

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 4Sžfk/68/2017  
Identifikačné číslo spisu: 2016200065  
Dátum vydania rozhodnutia: 11.09.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:2016200065.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej, PhD. a zo sudcov JUDr. Nory Halmovej a Mgr. Viliama Pohančenika, v právnej veci žalobcu: GAZDA SLOVAKIA, spol. s r.o., so sídlom Bažantia 1126/7, Gabčíkovo, IČO: 34 144 803, právne zastúpený advokátkou: JUDr. Máriou Kuttnerovou, so sídlom Kozačeka 2003/40, Zvolen, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 21324333/2015 zo dňa 30. novembra 2015, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/12/2016-64 zo dňa 28. júna 2017, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/12/2016-64 zo dňa 28. júna 2017 z r u š u j e a v e c v r a c i a krajskému súdu na ďalšie konanie.

### Odôvodnenie

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave podľa § 191 ods. 1 písm. g/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 21324333/2015 zo dňa 30. novembra 2015 a vrátil mu vec na ďalšie konanie. Žalovaný týmto rozhodnutím podľa § 74 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 „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava, pobočka Piešťany (ďalej len „správca dane“) č. 20571273/2015 zo dňa 27. júla 2015, ktorým bol žalobcovi určený rozdiel v sume 145.375,92 € na dani z pridanej hodnoty a znížený nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2013 zo sumy 166.116,38 € na sumu 20.740,46 €. Krajský súd v Trnave napadnutým rozsudkom zároveň podľa § 191 ods. 3 písm. a/ SSP zrušil aj prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Trnava, pobočka Piešťany č. 20571273/2015 zo dňa 27. júla 2015.

1.2 Krajský súd v Trnave v odôvodnení napadnutého rozsudku konštatoval, že v prejednávanej veci došlo zo strany správcu dane k viacerým procesným pochybeniam, a to najmä tým, že žalobca ako

kontrolovaný daňový subjekt nemal vedomosť o výsluchu konateľa spoločnosti Tribano s.r.o., P. A. (viď zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9104407/5/5570358/2013/Đur1, Hur zo dňa 16.12.2013), dožiadaným Daňovým úradom v Bratislave, keď z predloženého daňového spisu súd nezistil, či uvedený dožiadaný daňový úrad predvolal alebo upovedomil o termíne ústneho pojednávania aj žalobcu. V spise sa totiž nenachádza predvolanie, ani doručenka svedčiaca o tom, že o takomto úkone bol kontrolovaný daňový subjekt (žalobca) upovedomený. Znamená to, že správca dane, resp. dožiadaný správca dane v priebehu daňovej kontroly nevytvoril podmienky pre realizáciu práva upraveného v § 25 ods. 4 Daňového poriadku, čím žalobcu poškodil na jeho právach počas daňového dokazovania. Takéto procesné pochybenie správcu dane môže mať dopad na zákonnosť rozhodnutia, pretože táto výpoveď bola podkladom pre rozhodnutie.

1.3 Takéto pochybenie správcu dane Krajský súd v Trnave konštatoval aj v súvislosti s úkonom miestneho zisťovania vykonaného dňa 11.11.2014 (zápisnica o miestnom zisťovaní č. 9214401/5/4994291/2014 zo dňa 11.11.2014), ktorým bolo preverované, či spoločnosť Europan TRANS, s.r.o. používala vozidlá na vykonanie prepravy tovaru. V rámci miestneho zisťovania ide taktiež o činnosť správcu dane, v rámci ktorej vyhľadáva dôkazy, preveruje a zisťuje skutočnosti, ktoré sú potrebné na účely správy daní. Žalobca sa o tomto miestnom zisťovaní dozvedel až zo zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 04.12.2014 (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9214401/5/5296551/2014 Hora), v závere ktorej bolo konštatované, že daňový subjekt má právo nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu (Europan TRANS, s.r.o.) v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu - žalobcu, ako i na právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia a predkladať dôkazy tak, ako to je ustanovené v § 45 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku.

1.4 V súvislosti s vyššie uvedenými procesnými pochybeniami Krajský súd v Trnave uviedol, že na daňové konanie sa vzťahuje pravidlo, že daňové orgány sú povinné postupovať ústavne konformným spôsobom, a preto, ak je v daňovom konaní v rámci dokazovania vykonávaný výsluch svedkov alebo iných osôb, ktoré sa vyjadrujú k preverovaným obchodným transakciám, týkajúcim sa kontrolovaného daňového subjektu a daňový subjekt nemá možnosť byť prítomný na takomto výsluchu a klásť pri ňom vypočúvaným osobám otázky, sú potom takto získané výpovede dôkaznými prostriedkami zabezpečenými správcom dane v rozpore so zákonom. Pre účely dokazovania v daňovom konaní je potrebné preferovať i pred dožiadaným správcom dane vykonanie dôkazov, a to bezprostredným spôsobom, aby sa mohol s týmito dôkazmi daňový subjekt bezprostredne oboznámiť a aby sa mohol vyjadriť ku všetkým vykonávaným dôkazom, a to sa týka aj úkonov realizovaných v súvislosti s miestnym zisťovaním.

1.5 K ostatným žalobným dôvodom Krajský súd v Trnave uviedol, že tieto neboli spôsobilé spochybniť zákonnosť postupu žalovaného, resp. správnosť záverov, na základe ktorých boli založené vydané rozhodnutia správnych orgánov. Krajský súd v Trnave sa ohľadom ďalších žalobných dôvodov stotožnil s argumentáciou žalovaného uvedenou v jeho písomnom vyjadrení zo dňa 17.03.2016, v ktorom podrobne reagoval na všetky ostatné žalobné námietky vznesené žalobcom.

1.6 Krajský súd v Trnave v závere odôvodnenia napadnutého rozsudku zdôraznil, že vyššie špecifikované procesné pochybenia správcu dane boli jediným dôvodom pre ktorý krajský súd zrušil rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane.

2.

2.1 Proti rozsudku Krajského súdu v Trnave podal žalovaný v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby kasačný súd rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/12/2016-64 zo dňa 28. júna 2017 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, a to z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ a h/ SSP.

2.2 Žalovaný v podanej kasačnej sťažnosti uviedol, že právne závery Krajského súdu v Trnave sú v rozpore s ustanoveniami Daňového poriadku.

2.3 K záveru Krajského súdu v Trnave, že postupom správcu dane bolo porušené právo žalobcu byť prítomný pri výsluchu svedka a klásť mu otázky v zmysle ustanovenia § 25 ods. 4 Daňového poriadku tým, že mu nebolo umožnené byť prítomný na ústnom pojednávaní dňa 16.12.2013 (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9104407/5/5570358/Ďurl, Hur zo dňa 16.12.2013) žalovaný v podanej kasačnej sťažnosti uviedol, že p. P. A. nevystupoval na predmetnom ústnom pojednávaní v pozícii svedka, ale vypovedal v mene právnickej osoby - spoločnosti Tribano s.r.o. ako osoba oprávnená konať za túto spoločnosť. Z dôvodu, že nešlo o výpoveď svedka, na predmetné ústne pojednávanie sa ustanovenie § 25 Daňového poriadku nevzťahuje, a preto nemohlo dôjsť ani k jeho porušeniu, ako to tvrdí Krajský súd v Trnave.

2.4 Žalovaný zdôraznil, že svedkom môže byť iba konkrétna fyzická osoba, ktorá je schopná vnímať udalosti a javy okolo seba, pamätať si vnímané skutočnosti a reprodukovat' obsah svojich vnemov. Podľa ustanovenia § 25 Daňového poriadku nemožno postupovať v prípade právnickej osoby, pretože táto nemôže byť svedkom. Pri preverovaní právnickej osoby je preto potrebné rozlišovať, či konkrétna osoba vypovedá ako svedok alebo ako zástupca právnickej osoby.

2.5 Vyššie uvedené závery možno podľa žalovaného aplikovať aj na ustanovenie § 45 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku, podľa znenia ktorého má daňový subjekt právo klásť svedkom a znalcom otázku na ústnom pojednávaní. Toto právo prislúcha kontrolovanému daňovému subjektu iba v prípade výpovede svedka a znalca, nie však v prípade ústneho pojednávania s osobou, ktorá je oprávnená konať za právnickú osobu.

2.6 Žalovaný v kasačnej sťažnosti poukázal na Zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 20429890/2015 zo dňa 26.06.2015, kedy p. A. vypovedal ako svedok a nie ako zástupca spoločnosti Tribano s.r.o. Predmetom zápisnice boli rovnaké skutočnosti ako v prípade Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 910447/5/5570358/Ďurl, Hur zo dňa 16.12.2013. Žalovaný zároveň zdôraznil, že žalobca bol o výsluchu riadne a včas upovedomený (upovedomenie č. 20314775/2015 zo dňa 03.06.2015), napriek tomu sa na výsluch bezdôvodne nedostavil a ani nepožiadaval o zmenu jeho termínu. Týmto postupom nevyužil svoje zákonné právo byť prítomný pri výsluchu a klásť svedkom otázky.

2.7 V súvislosti s miestnym zisťovaním vykonaným správcou dane dňa 11.11.2014 (Zápisnica o miestnom zisťovaní č. 9214401/5/4994291/2014 zo dňa 11.11.2014) žalovaný uviedol, že zo znenia § 45 ods. 1 Daňového poriadku vyplýva, že kontrolovaný daňový subjekt nemá právo byť upovedomený o vykonávaní miestneho zisťovania a ani byť prítomný na tomto miestnom zisťovaní, ale má iba právo nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania. Zo spisu ako aj z konštatovania Krajského súdu v Trnave vyplýva, že toto právo žalobcu bolo zo strany správcu dane dodržané.

2.8 Žalovaný poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5SŽf/60/2009 zo dňa 25. mája 2010, v zmysle ktorého skutočnosť, že žalobca nebol prítomný pri miestnom zisťovaní nemožno považovať za porušenie procesného zákona, nakoľko miestne zisťovanie je možné vykonať aj v neprítomnosti daňového subjektu, pričom o priebehu takéhoto miestneho zisťovania správca dane spíše úradný záznam, ktorý tvorí súčasť administratívneho spisu, a teda je daňovému subjektu k dispozícii v rámci procesného inštitútu nahliadnutia do spisu, prípadne je o jeho obsahu daňový subjekt informovaný správcou dane v rámci aplikácie prejednávacej zásady daňového konania.

2.9 Žalovaný v podanej kasačnej sťažnosti ďalej argumentoval, že v zmysle § 38 ods. 1 Daňového poriadku sú daňové subjekty, u ktorých sa vykonáva miestne zisťovanie, povinné sprístupniť svoje priestory a iné zákonom určené skutočnosti zamestnancom správcu dane, avšak už nie iným subjektom, a teda ani kontrolovanému daňovému subjektu. Výkladom Krajského súdu v Trnave by nastala absurdná situácia, kedy by bol výkon miestneho zisťovania nezákonný, pretože kontrolovaný daňový subjekt by sa ho nemohol osobne zúčastniť. Zároveň by však bolo obmedzené zákonné právo správcu dane vykonať miestne zisťovanie, čím by sa bránilo riadnemu výkonu správy daní.

2.10 K argumentu Krajského súdu v Trnave, že žalobca bol o miestnom zisťovaní realizovanom

správcom dane dňa 11.11.2014 oboznámený až zo zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 04.12.2014, žalovaný uviedol, že za účelom realizácie práv vyplývajúcich kontrolovanému daňovému subjektu z ustanovenia § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku (právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim), správca dane oboznamuje kontrolovaný daňový subjekt so zistenými skutočnosťami. Daňový poriadok však neustanovuje formu ani periodicitu tohto oboznamovania. Z formulácie ustanovenia vyplýva, že ide o právo daňového subjektu a nie povinnosť správcu dane a preto je oprávnené a dôvodné čakať iniciatívu predovšetkým zo strany kontrolovaného daňového subjektu, že sa bude zaujímať o stav daňovej kontroly a bude sa jej zároveň aktívne zúčastňovať.

2.11 Žalovaný mal za to, že v danom prípade neboli porušené žiadne práva žalobcu, nakoľko správca dane postupoval v súlade s ustanoveniami Daňového poriadku, žalobcu riadne oboznámil so všetkými skutočnosťami, umožnil mu nahliadať do všetkých dokladov, ktoré sú súčasťou spisu, upovedomoval žalobcu v prípadoch, v ktorých tak ustanovuje Daňový poriadok a vždy konal v súčinnosti so žalobcom. Podľa názoru žalovaného to bol práve žalobca, ktorý pristupoval laxne a nedbalo k svojim zákonným právam. Daňový subjekt má garantované určité procesné práva, avšak tieto práva môžu byť vykonávané iba v medziach stanovených zákonom. Dobrovoľné nevyužitie práv zo strany žalobcu nemožno posudzovať ako procesné pochybenie správcu dane.

2.12 V závere kasačnej sťažnosti žalovaný s prihliadnutím na vyššie uvedené skutočnosti konštatoval, že závery Krajského súdu v Trnave sú v priamom rozpore s Daňovým poriadkom, judikatúrou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky ako aj skutkovým stavom a napadnutý rozsudok vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP) a zároveň sa Krajský súd v Trnave v zmysle § 440 ods. 1 písm. h/ SSP odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

3.

3.1 Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril podaním doručeným Krajskému súdu v Trnave dňa 16.11.2017, v ktorom uviedol, že kasačná sťažnosť bola podaná oneskorene. Uvedené tvrdenie žalobca odôvodnil tým, že vychádzajúc z údajov obsiahnutých na doložke právoplatnosti, rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/12/2016-64 zo dňa 28. júna 2017 nadobudol právoplatnosť dňa 18.08.2017. Nakoľko žalovaný podal kasačnú sťažnosť až 21.08.2017 (doručená Krajskému súdu v Trnave), žalobca navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť v súlade s § 459 SSP uznesením odmietol ako neprípustnú z dôvodu, že bola podaná oneskorene.

3.2 V prípade, ak by Najvyšší súd Slovenskej republiky zaujal iný právny názor, žalobca navrhol rozsudok Krajského súdu v Trnave ako vecne a právne správny v plnom rozsahu potvrdiť a kasačnú sťažnosť zamietnuť.

4.

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

4.2 V konaní o kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky preskúmal rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/12/2016-64 zo dňa 28. júna 2017, ktorým zrušil rozhodnutie žalovaného č. 21324333/2015 zo dňa 30. novembra 2015, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Trnava, pobočka Piešťany č. 20571273/2015 zo dňa 27. júla 2015 a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane určil žalobcovi rozdiel v sume 145.375,92 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2013 zo sumy 166.116,38 € na sumu 20.740,46 €.

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

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

4.5 Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd Slovenskej republiky zistil, že správca dane vykonal u daňového subjektu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie júl 2013, ktorá bola začatá dňa 22.10.2013 (Oznámenie o výkone daňovej kontroly č. 9214401/5/4587510/2013/Hora zo dňa 10.10.2013). Daňová kontrola bola prerušená od 12.05.2014 do 16.07.2014 z dôvodu, že začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia - zaslanie medzinárodného dožiadania (rozhodnutie o prerušení kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti č. 9214401/5/1762243/2014/Hora zo dňa 06.05.2014).

4.6 Daňová kontrola bola ukončená doručením Protokolu č. 9214401/5/5366296/2014/Hora zo dňa 09.12.2014 spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole dňa 11.12.2014. Dňa 20.01.2015 bolo správcovi dane doručené vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole. Správca dane prerokoval pripomienky daňového subjektu dňa 19.03.2015, o čom bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 85778/2015. V súlade so závermi prijatými na ústnom pojednávaní, vykonal správca dane ďalšie šetrenia, o výsledku ktorých bol splnomocnený zástupca daňového subjektu oboznámený dňa 13.07.2015, o čom bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 20497739/2015. Pri ústnom pojednávaní sa splnomocnený zástupca daňového subjektu nevyjadril ani nenavrhol vykonanie ďalších dôkazov a preto správca dane vydal rozhodnutie č. 20571273/2015 zo dňa 27. júla 2015.

4.7 Kontrolou predložených dokladov bolo zistené, že v zdaňovacom období júl 2013 si daňový subjekt uplatnil odpočítanie dane za nákup repky v sume 128.457,12 € od dodávateľa Tribano s.r.o., Klincová 37/B, Bratislava, IČO: 47 240 288 (ďalej len "Tribano s.r.o.") a za nákup sójového šrotu v sume 16.918,80 € od dodávateľa IFRAM EDUCATION s.r.o., Prievidzka 34, Komárno, IČO: 44 405 359 (ďalej len "IFRAM EDUCATION s.r.o.").

4.8 Uskutočnenie zdaniteľných obchodov správca dane preveroval u dodávateľa Tribano s.r.o. Dožiadaný Daňový úrad Bratislava (dožiadanie č. 9214401/5/4999978/20 13/Hora) vykonal dňa 16.12.2013 ústne pojednávanie s konateľom Tribano s.r.o. - P. A. (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9104407/5/5570358/2013/Ďul, Hur). Pán A. na pojednávaní uviedol, že Tribano s.r.o. nemá žiadnych zamestnancov, nemá žiadne skladové priestory, ani si ich neprenajíma, vlastní iba osobné motorové vozidlo. Potvrdil vystavenie faktúr pre daňový subjekt v zdaňovacom období júl 2013 i dodanie tovaru ako je na nich deklarované. DPH z uvedených faktúr bola zaúčtovaná a priznaná v príslušnom zdaňovacom období. Objednávky boli vykonané ústne, žiadne písomné zmluvy ani objednávky neexistujú. Právo nakladať s tovarom ako vlastník prešlo dňom úhrady za dodanie tovaru. Tovar bol nakúpený od spoločnosti Chino s.r.o. a od spoločnosti KA SYSTEMAT SLOVAKIA s.r.o. Prepravu tovaru nevykonala spoločnosť Tribano s.r.o., ale Chino s.r.o. Konateľ Tribano s.r.o. nevedel uviesť, kto objednával prepravu, kde bol tovar nakladaný a kto bol prítomný pri nakládke a vykládke. Tovar bol vyložený v sklade v Gabčíkove.

4.9 Správca dane vykonal dňa 07.02.2014 u spoločnosti Chino s.r.o. miestne zisťovanie (Úradný záznam č. 9214401/5/497994/2014/Hora zo dňa 07.02.2014). Na adrese sídla sa označenie spoločnosti ani meno konateľa nenachádzalo. Spoločnosť Chino s.r.o. neumožnila preverenie obchodov ani dňa 06.03.2014 a 09.04.2014 (úradný záznam č. 9214401/5/855711/2014/Hora zo dňa 06.03.2014, úradný

záznam č. 9214401/511436413/2014/Hora zo dňa 09.04.2014). Spoločnosť Chino s.r.o. nereagovala ani na výzvu správcu dane na zapožičanie písomností. Správca dane predvolal konateľa spoločnosti, na ústne pojednávanie sa však nedostavil. Správca dane opätovne vykonal miestne zisťovanie u Chino s.r.o. dňa 08.10.2014 (úradný záznam č. 9214401/5/4563227/2014/Hora). Spoločnosť Chino s.r.o. v zdaňovacom období júl 2013 nepriznala žiadne zdaniteľné obchody a so správcom dane nekomunikovala, pričom spoločnosti bola zrušená registrácia pre DPH k 30.04.2014.

4.10 Správca dane opakovane vykonal miestne zisťovanie aj u spoločnosti KA SYSTEMAT SLOVAKIA s.r.o. na adrese sídla, rovnako bezúspešne ako v prípade spoločnosti Chino, s.r.o. (úradný záznam č. 9214401/5/855792/2014/Hora zo dňa 06.03.2014, č. 9214401/5/1436725/2014/Hora zo dňa 09.04.2014, č. 9214401/5/4563404/2014/Hora z 08.10.2014). Spoločnosť nereagovala ani na výzvu na zapožičanie písomností. Spoločnosť KA SYSTEMAT SLOVAKIA s.r.o. v zdaňovacom období júl 2013 nepriznala žiadne zdaniteľné obchody a so správcom dane nekomunikovala. K 25.03.2014 jej bola zrušená registrácia pre DPH.

4.11 O výsledkoch preverenia bol žalobca oboznámený dňa 09.10.2014 (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9214401/5/4567160/2014/Hora). Na návrh konateľa žalobcu správca dane preveril dodanie tovaru u dopravcov, ktorý mali deklarovaný tovar prepraviť.

4.12 Za týmto účelom vykonal správca dane dňa 11.11.2014 miestne zisťovanie u prepravnej spoločnosti European TRANS s.r.o. (Zápisnica o miestnom zisťovaní č. 9214401/5/4994291/2014 zo dňa 11.11.2014), v rámci ktorého bolo zistené, že spoločnosť v zdaňovacom období júl 2013 nevykonávala prepravu pre Tribano s.r.o. Vozidlami označenými na faktúrach bol prepravovaný tovar - repka na základe objednávky spoločnosti P-KZS Agro Kft., Maďarsko, IČ DPH: HU24312178 (ďalej len "P-KZS Agro Kft."). Prílohou k faktúram pre spoločnosť P-KZS Agro Kft. boli dodacie listy bez čísla s uvedením dátumu, s uvedením EČ vozidla a množstva tovaru, na ktorých v časti dodávateľ je odtlačok pečiatky Tribano s.r.o.

4.13 O výsledkoch zisťovania bol žalobca oboznámený na ústnom pojednávaní dňa 04.12.2014 (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 921401/5/5296551/2014/Hora). Pri prerokovaní pripomienok k protokolu, ktoré sa uskutočnilo dňa 19.03.2015 (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 85778/2015) žalobca navrhol, aby bola opätovne preverená spoločnosť Tribano s.r.o.

4.14 Dňa 10.04.2015 zaslal správca dane spoločnosti Tribano s.r.o. predvolanie (Predvolanie č. 20073824/2015). Na ústne pojednávanie, ktoré sa konalo dňa 29.04.2015, sa dostavil p. P. A. (úradný záznam č. 20162488/2015 zo dňa 29.04.2015). Vzhľadom na skutočnosť, že správca dane zistil, že p. P. A. nie je naďalej oprávnený konať za spoločnosť Tribano s.r.o. (zmena štatutárneho orgánu zo dňa 15.01.2015), nebolo možné ústne pojednávanie vykonať. Následne dňa 26.05.2015 bolo p. A. zaslané predvolanie na výsluch svedka č. 20251846/2015 zo dňa 20.05.2015. Žalobca sa výsluchu svedka, ktorý sa uskutočnil dňa 26.06.2015, nezúčastnil a to napriek skutočnosti, že bol o výsluchu p. A. oboznámený (upovedomenie o vypočutí svedka zo dňa 03.06.2015). Svedok na otázku správcu dane, či trvá na svojom vyjadrení, ktoré uviedol na ústnom pojednávaní dňa 16.12.2013 uviedol, že so všetkým súhlasí, okrem odpovede na otázku, či existuje zmluva o dodaní tovaru. Pri prvej výpovedi uviedol, že neexistuje, ale správne mala byť odpoveď, že písomná zmluva existuje, iba objednávky boli uskutočňované ústne. Nevedel však uviesť, či predmetnú zmluvu podpisoval. Svedok taktiež nevedel vysvetliť, prečo prepravca European TRANS s.r.o. disponuje dodacími listami bez čísla, na ktorých je v časti dodávateľ odtlačok pečiatky Tribano s.r.o., a ktoré mu boli predložené v Maďarsku od spoločnosti P-KZS Agro Kft., keď podľa jeho vyjadrenia prepravu nezabezpečoval.

4.15 O vykonaných úkonoch a výsledkoch šetrenia bol splnomocnený zástupca žalobcu oboznámený dňa 13.07.2015 (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 20497739/2015). S ohľadom na zistené skutočnosti správca dane nepriznal daňovému subjektu právo na odpočítanie dane z faktúr za nákup tovaru - repky od spoločnosti Tribano s.r.o. v sume 128.457,12 € v zdaňovacom období júl 2013.

4.16 Reálnosť obchodu so sôjovým šrotom preveroval správca dane u spoločnosti IFRAM EDUCATION, s.r.o. formou dožiadania. Z odpovede č. 941 0402/5/526556/14/Sze zo dňa 10.02.2014 bolo zistené, že na adrese sídla spoločnosti sa ekonomická činnosť nevykonáva, spoločnosť IFRAM EDUCATION s.r.o. je nekontaktná a neumožnila preverenie zdaniteľných obchodov.

4.17 Za účelom preverenia obchodov so sôjovým šrotom vykonal správca dane miestne zisťovanie na adrese sídla spoločnosti INFRAM EDUCATION s.r.o. Na adrese nebola zastihnutá žiadna osoba oprávnená konať za danú spoločnosť (Úradný záznam č.. 9214401/5/3299349/2014/Pla). Predvolanie zaslané na adresu sídla bolo prevzaté splnomocnencom, avšak na ústne pojednávanie sa nikto nedostavil. Správca dane zaslal opätovne predvolanie na adresu pobytu konateľa, ktoré sa vrátilo s poznámkou "non réclamé, resp. non kereste".

4.18 Správca dane formou medzinárodnej výmeny informácií preveroval dodanie tovaru od žalobcu pre spoločnosť Modern Logistic s.r.o. Podľa odpovede českej finančnej správy existujú doklady od daňového subjektu pre Modern Logistic s.r.o., avšak uskutočnenie obchodu nebolo potvrdené.

4.19 S výsledkami preverovania správca dane oboznámil daňový subjekt dňa 09.10.2014 (Zápisnica o ústnom pojednávaní čo 921440115/4567160/2014/Hora). Na základe zistených skutočností správca dane nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúr za nákup sôjového šrotu od spoločnosti IFRAM EDUCATION, s.r.o. v sume 16 918,80 € v zdaňovacom období júl 2013.

4.20 Rozhodnutím č. 20571273/2015 zo dňa 27. júla 2015 správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel v sume 145.375,92 € na dani z pridanej hodnoty a znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2013 zo sumy 166.116,38 € na sumu 20.740,46 €. Vôči tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný preskúmaným rozhodnutím č. 21324333/2015 zo dňa 30. novembra 2015 tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil.

5.

5.1 Podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v rozhodujúcom období (ďalej len „zákon o DPH“), platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

- 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 colnému orgánu v tuzemsku pri dovoze tovaru.

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

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

5.4 Podľa § 79 ods. 1 zákona o DPH, ak v zdaňovacom období vznikne platiteľovi nadmerný odpočet, odpočíta platiteľ nadmerný odpočet od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcom zdaňovacom období s výnimkou podľa odseku 2. Ak platiteľ nemôže odpočítať nadmerný odpočet od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcom zdaňovacom období, daňový úrad vráti neodpočítaný nadmerný odpočet alebo jeho neodpočítanú časť do 30 dní od podania daňového priznania za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol alebo do 30 dní od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania, ak platiteľ nebol povinný podať daňové priznanie (§ 78 ods. 1) za

zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol. Na účely tohto zákona sa nadmerným odpočtom rozumie prevýšenie celkovej výšky odpočítateľnej dane za príslušné zdaňovacie obdobie nad celkovou výškou dane za príslušné zdaňovacie obdobie okrem dane pri dovoze tovaru.

5.5 Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

5.6 Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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

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

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

5.10 Podľa § 38 ods. 1 Daňového poriadku, zamestnanec správcu dane má právo v dobe primeranej predmetu zisťovania, najmä v dobe prevádzky, na neobmedzený prístup na pozemky, do každej prevádzkovej budovy, miestnosti alebo miesta vrátane dopravných prostriedkov a prepravných obalov, k účtovným písomnostiam, záznamom a informáciám, a to aj na technických nosičoch dát, a vykonať obhliadku vecí v rozsahu nevyhnutne potrebnom na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona. Toto právo má aj ak ide o byt, ktorý daňový subjekt používa aj na podnikanie.

5.11 Podľa § 45 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo d/ nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu, e/ klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní, f/ vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim.

5.12 Podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku, 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.

6.

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

6.2 V prejednávanej veci je spornou otázka, či boli správcom dane pri preverovaní oprávnenosti nároku žalobcu na vrátenie nadmerného odpočtu dane za zdaňovacie obdobie júl 2013 dodržané zákonom stanovené procesné práva žalobcu v postavení daňového subjektu.

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

6.4 Najvyšší súd Slovenskej republiky mal z administratívneho spisu za preukázané, že Daňový úrad Bratislava vykonal na základe dožiadania správcu dane zo dňa 07.11.2013 preverenie u daňového subjektu Tribano s.r.o. (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9104407/5/5570358/2013/Ďur1, Hur zo dňa 16.12.2013). Ústneho pojednávania, predmetom ktorého bolo preverenie skutočností dôležitých pre zistenie oprávnenosti nároku žalobcu na vrátenie nadmerného odpočtu dane za dodanie repky na základe faktúr od spoločnosti Tribano s.r.o., sa zúčastnil p. P. A., konateľ spoločnosti Tribano s.r.o., ktorý správcovi dane predložil požadované dokumenty a vyjadril sa k otázkam správcu dane týkajúcich sa zdateľných obchodov - dodávky repky olejnej pre žalobcu. Správca dane o uvedenom úkone žalobcu nijakým spôsobom vopred neinformoval.

6.5 Žalovaný v kasačnej sťažnosti namietal závery Krajského súdu v Trnave, podľa ktorých dožiadaný správca dane konal v rozpore s ustanoveniami Daňového poriadku, keď neupovedomil kontrolovaný daňový subjekt o výsluchu p. A., čím žalobcu poškodil na jeho právach počas daňového dokazovania. Žalovaný v tejto súvislosti uviedol, že je potrebné rozlišovať medzi výsluchom svedka a výpoveďou osoby oprávnenej konať za spoločnosť, ktorá vypovedá v mene tejto právnickej osoby, čo bol podľa názoru žalovaného aj prípad p. A..

6.6 Ku kasačnej námietke žalovaného týkajúcej sa procesno-právneho postavenia p. A. na ústnom pojednávaní zo dňa 16.12.2013, Najvyšší súd Slovenskej republiky zaujal stanovisko, že v danom prípade je vyjadrenie konateľa dodávateľskej spoločnosti, spočívajúce v odpovediach na otázky položené správcom dane za účelom preverenia realizácie obchodov so žalobcom, jednoznačne potrebné považovať za dôkazný prostriedok - výsluch svedka, pretože obsahom výpovede p. A. boli skutočnosti, ktoré on sám vnímal vlastnými zmyslami a následne ich v rámci odpovedí na položené otázky reprodukoval správcovi dane. Najvyšší súd Slovenskej republiky vychádzajúc z uvedeného konštatoval, že postupom správcu dane, ktorý realizoval výsluch konateľa spoločnosti Tribano s.r.o., p. A., bez upovedomenia žalobcu ako kontrolovaného daňového subjektu, bolo porušené procesné právo žalobcu vyplývajúce mu z ustanovenia § 25 ods. 4 v spojení s § 45 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku.

6.7 Najvyšší súd Slovenskej republiky zároveň zdôraznil, že vzhľadom na skutočnosť, že správca dane vo vyrubovacom konaní v súlade s § 68 ods. 3 Daňového poriadku na návrh žalobcu pristúpil k ďalšiemu preverovaniu dodávok repky od spoločnosti Tribano s.r.o. prostredníctvom opätovného výsluchu svedka, p. A., o ktorom bol žalobca riadne a včas upovedomený, predmetom ktorého boli okrem iného aj skutočnosti totožné s tými, ku ktorým sa p. A. vyjadroval už na ústnom pojednávaní dňa 16.12.2013 (p. A. sa vo svojej výpovedi v rámci vyrubovacieho konania, odvolal na tvrdenia, ktoré poskytol na namietanom ústnom pojednávaní dňa 16.12.2013, odlišnú odpoveď uviedol iba k otázke týkajúcej sa existencie písomnej zmluvy o dodaní tovaru), Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel k záveru, že dodatočným procesným postupom správcu dane došlo k zhojeniu vyššie uvedenej vady daňového konania.

6.8 Uvedený záver potvrdzuje aj rozhodovacia prax a najnovšia judikatúra Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ktorý vo svojom rozhodnutí sp. zn. 1Sžf/80/2016 zo dňa 25. apríla 2017 konštatoval, že „Ak výsluch svedka v daňovom konaní nebol vykonaný pri zabezpečení účasti žalobcu, resp. jeho právneho zástupcu v súlade s platnými daňovými predpismi, tento nedostatok je možné napraviť tým, že pri ďalšom výsluchu tohto svedka, ktorý sa už realizuje v súlade so zákonom, sa svedok iba odvolá na svoju skoršiu výpoveď, nakoľko žalobcovi správca dane právo účasti zabezpečil.“

6.9 K námietke žalovaného ohľadom Krajským súdom v Trnave deklarovaného nedodržania zákonného postupu pri realizácii miestneho zisťovania vykonaného správcom dane dňa 11.11.2014 Najvyšší súd Slovenskej republiky uviedol, že súhlasí s názorom žalovaného vyjadreným v kasačnej sťažnosti, podľa ktorého správcovi dane nevyplýva zákonná povinnosť informovať kontrolovaný daňový subjekt o realizácii miestneho zisťovania u iného daňového subjektu, pričom zároveň zákon kontrolovanému daňovému subjektu nepriznáva ani procesné právo byť prítomný pri tomto miestnom zisťovaní. Oprávnením daňového subjektu v súvislosti s výkonom miestneho zisťovania u iného daňového subjektu je jeho právo následne nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania, ktoré bolo v prejednávanej veci dodržané.

6.10 Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 13.11.2017 žalobca poukázal na skutočnosť, že kasačná sťažnosť bola podľa jeho názoru podaná žalovaným oneskorene. K tomuto tvrdeniu Najvyšší súd Slovenskej republiky uviedol, že v zmysle ustanovenia § 443 ods. 2 písm. a/ SSP v spojení s § 69 ods. 3 SSP osobitná 30-dňová lehota na podanie kasačnej sťažnosti začala žalovanému plynúť deň nasledujúci po dni doručenia rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/12/2016-64 zo dňa 28. júna 2017, t. j. dňa 21.07.2017. Zákonom stanovená lehota žalovanému uplynula v súlade s ustanovením § 69 ods. 5 SSP, podľa znenia ktorého, ak koniec lehoty pripadne na sobotu alebo deň pracovného pokoja, posledným dňom lehoty je najbližší nasledujúci pracovný deň, až dňa 21.08.2017, nakoľko 30. deň lehoty pripadol na dátum 19.08.2017, t. j. na sobotu.

6.11 Lehota na podanie kasačnej sťažnosti má povahu procesnej lehoty, preto na jej dodržanie stačí, ak bola kasačná sťažnosť doručená v posledný deň lehoty krajskému súdu, ktorý napadnuté rozhodnutie vydal, alebo na kasačnom súde alebo ak bola odovzdaná orgánu, ktorý má povinnosť ju doručiť správne súdu. Vychádzajúc z údajov obsiahnutých v administratívnom spise, kasačná sťažnosť žalovaného bola podaná na poštovú prepravu dňa 18.08.2017. Na základe uvedených zistení dospel Najvyšší súd Slovenskej republiky k záveru, že nevidí dôvod na odmietnutie kasačnej sťažnosti z dôvodu jej neprípustnosti, nakoľko kasačná sťažnosť bola podaná žalovaným v zákonom stanovenej lehote.

6.12 Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci. Úlohou Krajského súdu v Trnave bude danú vec opätovne prejednať a následne meritórne rozhodnúť, pričom krajský súd bude pri rozhodovaní v súlade s § 469 SSP viazaný vyššie uvedeným právnym názorom kasačného súdu.

7.

7.1 Podľa § 467 ods. 3 SSP, ak kasačný súd zruší rozhodnutie krajského súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania.

7.2 Vzhľadom k tomu, že kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/12/2016-64 zo dňa 28. júna 2017 a vec mu vrátil na ďalšie konanie a v kontexte s vyššie citovaným ustanovením o trovách kasačného konania, o nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne krajský súd.

**Poučenie:**

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