

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 3Sžfk/28/2018  
Identifikačné číslo spisu: 2017200279  
Dátum vydania rozhodnutia: 23.01.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:2017200279.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a z členov senátu Mgr. Viliama Pohančeniča a JUDr. Anny Peťovskej, PhD. (sudca spravodajca), v právnej veci žalobcu: Ján Brocka BROCKA, so sídlom Svätopeterská ul. č. 66, Hlohovec, IČO: 33 429 707, zastúpeného: Advokátska kancelária MCL, s.r.o., so sídlom Mostová 2, Bratislava, proti žalovanému ako sťažovateľovi: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101374454/2017 zo dňa 19. júna 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/59/2017-118 zo dňa 13. septembra 2018, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/59/2017-118 zo dňa 13. septembra 2018 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a na ďalšie konanie.

### Odôvodnenie

I.

Rekapitulácia konania pred krajským súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 191 ods. 1 písm. e), g) v spojení s § 191 ods. 3 písm. a/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 101374454/2017 zo dňa 19.06.2017, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 100441731/2017 zo dňa 13.03.2017. Zároveň zrušil i toto prvostupňové rozhodnutie. Daňový úrad Trnava (ďalej aj len „správca dane“) vyrubil žalobcovi podľa ustanovenia § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2010 v sume 36.226,23 €, pretože vykonaným dokazovaním dospel správca dane k záveru, že bol spochybnený reálny základ žalobcom deklarovaných zdaniteľných obchodov od dodávateľa EUROCOOP, spotrebné družstvo v likvidácii (ďalej aj len „EUROCOOP“) za dodávku komodity - bravčového mäsa.

2. Dôvodom nepriznania žalobcom uplatneného práva na vrátenie dane a dodatočného určenia dane z pridanej hodnoty bolo neuznanie DPH zaplatenej žalobcom za prijaté zdaniteľné plnenia deklarované faktúrami, vystavenými dodávateľom žalobcu EUROCOOP. Správca dane na základe vyhodnotenia skutkových zistení získaných v rámci výkonu daňovej kontroly spochybnil reálny základ žalobcom deklarovaných zdaniteľných obchodov od dodávateľa EUROCOOP, pričom dôvodom bol záver správcu dane, že zdaniteľné obchody neboli reálne uskutočnené, pretože EUROCOOP nepreukázal, že jeho právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od spoločnosti PERRO s.r.o. vzniklo resp. inak povedané, správca dane preukázal, že EUROCOOP tovar nenadobudol od spoločnosti PERRO s.r.o. a preto ho následne nemohol dodať daňovému subjektu - žalobcovi. Na základe zisteného skutkového stavu daňové orgány konštatovali nespĺnenie zákonných podmienok na odpočítanie dane žalobcom z preverovaných faktúr vzťahujúcich sa na toto kontrolované obdobie podľa ustanovení § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ v nadväznosti na § 19 ods. 1 a § 8 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) a uplatnený nárok na odpočet dane neuznali.

3. Krajský súd sa s názorom žalovaného nestotožnil a svoj záver o potrebe zrušiť napadnuté rozhodnutie žalovaného založil na nezákonnosti dôkazu, výsluchu kľúčového svedka A. konaného dňa 05.05.2014 ako podkladu tohto rozhodnutia, pre ktorý je samotné rozhodnutie nezákonné. Nesúhlasil krajský súd s názorom žalovaného, že vada v konaní správcu dane pri výsluchu svedka pána S. dňa 05.05.2014 bola konvalidovaná zopakovaním jeho výsluchu už za prítomnosti žalobcu dňa 14.10.2014 a žalobca že bol s výpoveďou zo dňa 05.05.2014 oboznámený (06.10.2014). Nezákonnosť dôkazu nemožno procesne nijako odstrániť.

4. Zastával názor krajský súd, že procesné pochybenie správneho orgánu v tomto smere nemôže logicky zhojiť ani dodatočné oboznámenie daňového subjektu s obsahom výpovede svedka, ani jeho zopakovanie. Uvedené procesné pochybenie je podľa názoru súdu spôsobilým dôvodom na ustálenie, že v rámci daňového konania došlo k podstatnému porušeniu ustanovení daňového poriadku, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia (§ 191 ods. 1 písm. g/ SSP). Súčasne toto procesné pochybenie spôsobuje, že zistený skutkový stav nie je dostačujúci pre riadne posúdenie veci (§ 191 ods. 1 písm. e/ SSP), nakoľko pre preukázanie tvrdenia, že žalobca vedel, resp. mohol vedieť, že je súčasťou podvodného reťazca obchodných spoločností, ktorých jediným cieľom bolo získať daňovú výhodu, je potrebné práve vyhodnotenie výpovede svedka L. S., ktorý ako osoba konajúca s dodávateľskými spoločnosťami, ako aj so žalobcom, môže v spojitosti s ďalšími vykonanými dôkazmi potvrdiť, resp. vyvrátiť podozrenie o vedomosti žalobcu o jeho účasti v obchodnom reťazci podvodných zdaniteľných plnení za účelom získania daňovej výhody. Z dôvodu zistenia uvedeného procesného pochybenia konajúcich orgánov verejnej správy majúciich vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia, sa krajský súd už ďalej nevenoval vecnému posúdeniu veci, pretože toto podľa jeho názoru prichádza do úvahy až za splnenia podmienky vykonania administratívneho konania zákonným spôsobom.

5. Podľa názoru krajského súdu, žalovaný porušil tiež ust. § 25 ods. 4 daňového poriadku a čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, pretože skutočnosť, že za dodávateľa žalobcu konal svedok S. ako neoprávnená osoba, je vo vzťahu k preverovaniu nároku na uplatnenie odpočtu DPH, irelevantná. Prekročenie právomoci uvedenej osoby zakladá len jeho zodpovednosť v oblasti obchodnoprávných vzťahov s tretími osobami. Výpoveď tohto svedka predstavuje zásadný dôkaz, ktorý je potrebný na preverenie dodávateľských vzťahov v rámci obchodného reťazca. Okolnosť, či žalobca vedel alebo mohol vedieť, že je súčasťou podvodného reťazca obchodných spoločností je možné a potrebné vyhodnotiť z výpovede svedka získanej len zákonným spôsobom. Ak správca dane a žalovaný tvrdia, že žalobca mal vedomosť o podvodnom obchodnom reťazci subjektov, ktoré sa zúčastňovali na obchodovaní s bravčovým mäsom, tieto tvrdenia musia byť založené na relevantných dôkazoch. Nepostačuje len domnienka, že žalobca mal, alebo mohol vedieť, že je jeho súčasťou.

6. Dôvodnou neuznal krajský súd námietku žaloby voči nevydaniu rozhodnutia o prerušení konania. Žalobca žiadal prerušiť výkon daňovej kontroly z dôvodu prebiehajúcich súdnych konaní vo veci prieskumu zákonnosti rozhodnutí žalovaného týkajúcich sa oprávnenosti nároku žalobcu na odpočet

dane za zdaňovacie obdobia v roku 2008. Keďže daňový poriadok neukladá povinnosť daňovým orgánom vydať rozhodnutie o neprerušení daňového konania, ani o nevyhovení návrhu účastníkov konania na jeho prerušenie, v tomto ohľade žalovaný nemohol porušiť zákon, keď sa s dôvodmi nevyhovenia návrhu na prerušenie konania vysporiadal až v rozhodnutí vo veci samej. Na fakultatívne prerušenie daňového konania na základe návrhu účastníkov konania nie je právny nárok a je výlučne na správnej úvahe konajúceho daňového orgánu, ako vyhodnotí opodstatnenosť a závažnosť dôvodov na prerušenie daňového konania.

7. Nestotožnil sa inak krajský súd ani s námietkou nedodržania dĺžky odvolacieho konania. Obsahom administratívneho spisu mal bezpečne za preukázané, že žalovaný rozhodol v zákonnej lehote.

8. Svoj záver krajský súd založil na skutkovom dokazovaní ako bolo vykonané správcom dane, len ho odlišne posúdil.

9. Zo zistení zdokumentovaných v administratívnom spise krajskému súdu vyplynulo, že žalobca podal za zdaňovacie obdobie december 2010 daňové priznanie, na základe ktorého si uplatnil odpočítanie dane z nakúpeného tovaru v tuzemsku, bravčového mäsa, od dodávateľa EUROCOOP v celkovej sume 51.981,44 €. Následne vykonaná daňová kontrola oprávnenosti uplatneného nároku na odpočet dane vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu január 2010 - december 2010 začala dňa 25.05.2012.

10. Spornými v danom kontrolovanom období boli prijaté faktúry za deklarovaný nákup bravčového mäsa od dodávateľa EUROCOOP, a to fa: č. A2010316 zo dňa 02.12.2010, dátum dodania 02.12.2010, v hodnote Základ dane (ďalej len „ZD“): 15 142,86 eura a DPH 19%: 2.877,14 eura; č. A2010317 zo dňa 02.12.2010, dátum dodania 02.12.2010, v hodnote ZD: 1.144,49 eura a DPH 19%: 217,46 eura; č. A2010318 zo dňa 03.12.2010, dátum dodania 03.12.2010, v hodnote ZD: 6 345,99 eura a DPH 19%: 1 205,74 eura; č. A2010319 zo dňa 06.12.2010, dátum dodania 06.12.2010, v hodnote ZD: 6 885,74 eura a DPH 19%: 1 308,29 eura; č. A2010322 zo dňa 06.12.2010, dátum dodania 06.12.2010, v hodnote ZD: 16 296,35 eura a DPH 19%: 3 096,29 eura; č. A2010323 zo dňa 09.12.2010, dátum dodania 09.12.2010, v hodnote ZD: 7 883,91 eura a DPH 19%: 1 497,95 eura; č. A2010324 zo dňa 10.12.2010, dátum dodania 10.12.2010, v hodnote ZD: 7 418,00 eura a DPH 19%: 1 409,43 eura; č. A2010329 zo dňa 13.12.2010, dátum dodania 13.12.2010, v hodnote ZD: 9 803,50 eura a DPH 19%: 1 862,67 eura; č. A2010330 zo dňa 14.12.2010, dátum dodania 14.12.2010, v hodnote ZD: 9 903,14 eura a DPH 19%: 1 881,60 eura; č. A2010333 zo dňa 15.12.2010, dátum dodania 15.12.2010, v hodnote ZD: 10 704,46 eura a DPH 19%: 2 033,85 eura; č. A2010334 zo dňa 16.12.2010, dátum dodania 16.12.2010, v hodnote ZD: 11 552,46 eura a DPH 19%: 2 194,97 eura; č. A2010335 zo dňa 17.12.2010, dátum dodania 17.12.2010, v hodnote ZD: 11 177,69 eura a DPH 19%: 2 123,77 eura; č. A2010336 zo dňa 20.12.2010, dátum dodania 20.12.2010, v hodnote ZD: 12 570,52 eura a DPH 19%: 2 388,41 eura; č. A2010337 zo dňa 21.12.2010, dátum dodania 21.12.2010, v hodnote ZD: 2 136,80 eura a DPH 19%: 405,99 eura; č. A2010338 zo dňa 21.12.2010, dátum dodania 21.12.2010, v hodnote ZD: 17 219,67 eura a DPH 19%: 3 271,74 eura; č. A2010339 zo dňa 22.12.2010, dátum dodania 22.12.2010, v hodnote ZD: 12 133,74 eura a DPH 19%: 2 305,41 eura; č. A2010340 zo dňa 27.12.2010, dátum dodania 27.12.2010, v hodnote ZD: 1 940,80 eura a DPH 19%: 368,75 eura; č. A2010341 zo dňa 28.12.2010, dátum dodania 28.12.2010, v hodnote ZD: 11 898,54 eura a DPH 19%: 2 260,72 eura; č. A2010347 zo dňa 29.12.2010, dátum dodania 29.12.2010, v hodnote ZD: 9 649,47 eura a DPH 19%: 1 883,40 eura a č. A2010348 zo dňa 30.12.2010, dátum dodania 30.12.2010, v hodnote ZD: 8 856,09 eura a DPH 19%: 1 682,65 eura - v celkovej výške DPH 36 226,23 eura.

11. Správca dane rozhodnutím o prerušení daňovej kontroly č. 9201402/5/1405963/2013 dňa 15.04.2013 daňovú kontrolu podľa § 61 ods. 1 daňového poriadku prerušil z dôvodu zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií. Listom č. 9201402/5/4014968/2013 zo dňa 03.09.2013 daňovému subjektu oznámil, že dôvod prerušenia daňovej kontroly odpadol, pretože dňa 03.09.2013 mu bola doručená odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií a preto vo výkone daňovej kontroly pokračuje.

12. Daňová kontrola bola ukončená dňa 9. októbra 2013 prevzatím protokolu (§ 46 ods. 9 písm. a/ daňového poriadku). Nasledujúcim dňom sa začalo vyrubovacie konanie, v rámci ktorého prebehlo doplnenie dokazovania výsluchom svedkov. Dňa 5. februára 2014 bol vypočutý L. S. za prítomnosti daňového subjektu. Dňa 5. mája 2014 bol opäť vypočutý L. S. bez prítomnosti daňového subjektu, ktorý nebol o tomto výsluchu ani upovedomený, pričom uvedenú skutočnosť správca dane ani žalovaný nespochybňujú. Následne dňa 6. októbra 2014 prebehlo ústne pojednávanie, na ktorom bol žalobca oboznámený s výsledkom ústneho pojednávania so svedkom L. S. z 5. mája 2014. Žalobca s touto výpoveďou svedka nesúhlasil, konkrétne namietal, že si tovar mal objednávať u šoférov a požiadal o vzájomnú konfrontáciu s A.. Dňa 14.11.2014 sa uskutočnilo ústne pojednávanie za prítomnosti svedka L. S. a žalobcu. Na základe doplneného dokazovania sa dňa 8. júna 2015 uskutočnilo ústne pojednávanie za prítomnosti žalobcu, pričom jeho predmetom bolo prerokovanie výsledkov dokazovania v rámci vyrubovacieho konania za zdaňovacie obdobia rokov 2008 až 2011. Žalobca na základe výsledkov doplneného dokazovania navrhol opakovane vypočuť ako svedka O. S., ktorý bol už skôr vypočutý za prítomnosti žalobcu dňa 25.08.2015. Dňa 9. novembra 2015 podal správcovi dane návrh na vypočutie ďalších svedkov, konkrétne svedka O. N. (vypočutý dňa 29.02.2016), A. A. (vypočutý dňa 01.03.2016), P. C. (vypočutý dňa 01.03.2016), O. N. (vypočutý dňa 29.02.2016), L. N. (vypočutá dňa 29.02.2016), H. G. (vypočutý dňa 01.03.2016) a W. N. (vypočutý dňa 02.03.2016). Dňa 23.03.2016 z dôvodu dosvedčenia skutočností týkajúcich sa realizácie zdaniteľných obchodov, vystavovania daňových dokladov, úhrad dodávok a pod. doplniť dokazovanie výsluchom svedkýň V. N. a Ing. S. Z.. Žalobca v spojení s uvedeným návrhom sa odvolal na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/11/2012 a sp. zn. 2Sžf/41/2010, z ktorých vyplýva, že lehota na predkladanie dôkazov stanovená vo výzve správcu dane je len procesnou lehotou a preto daňový poriadok s jej uplynutím nespája zánik práva daňového subjektu predkladať ďalšie dôkazy. Správca dane tomuto návrhu na doplnenie dokazovania nevyhovela a o uvedenej skutočnosti upovedomil žalobcu prípisom zo dňa 6. apríla 2016. Dňa 13. júna 2016 boli správcovi dane zaslané čestné prehlásenia svedkýň, v ktorých sa dožadovali nového výsluchu. Dňa 30. novembra 2016 doručil žalobca správcovi dane návrh na prerušenie konania, ktorý bol vybavený odpoveďou správcu dane č. 104518361/2016 zo dňa 20.12.2016 tým spôsobom, že nie sú dané dôvody na prerušenie konania. Dňa 7. marca 2017 došlo k prerokovaniu priebehu a výsledkov dokazovania v rámci vyrubovacieho konania (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100410350/2017 zo dňa 07.03.2017). Následne dňa 13. marca 2017 bolo vydané prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

13. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 101374454/2017 zo dňa 19.06.2017 prvostupňové rozhodnutie ako vecne správne potvrdil. Stotožnil sa žalovaný s názorom správcu dane, že vykonaným dokazovaním nebolo preukázané splnenie zákonných podmienok na odpočítanie dane žalobcom z preverovaných faktúr podľa ust. § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z, pre ktorý dôvod mu uplatnený nárok na odpočet dane nemohol byť uznaný.

## II.

### Obsah kasačnej sťažnosti

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

15. Sťažovateľ nesúhlasil so záverom krajského súdu o závažnom procesnom pochybení správcu dane vo vzťahu k vypočutiu kľúčového svedka L. S., ani s jeho argumentáciou o rozdieloch medzi inštitútmi „výpoveď svedka“ a „konfrontácia“. Pripomenul, že orgány verejnej správy pri výkone svojej činnosti postupujú podľa daňového poriadku, pričom daňový poriadok nedefinuje pojem konfrontácia, ale pracuje s inštitútom „vypočutie svedka“. L. S. bol dňa 14.11.2014 vypočutý ako svedok, pričom na ústnom pojednávaní dňa 06. 10. 2014 žalobca vyjadril nesúhlas s jeho výpoveďou zo dňa 05. 05. 2014, kedy svedok vypovedal, že si tovar objednával u šoférov, im platil za tovar a požiadal o vzájomnú konfrontáciu. Výsluch svedka L. S. bol vykonaný celkom 3x, dňa 05.02.2014 za prítomnosti žalobcu, dňa 05.05.2014 bez prítomnosti žalobcu, pričom o obsahu tejto výpovede bol žalobca oboznámený dňa

06.10.2014. Dňa 14.11.2014 bol výsluch svedka realizovaný opäť za prítomnosti žalobcu, a na jeho žiadosť. Zo zápisníc, ktoré správca dane spísal so svedkom za prítomnosti žalobcu, sú zrejmé aj jeho vyjadrenia týkajúce sa dodávateľských vzťahov medzi jednotlivými subjektami dodávateľských vzťahov, prepravných služieb, ako aj o vzťahu žalobca - Ladislav Orbán, IČO: 22 677 771, Barbora Orbánová, IČO: 17 517 222 a MUDr. Anton Orbán, IČO: 32 069 006 (ďalej aj len „Orbánovci“). Teda svedok L. S. v preverovanej veci sa vyjadril ku všetkým rozhodným skutočnostiam. Správca dane dňa 14.11.2014 vypočul svedka za prítomnosti žalobcu aj ohľadom skutočností, ktoré boli predmetom výsluchu dňa 05.05.2014. Má za to žalovaný, že týmto bolo odstránené procesné pochybenie správcu dane, ktorého sa dopustil u výsluchu svedka dňa 05.05.2014. Žalobcovi bolo umožnené vykonať jeho zákonné právo klásť svedkovi otázky, čo aj využil a jeho procesné práva boli preto zachované.

16. V súvislosti s právnym názorom krajského súdu o nepreukázaní skutočností, či žalobca vedel o tom, že sa zúčastňuje svojim plnením na reťazci v dodaní tovaru poznačeného daňovým podvodom, poukázal sťažovateľ na rozsudok ESD v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 (Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL). V rozsudku ESD bol vyslovený záver, že plnenia, ktoré nie sú sami osebe poznačené podvodom vo vzťahu k DPH, predstavujú dodávku tovarov uskutočnenú platiteľom dane a hospodársku činnosť v zmysle článku 2 bodu 51, článku 4 a článku 5 ods. 1 šiestej smernice, ak spĺňajú objektívne kritériá, na ktorých sú tieto pojmy založené, a to bez ohľadu na úmysel iného subjektu ako dotknutého platiteľa dane, ktorý je súčasťou rovnakého dodávateľského reťazca alebo na prípadnú podvodnú povahu iného plnenia, o ktorej tento platiteľ dane nevedel alebo nemohol vedieť, ktoré je súčasťou tohto reťazca a predchádza alebo nasleduje po plnení uskutočnenom týmto platiteľom dane. Subjekty, ktoré prijímu všetky opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia neboli poznačené podvodom, bez ohľadu na to, či ide o podvod vo vzťahu k DPH alebo iné podvody, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení bez toho, aby riskovali, že stratia svoje právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe. Boj proti podvodu, vyhýbaniu sa daňovej povinnosti a prípadným zneužitiam je cieľom, ktorý je uznaný a podporovaný šiestou smernicou. Subjekty podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu dovoliavať právnym noriem spoločensťva podvodne alebo obchádzajúc zákon. Vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Vychádzajúc z uvedeného, znalosť osoby o existencii podvodu je možné vydedukovať len komplexným posúdením všetkých objektívnych skutočností.

17. Prenesené na daný prípad, žalobca bol článkom reťazca, ktorý bol poznačený podvodom. Svedok S. popísal fungovanie tohto reťazca v priebehu ústneho pojednávania dňa 14.11.2014, o čom bola spísaná zápisnica za prítomnosti žalobcu. Žalovaný svoje závery oprel o skutočnosti, že žalobca konal s neoprávnenou osobou, pretože pán S. nebol zamestnancom dodávateľa žalobcu. Žalobca uzatvoril dodávateľsko - odberateľskú zmluvu s p. S. napriek tejto skutočnosti, čo sa žalovanému javí vzhľadom na bežnú obchodnú prax a objemy dodávok za neštandardné a riskantné. Napriek tomu, že táto skutočnosť nemá priamy vplyv na reálnosť zdaniteľných obchodov, je podstatná pre posúdenie, či žalobca prijal všetky rozumné opatrenia, aby sa svojim plnením nezúčastňoval na daňovom podvode. Poukázal žalovaný v tejto súvislosti na právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyslovený napr. v rozsudku vo veci sp. zn. 2Sžf/42/2012, podľa ktorého: „V záujme predchádzania právnej neistote a v záujme uzatváranie jasných a korektných záväzkových vzťahov je povinnosťou každej zmluvnej strany dbať o to, aby sa pri úprave zmlúv odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, to zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadom svojho obchodného partnera“. V obdobnom zmysle boli vydané aj ďalšie rozhodnutia, napr. uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. IV. ÚS 104/2012-89, rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/25/2011 a 4Sžf/25/2011. Žalobca si v danom prípade nielenže nepreveril deklarovaného dodávateľa, ale s rovnakou neopatrnosťou konal aj vo vzťahu k svojim odberateľom. V umelo vytvorených odberateľských vzťahoch s Orbánovcami bolo preukázané, že títo si tovar neobjednávali u žalobcu. Šofér spoločnosti Jatky Moravský Krumlov (ďalej len „JMK“) odovzdal žalobcovi údaje, podľa ktorých mal pre nich vystaviť faktúry a žalobca platil za seba i za Orbánovcov, hoci si od neho tovar nikdy

neobjednávali. Šoférom JMK žalobca vyplatil celkovú sumu vyčíslenú bez DPH, čo mu šofér potvrdil na objednávke, dodacom liste, ktorý odovzdal pánovi S., na základe ktorého dodávateľ žalobcu vystavil faktúru. Uvedené nemožno považovať za poctivú, transparentnú a reálnu podnikateľskú činnosť. Žalovaný ďalej poukázal na rozporné tvrdenia žalobcu o realizácii objednávok svojich odberateľov a uviedol, že žalobca tovar svojim odberateľom reálne nedodával, a teda mu nevznikla daňová povinnosť z titulu dodania tovaru, ale z titulu uvedenia dane na faktúre podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH, a preto sa jedná o podvodné konanie, ktorého priamym účastníkom bol aj žalobca. Žalobca pečiatkoval a podpisoval doklady bez toho, aby si overil čo podpisuje. Očakávanie, že osoba, ktorá podpisuje dokument sa s obsahom tohto dokumentu vopred oboznámila, nie je nadštandardnou požiadavkou žalovaného, ale základnou požiadavkou kladenou na každú plnoletú fyzickú osobu, ktorá je spôsobilá na právne úkony. Žalobca uzatvoril za kontrolované zdaňovacie obdobia rokov 2008 až 2011 sporné zdaniteľné obchody v značnom finančnom rozsahu a sám uviedol, že podpisoval nejaké doklady vystavené spoločnosťou Jatky Moravský Krumlov (nie EUROCOOP), ktoré odovzdával pánu S. a pečiatkoval len prázdnu zadnú stranu CMR dokladov, pričom prednú stranu si nikdy nevšimol, ani či bola vôbec vypísaná a nepoznal ani dôvod, prečo mu CMR dávali šoféri potvrdzovať, keď mu súčasne dávali na potvrdenia dodacie listy a žiadnu časť CMR mu vodič nikdy neodovzdal. Takéto konanie nemožno považovať za opatrné, starostlivé a zodpovedné. Žalobca podniká v oblasti mäsovýroby a spracovania mäsa už od roku 1992, a preto má značné skúsenosti ako zhodnotiť, či je ponúknutá cena nereálne nízka a ktorá teda nemôže zodpovedať reálnym výrobným nákladom. Jedná sa o dôvodnú požiadavku, ktorá je v súlade s bežnými obchodnými zvyklosťami, pričom žalobca ani na túto skutočnosť odôvodňujúcu pochybnosti neprihliadal. Žalobca vykonával platby v hotovosti vo vysokých čiastkach osobám, ktoré nekonali za dodávateľa, a to pánovi S. aj šoférom JMK a pánovi S.. Tovar, ktorý mal sám dodávať svojim k odberateľom - Orbánovcom, uhrádzal aj za nich v hotovosti, pretože títo nechceli vykonávať hotovostné platby. Žalobca teda dobrovoľne súhlasil, že bude finančne pokrývať obchody svojich odberateľov za ponuku lacnejšieho mäsa, čo taktiež nie je bežné. Žalobca zároveň uviedol, že potvrdenie od šoféra nikdy nedostal, vedel, že peniaze boli pre Jatky Moravský Krumlov, pričom šofér podpisoval na objednávke prevzatie peňazí a kópia objednávky mu zostala. Je zrejmé, že aj dodávateľ žalobcu sa správal neštandardne. Odovzdávanie značných objemov finančných prostriedkov bez akýchkoľvek záruk rôznym osobám a uspokojenie sa, že faktúra bude od deklarovaného dodávateľa, nemožno považovať za obozretné konanie podnikateľa.

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

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

20. Vzhľadom na všetky uvádzané dôvody sťažovateľ vyhodnotil rozhodnutie krajského súdu za nesprávne, pretože neprihliadol na všetky zistené skutočnosti, ale vzal do úvahy len niektoré z nich. Zdôraznil, že v celom vytvorenom reťazci spoločností je viacero zdaniteľných obchodov poznačených podvodom vo vzťahu k DPH, pričom pri niektorých bol ich priamym účastníkom i žalobca (vo vzťahu k Orbánovcom). Je nesporné, že žalobca nekonal obozretné a s náležitou starostlivosťou a neprijal všetky rozumné opatrenia, ktoré bolo možné od neho očakávať, aby sa vyhol svojej účasti na reťazci plnení poznačených daňovým podvodom a v priebehu konania svoje vyjadrenia menil. Svoje vyjadrenia menil v priebehu konania aj kľúčový svedok. Podľa názoru sťažovateľa, závery krajského súdu sú v rozpore s daňovým poriadkom, judikatúrou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ako aj skutkovým stavom a napadnutý rozsudok vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. Navyše, v napadnutom rozsudku dal krajský súd žalovanému na zváženie, či by nebolo vhodné vykonať aj výsluch ďalších

svedkov, pričom v zmysle § 139 ods. 2 SSP je povinnosťou súdu stanoviť, či je tento úkon potrebné vykonať alebo nie.

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

III.

Vyjadrenie žalobcu ku kasačnej sťažnosti

22. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

IV.

Právne hodnotenie kasačného súdu

23. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) sa najprv zaoberal formálnymi náležitosťami kasačnej sťažnosti a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ SSP), osobou oprávnenou podať kasačnú sťažnosť (§ 442 ods. 1 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP) a obsahuje všetky zákonom predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP).

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

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

26. V posudzovanej veci predmetom skúmania kasačného súdu bol rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/59/2017-118 zo dňa 13.09.2018 z hľadiska posúdenia, či vec bola krajským súdom správne právne posúdená z dôvodov uvedených v kasačnej sťažnosti.

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

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

29. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

30. 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.

31. 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.

32. 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.

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

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

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

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

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

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

- a) preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke,
- b) môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

38. Podľa § 68 ods. 1, 3 a 5 Daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods.

8 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu; vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 nezasiela. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 49 ods. 1 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý doručil daňovému subjektu oznámenie podľa § 48 ods. 2. Ak daňovú kontrolu vykonalo finančné riaditeľstvo, vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá miestne príslušný správca dane.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

je daň

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

48. 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.

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

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

51. Kasačný súd v konaní preveroval správnosť právneho posúdenia veci krajským súdom v rozsahu dôvodov uvedených v kasačnej sťažnosti.

52. Z nesporných tvrdení účastníkov konania a obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane u žalobcu začal dňom 25.05.2012 výkon daňovej kontroly zameranej na DPH za zdaňovacie obdobia január až december 2010. Zo zápisnice o začatí daňovej kontroly č. 9200402/5/541932/2012 zo dňa 25.05.2012 vyplýva, že daňový subjekt bol informovaný o dôvode začatia daňovej kontroly a bol vyzvaný na predloženie všetkých dokladov potrebných na jej vykonanie za celé kontrolované obdobie. Za vo veci posudzované zdaňovacie obdobie december 2010 podal žalobca daňové priznanie, na základe ktorého si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty za deklarovaný nákup komodity bravčového mäsa od dodávateľa EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii, so sídlom v Malackách, IČO: 36 701 483 z prijatých faktúr, ktoré sú vo veci sporné. Ide o faktúry č. A2010316 zo dňa 02.12.2010, dátum dodania 02.12.2010, v hodnote Základ dane (ďalej len „ZD“): 15 142,86 eura a DPH 19%: 2.877,14 eura; č. A2010317 zo dňa 02.12.2010, dátum dodania 02.12.2010, v hodnote ZD: 1.144,49 eura a DPH 19%: 217,46 eura; č. A2010318 zo dňa 03.12.2010, dátum dodania 03.12.2010, v hodnote ZD: 6 345,99 eura a DPH 19%: 1 205,74 eura; č. A2010319 zo dňa 06.12.2010, dátum dodania 06.12.2010, v hodnote ZD: 6 885,74 eura a DPH 19%: 1 308,29 eura; č. A2010322 zo dňa 06.12.2010, dátum dodania 06.12.2010, v hodnote ZD: 16 296,35 eura a DPH 19%: 3 096,29 eura; č. A2010323 zo dňa 09.12.2010, dátum dodania 09.12.2010, v hodnote ZD: 7 883,91 eura a DPH 19%: 1 497,95 eura; č. A2010324 zo dňa 10.12.2010, dátum dodania 10.12.2010, v hodnote ZD: 7 418,00 eura a DPH 19%: 1 409,43 eura; č. A2010329 zo dňa 13.12.2010, dátum dodania 13.12.2010, v hodnote ZD: 9 803,50 eura a DPH 19%: 1 862,67 eura; č. A2010330 zo dňa 14.12.2010, dátum dodania 14.12.2010, v hodnote ZD: 9 903,14 eura a DPH 19%: 1 881,60 eura; č. A2010333 zo dňa 15.12.2010, dátum dodania 15.12.2010, v hodnote ZD: 10 704,46 eura a DPH 19%: 2 033,85 eura; č. A2010334 zo dňa 16.12.2010, dátum dodania 16.12.2010, v hodnote ZD: 11 552,46 eura a DPH 19%: 2 194,97 eura; č. A2010335 zo dňa 17.12.2010, dátum dodania 17.12.2010, v hodnote ZD: 11 177,69 eura a DPH 19%: 2 123,77 eura; č. A2010336 zo dňa 20.12.2010, dátum dodania 20.12.2010, v hodnote ZD: 12 570,52 eura a DPH 19%: 2 388,41 eura; č. A2010337 zo dňa 21.12.2010, dátum dodania 21.12.2010, v hodnote ZD: 2 136,80 eura a DPH 19%: 405,99 eura; č. A2010338 zo dňa 21.12.2010, dátum dodania 21.12.2010, v hodnote ZD: 17 219,67 eura a DPH 19%: 3 271,74 eura; č. A2010339 zo dňa 22.12.2010, dátum dodania 22.12.2010, v hodnote ZD: 12 133,74 eura a DPH 19%: 2 305,41 eura; č. A2010340 zo dňa 27.12.2010, dátum dodania 27.12.2010, v hodnote ZD: 1 940,80 eura a DPH 19%: 368,75 eura; č. A2010341 zo dňa 28.12.2010, dátum dodania 28.12.2010, v hodnote ZD: 11 898,54 eura a DPH 19%: 2 260,72 eura; č. A2010347 zo dňa 29.12.2010, dátum dodania 29.12.2010, v hodnote ZD: 9 649,47 eura a DPH 19%: 1 883,40 eura; č. A2010348 zo dňa 30.12.2010, dátum dodania 30.12.2010, v hodnote ZD: 8 856,09 eura a DPH 19%: 1 682,65 eura; - v celkovej výške DPH 36 226,23 eura. Následne bolo vo veci vykonané rozsiahle dokazovanie tak, ako je vyššie uvedené, z

ktorého správca dane vyvodil záver, že žalobca vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu december 2010 nepreukázal vznik práva na odpočítanie dane zo sporných faktúr od dodávateľa EUROCOOP.

53. Kasačný súd na základe svojich zistení, ktoré mu vyplynuli z administratívneho spisu, sa musí stotožniť so záverom správcu dane, že ani vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu december 2010 vznik práva na odpočítanie dane vyššie uvádzaných sporných faktúr od dodávateľa EUROCOOP nebol preukázaný. V danom prípade existencia tovaru - bravčového mäsa nebola spochybnená, ale nebolo preukázané, že fakturovaný tovar bol dodaný dodávateľom uvedeným na sporných faktúrach, t. j. družstvom EUROCOOP. Tomuto dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH na základe reálne uskutočnenej dodávky tovarov v tuzemsku. Žalobca si preto uplatnil právo na odpočítanie dane zo sporných faktúr v rozpore s § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a § 51 zákona o DPH, teda neoprávnene.

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

55. Žalobca preukazoval realizáciu dodávok tovaru spornými faktúrami vystavenými za spoločnosť dodávateľa L. S., príjmovými pokladničnými dokladmi, ktorými dodávateľ potvrdil prevzatie fakturovaných čiastok od žalobcu formou hotovostných platieb. Správca dane uskutočnil kontrolu reálnych plnení, na základe ktorých boli účtovné doklady vyhotovené. Daňový subjekt na ústnom pojednávaní dňa 19.07.2012 uviedol, že dodávky od EUROCOOP sa uskutočňovali vozidlom dodávateľa - kamiónom z Českej republiky. Vozidlá, ktoré boli použité na prepravu tovaru boli označené názvom Jatky Moravský Krumlov (teda nepatrili EUROCOOP, ktorá bola deklarovateľom žalobcu). Potvrdil, že doklady o prijíme tovaru od dodávateľa neboli vystavené, cena prepravy bola zahrnutá v cene tovaru. Tvrdil, že za dodávateľa preberal hotovosť pán S.. S totožnými autami bolo potom následne bravčové mäso dodávané odberateľom žalobcu, o.i. Ladislavovi Orbánovi, IČO: 22 677 771, Barbore Orbánovej, IČO: 17 517 222 a MUDr. Antonovi Orbánovi, IČO: 32 069 006, t.j. Orbánovcom. V prípade, ak dodával tovar vlastnými autami, tento vykladal na expedícii, pričom si konkrétne mená preberajúcich nepamätal.

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

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

58. Rozsiahlym dokazovaním vykonaným správcou dane zdokumentovaným v administratívnom spise žalovaného podľa názoru kasačného súdu, bolo dostatočne a spoľahlivo preukázané, že faktúry vyhotovené daňovým subjektom EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii za zdaňovacie obdobie december 2010 pre odberateľa Jána Brocku, deklarovaneho na faktúrach ako dodávateľ tovaru v tuzemsku, neboli faktúrami za reálne uskutočnené dodávky tovarov v tuzemsku. Správny bol preto záver správcu dane a žalovaného, že pri dodaní tovaru uvedeného na vyššie uvádzaných faktúrach od

dodávateľa EUROCOOP spotrebné družstvo v likvidácii v zdaňovacom období december 2010 neboli splnené podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane, pretože žalobca nepreukázal v rozpore s ust. § 24 ods. 1 daňového poriadku právo odpočítať z týchto faktúr daň podľa § 49 ods. 1 a 2 a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z., v dôsledku čoho mu nebolo možné v zdaňovacom období december 2010 odpočítanie dane v sume 36.226,23 Eur uznať.

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

60. Ak za daných skutkových zistení Krajský súd v Trnave žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 101374454/2017 zo dňa 19.06.2017, ktorým potvrdil rozhodnutie správca dane zo dňa 13.03.2017 rozsudkom č. k. 14S/59/2017-118 zo dňa 13.09.2018 zrušil z dôvodu nezákonne získaného dôkazného prostriedku - výpovede L. S., ktorý bol vypočutý ako svedok bez toho, aby bol o tejto skutočnosti žalobca ako daňový subjekt informovaný, čím správca dane porušil svojím postupom procesné práva žalobcu tým, že mu neumožnil byť pri výpovedi svedka a klásť mu otázky, tak so záverom krajského súdu o potrebe zrušiť rozhodnutie žalovaného č. 101374454/2017 zo dňa 19.06.2017, sa kasačný súd nemôže stotožniť. Zásadné pre danú vec podľa jeho názoru je, že správca dane svoje rozhodnutie zo dňa 13.03.2017 založil na ďalších vo veci vykonaných dôkazoch.

61. Pokiaľ ide o bližšie zdôvodnenie svojho právneho názoru, kasačný súd zotrúva a plne sa stotožňuje s názorom už skôr vysloveným vo veci tých istých účastníkov konania v rozsudku sp. zn. 3Sžfk/70/2017 zo dňa 21.11.2018, ktorým za obdobných skutkových okolností vo vzťahu k inému zdaňovaciemu obdobiu (september 2008) kasačný súd sťažnosťou napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. Preto s poukazom na ust. § 464 ods. 1 SSP v ďalšom uvádza jeho prevzatú časť odôvodnenia:

„65.....v priebehu konania bol L. k predmetu dodávateľsko - odberateľských vzťahov so sťažovateľom vypočutý 3 krát. I keď možno súhlasiť s názorom krajského súdu, že informácie získané pri vypočutí svedka L. S. dňa 05. 05. 2014 nemôžu predstavovať dôkazný prostriedok z dôvodu jeho nezákonného získania (bez oboznámenia daňového subjektu o jeho vypočutí v postavení svedka), správca dane predmetného svedka vypočul aj dňa 05.02.2014 za prítomnosti žalobcu a opakovane dňa 14.11.2013 k totožným skutočnostiam ako dňa 05.05.2014, taktiež za prítomnosti žalobcu.

66. Z ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyplýva, že existencia nezákonne získaného dôkazného prostriedku v daňovom konaní nie je dôvodom na zrušenie rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní, ak bolo toto vydané na základe iných dôkazov, získaných zákonným spôsobom. To znamená, že ak nezákonne získaný dôkaz nebol podkladom pre rozhodnutie, toto netrpí nezákonnosťou. Prvostupňové rozhodnutie správca dane vychádza najmä z ostatných dôkazov získaných v priebehu daňovej kontroly a dokazovania vedeného vo vyrubovacom konaní, pričom správca dane vychádzal predovšetkým z dokladov predložených daňovým subjektom, tvrdení žalobcu o spôsobe vzťahov so spoločnosťou EUROCOOP, spôsobe prepravy, preberania tovaru. Daňový subjekt

okrem faktúr a dokladov o prevzatí vyúčtovaných súm pánom S., ktorý nie je štatutárnym orgánom dodávateľa, nepredložil počas daňovej kontroly žiaden iný dôkaz o skutočnej realizácii plnenia. V priebehu daňového konania nebolo preukázané, že dodávateľ žalobcu disponoval dodaným tovarom, že s týmto mohol nakladať ako vlastník, v súlade s ust. § 412, resp. § 413 Obchodného zákonníka v spojitosti s ust. § 8 zákona o DPH, a teda mu vzniklo oprávnenie odovzdať ho ďalej žalobcovi. Daňový subjekt nepredložil žiaden prepravný list, nákladný list, vážny list, a teda žiaden dôkaz preukazujúci prevzatie konkrétneho tovaru uvedeného v spochybnených faktúrach. Správca dane vykonal dokazovanie nad rozsah povinností vyplývajúcich z ustanovenia § 68 ods. 3 daňového poriadku, keď vo vyrubovacom konaní vykonával dokazovanie, ktoré daňový subjekt vo vyjadrení k protokolu o výsledku daňovej kontroly nenavrhol. Ani na základe takto doplneného dokazovania neunesol daňový subjekt dôkazné bremeno a bez pochybností nepreukázal daňové plnenie dodávateľa tak, ako bolo na faktúrach vyúčtované. K prerokovaniu výsledkov dokazovania došlo dňa 08.06.2015.

67. Zistiť alebo preveriť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov je účelom daňovej kontroly (§ 44 ods. 1 veta prvá zákona č. 563/2009 Z.z.). Daňová kontrola teda slúži na získanie a zhromaždenie dôkazného podkladu pre následné rozhodnutie správcu dane vydané vo vyrubovacom konaní. Z tohto pohľadu je daňová kontrola jedným z najvýznamnejších nástrojov v podmienkach správy daní. Daňová kontrola predstavuje verejnomocenský zásah do individuálnej sféry daňového subjektu, ktorý v konečnom dôsledku najčastejšie smeruje k dorubovaniu daní a sekundárne k ukladaniu sankcií.

68. Zákon č. 563/2009 Z.z. v § 3 zakotvuje základné zásady daňového konania. Jednou z nich je zásada zákonnosti. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. sa pri správe daní postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určaniu dane správcu dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú

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

„...dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02, Zb. s- I-5337, bod 76, ako aj z 21. februára 2006, Halifax, a i., C-255/02, Zb. s. I. 1609, bod 71).

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

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

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

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

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

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

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

74. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 28 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 42 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý

disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dne z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty, a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“

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

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

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

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

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

80. Pochybnosť správcu dane o reálnom plnení vznikla aj v dôsledku toho, že daňový subjekt preberal tovar vyúčtovaný spoločnosťou EUROCOOP od iných subjektov ako od tohto dodávateľa, a to od spoločnosti, resp. vodičov Jatky Moravský Krumlov, ktorí nevykonávali prepravu pre dodávateľa, ani pre žalobcu. Podľa vlastného vyjadrenia zo dňa 19.07.2012 podpisoval doklady o príjme vystavené spoločnosťou Jatky Moravský Krumlov a tieto následne odovzdal pánovi S., na základe ktorých tento vystavil faktúru. Z tohto tvrdenia vyplýva pochybnosť o skutočnom dodávateľovi tovaru, teda že dodávateľ EUROCOOP disponoval dodaným tovarom tak, že ho mohol následne dodať žalobcovi.

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

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

62. Vzhľadom na vyššie uvedené hodnotenia Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel i v posudzovanom prípade k rovnakému záveru o dôvodnosti kasačnej sťažnosti, a preto rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/59/2017-118 zo dňa 13.09.2018 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 1 Správneho súdneho poriadku.

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

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

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.