

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/45/2017
Identifikačné číslo spisu: 2016200198
Dátum vydania rozhodnutia: 18.05.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Milučký
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:2016200198.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a členiek senátu JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. a JUDr. Aleny Adamcovej v právnej veci žalobcu: SWC Trnava, spol. s r.o., so sídlom Hospodárska 53, 917 01 Trnava, IČO: 36 251 615, právne zastúpený: JUDr. Vlastimil Petřek, PhD., advokát, so sídlom Zátíšie 1841/23, 925 21 Sládkovičovo, proti sťažovateľovi: Finančné riaditeľstvo SR, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102423311/2016 z o d ň a 22.01.2016, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/19/2016-58 zo dňa 06.04.2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/19/2016-58 zo dňa 06.04.2017 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred prvostupňovým správnym súdom

1. Krajský súd v Trnave (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) napadnutým rozsudkom č. k. 14S/19/2016-58 zo dňa 06.04.2017 podľa § 191 ods. 1 písm. e) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 102423311/2016 zo dňa 22.01.2016 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. O trovách konania rozhodol tak, že priznal žalobcovi právo na ich úplnú náhradu.

2. Z odôvodnenia rozsudku vyplýva, že predmetom preskúmania v tomto konaní bolo rozhodnutie žalovaného č. 102423311/2016 zo dňa 22.01.2016 za zdaňovacie obdobie september 2013. V súvislosti so zdaňovacím obdobím september 2013 daňový úrad preveroval dodávateľské faktúry od spoločnosti Spiritis, s. r. o., ktorá mala dodávať žalobcovi poľnohospodárske komodity. Na základe kontrolných zistení za kontrolované zdaňovacie obdobie september 2013 správca dane dospel k zisteniam, že dodávateľ Spiritis, s. r. o., so sídlom Dudince, podal posledné daňové priznanie na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2013. Na výzvy správcu dane nereagoval, na základe generálnej plnej

moci splnomocnený zástupca Y. V. v mieste svojho trvalého bydliska sa nezdržiava a poštu nepreberá. Na ústnom pojednávaní dňa 19.08.2014 splnomocnený zástupca spoločnosti Spiritis, s. r. o. Jozef Hucovci sa vyjadril o uskutočnení obchodného vzťahu. Na základe jeho vyjadrenia správca dane mal preukázané, že zdaniteľné plnenie sa reálne neuskutočnilo tak ako daňový subjekt Spiritis, s. r. o. deklaroval v dodávateľských faktúrach. Z uvedeného dôvodu správca dane konštatoval porušenie ust. § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon č. 222/2004 Z. z.“ alebo „zákon o DPH“) ako aj ust. § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. Podľa zistení správcu dane daňová povinnosť deklarovaného tovaru a služieb za dodanie poľnohospodárskych komodít nevznikla v zdaňovacom období september 2013, pretože dodanie uvedených tovarov, tak ako to deklaroval kontrolovaný daňový subjekt predloženými faktúrami, sa reálne neuskutočnil v zdaňovacom období 2013 a rovnako nebolo preukázané, že poľnohospodárske komodity dodala žalobcovi práve spoločnosť Spiritis, s. r. o., ktorá mala vystaviť aj dodávateľské faktúry.

3. Preskúmaním spisového materiálu krajský súd zistil, že jedinou spôsobilou námietkou vo vzťahu k nezákonnosti rozhodnutia žalovaného je námietka, že v danom prípade nebol zo strany správcu dane, resp. žalovaného vypočutý svedok Y. V., čím došlo k porušeniu ust. § 25 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z. z.“ alebo „daňový poriadok“).

4. Žalovaný ako aj správca dane sa práve na výpoveď tohto svedka odvolávajú, pričom tento svedok mal poukázať na to, že konateľ spoločnosti žalobcu si zabezpečoval tovar sám, pričom Y. V., ako splnomocnený zástupca spoločnosti Spiritis, s. r. o., tento tovar len fakturoval na základe pokynu konateľa spoločnosti žalobcu Jozefa Komárňanského a za čo dostával províziu po zaplatení týchto faktúr vo výške 5 % a zvyšok peňazí mal v hotovosti vrátiť práve konateľovi spoločnosti žalobcu.

5. Krajský súd poukázal na to, že pokiaľ bola výpoveď tohto svedka vykonaná pred orgánmi činnými v trestnom konaní, tak daňový subjekt, teda žalobca, pri výpovedi tohto svedka nemohol byť prítomný. Správca dane ako aj žalovaný práve výpoveď tohto svedka považoval za zásadnú vo vzťahu k preukázaniu dodania tovaru spoločnosťou Spiritis, s. r. o. žalobcovi tak, ako to bolo deklarované dodávateľskými faktúrami. Ustanovenie § 25 ods. 4 daňového poriadku jednoznačne prikazuje správcovi dane, aby v prípade výsluchu svedka bol prítomný daňový subjekt alebo jeho zástupca, aby mohol pri jeho vypočutí klásť mu otázky a správca dane je povinný o výsluchu svedka včas písomne daňový subjekt upovedomiť, resp. upovedomiť jeho zástupcu. Zo spisového materiálu vyplýva, že správca dane výsluch tohto svedka nevykonal, uspokojil sa len s predvolávaním tohto svedka, na ktoré tento svedok nereagoval a následne sa správca dane uspokojil len s výpoveďou tejto osoby vykonanou pred orgánmi činnými v trestnom konaní. V danom prípade teda bola daňovému subjektu odňatá možnosť klásť tomuto svedkovi otázky a tak odstrániť prípadné rozpory v jeho výpovediach, nakoľko aj sám správca dane poukázal, že žalobca predložil následne čestné vyhlásenie tohto svedka, v ktorom sú uvádzané úplne iné skutočnosti, ako uvádzal tento svedok v čase, keď vypovedal ako obvinený pred orgánmi činnými v trestnom konaní.

6. Krajský súd sa stotožnil s názorom žalovaného, ktorý bol podporený aj príslušnou judikatúrou Najvyššieho súdu SR, že čestné prehlásenie v rámci dokazovania nie je relevantným dôkazom, ktorý by mohol byť použitý ako zásadný dôkaz pre preukázanie určitých skutočností, avšak krajský súd v danom smere poukázal na to, že podľa vyhlásenia Y. V. zo dňa 07.10.2015, ktoré bolo overené aj pred notárom, vyplýva, že tento svedok prehlásil, že firma Spiritis, s. r. o. opakovane dodávala v septembri 2013 žalobcovi kukuricu podľa požiadavky odberateľa a toto jeho vyhlásenie je v rozpore s jeho tvrdením, ktoré bolo vykonané počas výsluchu dňa 20.05.2014 v zápisnici o výsluchu obvineného č. ČVS: PPZ-604/NKA-FP-ST-2013.

7. Pokiaľ žalovaný, resp. správca dane použil pre účely dokazovania zápisnicu vykonanú pred orgánmi činnými v trestnom konaní, ktorú považuje za zásadný dôkaz, ktorým nebolo, resp. ktorým bolo vyvrátené, že fakturovaný tovar bol dodávateľom Spiritis, s. r. o. dodaný žalobcovi, tak bolo jeho povinnosťou, pokiaľ existuje ďalší dôkaz, ktorý toto tvrdenie spochybňuje, tieto rozpory odstrániť. V

tomto smere sa krajský súd stotožnil s vysloveným názorom žalobcu, že bolo porušené právo na spravodlivý proces, ktorému zodpovedá taký postup, podľa ktorého bolo zo strany správcu dane povinné tieto rozpory náležite odstrániť, vypočúť svedka Y. V. v rámci daňového konania, a to za prítomnosti žalobcu. Pasivita správcu dane, ktorý len formálne predvolal svedka Y. V. na výsluch, bez toho, že by zabezpečil jeho prítomnosť, je vážnym procesným pochybením, ktoré má za následok to, že krajský súd považoval rozhodnutie žalovaného, resp. aj správcu dane za nezákonné.

8. Preberanie zákonne získaného dôkazu v trestnom konaní pre účely daňového konania musí správca dane vyhodnotiť aj z hľadiska procesnej použiteľnosti. Najmä vo vzťahu k výpovedi svedka, ktorého výpoveď má zásadný význam pre rozhodnutie správcu dane. V danom prípade, ak má byť použitá výpoveď obvineného vykonaná pred orgánmi činnými v trestnom konaní ako výpoveď svedka pre účely daňového konania, treba vychádzať zo skutočnosti, že tá istá osoba vystupuje v každom tomto konaní v inom procesnom postavení. Preto výpoveď obvineného nie je možné bez ďalšieho použiť ako výpoveď svedka, ktorý popiera všetky fakty tvrdené žalobcom ohľadne vykonaných zdanieľných obchodov, bez toho, aby žalobca mohol k tejto výpovedi zaujať bezprostredné relevantné stanovisko, ako to predpokladá ust. § 25 ods. 4 daňového poriadku.

9. Zákon totiž umožňuje obvinenému v rámci trestného konania využiť právo nevypovedať, brániť sa akýmkoľvek spôsobom voči obvineniu aký uzná za vhodný, teda aj klamať, naproti tomu svedok takéto oprávnenie v trestnom, ani v daňovom konaní nemá, pretože je povinný hovoriť pravdu, nič nezamlčovať, inak sa vystavuje riziku stíhania pre trestný čin krivej výpovede.

10. Krajský súd preto zastával názor, že rozdielne postavenie jednej osoby v dvoch rozličných konaniach má za následok, že preberanie výpovede obvineného z trestného konania ako výpovede svedka v daňovom konaní, v ktorom má táto výpoveď zásadný význam pre posúdenie oprávnenosti nároku daňového subjektu na zaplatenie rozdielu dane, je neprípustné.

11. Správca dane bol povinný vykonať tento dôkaz v rámci daňového konania, za podmienok určených daňovým poriadkom, aby nevznikli pochybnosti, že zistenie objektívnej pravdy v danom prípade bolo nedostatočné.

12. V súvislosti s argumentáciou žalovaného, že uskutočnenie obchodu medzi dodávateľom spoločnosťou Spiritis, s. r. o. a žalobcom, tak ako je to deklarované dokladmi predloženými správcovi dane zo strany žalobcu, je spochybnené aj tým, že bol zistený nesúlad medzi dokladmi v evidencii DPH a evidenciou na účte žalobcu 132, a to vo viacerých zdaňovacích obdobiach, Krajský súd v Trnave konštatoval, že správca dane, resp. žalovaný dostatočným spôsobom vo svojich rozhodnutiach nezodôvodnili ako tento nesúlad spočívajúci v časovom posune účtovania prijatého tovaru na sklad a uplatnenie odpočítania DPH spochybňuje to, že obchody ktoré deklaroval žalobca neprebehli tak, ako to žalobca tvrdí. Časový nesúlad mohol byť spôsobený aj nesprávnym vedením účtovníctva a nepreukazuje sám o sebe, že obchody z dodávateľských faktúr od spoločnosti Spiritis, s. r. o. neboli žalobcom uskutočnené, navyše ak žalovaný a ani správca dane nespochybňuje faktickú existenciu tovaru.

II.

Kasačná sťažnosť

13. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/19/2016-58 zo dňa 06.04.2017 podal žalovaný v postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) dňa 31.05.2017 kasačnú sťažnosť podľa ust. § 438 a nasl. SSP, v ktorej uviedol, že nesúhlasí s názorom súdu o porušení § 25 ods. 4 daňového poriadku, v tom, že bolo porušené právo daňového subjektu byť prítomný pri vypočutí svedka a klásť mu otázky, keďže toto právo sa vzťahuje len na vypočutie svedka uskutočneného podľa § 25 daňového poriadku. V danom prípade k vypočutiu svedka podľa § 25 daňového poriadku neprišlo, a preto nemohlo byť porušené predmetné právo žalobcu. Výpoveď p. V. bola urobená v postavení obvineného v trestnom konaní a nie v postavení svedka v daňovom konaní, a preto nie je možné aplikovať § 25 daňového poriadku. Uvedené potvrdzuje aj stanovisko Krajského súdu v Trnave v bode 17. a 19., kde súd uviedol,

že ide o rozdielne postavenie jednej osoby v dvoch rozličných konaniach.

14. Sťažovateľ považoval za nesprávny záver Krajského súdu v Trnave, ktorý uviedol, že čestné prehlásenie nie je relevantným dôkazom, ktorý by mohol byť použitý ako zásadný dôkaz. Z tejto konštrukcie je podľa sťažovateľa zrejmé, že Krajský súd v Trnave pripúšťa použitie čestného prehlásenia ako dôkaz, avšak s nižšou vypovedacou schopnosťou.

15. Súčasne sťažovateľ zdôraznil skutočnosť, že na predložené čestné prehlásenia nebol povinný vôbec prihliadať okrem iného aj z dôvodu, že boli doručené po lehote, zmeškanie ktorej nie je možné odpustiť. Sťažovateľ sa však v žalovanom rozhodnutí k týmto prehláseniam, ako aj k iným predloženým dôkazom a návrhom vyjadril.

16. V kontexte s § 20 daňového poriadku má správca dane povinnosť predvolať osobu, ktorej osobná účasť je pri správe daní nevyhnutná. Vyhodnotenie, ktorú konkrétnu osobu je potrebné predvolať je na zvážení správcu dane.

17. Z predloženého spisového materiálu vyplýva, že správca dane viedol dokazovanie za účelom vypočúť p. V., ten však doručené predvolanie odignoroval a nedostavil sa, pričom zo spisu je zrejmé, že aj v iných konaniach je pre správcu dane nekontaktný.

18. Sťažovateľ ďalej uviedol, že zo spisového materiálu je zrejmé, že správca dane preveroval právo žalobcu na odpočítanie dane v kontrolovanom zdaňovacom období z dodávateľských faktúr, na ktorých je ako dodávateľ uvedená spoločnosť Spiritis, s. r. o. Zo spisu je zrejmé, že na Daňový úrad Banská Bystrica zaslal dožiadanie č. 9201402/5/5256719/2014 z 01.12.2014. Z doručenej odpovede na toto dožiadanie okrem iného vyplýva, že miestne príslušný správca dane opakovane vykonal miestne zisťovanie v sídle spoločnosti. V čase miestneho zisťovania boli dvere uzamknuté a na zvonenie nikto neotvoril. V odpovedi je uvedené, že spoločnosť Spiritis, s. r. o. podala naposledy daňové priznanie na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2013. Výzvy na podanie daňových priznaní buď nie sú preberané v odbernej lehote, alebo ak sú prevzaté, sú ignorované. Spoločnosť má stanoveného od 26.02.2014 zástupcu v daňovom konaní na základe generálnej plnej moci p. V. Y., ktorý sa v mieste svojho trvalého bydliska nezdržiava a poštu od správcu dane nepreberá.

19. Správca dane predvolal konateľa dodávateľa Spiritis, s. r. o. p. Dezidera Hvižd'alku a aj splnomocneného zástupcu spoločnosti Spiritis, s. r. o. p. Y. V. O konaní ústnych pojednávaní upovedomil žalobcu. P. Hvižd'alka ospravedlnil svoju neprítomnosť na ústnom pojednávaní (úradný záznam - ďalej len „UZA“ č. 20516393/2015 z 15.07.2015). Svedok Y. V., ani žalobca sa nedostavili na ústne pojednávanie, Y. V. správcu dane nekontaktoval, svoju neúčasť na ústnom pojednávaní neospravedlnil (UZA č. 20530838/2015 z 17.07.2015).

20. Nemožno teda podľa názoru sťažovateľa hovoriť o pasivite správcu dane, ani o formálnom predvolaní svedka p. V.. Správca dane nevie zabezpečiť prítomnosť osoby na vypočutí, môže iba využiť všetky zákonné možnosti v zmysle daňového poriadku a tými sú predvolanie, opakované predvolanie a predvedenie.

21. V tejto súvislosti sťažovateľ poukázal na rozsudok Nejvyššího správního soudu ČR sp. zn. 2Afs 35/2009-91 z 22.05.2009.

22. Sťažovateľ považoval za nesprávny názor súdu, že preberanie výpovede obvineného z trestného konania ako výpoveď svedka v daňovom konaní je neprípustné. Krajský súd v Trnave neuviedol žiadne zákonné ustanovenie, ktoré by tvorilo podklad pre tento právny názor. Sťažovateľ mal za to, že tento názor je v rozpore s § 24 ods. 4 daňového poriadku, ktorý stanovuje, že 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.

23. Dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku zaťažuje žalobcu, pretože on preukazuje

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, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

24. Sťažovateľ mal za to, že žalobca neunesol dôkazné bremeno v rámci konania, a preto nepreukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok, na ktoré sa odpočet DPH viaže. Výpoveď p. V., ktorou sa vyjadril pred orgánmi činnými v trestnom konaní bola len jedným z dôkazov, na základe ktorých správca dane spochybnil deklarované transakcie. Pri daňovom konaní sa uplatňuje zásada prejednávacia a nie zásada vyhľadávacia.

25. Správca dane síce vykonáva dokazovanie, ale v daňovom konaní sa objavujú prvky prejednávacej zásady, ktorá v spojení so zásadou voľného hodnotenia dôkazov (§ 3 ods. 3 daňového poriadku) spôsobuje, že každý (daňový subjekt, správca dane) je povinný preukazovať svoje tvrdenia a správca dane (odvolací orgán) hodnotí dôkazy predložené daňovým subjektom alebo získané ním samotným. Dôkazy sú hodnotené tak, aby správca dane správne určil daňovú povinnosť chrániac záujmy štátu a dbajúc na zachovanie práv daňových subjektov. Nepreukázanie tvrdených skutočností je neunesením dôkazného bremena v prípade neunesenia dôkazného bremena na strane daňového subjektu je jeho následkom neuznanie tvrdených skutočností za dokázané s príslušnými hmotno-právnymi následkami.

26. Sťažovateľ poukázal na pasivitu žalobcu, jeho ľahostajnosť, vyhýbanie sa správcovi dane, čím jednoznačne neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok, na ktoré sa odpočet DPH viaže. V zmysle uvedeného a s poukazom na citované rozsudky Najvyššieho súdu SR mal sťažovateľ za to, že práve tu došlo v napadnutom rozsudku k odklonu súdu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. h) SSP).

27. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti sťažovateľ navrhol, aby Najvyšší súd SR podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil rozsudok Krajského súdu v Trnave č. 14S/19/2016-58 zo dňa 06.04.2017 a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

28. Žalobca sa podanej kasačnej sťažnosti nevyjadril.

III.

Konanie na kasačnom súde

29. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) ako súd príslušný podľa ust. § 11 písm. g) SSP prejednal vec bez nariadenia pojednávania podľa ust. § 455 SSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR www.nsud.sk podľa ust. § 137 ods. 4 SSP v spojení s ust. § 452 ods. 1 SSP.

30. Senát Najvyššieho súdu SR konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) postupom podľa § 492 ods. 1 SSP preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

31. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/19/2016-58 zo dňa 06.04.2017, ktorým tento zrušil rozhodnutie sťažovateľa (žalovaného Finančného riaditeľstva SR) č. 102423311/2016 zo dňa 22.01.2016 a vec vrátil sťažovateľovi na ďalšie konanie, preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd SR ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutia sťažovateľa najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

32. Z obsahu administratívneho spisu mal kasačný súd za preukázané, že Daňový úrad Trnava (ďalej aj „správca dane“) vykonal u žalobcu (ďalej aj „daňový subjekt“) daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobia február - december 2013 na základe oznámenia o daňovej

kontrole č. 9201402/5/4612778/2014 z 10.10.2014 s termínom začatia dňa 13.10.2014 (doručené 16.10.2014).

33. Dňa 13.07.2015 zaslal správca dane daňovému subjektu oznámenie č. 20491179/2015, v ktorom mu oznámil, že dňa 20.08.2015 si u správcu dane môže v súvislosti s výkonom daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie február - december 2013 uplatniť svoje právo vyjadriť sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené vyjadrenia k nim v zmysle § 45 ods. 1 písm. f) daňového poriadku. Toto oznámenie bolo doručené dňa 24.07.2015. Pretože sa konateľ daňového subjektu v deň uvedený v oznámení k správcovi dane na ústne pojednávanie nedostavil, správca dane spísal úradný záznam (ďalej len „UZA“) č. 20708875/2015 z 21.08.2015, v ktorom je okrem iného uvedené, že konateľ daňového subjektu sa v deň uvedený v oznámení k správcovi dane nedostavil, správcu dane nekontaktoval a tým svoje právo vyjadriť sa k zisteniam správcu dane neuplatnil.

34. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane Protokol č. 20766504/2015 z 03.09.2015, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole č. 20777143/2015 z 07.09.2015, doručený 17.09.2015. Vo výzve na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole správca dane daňový subjekt poučil, že je v súlade s § 46 ods. 8 daňového poriadku oprávnený vyjadriť sa k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy, súčasne vo výzve určil lehotu, a to najneskôr do 15 pracovných dní odo dňa doručenia výzvy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Lehota na vyjadrenie uplynula 08.10.2015.

35. Daňový subjekt dňa 09.10.2015 doručil do elektronickej podateľne FS SR nasledujúce podania - č. 612845100/2015, 612845012/2015, 612844942/2015, 612844832/2015, 612844626/2015, 612844152/2015, 612843951/2015, 612843686/2015, 612843592/2015, 612843362/2015, 612843186/2015 a písomne do podateľne dňa 09.10.2015 vyjadrenie k výzve č. 20777143/2015.

36. Správca dane preveroval funkčnosť portálu daňovej správy prostredníctvom technickej podpory. Odpoveď mu bola doručená 16.10.2015 a je v nej uvedené, že po preverení v Prevádzkovom denníku PFS dňa 08.10.2015 nie je evidovaný výpadok - podávanie cez portál, aj cez aplikáciu eDANE bolo funkčné. Ak mal daňový subjekt problém s podaním všeobecného tlačiva, mal napísať cez portál dotaz - kontaktujte nás.

37. Správca dane spísal UZA č. 21001237/2015 dňa 15.10.2015, ktorého predmetom bolo nevyjadrenie sa daňového subjektu k zisteniam uvedeným v protokole č. 20766504/2015 z 07.09.2015 na základe výzvy č. 20777143/2015 z 07.09.2015 a súčasne zaslal daňovému subjektu oznámenie č. 21005530/2015 z 16.10.2015 (doručené 05.11.2015), v ktorom mu oznámil, že jeho vyjadrenia boli doručené po lehote určenej správcovi dane vo výzve, t. j. po dni 08.10.2015. Pretože sa daňový subjekt nevyjadril k protokolu v lehote určenej správcovi dane vo výzve, správca dane vydá rozhodnutie.

38. Dňa 19.10.2015 správca dane vydal napadnuté rozhodnutie (doručené 26.10.2015). Dňa 10.11.2015 bolo správcovi dane doručené odvolanie voči napadnutému rozhodnutiu.

39. Daňový subjekt podal za kontrolované zdaňovacie obdobie september 2013 riadne daňové priznanie dňa 25.10.2013, v ktorom deklaroval vlastnú daňovú povinnosť vo výške 138,29 eura.

40. Podľa predložených dokladov si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil odpočítanie dane (okrem iných plení) z dodávateľských faktúr za nákup poľnohospodárskych komodít od dodávateľa Spiritis, s. r. o., J. Kráľa 161, 962 71 Dudince, IČO: 45 489 173

- č. 2013048 z 04.09.2013 vo výške základ dane (ďalej len „ZD“): 32 755,80 eura, DPH 20 % 6 551,16 eura, spolu 39 306,96 eura, predmet dodania - kukurica v množstve 198,52 t;

- č. 2013049 z 05.09.2013 vo výške ZD: 33 376,20 eura, DPH 20 % 6 675,24 eura, spolu 40 051,44 eura, predmet dodania - kukurica v množstve 202,28 t;

- č. 2013050 z 06.09.2013 vo výške ZD: 33 630,30 eura, DPH 20 % 6 726,06 eura, spolu 40 356,36 eura, predmet dodania - kukurica v množstve 203,82 t;
- č. 2013052 z 10.09.2013 vo výške ZD: 19 375,00 eura, DPH 20 % 3 875,00 eura, spolu 23 250,00 eura; predmet dodania - pšenica v množstve 155,00 t;
- č. 2013053 z 24.09.2013 vo výške ZD: 18 281,00 eura, DPH 20 % 3 656,20 eura, spolu 21 937,20 eura; predmet dodania - pšenica v množstve 75t + 73 t;
- č. 2013055 z 26.09.2013 vo výške ZD: 29 937,50 eura, DPH 20 % 5 987,50 eura, spolu 35 925,00 eura; predmet dodania - pšenica v množstve 239,50 t;
v celkovej výške ZD 167 355,80 eura, DPH 20 % 33 471,16 eura (ďalej len „sporné faktúry“).

41. Daňový subjekt v kontrolovanom zdaňovacom období vykázal uskutočnené zdaniteľné obchody predovšetkým pre odberateľa IMPEX Č V s.r.o., Belecká 39, 941 48 Podhájska, IČO: 44 152 761, TRITICA - odbytové družstvo, družstvo, Hospodárska 53, Trnava, IČO: 36 254 240 (ďalej len „TRITICA“) a iných.

42. Dňa 21.11.2014 sa správca dane telefonicky skontaktoval s daňovým subjektom vo veci zaslania požadovaných dokladov k daňovej kontrole začatej dňa 13.10.2014 a dohodol sa s konateľom, že zoznam požadovaných dokladov mu zašle na e-mail H. Následne bol na uvedenú e-mailovú adresu daňového subjektu zaslaný e-mail, v ktorom je uvedené, že na základe telefonického rozhovoru správca dane prosí o zaslanie dokladov daňového subjektu - evidencia DPH za rok 2013 a výpisy z bankových účtov za rok 2013.

43. Správca dane zaslal výzvu č. 9201402/5/5244467/2014 z 01.12.2014, v ktorej požadoval v lehote 15 dní odo dňa doručenia predmetnej výzvy predložiť evidenciu DPH za február - december 2013 a výpisy z bankových účtov za február - december 2013 (doručená 05.12.2014). Požadované doklady daňový subjekt predložil 18.12.2014 (potvrdenie o zapožičaní dokladov a iných vecí č. 9201402/5/5464341/2014).

44. Za účelom preverenia práva platiteľa na odpočítanie dane v kontrolovanom zdaňovacom období z dodávateľských faktúr vystavených dodávateľom Spiritis, s. r. o. zaslal správca dane dožiadanie na Daňový úrad Banská Bystrica (č. 9201402/5/5256719/2014 z 01.12.2014). Odpoveď na predmetné dožiadanie bola správcovi dane doručená 30.12.2014. Z tejto odpovede okrem iného vyplýva, že miestne príslušný správca dane opakovane vykonal miestne zisťovanie v sídle spoločnosti. Sídlom sa nachádza v bytovom dome na 1. poschodí, majiteľ bytu Y. W., ktorý je spoločníkom spoločnosti Spiritis, s. r. o. V čase miestneho zisťovania boli dvere uzamknuté a na zvonenie nikto neotvoril. V odpovedi je uvedené, že spoločnosť Spiritis, s. r. o. podala naposledy daňové priznanie na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2013. Výzvy na podanie daňových priznaní buď nie sú preberané v odbernej lehote, alebo ak sú prevzaté, sú ignorované. Spoločnosť má stanoveného od 26.02.2014 zástupcu v daňovom konaní na základe generálnej plnej moci p. V. Y., ktorý sa v mieste svojho trvalého bydliska nezdržiava a poštu správcu dane nepreberá. Prílohou odpovede je kópia zápisnice o výsluchu obvineného - Y. V. z 20.05.2014 č. ČVS: PPZ-604/NKA-FP-ST-2013, ktorú vykonala Národná kriminálna agentúra a z ktorej okrem iného vyplýva, že daňové doklady, ktoré sú predmetom dožiadania sa nachádzajú na policii.

45. Predmetnou zápisnicou správca dane už disponoval (UZA 9201402/5/4384673/2014 z 25.09.2014). V predmetnej zápisnici dňa 20.05.2014 splnomocnený zástupca spoločnosti Spiritis, s. r. o. p. V. okrem iného uviedol, že začiatkom roku 2013, alebo koncom roku 2012 začal na internete hľadať spoločnosť na odkúpenie, mal záujem o spoločnosť, ktorá bola platcom DPH. Bol už viackrát súdne trestaný, preto sa štatutárom spoločnosti stal p. Dezider Hvižďalka. Novonadobudnutá spoločnosť sa mala zaoberať nákupom a predajom poľnohospodárskych komodít a aj stavebnou činnosťou. Po nadobudnutí spoločnosti, ktorá bola s názvom Spiritis, s. r. o. a mala sídlo v Bratislave, zmenili sídlo do Dudiniec. K vedeniu účtovníctva uviedol, že vystavoval faktúry za spoločnosť, ktoré p. Hvižďalka podpisoval, následne ich doručil účtovníčke. Spoločnosť TRITICA, ako aj daňový subjekt zastupoval len p. Komarňanský, s nikým iným v mene týchto spoločností nejednal. Obchody prebiehali tak, že p. Komarňanský si zabezpečoval tovar a oni mu ho len vyfakturovali ako jeho dodávateľ. P. V. p.

Komarňanskému vždy zatelefonoval, čo má byť uvedené na faktúrach a p. Komarňanský mu uviedol, kde bol tovar naložený, kde bol vyložený, evidenčné číslo vozidla, druh tovaru a jeho čistú váhu. P. V. potom vystavil faktúru, ktorú podpísal p. Hvíždalka a p. Komarňanský poslal na účet spoločnosti finančné prostriedky uvedené na faktúre na variabilný symbol, ktorý mu p. V. povedal. Po tom ako dorazili finančné prostriedky, p. V. ich z účtu vybral, ponechal si dohodnutú províziu (5 % z objemu fakturovanej sumy bez DPH) a zvyšok v hotovosti vrátil p. Komarňanskému. Takto sa to dialo počas celej existencie Spiritis, s. r. o. do vykonania domových prehliadok. To čo mu uvádzal p. Komarňanský, aby uviedol na faktúry, nikdy nijakým spôsobom neoveroval. Nikdy nebol na ním uvádzanej nakládke ani vykládke tovaru, nikdy nevidel ani žiadne ním uvádzané auto, ktoré malo vykonať prepravu. Nevedel sa vyjadriť k tomu, či tovar v druhu a množstve, ktorý požadoval uviesť na faktúru mu v skutočnosti bol aj dodaný. Ak čiastka presahovala sumu 10 000,00 eur, čo bol maximálny výber na pobočke, tak prešiel viac pobočiek bánk, kým nemal v hotovosti sumu potrebnú vrátiť p. Komarňanskému. Takto to bolo počas celého obchodovania s p. Komarňanským, či už pri TRITICE alebo daňovom subjekte. K dodávateľom spoločnosti Spiritis, s. r. o., resp. k spoločnostiam, od ktorých mali faktúry na vstupe, aby vykryli tovar pre p. Komarňanského, okrem iného uviedol, že v skutočnosti im nikdy žiadny tovar menovaná spoločnosť nedodala, išlo iba o fakturovanie dodávok tovaru.

46. Predvolaním č. 20166217/2015 z 30.04.2015 správca dane v zmysle § 20 ods. 1 daňového poriadku predvolal na ústne pojednávanie v súvislosti s výkonom daňovej kontroly konateľa daňového subjektu Ing. Jozefa Komarňanského, ktoré sa malo uskutočniť 29.05.2015. Predvolanie bolo doručené 15.05.2015. Ing. Jozef Komarňanský sa v deň uvedený v predvolaní nedostavil. Svoju neprítomnosť telefonicky ospravedlnil a so správcou dane dohodol náhradný termín ústneho pojednávania na 09.06.2015, o čom správca dane spísal UZA č. 20295735/2015. Konateľ daňového subjektu sa na ústne pojednávanie, ktoré bolo telefonicky dohodnuté na 09.06.2015, nedostavil a svoju neprítomnosť neospravedlnil (UZA č. 20348776/2015).

47. Konateľ daňového subjektu sa dostavil k správcovi dane dňa 12.06.2015, a to na základe Upovedomenia o vypočutí svedka č. 20208700/2015 zo dňa 11.05.2015 (UZA č. 20368396/2015). Správca dane s konateľom daňového subjektu spísal Zápisnicu o ústnom pojednávaní (ďalej len „ZUP“) č. 20294070/2015, ktorej predmetom bolo poskytnutie informácií k daňovej kontrole. Ing. Jozef Komarňanský sa do zápisnice okrem iného vyjadril, že miestom podnikania daňového subjektu je celé Slovensko, ale sídlo spoločnosti je na Hospodárskej 53, Tmava v prenajatej kancelárii od spoločnosti TAJ s.r.o. Na otázku správcu dane, či využíval v roku 2013 pre svoju činnosť zriadenú prevádzku alebo iné priestory, napr. výrobné prevádzky, sklady, kancelárie a či vlastní, resp. prenajíma skladové priestory, Ing. Komarňanský uviedol, že skladové priestory si prenajímajú podľa konkrétneho obchodu, ako obchodníci s obilím využívajú skladové priestory pestovateľov alebo ďalších obchodných partnerov, ktorí majú na to podmienky. Tiež využívajú verejné sklady (bývalé poľnonákupy, ktoré spĺňali kritériá na skladovanie obilnín, aby bolo zabezpečené proti odcudzeniu, znehodnoteniu. Sú oprávnené prijímať tovar a sú certifikované). Ing. Komarňanský sa nevedel vyjadriť, či sa verejné sklady využívali v roku 2013. Daňový subjekt zamestnával na pracovnú zmluvu na dobu neurčitú p. W. a p. X., na externú zmluvu na živnosť mu robí p. P. účtovníctvo. Prevažujúcim predmetom podnikateľskej činnosti bol obchod s poľnohospodárskymi komoditami - veľkoobchod, čo predstavuje nákup poľnohospodárskych produktov ako sú pšenica, jačmeň, repka olejná, snečnica, posúdenie ich kvality z hľadiska potrebných znakov na realizáciu, v prípade nutnosti zabezpečenie pozberového ošetrovania, čistenia a sušenia, distribúcia konečným spracovateľom mlynom, sladovňami, liehovarom, príp. predaj do zahraničia. Ing. Komarňanský uviedol, že posúdenie kvality sa uskutočnilo odobratím vzorky, ktorú odobral on, pestovateľ, jeho zamestnanci. Vzorky boli odobraté u pestovateľa v sklade, odkiaľ bol ponúknutý tovar v certifikovanom laboratóriu Agropodnik Tmava alebo Dvory nad Žitavou, Slovenské liehovary a likérky Leopoldov, a.s., Sladovňa SESSLER, a.s., prípadne Bureál Veritas (špecializovaná organizácia, ktorá má celosvetovú garanciu). Niektorými výsledkami rozborov daňový subjekt disponuje. Na otázku, či boli vystavené faktúry za rozbor vzoriek, uviedol, že pokiaľ fakturovali, áno. Pokiaľ bola objednávka zahraničného odberateľa, fakturácia prebehla na ľarchu odberateľa. Daňový subjekt bol následne informovaný o parametroch tovaru. Pri dodávkach do Mlynu Kolárovo a Sladovne SESSLER boli rozboru robené v laboratóriách odberateľa bezodplatne. Rozbory sa robili pred uzatvorením zmluvy, aby sa posúdila kvalita a z toho sa odvíja cena, a teda aj možnosť, či vyhovuje tovar norme STN. Daňový

subjekt vlastnil dopravné prostriedky - osobné vozidlá a výpočtovú techniku, pozemky. Na otázku správcu dane akým spôsobom bola v kontrolovanom zdaňovacom období vykonávaná preprava tovaru, uviedol, že preprava tovaru bola vykonaná podľa parity dohodnutej v zmluve, a to podľa toho či sa nakupovalo v parite FCA, t. j. na pestovateľa alebo dodávateľa alebo v parite DDU, t. j. s dodávkou na miesto spracovania. Pokiaľ dodávku nevykonával odberateľ alebo dodávateľ, tak prepravu objednával daňový subjekt na vlastné náklady u špedičných firiem. Bolo ich veľa - napr. DADATRANS, Homáček, LM farm, Miklovič a ďalší. Daňový subjekt je členom odbytového družstva TRITICA a medzi nimi prebehli obchody. Ing. Jozef Komarňanský je predsedom odbytového družstva. V niektorých prípadoch bola podpísaná zmluva. Daňový subjekt prijal poddodávku odbytového družstva. Z nejakého obchodného dôvodu mala TRITICA lepší vzťah k pestovateľovi a zdroju, napr. že bola členom družstva TRITICA a daňový subjekt mal dlhodobý obchodný vzťah na spracovateľa tej konkrétnej komodity alebo na export. Z toho dôvodu došlo aj k obchodnému vzťahu TRITICA ako dodávateľa a daňového subjektu ako odberateľa, ktorý tovar predával spracovateľovi. Na faktúrach je uvedený sklad, kde sa tovar nachádzal aj ŠPZ auta, ktorým bol tovar dopravený. Tovar nakladal v sklade pestovateľ alebo skladovateľ svojimi alebo prenajatými prostriedkami. Miesto nakládky je uvedené na faktúrach alebo na dodacích listoch. Pri nakládke bol buď šofér z ošpedičnej firmy a bol prevzatý u konečného spracovateľa. Prepravu objednávala pravdepodobne TRITICA. Úhrady prebehli bankovým prevodom alebo zápočtom. Podľa tovarov a miest nakládky, boli to slovenskí pestovatelia, od ktorých TRITICA tovar kúpila a predávala daňovému subjektu. Pri sprostredkovaní obchodu išlo o zabezpečenie prieskumu a informovanosti o situácii na trhu, možnosti nákupu, odbytu, cenových reláciách.

48. Na otázku správcu dane, či obchodoval s spoločnosťou Spiritis, s. r. o. a prijal dodávateľské faktúry, ktoré sú uvedené v ZUP (boli mu predložené k nahliadnutiu), uviedol, že k uzatvoreniu zmlúv a dodávok došlo na základe inzerátov na internete na stránke A. Ing. Komarňanského kontaktoval Y. V. ako splnomocnený zástupca firmy Spiritis, s. r. o., poznal ho z minulosti z obchodnej činnosti. Na základe konkrétneho dopytu na tovary mu ponúkol dodávku komodít. K tomu bola uzatvorená zmluva s konateľom spoločnosti p. Hvižďalkom a daňovým subjektom. Miesta dodávky sú uvedené na faktúrach. Konkrétne v mesiaci máj sa dodávka uskutočnila na stredisku Lukov Dvor. Tovar obstaral Y. V. Tovar bol na Lukovom Dvore v skladovom priestore O. X., Tvrdšovce, ktorý je vlastníkom skladovacieho priestoru. Tam bola kukurica voľne uložená, vysypaná v sklade. Pán X. zabezpečil nakládku a odváženie. V prípade, že sa nakladalo na kamióny, ktoré odvážali tovar - kukuricu do zahraničia, Ing. Jozef Komarňanský alebo jeho zamestnanci sa zúčastnili nakládky a potvrdzovania CMR. Dopravu zabezpečil odberateľ zo zahraničia - Maďarska, Česka alebo Poľska. Išlo o kukuricu v mesiaci máj, jún 2013. Kde bol tovar vypestovaný a aký bol jeho pôvod Ing. Komarňanský nevedel uviesť, odporučil správcu dane na konateľa alebo splnomocneného zástupcu spoločnosti Spiritis, s. r. o. Ďalej uviedol, že v ostatných mesiacoch bol vykonávaný obchod s komoditami repka olejná, pšenica, kukurica, jačmeň. Na dodacích listoch je uvedené kde sa tovar nakladal. Nejaký tovar sa dodával aj na Slovensko AMYLUM Boleráz a.s. (kukurica vlhká). Úhrady prebiehali bankovým prevodom alebo zápočtom. Myslí si, že všetky faktúry boli uhradené.

49. V tejto ZUP sa Ing. Komarňanský vyjadril aj k obchodom so spoločnosťami RI-DI-8 s. r. o., IČO: 46 320 113, K2 Business Group s. r. o., IČO: 46 588 175 a Consulting IGI s.r.o., IČO: 44 268 521. Na tomto ústnom pojednávaní boli prijaté opatrenia a závery, uvedené v ZUP, že do 30.06.2015 budú elektronicky podané nasledovné doklady - prehľad pohybu účtu č. 132 za rok 2013, prehľad nákupu po položkách s uvedením množstva a ceny, ku konkrétnym dodávkam - dodávateľským faktúram doložiť konkrétne čísla odberateľských faktúr, účtovný denník za rok 2013. Daňový subjekt v určenej lehote požadované doklady nepredložil (UZA č. 20483692/2015 z 09.07.2015).

50. Správca dane zaslal daňovému subjektu Výzvu na predloženie dôkazov č. 20360278/2015 zo dňa 01.07.2015, ktorá sa vrátila správcovi dane späť s poznámkou „zásielka neprevzatá v odbernej lehote“. V predmetnej výzve správca dane okrem iného vyzval daňový subjekt na predloženie - prehľadu pohybu účtu č. 132 za rok 2013, prehľad nákupu po položkách s uvedením množstva a ceny, ku konkrétnym dodávkam - dodávateľským faktúram doložiť konkrétne čísla odberateľských faktúr, účtovný denník za rok 2013 a aby sa vyjadril k ďalším správcovi dane požadovaným skutočnostiam.

51. Ďalšia výzva na predloženie dôkazov č. 20471596/2015 z 07.07.2015 bola daňovému subjektu doručená dňa 13.07.2015. Dňa 11.08.2015 telefonicky kontaktoval správcu dane Ing. Komárňanský a požiadal o predĺženie termínu na podanie vyjadrení k tejto výzve na predloženie dôkazov. Dohodli sa na predložení vyjadrení do 31.08.2015 (UZA 20652980/2015).

52. Správca dane predvolal konateľa dodávateľa Spiritis, s. r. o. p. Dezidera Hvižďalku (predvolanie na výsluch svedka č. 20372105/2015 z 15.06.2015, doručené 26.06.2015) a splnomocneného zástupcu spoločnosti Spiritis, s. r. o. p. Y. V. (predvolanie na výsluch svedka č. 20372719/2015 z 15.06.2015, doručené 19.06.2015). O konaní ústnych pojednávaní bol daňový subjekt upovedomený (č. 20372895/2015 z 15.06.2015, doručené 26.06.2015).

53. Dňa 15.07.2015 správcu dane telefonicky kontaktoval svedok Dezider Hvižďalka, ktorý ospravedlnil svoju neprítomnosť na ústnom pojednávaní (UZA č. 20516393/2015 z 15.07.2015). Svedok Y. V., ani daňový subjekt sa nedostavili na ústne pojednávanie, Y. V. správcu dane nekontaktoval, svoju neúčast' na ústnom pojednávaní neospravedlnil (UZA č. 20530838/2015 z 17.07.2015).

54. Správca dane vyhodnotil dôkazy a zistené skutočnosti nasledovne - dodávateľ Spiritis, s. r. o. podal posledné daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie jún 2013. Na výzvy správu dane nereagoval. Splnomocnený zástupca V. Y., na základe generálnej plnej moci sa v mieste svojho trvalého bydliska nezdržiaval, poštu správcu dane nepreberal. V zápisnici o výsluchu Y. V. dňa 20.05.2014, ktorú vykonala Národná kriminálna agentúra sa p. Y. V. vyjadril o uskutočnení obchodného vzťahu. Na základe vyjadrenia p. V. mal správca dane za preukázané, že zdaniteľné plnenie sa reálne neuskutočnilo tak, ako deklarujú sporné faktúry a v napadnutom rozhodnutí vyslovil záver, že kontrolovaný daňový subjekt uplatnením práva na odpočítanie dane a odpočítaním dane zo sporných faktúr za deklarovaný nákup poľnohospodárskych komodít porušil príslušné ustanovenia zákona č. 222/2004 Z. z. - § 49 ods. 1 zákona o DPH, podľa ktorého právo odpočítať daň z tovarov alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť, pričom daňová povinnosť z deklarovaného tovaru a služieb za dodanie poľnohospodárskych komodít nevznikla v kontrolovanom zdaňovacom období, pretože dodanie uvedených tovarov tak, ako to deklaroval daňový subjekt predloženými faktúrami sa reálne neuskutočnilo a § 49 ods. 2 zákona o DPH, podľa ktorého 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 podľa písmena a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané. Na základe vyššie uvedených skutočností správca dane nepriznal daňovému subjektu nárok na odpočítanie dane za kontrolované zdaňovacie obdobie zo sporných faktúr vo výške 33 471,16 eura.

IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

55. 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.

56. Podľa § 20 ods. 1, ods. 2 daňového poriadku, správca dane predvolá osobu, ktorej osobná účasť pri správe daní je nevyhnutná. V predvolaní súčasne upozorní na právne následky nedostavenia sa. Predvolanie sa doručuje do vlastných rúk.

Predvolaná osoba je povinná dostaviť sa na predvolanie správcu dane. Neúčast' na úkone pri správe daní je možné ospravedlniť zo závažných dôvodov alebo v dôsledku iných okolností hodných osobitného zreteľa. Ak sa predvolaná osoba bez ospravedlnenia nedostaví ani po opakovanom predvolaní, môže správca dane požiadať o jej predvedenie. Správca dane, ktorým je colný úrad, môže takúto osobu predviesť sám.

57. Podľa § 24 ods. 2, ods. 4 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.

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.

58. Podľa § 25 ods. 1, ods. 4 daňového poriadku, každý je povinný vypovedať na účely správy daní ako svedok o dôležitých okolnostiach, ak sú mu známe; musí vypovedať pravdivo a nič nezamlčať. Správca dane môže svedkovi uložiť povinnosť, aby sa dostavil osobne a vypovedal; ak sa svedok nedostaví, správca dane môže postupovať podľa § 20.

Ak vypovedá svedok, daňový subjekt alebo jeho zástupca má právo byť prítomný pri jeho vypočutí a klásť mu otázky. Správca dane je povinný o výsluchu svedka včas písomne vyrozumieť daňový subjekt alebo jeho zástupcu.

59. Podľa § 49 ods. 1, ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z., právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

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,
- b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

60. Podľa § 51 ods. 1, ods. 2, ods. 3, ods. 4, ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z., právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

- a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71 <.,
- b) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) je daň uvedená v záznamoch podľa § 70 <.,
- c) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c) má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu,
- d) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d) má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a), c) alebo písm. d) najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, ak do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplatňuje právo na odpočítanie dane, má doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d). Ak platiteľ nemá doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d) do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, vykoná odpočítanie dane v tom zdaňovacom období, v ktorom dostane doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d). Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo.

Ak v dôsledku oneskoreného doručenia faktúry je platiteľ povinný podať dodatočné daňové priznanie z dôvodu, že daňová povinnosť pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu vznikla podľa § 20 ods. 1 písm. b), má platiteľ právo vykonať odpočítanie dane v zdaňovacom období, za ktoré podáva dodatočné daňové priznanie, ak ku dňu podania dodatočného daňového priznania má faktúru.

Ak je účtovným obdobím platiteľa hospodársky rok, na účely odseku 2 sa kalendárnym rokom rozumie hospodársky rok.

Odpočítanie dane platiteľ vykoná tak, že od celkovej výšky dane za príslušné zdaňovacie obdobie odpočíta celkovú výšku odpočítateľnej dane za príslušné zdaňovacie obdobie.

61. Právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ, s výnimkou podľa ods. 3 a 6. 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 (§ 49 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH). 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.

62. Najvyšší súd SR ako súd kasačný mal z obsahu pripojeného administratívneho spisu za preukázané, že správca dane vo veci vykonal rozsiahle dokazovanie. Záver, ktorý bol zo zistených skutkových okolností v daňovom konaní ustálený, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH.

63. Z vykonaného dokazovania je aj podľa názoru kasačného súdu zrejmé, že žalobcom predložené daňové doklady nespĺňajú zákonné kritérium dostatočnej preukaznosti oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 49 ods. 1, ods. 2 v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

64. Záver krajského súdu, že žalobca v konaní pred daňovými orgánmi neunesol dôkazné bremeno, keď nepreukázal oprávnenosť odpočítania dane vierohodnými dokladmi, považuje kasačný súd za správny.

65. Podľa ust. 462 ods. 1 SSP, ak kasačný súd po preskúmaní zistí dôvodnosť kasačnej sťažnosti, rozhodne o zrušení napadnutého rozhodnutia a podľa povahy vráti vec krajskému súdu na ďalšie konanie alebo konanie zastaví, prípadne vec postúpi orgánu, do pôsobnosti ktorého patrí.

66. V danom prípade kasačný súd konštatoval dôvodnosť kasačnej sťažnosti, a preto postupom podľa vyššie citovaného ust. § 462 ods. 1 SSP rozhodol o zrušení rozhodnutia krajského súdu a vrátenia mu veci na ďalšie konanie.

67. 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 (§ 2 ods. 1, ods. 2 SSP).

68. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi predpismi.

69. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

70. V prejednávanej veci Krajský súd v Trnave napadnutým rozsudkom preskúmané rozhodnutie zrušil podľa ust. § 191 ods. 1 písm. e) SSP z dôvodu, že zistenie skutkového stavu orgánov verejnej správy bolo nedostačujúce pre riadne posúdenie veci.

71. Krajský súd vo svojom rozsudku vyslovil právny názor, že jedinou spôsobilou námietkou vo vzťahu k nezákonnosti rozhodnutia žalovaného (ďalej len „sťažovateľ“) je, že nebol zo strany správcu dane

vypočutý svedok Y. V., čím došlo k porušeniu ust. § 25 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. Krajský súd ďalej uviedol, že správca dane prevzal dôkaz získaný v trestnom konaní pre účely daňového konania, čo podľa názoru krajského súdu nie je možné. Ide o rozdielne postavenie jednej osoby v dvoch rozličných konaniach má za následok, že preberanie výpovede obvineného z trestného konania ako výpoveď svedka v daňovom konaní, v ktorom má táto výpoveď zásadný význam pre posúdenie oprávnenosti nároku daňového subjektu na zaplatenie rozdielu dane, je neprípustné.

72. Kasačný súd konštatuje, že s týmto názorom krajského súdu nie je možné súhlasiť.

73. V danom prípade z predloženého administratívneho spisu mal kasačný súd nesporne za preukázané, že správca dane vo veci uskutočnil rozsiahle dokazovanie. Správca dane vo veci predvolal ako svedka Y. V., ktorý sa na ústne pojednávanie nedostavil. Dňa 19.08.2014 zamestnanec správcu dane nahliadol u vyšetrovateľa PZ do vyšetrovacieho spisu, v ktorom sa nachádzala zápisnica o výsluchu Y. V., z ktorej vyplynulo: „...Splnomocnený zástupca spoločnosti Spiritis, s. r. o. sa dňa 20.05.2014 do zápisnice vyjadril, že začiatkom roku 2013 našiel na internete spoločnosť na odkúpenie, v ktorej sa po vzájomnej dohode stal konateľom Dezider Hvižďalka. Spoločnosť sa zaoberala nákupom a predajom poľnohospodárskych komodít. Za spoločnosť Spiritis, s. r. o. faktúry vystavoval Y. V. a konateľ Dezider Hvižďalka faktúry podpisoval. Y. V. pri obchodných vzťahoch uzatvorených so spoločnosťou SWC Trnava, spol. s r.o. jednal s Ing. Jozefom Komarňanským. Obchod prebiehal tak, že Ing. Komarňanský zabezpečil tovar a spoločnosť Spiritis, s. r. o. na tovar vystavila faktúry. Y. V. nikdy nebol pri nakládke ani vykládke tovaru, nevidel žiadny dopravný prostriedok. Ing. Komarňanský poslal potom na účet spoločnosti Spiritis, s. r. o. finančné prostriedky, ktoré Y. V. z účtu vybral. Výber do 10 000,- eur sa uskutočňoval na pobočke v banke, nad 10 000,- eur Y. V. vyberal v ďalších pobočkách bánk, pokiaľ nemal v hotovosti sumu potrebnú na vyplatenie Ing. Komarňanskému. Y. V. si ponechal dohodnutú províziu a zvyšok vrátil v hotovosti Ing. Komarňanskému“. Z nahliadnutia do spisu správca dane vyhotovil úradný záznam č. 9201402/5/4384673/2014 zo dňa 25.09.2014.

74. Podľa ust. § 20 daňového poriadku má správca dane povinnosť predvolať osobu, ktorej osobná účasť je pri správe daní nevyhnutná. Ktorú konkrétnu osobu je potrebné predvolať je na zvážení správcu dane.

75. V tomto prípade kasačný súd sa stotožňuje s právnym názorom sťažovateľa, že ust. § 25 daňového poriadku je formulované ako „povinnosť každej osoby vypovedať ako svedok“ a nie ako „povinnosť správcu dane vypočúť každú osobu ako svedka“. Vypočutie svedka je len jedným z viacerých procesných inštitútov za účelom zistenia skutočností relevantných pre správne určenie dane.

76. Z predloženého administratívneho spisu je nesporné, že správca dane viedol vo veci rozsiahle dokazovanie, vo veci predvolal pána V., ktorý však predvolanie odignoroval, na výsluch sa nedostavil a zostal pre správcu dane nekontaktným.

77. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na nesprávny názor krajského súdu, ako aj nesprávny názor žalobcu, ktorí obaja pripisujú hlavnú relevantnosť dokazovania v danej veci so zameraním na svedeckú výpoveď pána V..

78. Podľa názoru kasačného súdu nie je možné celé dokazovanie v daňovom konaní oprieť len o svedeckú výpoveď, resp. tvrdiť, že jej nezrealizovaním došlo k porušeniu zákona, či porušeniu práv účastníka konania. Daňový subjekt v daňovom konaní mal celý rad zákonných možností, ktorými mohol svoj nárok na odpočet dane preukázať.

79. V tomto prípade je potrebné poukázať najmä na vyššie citované ust. § 24 ods. 1 daňového poriadku, ktoré zaťažuje žalobcu, ktorý má preukázať skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane. Žalobca ako daňový subjekt vo veci má uniesť dôkazné bremeno a predložiť správcovi dane doklady splňujúce požiadavky stanovené zákonom. To znamená, že pokiaľ si žalobca uplatnil nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný sám preukázať, že zdaniteľné obchody boli

reálne uskutočnené. Kasačný súd konštatuje, že samotné preukázanie dodávok tovaru založené na svedeckej výpovedi nemožno považovať za dôkaz, na základe ktorého si môže daňový subjekt uplatniť odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH.

80. Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii, predložení dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané. V daňovom konaní je dôkazné bremeno na platiteľovi, ktorý preukazuje všetky skutočnosti a ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

81. V tomto prípade kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR 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 (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania DPH) 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 DPH uznaný ako oprávnený...“.

82. V prípade týkajúcom sa žalobcu bola spochybnená existencia tovaru, ktorý mal byť predmetom obchodovania, ktorého splnenie žalobca opieral o svedeckú výpoveď.

83. V tejto súvislosti kasačný súd udáva, že bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy preukazujúce, že predmet obchodu skutočne existoval. Mal predložiť dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia, ako aj komunikácia s klientmi prípadne odberateľmi sa reálne uskutočnila.

84. Vo svetle výsledkov vykonaného dokazovania, kedy správca dane aplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, možno konštatovať, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil, sťažovateľ (žalovaný) ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Vzhľadom na skutočnosť spochybnenia existencie prevádzaného tovaru a reálnosti tohto obchodného reťazca (deklarované zdanené plnenia) sa javí, že žalobca dôkazné bremeno neunesol.

85. Po preskúmaní veci kasačný súd konštatuje, že neboli zistené žiadne porušenia zásad daňového konania, pričom daňové orgány vykonali riadne dokazovanie a sťažovateľ prihliadol na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Postup sťažovateľa, ako aj preskúmané rozhodnutie boli v súlade so zákonom.

86. O trovách konania kasačný súd rozhodol podľa ust. § 467 ods. 1, ods. 3 SSP v spojení s ust. § 175 a nasl. SSP

87. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia 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.