových vozidiel, ktoré mali dovážať tovar, boli predložené nie ako prvotné doklady/dôkazy. Zoznam bol tvorený evidenčnými číslami poľských motorových vozidiel, pričom z výsluchu bývalej konateľky MAOP s. r. o., G. D., nevyplývalo, že dodávky tovaru - mäsa pre žalobcu realizovali poľské motorové vozidlá. Práve naopak, z výsluchu p. D., ako aj z ďalších informácií zistených v databáze správcu dane, nevyplývala žiadna spojitosť medzi motorovými vozidlami, ktorých evidenčné čísla uviedol na zozname prijatých faktúr žalobca, so spoločnosťou MAOP s. r. o. (vlastnícky vzťah spoločnosti k predmetným vozidlám, objednanie prepravy tovaru a preukázanie, že išlo o motorové vozidlá prepravcu alebo zabezpečenie prepravy tovaru subdodávateľmi, ktorí by boli vlastníkami predmetných motorových vozidiel, a podobne). Priestor na odstránenie týchto pochybností mal žalobca predovšetkým pri výsluchu bývalej konateľky spoločnosti MAOP s. r. o., G. D., ktorého mal právo sa zúčastniť, a na ktorom relevantne kladenými otázkami mohol tieto skutočnosti objasniť. Žalobca však ani v priebehu daňového konania, a ani v rámci súdneho konania, nepredniesol žiadnu zásadnú argumentáciu a nenavrhol nové dôkazy, preto možno dospieť k záveru, že v tomto smere dôkazné bremeno neuniesol.

1.17 Ako nedôvodné označil Krajský súd v Banskej Bystrici taktiež žalobné námietky, týkajúce sa neprímeraného zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom nad rozsah, ktorý mu prislúchal. Dôkazné bremeno, ktoré žalobcu v prejednávanych veciach zaťažovalo, sa odvíjalo od relevantného spochybnenia deklarovateľných zdaniteľných plnení správcom dane, pričom možno konštatovať, že žalobca toto dôkazné bremeno neuniesol. Krajský súd zároveň konštatoval, že keďže vznik práva na odpočítanie DPH z tovarov, ktoré daňový subjekt použil na dodávky tovarov ako platiteľ, je v zákone o DPH podmienený vznikom daňovej povinnosti pri tomto tovare u dodávateľa a v posudzovaných prípadoch nebolo preukázané, že tovar - mäso bol dodaný deklarovateľným dodávateľom v súlade s tvrdeniami žalobcu, žalobcovi z uvedeného dôvodu právo na odpočítanie dane nevzniklo.

2.

2.1 Proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/92/2017-405 zo dňa 28. novembra 2017 zmenil tak, že rozhodnutia žalovaného č. 100870823/2017 zo dňa 15.05.2017, č. 100873077/2017 zo dňa 15.05.2017, č. 100871648/2017 zo dňa 15.05.2017 a č. 100872424/2017 zo dňa 15.05.2017 zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie, a to z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP.

2.2 Žalobca považoval za nesprávne právne posúdenie vzájomne prepojenú a čo do obsahového významu neoddeliteľnú aplikáciu hmotnoprávných ustanovení § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a/ v spojení s § 71 a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, v tesnom prieniku s procesnými ustanoveniami § 24 ods. 2, ods. 3, ods. 4 daňového poriadku, keď pri aplikácii inak správnych procesných ustanovení krajský súd tieto nesprávne vyložil - v rozpore s ich zmyslom a účelom v neprospech žalobcu, pričom súbežne zo správnych skutkových zistení vyvodil nesprávne právne závery na ťarchu žalobcu.

2.3 Ťažisko nesprávneho právneho posúdenia veci videl žalobca v akceptácii programovo jednostranného hodnotenia neprímeraných požiadaviek daňových orgánov na unesenie dôkazného bremena na strane žalobcu. Jednalo sa najmä o neadekvátnu a neobjektívnu aplikáciu procesných predpisov, konkrétne ustanovení § 3 ods. 1, ods. 2, ods. 3, ods. 7 (zásady zákonnosti, súčinnosti, voľného hodnotenia dôkazov a rovnosti účastníkov konania), § 24 ods. 1 a § 44 ods. 1 daňového poriadku v spojení s aplikáciou § 123 ods. 1, § 129 a § 139 ods. 2 SSP.

2.4 Žalobca v podanej kasačnej sťažnosti namietal, že existujúce odôvodnenie rozhodnutia krajského súdu nespĺňa zákonné požiadavky, ako napríklad povinnosť súdu vyrovnávať sa s argumentami a návrhmi účastníkov konania, povinnosť vyrovnávať sa s procesnými návrhmi, povinnosť súdu dostatočne odôvodniť proces dokazovania a povinnosť zdôvodniť a vysvetliť navzájom odporujúce dôkazy. Absencia plnohodnotného, dostatočného a objektívne racionálneho odôvodnenia podľa názoru žalobcu diskvalifikuje napadnutý rozsudok na úroveň neakceptovateľného rozhodnutia založeného na početných procesných pochybeniach - t. j. v správnom súdnictve nesprávneho a nezákonného rozhodovania. Na podporu svojich tvrdení žalobca poukázal na relevantnú judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky (III. ÚS/107/2007, III. ÚS/328/2005, III. ÚS/116/2006, III. ÚS/107/2007, IV. ÚS/14/2007, I. ÚS/33/2012, I. ÚS/243/2007, I. ÚS/146/2008, III. ÚS/307/2012, III. ÚS/11/2011).

2.5 Žalobca konštatoval, že daňové orgány síce vykonali rozsiahle dokazovanie, avšak toto sa uberalo zásadne nesprávnym smerom pre zistenie podstaty sporu. Krajský súd sa v napadnutom rozsudku náležitým spôsobom nevysporiadal so žalobnými námietkami uvedenými v časti I., II., III. žaloby. Nakoľko v danom prípade nebola spochybnená materiálna existencia dodania mäsa žalobcovi, bolo primárnou úlohou krajského súdu posúdenie správnosti postoja daňových orgánov v otázke nesprávneho rozloženia dôkazného bremena, ktoré bolo v celom rozsahu prenesené jednostranne na ťarchu žalobcu ako daňového subjektu.

2.6 Pri formulovaní obsahu odôvodnenia napadnutého rozsudku krajský súd nesprávne a v rozpore s obsahom jednotlivých dôkazov vyhodnotil otázku unesenia dôkazného bremena zo strany žalobcu (§ 24 ods. 1 daňového poriadku). Krajský súd nevenoval dostatočnú pozornosť povinnosti správcu dane postupovať v dokazovaní v súlade s § 24 ods. 2 daňového poriadku, podľa znenia ktorého správca dane dbá na to, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. V danom prípade priebeh výkonu daňovej kontroly a jej závery utvrdili žalobcu v názore, že daňové orgány nereflektovali žiadne dôkazy a programovo odmietali akékoľvek tvrdenia a vysvetlenia žalobcu vyplývajúce z vykonaných dôkazov.

2.7 Žalobca argumentoval, že intenzita ním namietanej nezákonnosti v rámci nesprávneho právneho posúdenia veci je z pohľadu požiadavky na preskúmateľné a vecné argumentovanie súdu (§ 139 ods. 2 SSP) umocňovaná plošným marginalizovaním významu dôkazov (prevádzka motorových vozidiel privádzajúcich od dodávateľa MAOP s. r. o. mäso, objektívne verifikovateľná preskúmaním údajov od NDS, platby na účet spoločnosti dodávateľa mäsa), ktoré v objektívnom ponímaní mohli „rozsúdiť“ protichodné hodnotiace úsudky účastníkov správneho konania. Dôležitosť a význam objektívneho zodpovedania tejto skutkovej otázky boli nepochybne dané žalobnými námietkami žalobcu práve v otázke nepreskúmateľnosti žalovaným získaného dôkazu od NDS, a.s. (bod 16. žaloby a tomu korešpondujúci bod 108. odôvodnenia rozsudku).

2.8 Z dôvodu absencie vyššie uvedeného dôkazu označil žalobca argumentáciu krajského súdu obsiahnutú v bode 108. odôvodnenia rozsudku za zmatečnú, vnútorne protirečivú a nepreskúmateľnú. Krajský súd v tejto časti odôvodnenia čiastočne akceptoval námietku žalobcu (krajský súd síce označil tento dôkaz v rozhodovacej činnosti daňových orgánov čo do obsahu vyhodnotený „pomerne stručne“, zároveň ho však nepovažoval za podstatný) vo vzťahu k vyjadreniu NDS, a.s., avšak súčasne a bez konkrétneho poznania (analýzy) jeho obsahu prijal v tomto bode zjavne svojvoľný a nepodložený hodnotiaci úsudok o bezvýznamnosti tohto dôkazu v neprospech žalobcu. Podľa názoru žalobcu ide v tejto pre rozhodnutie rozhodujúcej skutkovej otázke o arbitrárne a svojvoľné hodnotenie, bez opory v obsahu súvisiaceho listinného dôkazu.

2.9 Žalobca v kasačnej sťažnosti ďalej namietal, že odôvodnenie rozhodnutia krajského súdu trpí viacerými nesprávnymi hodnotiacimi úsudkami (sylogizmami), špecifikovanými napríklad v bodoch 96. - 98. odôvodnenia, v ktorých krajský súd striktne nastolil možnosť neuzať právo na odpočítanie dane len z jedného relevantného dôvodu (účasť na podvodnom konaní, resp. nepreukázanie materiálnej reálnosti deklarovaných obchodných transakcií). Keďže daňové orgány takéto „jednofarebné“ právne posúdenie v rozhodovacej činnosti nerealizovali, ten istý skutkový stav neprehľadne a nesúrodne právne posúdili z oboch dôvodov - t. j. v oboch právnych kvalifikáciách, nemôže podľa názoru žalobcu túto vadu ako prejav nesprávneho a nezákonného rozhodovania zhojiť krajský súd tým, že zvolenému právnenému posúdeniu podradí vhodné skutkové okolnosti, ktoré však boli daňovými orgánmi posúdené ináč.

2.10 Na strane žalobcu rezonoval pocit nesprávnosti a neudržateľnosti myšlienkových úvah krajského súdu pri kreovaní dôvodov prijatého rozhodnutia tiež z toho dôvodu, že nepreukázanie materiálnej reálnosti deklarovaných obchodov je čo do obsahu neoddeliteľne zdôvodňované aj účasťou žalobcu na podvodnom konaní, keďže neexistuje iné racionálne a skutkovému stavu zodpovedajúce vysvetlenie o pôvode dodaného mäsa, pričom výhrady daňových orgánov voči dodávateľovi MAOP s. r. o. obsahovo smerujú k podvodnému konaniu bez ohľadu na skutočnosť, že krajský súd tie isté okolnosti posúdil ako nepreukázanie reálnosti obchodných transakcií.

2.11 Žalobca poukázal na skutočnosť, že hoci sa krajský súd obmedzil na právne posúdenie „nepreukázania materiálnej reálnosti deklarovaných obchodných transakcií“, naďalej hodnotil dôkazy z kategórie účasť na podvodnom konaní. Keďže správny súd nie je súdom skutkovým, ale predovšetkým právnym - vo význame, že posudzuje zákonnosť rozhodovania a konania predchádzajúceho tomuto rozhodovaniu, zaujatý právny názor - právne posúdenie odlišné od správneho konania ako celku, malo byť vyhodnotené ako nezákonné. Krajský súd novým hodnotením zisteného skutkového stavu - korelujúcim prijatému právnenému posúdeniu neprípustné, v rozpore so svojou zákonnou kompetenciou zasiahol do „skutkového deja“, ktorý mal len hodnotiť z hľadiska atribútov zákonnosti a nie pretvárať na obraz prijatého právneho posúdenia.

2.12 Vo svetle uvedených zistení sa nemôže v krajskom súdom aprobovanom rozhodnutí procesný postup správcu dane a žalovaného správneho orgánu pri vykonávaní dokazovania počas daňovej kontroly javiť ako zákonný, objektívny a spravodlivý. Dvojedinosť postavenia správcu dane ako subjektu garantujúceho nestranný a vyvážený výkon daňovej kontroly na jednej strane a zároveň ako účastníka konania s evidentným záujmom na výsledku daňovej kontroly, musí byť potom simplifikatívne

vyvážená inou procesnou zásadou so silou ústavnoprávnej zásady - in dubio mitius (rozhodnutie Ústavného súdu ČR IV. US 666/02, nález Ústavného súdu SR I. ÚS 241/2007) - zabezpečujúcou rovnosť účastníkov daňového konania pred zákonom. Na uvedené procesné a ústavnoprávne garancie žalobcu v daňovom konaní krajský súd nezobral zreteľ.

2.13 Z pohľadu žalobcu bolo nedôvodné a neobjektívne pripisovať v porovnaní s ostatnými dôkazmi (žalobca poskytol prvotné doklady, evidenciu DPH, účtovnú evidenciu, pomocné evidencie, bankové výpisy o úhradách faktúr za nakúpený tovar, interné evidencie EČV v dvoch vzájomne súvisiacich a prelínajúcich sa smeroch a to dovoz spoločnosťou MAOP s. r. o. a predaj a realizácia nakúpeného tovaru na USB kľúči) významnejšiu dôkaznú hodnotu v otázke ne/unesenia dôkazného bremena nepodstatným skutkovým disproporciám, prirodzene sa vyskytujúcim pod vplyvom plynutia času, v tvrdeniach Petraníkovcov a v tvrdeniach konateľa žalobcu. Podľa názoru žalobcu nie je v zásade možné spravodlivo požadovať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné a obstarávacie procesy tovarov u iných subjektov pred dodaním tovaru.

2.14 Žalobca mal za to, že v priebehu výkonu daňovej kontroly preukázal prijatie mäsa od spoločnosti MAOP s.r.o. a jeho následné spotrebovanie, resp. predaj v rámci svojej podnikateľskej činnosti. Petraníkovci - t. j. konateľ a splnomocnený zástupca dodávateľa, zhodne potvrdili vystavovanie faktúr, ako aj dodanie fakturovaného tovaru sťažovateľovi. Neobjektívne, nepresvedčivo a v rozpore s obsahom účtovných dokladov potom hodnotil krajský súd túto pre právne posúdenie podstatnú časť skutkového deja, keď uprednostnil iné nepodstatné okolnosti pre hodnotenie jej pravdivosti a hodnovernosti.

2.15 Spochybnenie dodania zdaniteľného plnenia pre sťažovateľa spoločnosťou MAOP s. r. o. bolo zo strany daňových orgánov (súdom akceptované) založené len na nepriamych dôkazoch, týkajúcich sa napríklad zistení, že dodávateľ spoločnosti MAOP s. r. o., spoločnosť PROBESS, s.r.o., bola vymazaná ku dňu 02.12.2014 v dôsledku zlúčenia s ECO-ACCOUNTING, s.r.o. a spoločnosť EJKON, s.r.o. zanikla zlúčením, výmaz 20.10.2015. Žalobca v tejto súvislosti namietal, že pochybnosti o dodaní zdaniteľného plnenia pre spoločnosť MAOP s. r. o. zo strany jej subdodávateľov, nemôžu byť na ťarchu a nesmú v žiadnom konaní zaťažovať žalobcu, pretože samotný žalobca nie je povinný preukazovať, akým spôsobom a od koho nadobudli jeho dodávateľia plnenie, ktoré bolo následne predmetom zdaniteľného plnenia. Podstatné je, či žalobca predložil dostatočné priame dôkazy k prijatiu zdaniteľného plnenia od svojich dodávateľov, teda od subjektov, ktoré žalobcovi za dodanie zdaniteľného plnenia vystavili daňové doklady - faktúry.

2.16 Žalobca zároveň uviedol, že skutočnosť, že spoločnosť dodávateľa MAOP s. r. o. nemala od 04.12.2015 ustanoveného štatutárneho zástupcu, nemá s posudzovanou vecou žiaden súvis a jej využitie pre účely posúdenia zákonnosti kontroly je irelevantné, pretože predmetom kontroly boli zdaňovacie obdobia jún, júl, august a september 2014, kedy spoločnosť MAOP s. r. o. štatutárneho zástupcu mala.

2.17 Za bezpredmetné označil žalobca aj odvolanie sa na zoznam platiteľov DPH, u ktorých nastali dôvody zrušenia registrácie DPH od 27.06.2013, pretože sám správca dane ukončil registráciu DPH spoločnosti MAOP s. r. o. až 28.02.2015. Zákon o DPH, ani žiadny iný právny predpis, nehovorí o tom, že ak správca dane vo svojich evidenciách vedie daňový subjekt (dodávateľa) ako subjekt, u ktorého nastali dôvody na ukončenie registrácie, odberateľ nemá nárok na nadmerný odpočet.

2.18 V posudzovanom prípade krajský súd neproporcionálne akceptoval a prisvedčil hodnotiacemu úsudku žalovaného, a to iba na základe nepriamych a sprostredkovaných dôkazov. Žalobca bol názoru, že v prejednávanej veci daňové orgány neunesli svoje procesné dôkazné bremeno a pri hodnotení zisteného skutkového stavu postupovali zmätočne a jednostranne. Uvedené hľadisko preukázania tvrdených skutočností v procese dokazovania podľa názoru žalobcu musí platiť tak v plnej dôkaznej povinnosti daňového subjektu, ako aj v modifikovanej dôkaznej povinnosti (do miery spochybnenia údajov tvrdených daňovým subjektom) zo strany správcu dane. Krajský súd nesprávne právne posúdil otázku rozloženého dôkazného bremena.

3.

3.1 Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril podaním doručeným Krajskému súdu v Banskej Bystrici dňa 02.03.2018, v ktorom uviedol, že sa stotožňuje s právnym posúdením veci v rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/92/2017-405 zo dňa 28. novembra 2017 a námietky žalobcu obsiahnuté v podanej kasačnej sťažnosti považuje za neopodstatnené a nedôvodné.

4.

4.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk <. (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

4.2 Najvyšší súd Slovenskej republiky uznesením sp. zn. 4Sžfk/17/2018 zo dňa 15. mája 2018 vylúčil na samostatné konanie o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100873077/2017 zo dňa 15.05.2017, vedené pôvodne na Najvyššom súde Slovenskej republiky pod spisovou značkou 4Sžfk/17/2018, konanie o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100871648/2017 zo dňa 15.05.2017, vedené pôvodne na Najvyššom súde Slovenskej republiky pod spisovou značkou 4Sžfk/17/2018, a taktiež konanie o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100872424/2017 zo dňa 15.05.2017, vedené pôvodne na Najvyššom súde Slovenskej republiky pod spisovou značkou 4Sžfk/17/2018.

4.3 V priebehu súdneho konania na Krajskom súde v Banskej Bystrici došlo s účinnosťou od 17.11.2017 k zrušeniu pôvodného žalobcu POZANA MÄSO, s.r.o. zlúčením so spoločnosťou MARBO CAR, s. r. o. Z uvedeného dôvodu pod pojmom žalobca, používaným v nasledujúcich častiach tohto rozhodnutia, je potrebné rozumieť buď pôvodného žalobcu POZANA MÄSO, s. r. o. alebo jeho právneho nástupcu MARBO CAR, s. r. o., zohľadňujúc kontext, v ktorom je tento pojem používaný.

5.

5.1 V konaní o kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, preskúmal rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/92/2017-405 zo dňa 28. novembra 2017, ktorý podľa § 190 SSP zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100870823/2017 zo dňa 15.05.2017, ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 100266577/2017 zo dňa 13.02.2017, ktorým správca dane vyrubil právnemu predchodcovi žalobcu ako platiteľovi DPH podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku rozdiel dane v sume 42 786,87 € za zdaňovacie obdobie jún 2014.

5.2 Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

5.3 Podľa § 454 SSP, na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

5.4 Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu zistil, že správca dane vykonal u daňového subjektu POZANA MÄSO, s.r.o. (právny predchodca žalobcu) kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún až december 2014. V zmysle

ustanovenia § 46 ods. 1 daňového poriadku bola daňová kontrola začatá dňa 26.11.2015, t. j. v deň uvedený v Oznamení o výkone daňovej kontroly č. 20984776/2015 zo dňa 13.10.2015, ktoré bolo daňovému subjektu doručené dňa 16.10.2015. V predmetnom oznámení správca dane oznámil výkon daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie október 2014, november 2014 a december 2014. V priebehu výkonu daňovej kontroly bola daňová kontrola rozšírená na základe požiadavky Kriminálneho úradu finančnej správy č. 154550/2015 zo dňa 13.10.2015 o zdaňovacie obdobie jún 2014, júl 2014, august 2014 a september 2014 (Oznámenie o rozšírení daňovej kontroly č. 102377845/2016 zo dňa 18.01.2016, doručené daňovému subjektu dňa 20.01.2016).

5.5 Kontrolou predložených dokladov, účtovníctva a podaného daňového priznania bolo zistené, že žalobca si v zdaňovacom období jún 2014 uplatnil právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od daňového subjektu MAOP s.r.o., Závadská 8, Bratislava 910 (do 03.11.2014 so sídlom 144, Vyšný Mirošov), IČO: 46 390, DIČ: 2023352705 (ďalej len „MAOP s.r.o.“) za nákup mäsa:

Faktúra číslo	Interné číslo	Základ dane (€)	Celkom (€)	Splatnosť	DPH (€)
140102132	20141730	5 662,1	6 794,5	11.6.2014	1 132,4
140102134	20141731	4 120,2	4 944,2	12.6.2014	824,0
140102135	20141732	11 321,0	13 585,2	12.6.2014	2 264,2
140102233	20141733	7 219,5	8 663,4	13.6.2014	1 443,9
140102234	20141734	7 659,8	9 191,7	30.7.2014	1 531,9
140102235	20141735	9 829,0	11 794,8	30.7.2014	1 965,8
140102236	20141737	4 752,8	5 703,4	30.7.2014	950,5
140102237	20141738	11 804,5	14 165,4	30.7.2014	2 360,9
140102238	20141736	3 835,9	4 603,1	30.7.2014	767,1
140102239	20141739	10 105,0	12 126,1	30.7.2014	2 021,0
140102425	20141740	10 875,1	13 050,1	30.7.2014	2 175,0
140102426	20141771	9 788,5	11 746,2	24.9.2014	1 957,7
140102427	20141770	10 417,3	12 500,8	25.9.2014	2 083,4
140102428	20141769	11 086,3	13 303,6	20.9.2014	2 217,2
140102429	20141768	11 277,3	13 532,8	20.9.2014	2 255,4
140102430	20141767	9 753,7	11 704,4	30.9.2014	1 950,7
140102431	20141766	11 844,2	14 213,1	23.9.2014	2 368,8
140102432	20141765	10 104,8	12 125,8	20.9.2014	2 020,9
140102433	20141764	2 406,5	2 887,8	20.9.2014	481,3
140102434	20141763	4 355,0	5 226,0	25.9.2014	871,0
140102435	20141762	11 590,1	13 908,1	26.9.2014	2 318,0
140102436	20141761	3 481,0	4 177,2	26.9.2014	696,2
140102437	20141760	9 184,5	11 021,5	30.9.2014	1 836,9
140102438	20141759	7 258,5	8 710,2	30.9.2014	1 451,7
140102439	20141758	6 196,7	7 436,0	30.9.2014	1 239,3
140102440	20141757	8 003,8	9 604,6	30.9.2014	1 600,7

Spolu základ dane vo výške: 213 934,35 € a 20% DPH vo výške: 42 786,87 €

5.6 Správca dane v priebehu daňovej kontroly z vlastnej databázy zistil nasledujúce skutočnosti: Spoločnosť MAOP s. r. o. nemala od 04.12.2015 (kedy skončila funkcia konateľovi A. E.) ustanoveného štatutárneho zástupcu. Na základe údajov z Výpisu z OR SR Bratislava I, Oddiel: Sro, Vložka číslo: 101484/B bola spoločnosť MAOP s. r. o. od 27.06.2013 zverejnená v zozname platiteľov dane z pridanej hodnoty, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie pre DPH a dňa 28.02.2015 jej bola ukončená registrácia pre daň z pridanej hodnoty. Bývalá konateľka daňového subjektu MAOP s. r. o., G. D. (v období od 12.10.2011 do 03.11.2014) vypovedala ako svedok v rámci daňovej kontroly iného daňového subjektu (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 21475924/2015 zo dňa 16.12.2015), pričom v rámci výsluchu uviedla, že splnomocneným zástupcom MAOP s. r. o. bol na základe generálneho splnomocnenia v čase od 12.10.2011 do 30.09.2014 G. D.. Ani jeden z nich nevedel

preukázať svoju podnikateľskú činnosť evidenciami a dokladmi za zdaňovacie obdobie r. 2014 s odôvodnením, že tieto boli na základe Protokolu o odovzdaní a prevzatí zo dňa 01.10.2014 odovzdané novému konateľovi spoločnosti MAOP s. r. o. A. E., na ktorého bol podľa Zmluvy o prevode obchodného podielu zo dňa 01.10.2014 prevedený obchodný podiel spoločnosti a tiež mu boli odovzdané na základe Protokolu o odovzdaní a prevzatí doklady a evidencie v ňom bližšie nešpecifikované zo dňa 01.10.2014. A. E. (v čase výkonu daňovej kontroly už iba spoločník spoločnosti MAOP s. r. o.) napriek tomu, že prevzal Výzvu správcu dane na predloženie účtovných a daňových dokladov spoločnosti MAOP s. r. o., žiadne doklady nepredložil. Spoločnosť MAOP s. r. o. podala naposledy daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2014, a to až 25.06.2014. V zdaňovacích obdobiach jún, júl, august a september 2014, kedy mala obchodovať s kontrolovaným daňovým subjektom, nepriznala žiadne zdaniteľné obchody, teda ani dodanie tovaru pre daňový subjekt, t. j. nedeklarovala vznik vlastnej daňovej povinnosti. Spoločnosti, ktoré uviedla bývalá konateľka spoločnosti MAOP s. r. o. G. D. a ktoré mali byť dodávateľmi tovaru ďalej dodávanému daňovému subjektu, sú spoločnosťami vymazanými z Obchodného registra (jedná sa o spoločnosť PROBESS, s. r. o. - výmaz 02.12.2014 a spoločnosť EJKON, s. r. o., ex offo výmaz dňa 20.10.2015). Zo strany dodávateľa spoločnosti MAOP s. r. o. pre kontrolovaný daňový subjekt neboli predložené a preukázané ako dôkaz o uskutočnených zdaniteľných obchodoch žiadne doklady. Ďalej z databázy správcu dane bolo zistené vykonanie miestneho zisťovania v predajni spoločnosti MAOP s. r. o. na ul. Ak. Pavlova 1 v Stropkove dňa 10.10.2014 (Zápisnica o miestnom zisťovaní č. 9711401/5/4597365/2014/Haj) ktorej účelom bolo preverenie skladových priestorov spoločnosti. Bolo zistené, že na adrese Ak. Pavlova 467/1, Stropkov sa nachádza predajňa mäsa s označením „Poľský obchod“. V predajni mäsa sa nachádzali dve chladiace vitríny (jedna malá a jedna veľká) a kuchynská chladnička. Za predajňou je priestor, kde sa nachádza chladiaci box s rozmermi (š x d x v) cca: 2,5m x 2,5 m x 2m. Mäso v tomto boxe bolo uložené v umelohmotných debničkách a na mäsiarskych hákoch.

5.7 Na základe uvedených zistení správca dane zaslal daňovému subjektu Výzvu na predloženie dôkazov a dokladov k daňovej kontrole č. 102689269/2016 zo dňa 08.03.2016, ktorá bola doručená daňovému subjektu dňa 11.03.2016. Následne dňa 23.03.2016 sa dostavil konateľ daňového subjektu, p. I., k správcovi dane na pojednávanie (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 102818062/2016) vo veci predloženia a preukázania skutočností na základe zaslanej výzvy správcu dane zo dňa 08.03.2016.

5.8 O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane dva Protokoly z daňovej kontroly. Protokol č. 102833510/2016 zo dňa 29.03.2016 sa týkal zdaňovacích období október 2014, november 2014 a december 2014 a bol bez nálezu a Protokol č. 102833509/2016 zo dňa 29.03.2016, ktorý sa týkal zdaňovacích období jún 2014, júl 2014, august 2014 a september 2014, v ktorých správca dane zistil porušenia ustanovení zákona o DPH. Protokol č. 102833510/2016 a Protokol č. 102833509/2016 spolu s Výzvou č. 102834168 zo dňa 29.03.2016 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole č. 102833509/2016 boli daňovému subjektu doručené dňa 29.03.2016. Daňový subjekt odmietol podpísať a prevziať oba protokoly z daňovej kontroly spolu s Výzvou č. 102834168 zo dňa 29.03.2016 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole č. 102833509/2016, o čom bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 344102/2016 zo dňa 29.03.2016. Konateľ daňového subjektu, pán I., predložil pri ústnom pojednávaní zoznam faktúr, doplnený o EČV vozidiel, ktoré podľa neho vozili tovar - mäso daňovému subjektu do strediska Budča č. 422 zo spoločnosti MAOP s. r. o., pričom uviedol, že údaje o ŠPZ boli zamestnancami nedôsledne vyplnené. Predložené boli aj bankové výpisy, ktoré deklarovali zaplatenie úhrad za dodávky tovarov. Daňový subjekt uviedol tiež výšky tržieb za obdobia jún - september 2014.

5.9 Správca dane pokračoval vo vyrubovacom konaní, o čom spísal Úradný záznam č. 102841906/2016 zo dňa 30.03.2016. Správca dane v ňom tiež uviedol, že daňový subjekt predložil Zoznam prijatých faktúr od spoločnosti MAOP s. r. o. za obdobie jún až september 2014 a že v predloženej evidencii boli nie ku každej faktúre rukou vpísané ev. č. poľských motorových vozidiel, ktoré podľa tvrdenia pána I. mali nosnosť 3,5 ton a ktorými bolo dovážané mäso na stredisko Budča 422.

5.10 Správca dane zaslal Národnej diaľničnej spoločnosti, a.s. výzvu č. 102842699/2016 zo dňa

30.03.2016, v ktorej žiadal preverenie prejazdov vozidiel, ktoré boli uvedené v zozname faktúr predložených daňovým subjektom dňa 29.03.2016. Dňa 21.04.2016 bola doručená Odpoveď č. 8532/49742/20101/2016 na žiadosť o poskytnutie údajov z elektronického mýtného systému, v ktorej boli potvrdené prejazdy vozidiel kontrolnými bránami, ale nie u všetkých vozidiel, ktoré dal konateľ daňového subjektu správcovi dane.

5.11 Na základe dožiadania správcu dane zo dňa 15.06.2016 bola Daňovým úradom Prešov vypočítaná svedkyňa G. D., bývalá konateľka spoločnosti MAOP s. r. o. (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 1036535082/2016 zo dňa 01.08.2016), ktorá potvrdila spoluprácu medzi daňovým subjektom a spoločnosťou MAOP s. r. o. Toto tvrdenie nevedela preukázať žiadnymi účtovnými a daňovými dokladmi, ktoré by potvrdili priznanie a odvedenie DPH z preverovaných faktúr. Všetky účtovné a daňové doklady odovzdala v tom čase novému konateľovi spoločnosti MAOP s. r. o., pánovi Semančíkovi. Zástupca daňového subjektu sa uvedeného výsluchu svedka nezúčastnil i napriek tomu, že bol o ňom riadne upovedomený.

5.12 Správca dane ďalej v rámci vyrubovacieho konania zaslal daňovému subjektu Výzvu č. 104399697/2016 zo dňa 02.12.2016 na predloženie dôkazov preukazujúcich dodanie tovaru za zdaňovacie obdobie jún 2014 až september 2014 od dodávateľa MAOP s. r. o. Daňový subjekt dňa 20.12.2016 podal elektronickú odpoveď, v ktorej uviedol, že predkladá fotokópie - príjemky tovaru nakúpeného od spoločnosti MAOP s. r. o., v rámci výkonu daňovej kontroly boli predložené účtovná evidencia, fotokópie faktúr, príjemky, bankové výpisy o úhradách predmetných faktúr, bol predložený USB kľúč s uvedením motorových vozidiel, ktoré rozvážali tovar a výrobky vyrobené z nakúpeného mäsa. Správca dane na základe uvedenej odpovede daňového subjektu konštatoval, že daňový subjekt v zmysle predmetnej výzvy žiadne nové dôkazy nepredložil.

5.13 Dňa 30.01.2017 správca dane spísal s daňovým subjektom Zápisnicu o ústnom pojednávaní, v ktorej ho oboznámil s priebehom a výsledkami dokazovania v rámci vyrubovacieho konania na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia jún 2014 až september 2014. Následne správca dane vydal Rozhodnutie č. 1000266577/2017 zo dňa 13.02.2017, v ktorom vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 42 786,87 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2014. Žalovaný rozhodnutím č. 100870823/2017 zo dňa 15.05.2017 potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

5.14 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.

5.15 Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c/ je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

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

5.17 Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, 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 voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

5.18 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.

5.19 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.

5.20 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.

5.21 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.

5.22 Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

5.23 Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

5.24 Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici po tom, ako sa oboznámil s obsahom súdneho a k nemu pripojeného administratívneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je odôvodnená.

5.25 Cieľom daňovej kontroly je v súčinnosti s daňovým subjektom zabezpečiť podklady na zistenie skutočnosti, či si daňový subjekt splnil v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli preverovať, či si daňové subjekty splnili zákonom stanovené povinnosti. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

5.26 Základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH zo zdaniteľného obchodu v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH je vznik daňovej povinnosti. Daňová povinnosť vo všeobecnosti znamená, že štátu vzniká právo žiadať daň od osôb, ktorým to zákon vymedzuje. V tejto súvislosti je však potrebné uviesť, že nepostačuje len samotné uvedenie DPH na faktúre, podstatné je, aby došlo k vzniku daňovej povinnosti v intenciách ustanovenia § 19 zákona o DPH, t. j. z titulu skutočného dodania tovaru alebo služby konkrétnym platiteľom dane z pridanej hodnoty. Úlohou správcu dane v daňovom konaní pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie dane je vychádzať nielen z predložených daňových dokladov, ale aj zo zistení, či k predloženým dokladom prislúcha materiálny podklad.

5.27 V priebehu výkonu daňovej kontroly správca dane preveroval oprávnenosť nároku žalobcu na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 49 zákona o DPH z dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou MAOP s.r.o. v zdaňovacom období jún, júl, august, september 2014.

5.28 Keďže náležité zistenie skutkového stavu veci úzko súvisí s otázkou rozloženia dôkazného bremena

medzi daňový subjekt a správcu dane, Najvyšší súd Slovenskej republiky považoval za potrebné zaujať právny názor k tomu, či zo skutkového stavu veci zisteného daňovými orgánmi bolo možné vyvodiť nimi prijatý záver t.j., že žalobca nesplnil podmienky na odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, nakoľko neunesol dôkazné bremeno v súvislosti s preukázaním reálnosti dodania tovaru - mäsa v zmysle dodávateľských faktúr od spoločnosti MAOP s. r. o.

5.29 V rámci daňového konania, pri preukazovaní reálneho dodania tovaru a služieb, zaťažuje dôkazné bremeno predovšetkým daňový subjekt. Podľa ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, možno konštatovať, že: dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených 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 a 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.

5.30 Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z rozsahu dokazovania vykonaného správcom dane možno spoľahlivo vyvodiť záver, že žalobca v súvislosti s preukazovaním dodania deklarovaných plnení neunesol vlastné dôkazné bremeno, pokiaľ ide o okolnosti majúce svoj pôvod na strane dodávateľskej spoločnosti. Žalobca v rámci svojej dôkaznej povinnosti predložil správcovi dane účtovnú evidenciu, fotokópie faktúr, príjemky, bankové výpisy o úhradách sporných faktúr, evidencie EČV motorových vozidiel, ktoré mali zabezpečovať dovoz tovaru od dodávateľa k žalobcovi, ako aj rozvoz tovaru od žalobcu smerom k odberateľom (USB kľúč).

5.31 Uskutočnenie deklarovaných obchodov bolo jednoznačne potvrdené bývalým konateľom žalobcu, p. I., ako aj výpoveďou bývalej konateľky dodávateľskej spoločnosti MAOP s.r.o., p. D., ktorá potvrdila vystavenie dodávateľských faktúr, ako i dodanie fakturovaného tovaru. Pokiaľ ide o existenciu istých nezrovnalostí medzi tvrdeniami p. D. a p. I., týkajúcich sa procesu vyhotovovania účtovných dokladov, na ktoré poukazovali jednak daňové orgány, ako aj Krajský súd v Banskej Bystrici vo svojich rozhodnutiach, tejto nemožno podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky prisudzovať vo vzťahu k spochybneniu reálnosti obchodných transakcií medzi žalobcom a spoločnosťou MAOP s.r.o. výraznejšiu váhu, a to predovšetkým s prihliadnutím na druh dôkazného prostriedku, resp. prameň tohto dôkazu (rozdielne miera schopnosti zapamätať si, vybaviť si, reprodukovať skutočností, determinovaná taktiež plynutím času).

5.32 Ako vyplýva z odôvodnenia rozhodnutia správcu dane, tento pri preverovaní deklarovaných obchodných transakcií medzi žalobcom a spoločnosťou MAOP s. r. o. čerpal informácie aj z vlastnej databázy. Krajský súd v Banskej Bystrici po vyhodnotení týchto skutočností konštatoval, že zisteniami o spoločnosti MAOP s. r. o. správca dane relevantným spôsobom spochybnil žalobcom deklarované dodanie tovaru. Za podstatnú označil predovšetkým skutočnosť, že spoločnosť MAOP s. r. o. podala posledné daňové priznanie na daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2014. Z uvedeného vyplýva, že v čase preverovaných zdaňovacích období jún, júl, august, september 2014 nepriznala žiadnu podnikateľskú činnosť.

5.33 V tejto súvislosti Najvyšší súd Slovenskej republiky poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-80/11 z 21.06.2012 - Mahagében a Dávid, čl. 50, z ktorého vyplýva, že nemožno zdaniteľnej osobe zamietnuť právo odpočítať hodnotu splatnej alebo zaplatenej dane za služby, ktoré jej boli poskytnuté, z hodnoty DPH z dôvodu, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tieto služby alebo jeden z jej poskytovateľov, sa dopustila nezákonnosti a bez toho, aby tento orgán objektívne preukázal, že samotná dotknutá zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru

alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca.

5.34 Zároveň platí, že daňový orgán nie je oprávnený zamietnuť právo na odpočet dane z dôvodu, že sa zdaniteľná osoba neubezpečila, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar, na základe ktorej sa požaduje vykonanie nároku na odpočet dane, spĺňala podmienky zdaniteľnej osoby, že disponovala predmetným tovarom a bola schopná ho dodať a že si splnila svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, alebo z dôvodu, že uvedená zdaniteľná osoba nemá okrem danej faktúry iné dokumenty, ktorých povaha by preukazovala, že uvedené podmienky boli splnené (rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-80/11 z 21.06.2012 - Mahagében a Dávid, čl. 51).

5.35 Najvyšší súd Slovenskej republiky zastáva názor, že ak žalobca disponoval existenciou materiálneho plnenia (čo v prípade žalobcu nebolo spochybnené) a vyššie uvedenými účtovnými dokladmi, vyčerpал vlastné dôkazné bremeno a správca dane pričítal žalobcovi, ako daňovému subjektu, existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno.

5.36 Za vyššie špecifikovanej dôkaznej situácie je potrebné práve naopak konštatovať neunesenie dôkazného bremena správcou dane ohľadom ním vznesených pochybností. Na tomto mieste považoval Najvyšší súd Slovenskej republiky za potrebné upozorniť na viacero nedôsledností zo strany správcu dane pri objasňovaní skutkového stavu veci.

5.37 V prvom rade Najvyšší súd Slovenskej republiky nepovažoval za dostatočný spôsob a rozsah vyhodnotenia dôkazu v podobe odpovede NDS, a.s. na žiadosť správcu dane o poskytnutie údajov z Elektronického mýtného systému ohľadom prejazdu motorových vozidiel, ktoré mali podľa tvrdení žalobcu prepravovať fakturovaný tovar - mäso v smere od dodávateľa k žalobcovi. Z uvedeného dôvodu Najvyšší súd Slovenskej republiky vyhodnotil námietku žalobcu týkajúcu sa zmätočnosti argumentácie Krajského súdu v Banskej Bystrici ohľadom vyhodnotenia predmetného dôkazu ako opodstatnenú. Krajský súd v namietanej časti odôvodnenia totiž čiastočne akceptoval žalobnú námietku žalobcu, keď označil sporný dôkaz čo do obsahu vyhodnotený „pomerne stručne“, avšak zároveň bez dôkladnejšieho poznania jeho obsahu prijal hodnotiaci úsudok o jeho bezvýznamnosti v neprospech žalobcu.

5.38 Najvyšší súd Slovenskej republiky poukázal taktiež na závery daňových orgánov o existencii nesúladu medzi tvrdeniami p. I., konateľka žalobcu v čase obchodných transakcií a p. D., bývalej konateľky spoločnosti MAOP s. r. o., týkajúcimi sa spôsobu transportu mäsa pre žalobcu, ktoré označil za zavádzajúce. Z výpovede p. D. (Zápisnica č. 103635082/2016 zo dňa 01.08.2016), ktorá na otázku správcu dane, či „Vlastnil daňový subjekt MAOP s.r.o. v roku 2014, alebo mal prenajaté dopravné prostriedky, ktoré slúžili na prepravu mäsa?“ odpovedala v zmysle, že spoločnosť MAOP s. r. o. v roku 2014 vlastnila dodávkové vozidlo PEUGEOT BOXER a nákladné vozidlo MAN, pričom EČV týchto vozidiel si p. D. nepamätala, nemožno odvodiť záver o tom, že k realizácii prepravy mäsa pre žalobcu nedošlo prostredníctvom motorových vozidiel s EČV, ktoré označil p. I. a ktoré boli predmetom preverovania u NDS, a.s. tak, ako to konštatoval správca dane vo svojom rozhodnutí. Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôraznil, že dožiadaný správca dane - Daňový úrad Prešov, sa v rámci výsluchu p. D. výslovne nepýtal na spôsob prepravy tovaru pre žalobcu, pričom p. D. sa vo svojej výpovedi nevyjadřila, že by k preprave mäsa pre žalobcu malo dôjsť práve prostredníctvom vozidiel, ktoré boli vo vlastníctve spoločnosti MAOP s. r. o. Uvedené zistenia nemožno preto vyhodnotiť ako skutočnosti spochybňujúce uskutočnenie obchodných transakcií medzi žalobcom a spoločnosťou MAOP s. r. o. tak, ako to uviedol správca dane vo svojom rozhodnutí.

5.39 Správcovi dane možno taktiež vytknúť skutočnosť, že nezrealizoval výsluch p. F., vedúceho expedície v čase realizácie sporných obchodných transakcií, a to napriek skutočnosti, že tento mohol disponovať informáciami dôležitými pre náležité preukázanie oprávnenosti nároku žalobcu na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Správca dane v odôvodnení svojho rozhodnutia stroho konštatoval, že k jeho výsluchu nepristúpil z dôvodu, že vypočutie p. F. navrhol p. I., ktorý ho následne na výsluch sám

iniciatívne neprivedol. Uvedený postup správcu dane možno označiť za neštandardný, a to predovšetkým s prihliadnutím na procesný postup upravený ustanoveniami daňového poriadku spojený so zabezpečením účasti svedka na výsluchu (§ 25 v spojení s § 20 daňového poriadku).

5.40 Správca dane rovnako nevenoval skoro žiadnu pozornosť prevereniu uskutočnenia dodaní realizovaných žalobcom u jeho odberateľov a taktiež sa nezaoberal preskúmaním reťazca dodávok, dôvodiac, že subdodávateľské spoločnosti, ktoré mali byť dodávateľmi tovaru ďalej dodávanému žalobcovi, sú spoločnosťami vymazanými z Obchodného registra (spoločnosť PROBESS, s. r. o. - výmaz 2.12.2014 v dôsledku zlúčenia s ECO-ACCOUNTING, s.r.o. a spoločnosť EJKON, s. r. o., ex offo výmaz dňa 20.10.2015).

5.41 K žalobcom namietanému postupu Krajského súdu v Banskej Bystrici, ktorý v odôvodnení svojho rozhodnutia deklaroval neuznanie práva na odpočítanie dane iba z dôvodu, ktorým je nepreukázanie materiálnej reálnosti sporných obchodných transakcií, avšak zároveň nijakým spôsobom nereflektoval na skutočnosť, že daňové orgány vo svojich rozhodnutiach posudzovali neuznanie práva žalobcu na odpočet DPH aj z dôvodu možnej účasti na podvodnom konaní, Najvyšší súd Slovenskej republiky zaujal stanovisko, že uvedený postup spočívajúci v umelom odselektovaní častí rozhodnutí daňových orgánov, obsahujúcich úvahy o eventuálnej účasti daňového subjektu na podvodnom konaní s konštatovaním, že tieto sú nadbytočné, nemožno akceptovať, a to predovšetkým z dôvodu presunu dôkazného bremena v prípade existencie pochybností o možnej participácii daňového subjektu na daňovom podvode na správcu dane.

5.42 Dôkazné bremeno, že u daňového subjektu došlo k podvodnému konaniu, je na správcovi dane, resp. orgánoch činných v trestnom konaní. Žalobcovi ako daňovému subjektu zákon nedáva právne prostriedky na sledovanie obstarávacích procesov svojich dodávateľov. Skutočnosť, či žalobca ako daňový subjekt vedel, alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, je dôkazným bremenom správcu dane. Okruh kritérií, z ktorých sa zisťuje úmysel a vedomosť daňového subjektu stanovuje a dokazuje správca dane, pričom musia byť v rozumnej miere, ktorú možno predpokladať v obvyklom obchodnom styku daňových subjektov (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19. augusta 2010).

5.43 Najvyšší súd Slovenskej republiky zároveň zdôraznil, že správny súd nie je povinný a v podstate ani oprávnený nahrádzať činnosť správnych orgánov pri odôvodňovaní rozhodnutí. Platí, že vecne preskúmať zákonnosť rozhodnutia orgánu verejnej správy je možné len za predpokladu jeho náležitého odôvodnenia.

5.44 Najvyšší súd Slovenskej republiky poukázal na skutočnosť, že daňové orgány v prejednávanej veci neoznačili žiadne relevantné dôkazy, opodstatňujúce ich polemiky o možnej účasti žalobcu na daňovom podvode. Postup spočívajúci v zamietnutí práva na odpočítanie DPH za dodanie tovaru alebo služby z dôvodu, že so zreteľom na možné podvody alebo nezrovnalosti spáchané v rámci reťazca zdaniteľných obchodov sa toto dodanie nepovažuje za skutočne uskutočnené bez toho, aby sa na základe objektívnych dôkazov preukázalo, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane je súčasťou podvodu týkajúceho sa DPH spáchaného na vstupe alebo na výstupe v rámci dodávateľského reťazca, odporuje právu EÚ a tiež zákonu o DPH.

5.45 Vyššie zmieňovaný nedostatok rozhodnutí správnych orgánov, spočívajúci v ich nedostatočnom, resp. nezrozumiteľnom odôvodnení, nemožno bagatelizovať a uspokojiť sa s tvrdením Krajského súdu v Banskej Bystrici, že tento nie je takého významu, že by bol spôsobilý privodiť nezákonnosť rozhodnutí daňových orgánov.

5.46 Právna bezchybnosť rozhodnutia akéhokoľvek správneho orgánu, teda i žalovaného a správcu dane, spočíva v tom, že je vydané v písomnej forme, príslušným orgánom, v súlade so zákonmi a ostatnými právnymi predpismi, vychádza zo spoľahlivo zisteného stavu veci, obsahuje náležitosti určené všeobecnou právnou úpravou správneho konania i náležitosti ustanovené osobitnými právnymi

predpismi. Odôvodnenie zahŕňa a hodnotí všetky skutočnosti, ktoré boli podkladom pre výrok rozhodnutia, podáva celkový prehľad o priebehu konania, reaguje na pripomienky, návrhy a vyjadrenia účastníkov konania. Medzi výrokom a odôvodnením musí byť logická zhoda. Odôvodnenie musí byť presvedčivé. Právo na riadne odôvodnenie rozhodnutia zodpovedá ústavnému i zákonnému rámcu. Nevyžaduje sa síce, aby na každú zistenú skutočnosť alebo každý argument účastníka konania, bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia, ak však ide o skutočnosť alebo argument, ktoré sú pre rozhodnutie podstatné, musí sa s nimi správny orgán v dôvodoch rozhodnutia vysporiadať.

5.47 Po dôkladnom zvážení všetkých vyššie uvedených aspektov Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatoval, že záver daňových orgánov, potvrdený napadnutým rozhodnutím Krajského súdu v Banskej Bystrici, že v prejednávanej veci nebolo preukázané reálne dodanie tovaru žalobcovi a tento si nesplnil svoju dôkaznú povinnosť, keď právne relevantným spôsobom nepreukázal prijatie zdaniteľných obchodov od dodávateľa MAOP s. r. o., možno hodnotiť ako predčasné. Najvyšší súd SR dospel s poukazom na uvedené k záveru, že zistenie skutkového stavu daňovými orgánmi nebolo dostatočne komplexné, vytvárajúce pevný základ pre vydanie rozhodnutia o nepriznaní práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

5.48 Po vyhodnotení závažnosti kasačných dôvodov žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd Slovenskej republiky v zmysle ustanovenia § 462 ods. 2 SSP rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici zmenil a rozhodnutie žalovaného č. 100870823/2017 zo dňa 15. mája 2017 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

5.49 Úlohou žalovaného v ďalšom konaní sa bude zaoberať predovšetkým otázkou splnenia podmienok prepravy tovaru vo vzťahu k dodávke mäsa od spoločnosti MAOP s. r. o. a doplniť dokazovanie v intenciách naznačených v odôvodnení tohto rozhodnutia - náležité vyhodnotenie odpovede z NDS, a.s., najmä preverenie ŠPZ vozidiel, prevážajúcich predmetný tovar so správou NDS, a.s., opätovný výsluch bývalej konateľky spoločnosti MAOP s. r. o., p. D. k spôsobu prepravy tovaru pre žalobcu, preskúmanie reťazca dodávok, výsluch p. F., vedúceho expedície v čase realizácie sporných obchodných transakcií, pričom žalovaný je pri svojom rozhodovaní v zmysle § 469 SSP viazaný právnym názorom kasačného súdu.

6.

6.1 V konaní o kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, preskúmal rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/92/2017-405 zo dňa 28. novembra 2017, ktorý podľa § 190 SSP zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100873077/2017 zo dňa 15.05.2017, ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 100267558/2017 zo dňa 13.02.2017, ktorým správca dane vyrubil právnomu predchodcovi žalobcu ako platiteľovi DPH podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku rozdiel dane v sume 62 133,17 € za zdaňovacie obdobie júl 2014.

6.2 Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu zistil, že správca dane vykonal u daňového subjektu POZANA MÄSO, s.r.o. (právny predchodca žalobcu) kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún až december 2014. V zmysle ustanovenia § 46 ods. 1 daňového poriadku bola daňová kontrola začatá dňa 26.11.2015, t. j. v deň uvedený v Oznámení o výkone daňovej kontroly č. 20984776/2015 zo dňa 13.10.2015, ktoré bolo daňovému subjektu doručené dňa 16.10.2015. V predmetnom oznámení správca dane oznámil výkon daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie október 2014, november 2014 a december 2014. V priebehu výkonu daňovej kontroly bola daňová kontrola rozšírená na základe požiadavky Kriminálneho úradu finančnej správy č. 154550/2015 zo dňa 13.10.2015 o zdaňovacie obdobie jún 2014, júl 2014, august 2014 a september 2014 (Oznámenie o rozšírení daňovej kontroly č. 102377845/2016 zo dňa 18.01.2016, doručené daňovému subjektu dňa 20.01.2016).

6.3 Kontrolou predložených dokladov, účtovníctva a podaného daňového priznania bolo zistené, že žalobca si v zdaňovacom období júl 2014 uplatnil právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od daňového subjektu MAOP s.r.o., Závadská 8, Bratislava 910 (do 03.11.2014 so sídlom 144, Výšný Mirošov), IČO: 46 390, DIČ: 2023352705 (ďalej len „MAOP s.r.o.“) za nákup mäsa:

Faktúra číslo	Interné číslo	Základ dane (€)	Celkom (€)	Splatnosť	DPH (€)				
140102618	140102619	140102620	20141922	20141923	20141924	1348,47	5406,84	9961,51	1618,16
6488,21	11953,81	1.10.2014	1.10.2014	1.10.2014	269,69	1081,37	1992,3		
140102621	20141925	16907,65	20289,18	2.10.2014	3381,53				
140102624	20141928	4952,22	5942,66	3.10.2014	990,44				
140102625	20141927	12331,03	14797,24	3.10.2014	2466,21				
140102627	20141929	8743,83	10492,6	4.10.2014	1748,77				
140102631	20141931	12099,96	14519,95	7.10.2014	2419,99				
140102633	20141932	9966,73	11960,08	7.10.2014	1993,35				
140102634	20141930	2361,65	2833,98	7.10.2014	472,33				
140102635	20141934	8339,79	10007,75	9.10.2014	1667,96				
140102636	20141935	6889,65	8267,58	10.10.2014	1377,93				
140102640	20141937	11284,75	13541,7	11.10.2014	2256,95				
140102639	20141936	8472,83	10167,4	11.10.2014	1694,57				
140102718	20141938	6868,82	8242,58	12.10.2014	1373,76				
140102720	20141942	8987,43	10784,92	15.10.2014	1797,49				
140102722	20141941	8936,54	10723,85	15.10.2014	1787,31				
140102729	20141944	11475,27	13770,33	16.10.2014	2295,06				
140102728	20141940	5434	6520,8	16.10.2014	1086,8				
140102768	20141943	8258,35	9910,02	17.10.2014	1651,67				
140102769	20141946	10245,07	12294,09	17.10.2014	2049,02				
140102881	20142152	9371,95	11246,34	18.10.2014	1874,39				
140102882	20142151	9842,21	11810,65	18.10.2014	1968,44				
140102883	20142150	7616,19	9139,43	19.10.2014	1523,24				
140102884	20142149	12128,42	14554,1	22.10.2014	2425,68				
140102885	20142148	8200,62	9840,74	22.10.2014	1640,12				
140102886	20142147	5400,58	6480,7	23.10.2014	1080,12				
140102887	20142146	10014,28	12017,14	24.10.2014	2002,86				
140102890	20142143	580,86	697,03	25.10.2014	116,17				
140102889	20142144	3946,31	4735,57	25.10.2014	789,26				
140102888	20142145	12270,92	14725,11	25.10.2014	2454,19				
140103000	20142142	8303,32	9963,99	26.10.2014	1660,67				
140103001	20142141	11995,1	14395,12	29.10.2014	12400,02				
140103002	20142140	3685,23	4422,28	29.10.2014	737,05				
140102005	20142139	10169,42	12203,31	30.10.2014	2033,89				
140102007	20142138	4229,75	5075,7	30.10.2014	845,95				
140103008	20142137	5780,75	6936,9	31.10.2014	1156,15				
140102010	20142135	7852,36	9422,83	31.7.2014	1570,47				

Spolu základ dane v sume: 310 665,85 € a 20% DPH v sume: 62 133,17 €

6.4 Správca dane v priebehu daňovej kontroly z vlastnej databázy zistil nasledujúce skutočnosti: Spoločnosť MAOP s. r. o. nemala od 04.12.2015 (kedy skončila funkcia konateľovi A. E.) ustanoveného štatutárneho zástupcu. Na základe údajov z Výpisu z OR SR Bratislava I, Oddiel: Sro, Vložka číslo: 101484/B bola spoločnosť MAOP s. r. o. od 27.06.2013 zverejnená v zozname platiteľov dane z pridanej hodnoty, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie pre DPH a dňa 28.02.2015 jej bola ukončená registrácia pre daň z pridanej hodnoty. Bývalá konateľka daňového subjektu MAOP s. r. o., G. D. (v období od 12.10.2011 do 03.11.2014) vypovedala ako svedok v rámci daňovej kontroly

iného daňového subjektu (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 21475924/2015 zo dňa 16.12.2015), pričom v rámci výsluchu uviedla, že splnomocneným zástupcom MAOP s. r. o. bol na základe generálneho splnomocnenia v čase od 12.10.2011 do 30.09.2014 G. D.. Ani jeden z nich nevedel preukázať svoju podnikateľskú činnosť evidenciami a dokladmi za zdaňovacie obdobie r. 2014 s odôvodnením, že tieto boli na základe Protokolu o odovzdaní a prevzatí zo dňa 01.10.2014 odovzdané novému konateľovi spoločnosti MAOP s. r. o. A. E., na ktorého bol podľa Zmluvy o prevode obchodného podielu zo dňa 01.10.2014 prevedený obchodný podiel spoločnosti a tiež mu boli odovzdané na základe Protokolu o odovzdaní a prevzatí doklady a evidencie v ňom bližšie nešpecifikované zo dňa 01.10.2014. A. E. (v čase výkonu daňovej kontroly už iba spoločník spoločnosti MAOP s. r. o.) napriek tomu, že prevzal Výzvu správcu dane na predloženie účtovných a daňových dokladov spoločnosti MAOP s. r. o., žiadne doklady nepredložil. Spoločnosť MAOP s. r. o. podala naposledy daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2014, a to až 25.6.2014. V zdaňovacích obdobiach jún, júl, august a september 2014, kedy mala obchodovať s kontrolovaným daňovým subjektom, nepriznala žiadne zdaniteľné obchody, teda ani dodanie tovaru pre daňový subjekt, t. j. nedeklarovala vznik vlastnej daňovej povinnosti. Spoločnosti, ktoré uviedla bývalá konateľka spoločnosti MAOP s. r. o. G. D. a ktoré mali byť dodávateľmi tovaru ďalej dodávanému daňovému subjektu, sú spoločnosťami vymazanými z Obchodného registra (jedná sa o spoločnosť PROBESS, s. r. o. - výmaz 02.12.2014 a spoločnosť EJKON, s. r. o., ex offo výmaz dňa 20.10.2015). Zo strany dodávateľa spoločnosti MAOP s. r. o. pre kontrolovaný daňový subjekt neboli predložené a preukázané ako dôkaz o uskutočnených zdaniteľných obchodoch žiadne doklady. Ďalej z databázy správcu dane bolo zistené vykonanie miestneho zisťovania v predajni spoločnosti MAOP s. r. o. na ul. Ak. Pavlova 1 v Stropkove dňa 10.10.2014 (Zápisnica o miestnom zisťovaní č. 9711401/5/4597365/2014/Haj) ktorej účelom bolo preverenie skladových priestorov spoločnosti. Bolo zistené, že na adrese Ak. Pavlova 467/1, Stropkov sa nachádza predajňa mäsa s označením „Poľský obchod“. V predajni mäsa sa nachádzali dve chladiace vitríny (jedna malá a jedna veľká) a kuchynská chladnička. Za predajňou je priestor, kde sa nachádza chladiaci box s rozmermi (š x d x v) cca: 2,5m x 2,5 m x 2m. Mäso v tomto boxe bolo uložené v umelohmotných debničkách a na mäsiarskych hákoch.

6.5 Na základe uvedených zistení správca dane zaslal daňovému subjektu Výzvu na predloženie dôkazov a dokladov k daňovej kontrole č. 102689269/2016 zo dňa 08.03.2016, ktorá bola doručená daňovému subjektu dňa 11.03.2016. Následne dňa 23.03.2016 sa dostavil konateľ daňového subjektu, p. I., k správcovi dane na pojednávanie (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 102818062/2016) vo veci predloženia a preukázania skutočností na základe zaslanej výzvy správcu dane zo dňa 08.03.2016.

6.6 O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane dva Protokoly z daňovej kontroly. Protokol č. 102833510/2016 zo dňa 29.03.2016 sa týkal zdaňovacích období október 2014, november 2014 a december 2014 a bol bez nálezu a Protokol č. 102833509/2016 zo dňa 29.03.2016, ktorý sa týkal zdaňovacích období jún 2014, júl 2014, august 2014 a september 2014, v ktorých správca dane zistil porušenia ustanovení zákona o DPH. Bližšie v bode 5.8 rozsudku.

6.7 Správca dane zaslal Národnej diaľničnej spoločnosti, a.s. výzvu č. 102842699/2016 zo dňa 30.03.2016, v ktorej žiadal preverenie prejazdov vozidiel, ktoré boli uvedené v zozname faktúr predložených daňovým subjektom dňa 29.03.2016. Dňa 21.04.2016 bola doručená Odpoveď č. 8532/49742/20101/2016 na žiadosť o poskytnutie údajov z elektronického mýtného systému, v ktorej boli potvrdené prejazdy vozidiel kontrolnými bránami, ale nie u všetkých vozidiel, ktoré dal konateľ daňového subjektu správcovi dane.

6.8 Na základe dožiadania správcu dane zo dňa 15.06.2016 bola Daňovým úradom Prešov vypočutá svedkyňa G. D., bývalá konateľka spoločnosti MAOP s. r. o. (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 1036535082/2016 zo dňa 01.08.2016). Bližšie bod 5.11 rozsudku.

6.9 Správca dane ďalej v rámci vyrubovacieho konania zaslal daňovému subjektu Výzvu č. 104399697/2016 zo dňa 02.12.2016. Bližšie body 5.12 a 5.13 rozsudku.

6.10 Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici po tom, ako sa oboznámil s obsahom súdneho a k nemu pripojeného administratívneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je odôvodnená.

6.11 Základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH zo zdaniteľného obchodu v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH je vznik daňovej povinnosti. Daňová povinnosť vo všeobecnosti znamená, že štátu vzniká právo žiadať daň od osôb, ktorým to zákon vymedzuje. V tejto súvislosti je však potrebné uviesť, že nepostačuje len samotné uvedenie DPH na faktúre, podstatné je, aby došlo k vzniku daňovej povinnosti v intenciách ustanovenia § 19 zákona o DPH, t. j. z titulu skutočného dodania tovaru alebo služby konkrétnym platiteľom dane z pridanej hodnoty. Úlohou správcu dane v daňovom konaní pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie dane je vychádzať nielen z predložených daňových dokladov, ale aj zo zistení, či k predloženým dokladom prislúcha materiálny podklad.

6.12 V priebehu výkonu daňovej kontroly správca dane preveroval oprávnenosť nároku žalobcu na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 49 zákona o DPH z dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou MAOP s. r. o. v zdaňovacom období jún, júl, august, september 2014.

6.13 Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z rozsahu dokazovania vykonaného správcom dane nemožno spoľahlivo vyvodiť záver, že žalobca v súvislosti s preukazovaním dodania deklarovaných plnení neunesol vlastné dôkazné bremeno, pokiaľ ide o okolnosti majúce svoj pôvod na strane dodávateľskej spoločnosti. Žalobca v rámci svojej dôkaznej povinnosti predložil správcovi dane účtovnú evidenciu, fotokópie faktúr, príjemky, bankové výpisy o úhradách sporných faktúr, evidencie EČV motorových vozidiel, ktoré mali zabezpečovať dovoz tovaru od dodávateľa k žalobcovi, ako aj rozvoz tovaru od žalobcu smerom k odberateľom (USB kľúč).

6.14 Uskutočnenie deklarovaných obchodov bolo jednoznačne potvrdené bývalým konateľom žalobcu, p. I., ako aj výpoveďou bývalej konateľky dodávateľskej spoločnosti MAOP s.r.o., p. D., ktorá potvrdila vystavenie dodávateľských faktúr, ako i dodanie fakturovaného tovaru. Pokiaľ ide o existenciu nezrovnalostí medzi tvrdeniami p. D. a p. I., týkajúcich sa procesu vyhotovovania účtovných dokladov, na ktoré poukazovali jednak daňové orgány, ako aj Krajský súd v Banskej Bystrici vo svojich rozhodnutiach, tejto nemožno podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky prisudzovať vo vzťahu k spochybneniu reálnosti obchodných transakcií medzi žalobcom a spoločnosťou MAOP s. r. o. výraznejšiu váhu, a to predovšetkým s prihliadnutím na druh dôkazného prostriedku, resp. prameň tohto dôkazu (rozdielne miera schopnosti zapamätať si, vybaviť si, reprodukovať skutočnosti, determinovaná taktiež plynutím času).

6.15 Ako vyplýva z odôvodnenia rozhodnutia správcu dane, tento pri preverovaní deklarovaných obchodných transakcií medzi žalobcom a spoločnosťou MAOP s.r.o. čerpal informácie aj z vlastnej databázy. Krajský súd v Banskej Bystrici po vyhodnotení týchto skutočností konštatoval, že zisteniami o spoločnosti MAOP s. r. o. správca dane relevantným spôsobom spochybnil žalobcom deklarované dodanie tovaru. Za podstatnú označil predovšetkým skutočnosť, že spoločnosť MAOP s. r. o. podala posledné daňové priznanie na daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2014. Z uvedeného vyplýva, že v čase preverovaných zdaňovacích období jún, júl, august, september 2014 nepriznala žiadnu podnikateľskú činnosť.

6.16 V tejto súvislosti Najvyšší súd Slovenskej republiky poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-80/11 z 21.06.2012. Bližšie bod 5.33 a 5.34 rozsudku.

6.17 Za vyššie špecifikovanej dôkaznej situácie je potrebné práve naopak konštatovať neunesenie dôkazného bremena správcom dane ohľadom ním vznesených pochybností. Na tomto mieste považoval Najvyšší súd Slovenskej republiky za potrebné upozorniť na viacero nedôsledností zo strany správcu dane pri objasňovaní skutkového stavu veci.

6.18 V prvom rade Najvyšší súd Slovenskej republiky nepovažoval za dostatočný spôsob a rozsah vyhodnotenia dôkazu v podobe odpovede NDS, a.s. na žiadosť správcu dane o poskytnutie údajov z Elektronického mýtného systému ohľadom prejazdu motorových vozidiel, ktoré mali podľa tvrdení žalobcu prepravovať fakturovaný tovar - mäsa v smere od dodávateľa k žalobcovi. Z uvedeného dôvodu Najvyšší súd Slovenskej republiky vyhodnotil námietku žalobcu týkajúcu sa zmätočnosti argumentácie Krajského súdu v Banskej Bystrici ohľadom vyhodnotenia predmetného dôkazu ako opodstatnenú. Krajský súd v namietanej časti odôvodnenia totiž čiastočne akceptoval žalobnú námietku žalobcu, keď označil sporný dôkaz čo do obsahu vyhodnotený „pomerne stručne“, avšak zároveň bez dôkladnejšieho poznania jeho obsahu prijal hodnotiaci úsudok o jeho bezvýznamnosti v neprospech žalobcu.

6.19 Najvyšší súd Slovenskej republiky poukázal taktiež na závery daňových orgánov o existencii nesúlady medzi tvrdeniami p. I., konateľa žalobcu v čase obchodných transakcií a p. D., bývalej konateľky spoločnosti MAOP s.r.o., a to v bode 5.38 rozsudku, že dožiadaný správca dane - Daňový úrad Prešov, sa v rámci výsluchu p. D. výslovne nepýtal na spôsob prepravy tovaru pre žalobcu, pričom p. D. sa vo svojej výpovedi nevyjadřila, že by k preprave mäsa pre žalobcu malo dôjsť práve prostredníctvom vozidiel, ktoré boli vo vlastníctve spoločnosti MAOP s. r. o. Uvedené zistenia nemožno preto vyhodnotiť ako skutočnosti spochybňujúce uskutočnenie obchodných transakcií medzi žalobcom a spoločnosťou MAOP s. r. o. tak, ako to uviedol správca dane vo svojom rozhodnutí.

6.20 Správcovi dane možno taktiež vytknúť skutočnosť, že nezrealizoval výsluch p. F. vedúceho expedície v čase realizácie sporných obchodných transakcií, tak ako je uvedené v bode 5.39 rozsudku.

6.21 Správca dane rovnako nevenoval skoro žiadnu pozornosť prevereniu uskutočnenia dodaní realizovaných žalobcom u jeho odberateľov a taktiež sa nezaoberal preskúmaním reťazca dodávok, dôvodiac, že subdodávateľské spoločnosti, ktoré mali byť dodávateľmi tovaru ďalej dodávanému žalobcovi, sú spoločnosťami vymazanými z Obchodného registra (spoločnosť PROBESS, s. r. o. - výmaz 2.12.2014 v dôsledku zlúčenia s ECO-ACCOUNTING, s.r.o. a spoločnosť EJKON, s. r. o., ex offio výmaz dňa 20.10.2015).

6.22 K žalobcom namietanému postupu Krajského súdu v Banskej Bystrici, ktorý v odôvodnení svojho rozhodnutia deklaroval neuznanie práva na odpočítavanie dane iba z dôvodu, ktorým je nepreukázanie materiálnej reálnosti sporných obchodných transakcií, avšak zároveň nijakým spôsobom nereflektoval na skutočnosť, že daňové orgány vo svojich rozhodnutiach posudzovali neuznanie práva žalobcu na odpočet DPH aj z dôvodu možnej účasti na podvodnom konaní, Najvyšší súd Slovenskej republiky zaujal stanovisko, že uvedený postup spočívajúci v umelom odselektovaní častí rozhodnutí daňových orgánov, obsahujúcich úvahy o eventuálnej účasti daňového subjektu na podvodnom konaní s konštatovaním, že tieto sú nadbytočné, nemožno akceptovať, a to predovšetkým z dôvodu presunu dôkazného bremena v prípade existencie pochybností o možnej participácii daňového subjektu na daňovom podvode na správcu dane.

6.23 Najvyšší súd Slovenskej republiky ďalej poukazuje na body 5.42 a 5.50 rozsudku.

6.24 Po vyhodnotení závažnosti kasačných dôvodov žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd Slovenskej republiky v zmysle ustanovenia § 462 ods. 2 SSP rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici zmenil a rozhodnutie žalovaného č. 100873077/2017 zo dňa 15. mája 2017 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

7.

7.1 V konaní o kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, preskúmal rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/92/2017-405 zo dňa 28. novembra 2017, ktorý

podľa § 190 SSP zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100871648/2017 zo dňa 15.05.2017, ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 100267934/2017 zo dňa 13.02.2017, ktorým správca dane vyrubil právnomu predchodcovi žalobcu ako platiteľovi DPH podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku rozdiel dane v sume 53 146,14 € za zdaňovacie obdobie august 2014.

7.2 Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu zistil, že správca dane vykonal u daňového subjektu POZANA MÄSO, s.r.o. (právny predchodca žalobcu) kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún až december 2014. V zmysle ustanovenia § 46 ods. 1 daňového poriadku bola daňová kontrola začatá dňa 26.11.2015, t. j. v deň uvedený v Oznámení o výkone daňovej kontroly č. 20984776/2015 zo dňa 13.10.2015, ktoré bolo daňovému subjektu doručené dňa 16.10.2015. V predmetnom oznámení správca dane oznámil výkon daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie október 2014, november 2014 a december 2014. V priebehu výkonu daňovej kontroly bola daňová kontrola rozšírená na základe požiadavky Kriminálneho úradu finančnej správy č. 154550/2015 zo dňa 13.10.2015 o zdaňovacie obdobie jún 2014, júl 2014, august 2014 a september 2014 (Oznámenie o rozšírení daňovej kontroly č. 102377845/2016 zo dňa 18.01.2016, doručené daňovému subjektu dňa 20.01.2016).

7.3 Kontrolou predložených dokladov, účtovníctva a podaného daňového priznania bolo zistené, že žalobca si v zdaňovacom období jún 2014 uplatnil právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od daňového subjektu MAOP s.r.o., Závadská 8, Bratislava 910 (do 03.11.2014 so sídlom 144, Vyšný Mirošov), IČO: 46 390, DIČ: 2023352705 (ďalej len „MAOP s.r.o.“) za nákup mäsa:

Faktúra číslo	Interné číslo	Základ dane (€)	Celkom (€)	Splatnosť	DPH (€)
140103120	20142297	6221,68	7466,02	2.11.2014	1244,34
140103247	20142303	11293,89	13552,67	5.11.2014	2258,78
140103246	20142302	5353,7	6424,44	5.11.2014	1070,74
140103123	20142298	9229,51	11075,41	6.11.2014	1845,9
140103124	20142299	1584,32	1901,18	6.11.2014	316,86
140103126	20142300	3093,37	3712,04	6.11.2014	618,67
140103128	20142301	10747,07	12896,48	7.11.2014	2149,41
140103248	20142304	11826,53	14191,84	8.11.2014	2365,31
140103249	20142305	5962,21	7154,65	9.11.2014	1192,44
140103250	20142306	11197,64	13437,17	12.11.2014	2239,53
140103253	20142310	9194,1	11032,92	12.11.2014	1838,82
140103254	20142311	12067,61	14481,13	13.11.2014	2413,52
140103258	20142312	9425,34	11310,41	14.11.2014	1885,07
140103583	20142362	13675,46	16410,55	15.11.2014	2735,09
140103259	20142313	1863,4	2236,08	15.11.2014	372,68
140103260	20142314	5331,57	6397,88	15.11.2014	1066,31
140103262	20142315	10321,27	12385,52	16.11.2014	2064,25
140103442	20142360	8485,9	10183,08	16.11.2014	1697,18
140103441	20142359	6560,29	7872,35	19.11.2014	1312,06
140103445	20142358	9002,38	10802,86	20.11.2014	1800,48
140103447	20142357	3149,93	3779,92	20.11.2014	629,99
140103449	20142356	11108,32	13329,98	21.11.2014	2221,66
140103454	20142347	5391,23	6469,48	22.11.2014	1078,25
140103453	20142348	7154,47	8585,36	22.11.2014	1430,89
140103451	20142349	5510,99	6613,19	22.11.2014	1102,2
140103455	20142346	8295,72	9954,86	23.11.2014	1659,14
140103456	20142345	6882,24	8258,69	26.11.2014	1376,45
140103457	20142355	12415,57	14898,68	26.11.2014	2483,11
140103460	20142354	9143,2	10971,84	27.11.2014	1828,64
140103461	20142353	4923,47	5908,16	27.11.2014	984,69

140103463 20142352 9660,08 11592,1 28.11.2014 1932,02
140103466 20142351 7655,92 9187,11 29.11.2014 1531,19
140103467 20142350 7799,57 9359,48 29.11.2014 1559,91

Spolu základ dane v sume: 265 730,70 € a 20% DPH v sume: 53 146, 14 €

7.4 Správca dane v priebehu daňovej kontroly z vlastnej databázy zistil nasledujúce skutočnosti: Spoločnosť MAOP s.r.o. nemala od 04.12.2015 (kedy skončila funkcia konateľovi A. E.) ustanoveného štatutárneho zástupcu. Na základe údajov z Výpisu z OR SR Bratislava I, Oddiel: Sro, Vložka číslo: 101484/B bola spoločnosť MAOP s. r. o. od 27.06.2013 zverejnená v zozname platiteľov dane z pridanej hodnoty, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie pre DPH a dňa 28.02.2015 jej bola ukončená registrácia pre daň z pridanej hodnoty. Bývalá konateľka daňového subjektu MAOP s. r. o., G. D. (v období od 12.10.2011 do 03.11.2014) vypovedala ako svedok v rámci daňovej kontroly iného daňového subjektu (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 21475924/2015 zo dňa 16.12.2015), pričom v rámci výsluchu uviedla, že splnomocneným zástupcom MAOP s. r. o. bol na základe generálneho splnomocnenia v čase od 12.10.2011 do 30.09.2014 G. D.. Ani jeden z nich nevedel preukázať svoju podnikateľskú činnosť evidenciami a dokladmi za zdaňovacie obdobie r. 2014 s odôvodnením, že tieto boli na základe Protokolu o odovzdaní a prevzatí zo dňa 01.10.2014 odovzdané novému konateľovi spoločnosti MAOP s. r. o. A. E., na ktorého bol podľa Zmluvy o prevode obchodného podielu zo dňa 01.10.2014 prevedený obchodný podiel spoločnosti a tiež mu boli odovzdané na základe Protokolu o odovzdaní a prevzatí doklady a evidencie v ňom bližšie nešpecifikované zo dňa 01.10.2014. A. E. (v čase výkonu daňovej kontroly už iba spoločník spoločnosti MAOP s. r. o.) napriek tomu, že prevzal Výzvu správcu dane na predloženie účtovných a daňových dokladov spoločnosti MAOP s. r. o., žiadne doklady nepredložil. Spoločnosť MAOP s. r. o. podala naposledy daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2014, a to až 25.6.2014. V zdaňovacích obdobiach jún, júl, august a september 2014, kedy mala obchodovať s kontrolovaným daňovým subjektom, nepriznala žiadne zdaniteľné obchody, teda ani dodanie tovaru pre daňový subjekt, t. j. nedeklarovala vznik vlastnej daňovej povinnosti. Spoločnosti, ktoré uviedla bývalá konateľka spoločnosti MAOP s. r. o. G. D. a ktoré mali byť dodávateľmi tovaru ďalej dodávanému daňovému subjektu, sú spoločnosťami vymazanými z Obchodného registra (jedná sa o spoločnosť PROBESS, s. r. o. - výmaz 02.12.2014 a spoločnosť EJKON, s. r. o., ex offo výmaz dňa 20.10.2015). Zo strany dodávateľa spoločnosti MAOP s. r. o. pre kontrolovaný daňový subjekt neboli predložené a preukázané ako dôkaz o uskutočnených zdaniteľných obchodoch žiadne doklady. Ďalej z databázy správcu dane bolo zistené vykonanie miestneho zisťovania v predajni spoločnosti MAOP s. r. o. na ul. Ak. Pavlova 1 v Stropkove dňa 10.10.2014 (Zápisnica o miestnom zisťovaní č. 9711401/5/4597365/2014/Haj) ktorej účelom bolo preverenie skladových priestorov spoločnosti. Bolo zistené, že na adrese Ak. Pavlova 467/1, Stropkov sa nachádza predajňa mäsa s označením „Poľský obchod“. V predajni mäsa sa nachádzali dve chladiace vitríny (jedna malá a jedna veľká) a kuchynská chladnička. Za predajňou je priestor, kde sa nachádza chladiaci box s rozmermi (š x d x v) cca: 2,5m x 2,5 m x 2m. Mäso v tomto boxe bolo uložené v umelohmotných debničkách a na mäsiarskych hákoch.

7.5 Na základe uvedených zistení správca dane zaslal daňovému subjektu Výzvu na predloženie dôkazov a dokladov k daňovej kontrole č. 102689269/2016 zo dňa 08.03.2016, ktorá bola doručená daňovému subjektu dňa 11.03.2016. Následne dňa 23.03.2016 sa dostavil konateľ daňového subjektu, p. I., k správcovi dane na pojednávanie (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 102818062/2016) vo veci predloženia a preukázania skutočností na základe zaslanej výzvy správcu dane zo dňa 08.03.2016.

7.6 O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane dva Protokoly z daňovej kontroly. Protokol č. 102833510/2016 zo dňa 29.03.2016 sa týkal zdaňovacích období október 2014, november 2014 a december 2014 a bol bez nálezu a Protokol č. 102833509/2016 zo dňa 29.03.2016, ktorý sa týkal zdaňovacích období jún 2014, júl 2014, august 2014 a september 2014, v ktorých správca dane zistil porušenia ustanovení zákona o DPH. Protokol č. 102833510/2016 a Protokol č. 102833509/2016 spolu s Výzvou č. 102834168 zo dňa 29.03.2016 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole č. 102833509/2016 boli daňovému subjektu doručené dňa 29.03.2016. Daňový subjekt odmietol podpísať

a prevziať oba protokoly z daňovej kontroly spolu s Výzvou č. 102834168 zo dňa 29.03.2016 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole č. 102833509/2016, o čom bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 344102/2016 zo dňa 29.03.2016. Konateľ daňového subjektu, pán I., predložil pri ústnom pojednávaní zoznam faktúr, doplnený o EČV vozidiel, ktoré podľa neho vozili tovar - mäso daňovému subjektu do strediska Budča č. 422 zo spoločnosti MAOP s. r. o., pričom uviedol, že údaje o ŠPZ boli zamestnancami nedôsledne vyplnené. Predložené boli aj bankové výpisy, ktoré deklarovali zaplatenie úhrad za dodávky tovarov. Daňový subjekt uviedol tiež výšky tržieb za obdobia jún - september 2014.

7.7 Správca dane pokračoval vo vyrubovacom konaní, o čom spísal Úradný záznam č. 102841906/2016 zo dňa 30.03.2016. Správca dane v ňom tiež uviedol, že daňový subjekt predložil Zoznam prijatých faktúr od spoločnosti MAOP s. r. o. za obdobie jún až september 2014 a že v predloženej evidencii boli nie ku každej faktúre rukou vpísané ev. č. poľských motorových vozidiel, ktoré podľa tvrdenia pána I. mali nosnosť 3,5 ton a ktorými bolo dovážané mäso na stredisko Budča 422.

7.8 Správca dane zaslal Národnej diaľničnej spoločnosti, a.s. výzvu č. 102842699/2016 zo dňa 30.03.2016, v ktorej žiadal preverenie prejazdov vozidiel, ktoré boli uvedené v zozname faktúr predložených daňovým subjektom dňa 29.03.2016. Dňa 21.04.2016 bola doručená Odpoveď č. 8532/49742/20101/2016 na žiadosť o poskytnutie údajov z elektronického mýtného systému, v ktorej boli potvrdené prejazdy vozidiel kontrolnými bránami, ale nie u všetkých vozidiel, ktoré dal konateľ daňového subjektu správcovi dane.

7.9 Na základe dožiadania správcu dane zo dňa 15.06.2016 bola Daňovým úradom Prešov vypočutá svedkyňa G. D., bývalá konateľka spoločnosti MAOP s. r. o. (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 1036535082/2016 zo dňa 01.08.2016), ktorá potvrdila spoluprácu medzi daňovým subjektom a spoločnosťou MAOP s. r. o. Toto tvrdenie nevedela preukázať žiadnymi účtovnými a daňovými dokladmi, ktoré by potvrdili priznanie a odvedenie DPH z preverovaných faktúr. Všetky účtovné a daňové doklady odovzdala v tom čase novému konateľovi spoločnosti MAOP s. r. o., pánovi Semančíkovi. Zástupca daňového subjektu sa uvedeného výsluchu svedka nezúčastnil i napriek tomu, že bol o ňom riadne upovedomený.

7.10 Správca dane ďalej v rámci vyrubovacieho konania zaslal daňovému subjektu Výzvu č. 104399697/2016 zo dňa 02.12.2016 na predloženie dôkazov preukazujúcich dodanie tovaru za zdaňovacie obdobie jún 2014 až september 2014 od dodávateľa MAOP s. r. o. Daňový subjekt dňa 20.12.2016 podal elektronickú odpoveď, v ktorej uviedol, že predkladá fotokópie - príjemky tovaru nakúpeného od spoločnosti MAOP s. r. o., v rámci výkonu daňovej kontroly boli predložené účtovná evidencia, fotokópie faktúr, príjemky, bankové výpisy o úhradách predmetných faktúr, bol predložený USB kľúč s uvedením motorových vozidiel, ktoré rozvážali tovar a výrobky vyrobené z nakúpeného mäsa. Správca dane na základe uvedenej odpovede daňového subjektu konštatoval, že daňový subjekt v zmysle predmetnej výzvy žiadne nové dôkazy nepredložil.

7.11 Dňa 30.01.2017 správca dane spísal s daňovým subjektom Zápisnicu o ústnom pojednávaní, v ktorej ho oboznámil s priebehom a výsledkami dokazovania v rámci vyrubovacieho konania na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia jún 2014 až september 2014. Následne správca dane vydal Rozhodnutie č. 100267934/2017 zo dňa 13.02.2017, v ktorom vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 53 146,14 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2014. Žalovaný rozhodnutím č. 100871648/2017 zo dňa 15.05.2017 potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

7.12 Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici po tom, ako sa oboznámil s obsahom súdneho a k nemu pripojeného administratívneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je odôvodnená. Poukazuje zároveň na body 5.14 až 5.50 rozsudku.

7.13 Po dôkladnom zvážení všetkých vyššie uvedených aspektov Najvyšší súd Slovenskej republiky

konštatoval, že záver daňových orgánov, potvrdený napadnutým rozhodnutím Krajského súdu v Banskej Bystrici, že v prejednávanej veci nebolo preukázané reálne dodanie tovaru žalobcovi a tento si nespĺnil svoju dôkaznú povinnosť, keď právne relevantným spôsobom nepreukázal prijatie zdaniteľných obchodov od dodávateľa MAOP s. r. o., možno hodnotiť ako predčasné. Najvyšší súd SR dospel s poukazom na uvedené k záveru, že zistenie skutkového stavu daňovými orgánmi nebolo dostatočne komplexné, vytvárajúce pevný základ pre vydanie rozhodnutia o nepriznaní práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

7.14 Po vyhodnotení závažnosti kasačných dôvodov žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd Slovenskej republiky v zmysle ustanovenia § 462 ods. 2 SSP rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici zmenil a rozhodnutie žalovaného č. 100871648/2017 zo dňa 15. mája 2017 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

7.15 Úlohou žalovaného v ďalšom konaní bude sa zaoberať predovšetkým otázkou splnenia podmienok prepravy tovaru vo vzťahu k dodávke mäsa od spoločnosti MAOP s. r. o. a doplniť dokazovanie v intenciách naznačených v odôvodnení tohto rozhodnutia (náležité vyhodnotenie odpovede z NDS, a.s., opätovný výsluch bývalej konateľky spoločnosti MAOP s. r. o., p. D. k spôsobu prepravy tovaru pre žalobcu, preskúmanie reťazca dodávok, výsluch p. F., vedúceho expedície v čase realizácie sporných obchodných transakcií), pričom žalovaný bude pri svojom rozhodovaní v zmysle § 469 SSP viazaný právnym názorom kasačného súdu.

8.

8.1 V konaní o kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, preskúmal rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/92/2017-405 zo dňa 28. novembra 2017, ktorý podľa § 190 SSP zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100872424/2017 zo dňa 15.05.2017, ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 100268398/2017 zo dňa 13.02.2017, ktorým správca dane vyrubil právnomu predchodcovi žalobcu ako platiteľovi DPH podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku rozdiel dane v sume 59 428,43 € za zdaňovacie obdobie september 2014.

8.2 Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu zistil, že správca dane vykonal u daňového subjektu POZANA MÄSO, s.r.o. (právny predchodca žalobcu) kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún až december 2014. V zmysle ustanovenia § 46 ods. 1 daňového poriadku bola daňová kontrola začatá dňa 26.11.2015, t. j. v deň uvedený v Oznámení o výkone daňovej kontroly č. 20984776/2015 zo dňa 13.10.2015, ktoré bolo daňovému subjektu doručené dňa 16.10.2015. V predmetnom oznámení správca dane oznámil výkon daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie október 2014, november 2014 a december 2014. V priebehu výkonu daňovej kontroly bola daňová kontrola rozšírená na základe požiadavky Kriminálneho úradu finančnej správy č. 154550/2015 zo dňa 13.10.2015 o zdaňovacie obdobie jún 2014, júl 2014, august 2014 a september 2014 (Oznámenie o rozšírení daňovej kontroly č. 102377845/2016 zo dňa 18.01.2016, doručené daňovému subjektu dňa 20.01.2016).

8.3 Kontrolou predložených dokladov, účtovníctva a podaného daňového priznania bolo zistené, že žalobca si v zdaňovacom období jún 2014 uplatnil právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od daňového subjektu MAOP s.r.o., Závadská 8, Bratislava 910 (do 03.11.2014 so sídlom 144, Výšný Mirošov), IČO: 46 390, DIČ: 2023352705 (ďalej len „MAOP s.r.o.“) za nákup mäsa:

Faktúra číslo Interné číslo Základ dane Celkom Splatnosť DPH

140103608 20142772 10243,77 12292,52 30.11.2014 2048,75

140103606 20142575 733,87 880,64 30.11.2014 146,77

140103609 20142574 10791,97 12950,36 30.11.2014 2158,39

140103614 20142577 8774,89 10529,87 2.12.2014 1754,98
140103611 20142576 7012,33 841408 2.12.2014 1402,48
140103618 20142578 7197,89 8637,47 4.12.2014 1439,58
140103619 20142580 10476,09 12571,31 3.12.2014 2095,22
140103621 20142581 8111,11 9733,33 4.12.2014 1622,22
140103620 20142579 53,79 64,55 4.12.2014 10,76
140103685 20142556 11187,45 13424,94 8.9.2014 2237,49
140103684 20142557 3419,88 4103,86 8.9.2014 683,98
140103687 20142555 9951,95 11942,34 8.9.2014 1990,39
140103694 20142553 5738,42 6886,1 9.9.2014 1147,68
140103690 20142554 7880,18 9456,22 9.9.2014 1576,04
140103700 20142551 4589,52 5507,42 10.9.2014 917,9
140103697 20142552 11755,26 14106,31 10.9.2014 2351,05
140103703 20142548 11152,45 13382,94 11.9.2014 2230,49
140103702 20142549 1223,29 1467,95 11.9.2014 244,66
140103701 20142550 10224,72 12269,66 11.9.2014 2044,94
140103706 20142547 7332,09 8798,51 12.9.2014 1466,42
140103910 20142684 10009,67 12011,6 15.9.2014 2001,93
140103912 20142683 2728,89 3274,67 15.9.2014 545,78
140103915 20142682 8905,82 10686,98 15.9.2014 1781,16
140103917 20142681 11338,32 13605,99 17.9.2014 2267,67
140103919 20142680 4684,55 5621,46 18.9.2014 936,91
140103922 20142679 11107,9 13329,4 18.9.2014 2221,5
140103926 20142678 9863,36 11836,03 19.9.2014 1972,67
140103927 20142677 4937,37 5924,84 22.9.2014 987,47
140103931 20142676 9437,26 11324,71 22.9.2014 1887,45
140103934 20142674 10471,52 12565,83 23.9.2014 2094,31
140103932 20142675 4279,89 5135,87 23.9.2014 855,98
140103937 20142673 11081,74 13298,09 24.9.2014 2216,35
140103945 20142670 2143,22 2571,86 25.9.2014 428,64
140103941 20142672 10848,63 13018,36 25.9.2014 2169,73
140104043 20142671 7385,17 8862,2 26.12.2014 1477,03
140104048 20142669 10793,75 12952,5 29.12.2014 2158,75
140104049 20142668 10415,78 12498,94 29.12.2014 2083,16
140104053 20142667 8858,75 10630,5 30.12.2014 1771,75

Spolu základ dane v sume: 297 142,15 € a 20% DPH v sume: 59 428,43 €

8.4 Správca dane v priebehu daňovej kontroly z vlastnej databázy zistil nasledujúce skutočnosti: Spoločnosť MAOP s. r. o. nemala od 04.12.2015 (kedy skončila funkcia konateľovi A. E.) ustanoveného štatutárneho zástupcu. Na základe údajov z Výpisu z OR SR Bratislava I, Oddiel: Sro, Vložka číslo: 101484/B bola spoločnosť MAOP s. r. o. od 27.06.2013 zverejnená v zozname platiteľov dane z pridanej hodnoty, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie pre DPH a dňa 28.02.2015 jej bola ukončená registrácia pre daň z pridanej hodnoty. Bývalá konateľka daňového subjektu MAOP s. r. o., G. D. (v období od 12.10.2011 do 03.11.2014) vypovedala ako svedok v rámci daňovej kontroly iného daňového subjektu (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 21475924/2015 zo dňa 16.12.2015), pričom v rámci výsluchu uviedla, že splnomocneným zástupcom MAOP s. r. o. bol na základe generálneho splnomocnenia v čase od 12.10.2011 do 30.09.2014 G. D.. Ani jeden z nich nevedel preukázať svoju podnikateľskú činnosť evidenciami a dokladmi za zdaňovacie obdobie r. 2014 s odôvodnením, že tieto boli na základe Protokolu o odovzdaní a prevzatí zo dňa 01.10.2014 odovzdané novému konateľovi spoločnosti MAOP s. r. o. A. E., na ktorého bol podľa Zmluvy o prevode obchodného podielu zo dňa 01.10.2014 prevedený obchodný podiel spoločnosti a tiež mu boli odovzdané na základe Protokolu o odovzdaní a prevzatí doklady a evidencie v ňom bližšie nešpecifikované zo dňa 01.10.2014. A. E. (v čase výkonu daňovej kontroly už iba spoločník spoločnosti

MAOP s. r. o.) napriek tomu, že prevzal Výzvu správcu dane na predloženie účtovných a daňových dokladov spoločnosti MAOP s. r. o., žiadne doklady nepredložil. Spoločnosť MAOP s. r. o. podala naposledy daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2014, a to až 25.6.2014. V zdaňovacích obdobiach jún, júl, august a september 2014, kedy mala obchodovať s kontrolovaným daňovým subjektom, nepriznala žiadne zdaniteľné obchody, teda ani dodanie tovaru pre daňový subjekt, t. j. nedeklarovala vznik vlastnej daňovej povinnosti. Spoločnosti, ktoré uviedla bývalá konateľka spoločnosti MAOP s. r. o. G. D. a ktoré mali byť dodávateľmi tovaru ďalej dodávanému daňovému subjektu, sú spoločnosťami vymazanými z Obchodného registra (jedná sa o spoločnosť PROBESS, s. r. o. - výmaz 02.12.2014 a spoločnosť EJKON, s. r. o., ex offo výmaz dňa 20.10.2015). Zo strany dodávateľa spoločnosti MAOP s. r. o. pre kontrolovaný daňový subjekt neboli predložené a preukázané ako dôkaz o uskutočnených zdaniteľných obchodoch žiadne doklady. Ďalej z databázy správcu dane bolo zistené vykonanie miestneho zisťovania v predajni spoločnosti MAOP s. r. o. na ul. Ak. Pavlova 1 v Stropkove dňa 10.10.2014 (Zápisnica o miestnom zisťovaní č. 9711401/5/4597365/2014/Haj) ktorej účelom bolo preverenie skladových priestorov spoločnosti. Bolo zistené, že na adrese Ak. Pavlova 467/1, Stropkov sa nachádza predajňa mäsa s označením „Poľský obchod“. V predajni mäsa sa nachádzali dve chladiace vitríny (jedna malá a jedna veľká) a kuchynská chladnička. Za predajňou je priestor, kde sa nachádza chladiaci box s rozmermi (š x d x v) cca: 2,5m x 2,5 m x 2m. Mäso v tomto boxe bolo uložené v umelohmotných debničkách a na mäsiarskych hákoch.

8.5 Na základe uvedených zistení správca dane zaslal daňovému subjektu Výzvu na predloženie dôkazov a dokladov k daňovej kontrole č. 102689269/2016 zo dňa 08.03.2016, ktorá bola doručená daňovému subjektu dňa 11.03.2016. Následne dňa 23.03.2016 sa dostavil konateľ daňového subjektu, p. I., k správcovi dane na pojednávanie (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 102818062/2016) vo veci predloženia a preukázania skutočností na základe zaslanej výzvy správcu dane zo dňa 08.03.2016.

8.6 O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane dva Protokoly z daňovej kontroly. Protokol č. 102833510/2016 zo dňa 29.03.2016 sa týkal zdaňovacích období október 2014, november 2014 a december 2014 a bol bez nálezu a Protokol č. 102833509/2016 zo dňa 29.03.2016, ktorý sa týkal zdaňovacích období jún 2014, júl 2014, august 2014 a september 2014, v ktorých správca dane zistil porušenia ustanovení zákona o DPH. Protokol č. 102833510/2016 a Protokol č. 102833509/2016 spolu s Výzvou č. 102834168 zo dňa 29.03.2016 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole č. 102833509/2016 boli daňovému subjektu doručené dňa 29.03.2016. Daňový subjekt odmietol podpísať a prevziať oba protokoly z daňovej kontroly spolu s Výzvou č. 102834168 zo dňa 29.03.2016 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole č. 102833509/2016, o čom bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 344102/2016 zo dňa 29.03.2016. Konateľ daňového subjektu, pán I., predložil pri ústnom pojednávaní zoznam faktúr, doplnený o EČV vozidiel, ktoré podľa neho vozili tovar - mäso daňovému subjektu do strediska Budča č. 422 zo spoločnosti MAOP s. r. o., pričom uviedol, že údaje o ŠPZ boli zamestnancami nedôsledne vyplnené. Predložené boli aj bankové výpisy, ktoré deklarovali zaplatenie úhrad za dodávky tovarov. Daňový subjekt uviedol tiež výšky tržieb za obdobia jún - september 2014.

8.7 Správca dane pokračoval vo vyrubovacom konaní, o čom spísal Úradný záznam č. 102841906/2016 zo dňa 30.03.2016. Správca dane v ňom tiež uviedol, že daňový subjekt predložil Zoznam prijatých faktúr od spoločnosti MAOP s. r. o. za obdobie jún až september 2014 a že v predloženej evidencii boli nie ku každej faktúre rukou vpísané ev. č. poľských motorových vozidiel, ktoré podľa tvrdenia pána I. mali nosnosť 3,5 ton a ktorými bolo dovážané mäso na stredisko Budča 422.

8.8 Správca dane zaslal Národnej diaľničnej spoločnosti, a.s. výzvu č. 102842699/2016 zo dňa 30.03.2016, v ktorej žiadal preverenie prejazdov vozidiel, ktoré boli uvedené v zozname faktúr predložených daňovým subjektom dňa 29.03.2016. Dňa 21.04.2016 bola doručená Odpoveď č. 8532/49742/20101/2016 na žiadosť o poskytnutie údajov z elektronického mýtného systému, v ktorej boli potvrdené prejazdy vozidiel kontrolnými bránami, ale nie u všetkých vozidiel, ktoré dal konateľ daňového subjektu správcovi dane.

8.9 Na základe dožiadania správcu dane zo dňa 15.06.2016 bola Daňovým úradom Prešov vypočítaná svedkyňa G. D., bývalá konateľka spoločnosti MAOP s. r. o. (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 1036535082/2016 zo dňa 01.08.2016), ktorá potvrdila spoluprácu medzi daňovým subjektom a spoločnosťou MAOP s. r. o. Toto tvrdenie nevedela preukázať žiadnymi účtovnými a daňovými dokladmi, ktoré by potvrdili priznanie a odvedenie DPH z preverovaných faktúr. Všetky účtovné a daňové doklady odovzdala v tom čase novému konateľovi spoločnosti MAOP s. r. o., páňovi E.. Zástupca daňového subjektu sa uvedeného výsluchu svedka nezúčastnil i napriek tomu, že bol o ňom riadne upovedomený.

8.10 Správca dane ďalej v rámci vyrubovacieho konania zaslal daňovému subjektu Výzvu č. 104399697/2016 zo dňa 02.12.2016 na predloženie dôkazov preukazujúcich dodanie tovaru za zdaňovacie obdobie jún 2014 až september 2014 od dodávateľa MAOP s. r. o. Daňový subjekt dňa 20.12.2016 podal elektronickú odpoveď, v ktorej uviedol, že predkladá fotokópie - príjemky tovaru nakúpeného od spoločnosti MAOP s. r. o., v rámci výkonu daňovej kontroly boli predložené účtovná evidencia, fotokópie faktúr, príjemky, bankové výpisy o úhradách predmetných faktúr, bol predložený USB kľúč s uvedením motorových vozidiel, ktoré rozvážali tovar a výrobky vyrobené z nakúpeného mäsa. Správca dane na základe uvedenej odpovede daňového subjektu konštatoval, že daňový subjekt v zmysle predmetnej výzvy žiadne nové dôkazy nepredložil.

8.11 Dňa 30.01.2017 správca dane spísal s daňovým subjektom Zápisnicu o ústnom pojednávaní, v ktorej ho oboznámil s priebehom a výsledkami dokazovania v rámci vyrubovacieho konania na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia jún 2014 až september 2014. Následne správca dane vydal Rozhodnutie č. 100268398/2017 zo dňa 13.02.2017, v ktorom vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 59 428,43 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2014. Žalovaný rozhodnutím č. 100872424/2017 zo dňa 15.05.2017 potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

8.12 Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici po tom, ako sa oboznámil s obsahom súdneho a k nemu pripojeného administratívneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je odôvodnená. Kasačný súd poukazuje na body 5.14 až 5.43 dôvodov rozsudku.

8.13 Ako vyplýva z odôvodnenia rozhodnutia správcu dane, tento pri preverovaní deklarováných obchodných transakcií medzi žalobcom a spoločnosťou MAOP s. r. o. čerpal informácie aj z vlastnej databázy. Krajský súd v Banskej Bystrici po vyhodnotení týchto skutočností konštatoval, že zisteniami o spoločnosti MAOP s. r. o. správca dane relevantným spôsobom spochybnil žalobcom deklarované dodanie tovaru. Za podstatnú označil predovšetkým skutočnosť, že spoločnosť MAOP s. r. o. podala posledné daňové priznanie na daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2014. Z uvedeného vyplýva, že v čase preverovaných zdaňovacích období jún, júl, august, september 2014 nepriznala žiadnu podnikateľskú činnosť.

8.14 Najvyšší súd Slovenskej republiky zastáva názor, že ak žalobca disponoval existenciou materiálneho plnenia (čo v prípade žalobcu nebolo spochybnené) a vyššie uvedenými účtovnými dokladmi, vyčerpal vlastné dôkazné bremeno a správca dane pričítal žalobcovi, ako daňovému subjektu, existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno.

8.15 Za vyššie špecifikovanej dôkaznej situácie je potrebné práve naopak konštatovať neunesenie dôkazného bremena správcu dane ohľadom ním vznesených pochybností. Na tomto mieste považoval Najvyšší súd Slovenskej republiky za potrebné upozorniť na viacero nedôsledností zo strany správcu dane pri objasňovaní skutkového stavu veci.

8.16 V prvom rade Najvyšší súd Slovenskej republiky nepovažoval za dostatočný spôsob a rozsah vyhodnotenia dôkazu v podobe odpovede NDS, a.s. na žiadosť správcu dane o poskytnutie údajov z Elektronického mýtného systému ohľadom prejazdu motorových vozidiel, ktoré mali podľa tvrdení žalobcu prepravovať fakturovaný tovar - mäsa v smere od dodávateľa k žalobcovi. Z uvedeného dôvodu

Najvyšší súd Slovenskej republiky vyhodnotil námietku žalobcu týkajúcu sa zmätočnosti argumentácie Krajského súdu v Banskej Bystrici ohľadom vyhodnotenia predmetného dôkazu ako opodstatnenú. Krajský súd v namietanej časti odôvodnenia totiž čiastočne akceptoval žalobnú námietku žalobcu, keď označil sporný dôkaz čo do obsahu vyhodnotený „pomerné stručne“, avšak zároveň bez dôkladnejšieho poznania jeho obsahu prijal hodnotiaci úsudok o jeho bezvýznamnosti v neprospech žalobcu.

8.17 Najvyšší súd Slovenskej republiky poukázal taktiež na závery daňových orgánov o existencii nesúlady medzi tvrdeniami p. I., konateľa žalobcu v čase obchodných transakcií a p. D., bývalej konateľky spoločnosti MAOP s. r. o., týkajúcimi sa spôsobu transportu mäsa pre žalobcu, ktoré označil za zavádzajúce. Z výpovede p. D. (Zápisnica č. 103635082/2016 zo dňa 01.08.2016), ktorá na otázku správcu dane, či „Vlastnil daňový subjekt MAOP s. r. o. v roku 2014, alebo mal prenajaté dopravné prostriedky, ktoré slúžili na prepravu mäsa?“ odpovedala v zmysle, že spoločnosť MAOP s. r. o. v roku 2014 vlastnila dodávkové vozidlo PEUGEOT BOXER a nákladné vozidlo MAN, pričom EČV týchto vozidiel si p. D. nepamätala, nemožno odvodiť záver o tom, že k realizácii prepravy mäsa pre žalobcu nedošlo prostredníctvom motorových vozidiel s EČV, ktoré označil p. I. a ktoré boli predmetom preverovania u NDS, a.s. tak, ako to konštatoval správca dane vo svojom rozhodnutí. Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôraznil, že dožiadaný správca dane - Daňový úrad Prešov, sa v rámci výsluchu p. D. výslovne nepýtal na spôsob prepravy tovaru pre žalobcu, pričom p. Petrániková sa vo svojej výpovedi nevyjadřila, že by k preprave mäsa pre žalobcu malo dôjsť práve prostredníctvom vozidiel, ktoré boli vo vlastníctve spoločnosti MAOP s. r. o. Uvedené zistenia nemožno preto vyhodnotiť ako skutočnosti spochybňujúce uskutočnenie obchodných transakcií medzi žalobcom a spoločnosťou MAOP s. r. o. tak, ako to uviedol správca dane vo svojom rozhodnutí.

8.18 Správcovi dane možno taktiež vytknúť skutočnosť, že nezrealizoval výsluch p. F., vedúceho expedície v čase realizácie sporných obchodných transakcií, a to napriek skutočnosti, že tento mohol disponovať informáciami dôležitými pre náležité preukázanie oprávnenosti nároku žalobcu na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Správca dane v odôvodnení svojho rozhodnutia stroho konštatoval, že k jeho výsluchu nepristúpil z dôvodu, že vypočutie p. F. navrhol p. I., ktorý ho následne na výsluch sám iniciatívne nepriviedol. Uvedený postup správcu dane možno označiť za neštandardný, a to predovšetkým s prihliadnutím na procesný postup upravený ustanoveniami daňového poriadku spojený so zabezpečením účasti svedka na výsluchu (§ 25 v spojení s § 20 daňového poriadku).

8.19 Správca dane rovnako nevenoval skoro žiadnu pozornosť prevereniu uskutočnenia dodaní realizovaných žalobcom u jeho odberateľov a taktiež sa nezaoberal preskúmaním reťazca dodávok, dôvodiac, že subdodávateľské spoločnosti, ktoré mali byť dodávateľmi tovaru ďalej dodávanému žalobcovi, sú spoločnosťami vymazanými z Obchodného registra (spoločnosť PROBESS, s. r. o. - výmaz 02.12.2014 v dôsledku zlúčenia s ECO-ACCOUNTING, s.r.o. a spoločnosť EJKON, s. r. o., ex offio výmaz dňa 20.10.2015).

8.20 K žalobcom namietanému postupu Krajského súdu v Banskej Bystrici, ktorý v odôvodnení svojho rozhodnutia deklaroval neuznanie práva na odpočítanie dane iba z dôvodu, ktorým je nepreukázanie materiálnej reálnosti sporných obchodných transakcií, avšak zároveň nijakým spôsobom nereflektoval na skutočnosť, že daňové orgány vo svojich rozhodnutiach posudzovali neuznanie práva žalobcu na odpočet DPH aj z dôvodu možnej účasti na podvodnom konaní, Najvyšší súd Slovenskej republiky zaujal stanovisko, že uvedený postup spočívajúci v umelom odselektovaní častí rozhodnutí daňových orgánov, obsahujúcich úvahy o eventuálnej účasti daňového subjektu na podvodnom konaní s konštatovaním, že tieto sú nadbytočné, nemožno akceptovať, a to predovšetkým z dôvodu presunu dôkazného bremena v prípade existencie pochybností o možnej participácii daňového subjektu na daňovom podvode na správcu dane.

8.21 Najvyšší súd Slovenskej republiky zároveň zdôraznil, že správny súd nie je povinný a v podstate ani oprávnený nahrádzať činnosť správnych orgánov pri odôvodňovaní rozhodnutí. Platí, že vecne preskúmať zákonnosť rozhodnutia orgánu verejnej správy je možné len za predpokladu jeho náležitého odôvodnenia.

8.22 Vyššie zmieňovaný nedostatok rozhodnutí správnych orgánov, spočívajúci v ich nedostatočnom, resp. nezrozumiteľnom odôvodnení, nemožno bagatelizovať a uspokojiť sa s tvrdením Krajského súdu v Banskej Bystrici, že tento nie je takého významu, že by bol spôsobilý privodiť nezákonnosť rozhodnutí daňových orgánov.

8.23 Po dôkladnom zvážení všetkých vyššie uvedených aspektov Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatoval, že záver daňových orgánov, potvrdený napadnutým rozhodnutím Krajského súdu v Banskej Bystrici, že v prejednávanej veci nebolo preukázané reálne dodanie tovaru žalobcovi a tento si nesplnil svoju dôkaznú povinnosť, keď právne relevantným spôsobom nepreukázal prijatie zdaniteľných obchodov od dodávateľa MAOP s. r. o., možno hodnotiť ako predčasný. Najvyšší súd SR dospel s poukazom na uvedené k záveru, že zistenie skutkového stavu daňovými orgánmi nebolo dostatočne komplexné, vytvárajúce pevný základ pre vydanie rozhodnutia o nepriznaní práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

8.24 Po vyhodnotení závažnosti kasačných dôvodov žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd Slovenskej republiky v zmysle ustanovenia § 462 ods. 2 SSP rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici zmenil a rozhodnutie žalovaného č. 100872424/2017 zo dňa 15. mája 2017 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

8.25 Úlohou žalovaného v ďalšom konaní bude sa zaoberať predovšetkým otázkou splnenia podmienok prepravy tovaru vo vzťahu k dodávke mäsa od spoločnosti MAOP s. r. o. a doplniť dokazovanie v intenciách naznačených v odôvodnení tohto rozhodnutia (náležité vyhodnotenie odpovede z NDS, a.s., opätovný výsluch bývalej konateľky spoločnosti MAOP s. r. o., p. D.. k spôsobu prepravy tovaru pre žalobcu, preskúmanie reťazca dodávok, výsluch p. F., vedúceho expedície v čase realizácie sporných obchodných transakcií), pričom žalovaný bude pri svojom rozhodovaní v zmysle § 469 SSP viazaný právnym názorom kasačného súdu.

8.26 V závere Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že s ohľadom na skutkovú a právnu závažnosť, resp. zložitosť prejednávanej veci, nepovažuje postup Krajského súdu v Banskej Bystrici spočívajúci v spojení jednotlivých konaní o preskúmanie zákonnosti vyššie špecifikovaných rozhodnutí žalovaného, začatých na základe podania samostatných žalôb, do jedného spoločného konania, za vhodný.

9.

9.1 O náhrade trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1, ods. 2 SSP v spojení s § 167 ods. 1 veta prvá SSP tak, že žalobcovi, ktorý bol v konaní úspešný, priznal úplnú náhradu trov konania proti žalovanému za celé konanie, konanie pred krajským aj kasačným súdom v rozsahu 100 %.

9.2 O výške náhrady trov konania rozhodne Krajský súd v Banskej Bystrici podľa § 175 ods. 2 SSP a nasledujúcich, samostatným uznesením.

Poučenie:

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