

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/55/2017
Identifikačné číslo spisu: 2016200202
Dátum vydania rozhodnutia: 11.09.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:2016200202.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členiek senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Petry Príbelskej, PhD., v právnej veci žalobcu: SWC Trnava, spol. s r.o., so sídlom Hospodárska 53, Trnava, IČO: 36 251 615, právne zastúpený: JUDr. Vlastimil Petřek, PhD., advokát so sídlom Zátíšie 23, Sládkovičovo, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102421101/2016 zo dňa 22. januára 2016, rozhodujúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 14S/20/2016-53 zo dňa 6. apríla 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č.k. 14S/20/2016-53 zo dňa 6. apríla 2017 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d'alsie konanie.

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Trnave (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 14S/20/2016-53 zo dňa 6. apríla 2017 postupom podľa § 191 ods. 1 písm. e/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 102421101/2016 zo dňa 22.01.2016 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 167 ods. 1 S.s.p. tak, že žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania.

2. Napadnutým rozhodnutím č. 102421101/2016 zo dňa 22.01.2016 žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 21017093/2015 zo dňa 19.10.2015, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určený rozdiel v sume 74 924,91 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie november 2013 s odôvodnením, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), keď nepreukázal reálne uskutočnenie zdanieľného plnenia - dodanie poľnohospodárskych komodít od dodávateľa Spiritis, s.r.o. deklarovaneho predloženými faktúrami v celkovej výške 374 624,55 €, DPH 20% vo výške 74 924,91 €. Podľa žalovaného, samotná existencia tovaru - poľnohospodárskych komodít nebola spochybnená,

ale nebolo preukázané, že fakturovaný tovar bol dodaný dodávateľom uvedeným na sporných faktúrach. Splnomocnený zástupca dodávateľa p. Q. sa vyjadril v tom zmysle, že spoločnosť Spiritis, s.r.o. reálne nenadobúdala tovar, ani ho reálne nedodávala, faktúry boli fiktívne vystavené. Výsledky zistení preukázali, že jediným cieľom deklarovaných plnení na základe vyhotovených faktúr a podporných dokladov bolo získanie daňovej výhody. Poukázal na to, že spoločnosť Spiritis, s.r.o. za kontrolované zdaňovacie obdobie nepodala daňové priznanie k DPH a daň do štátneho rozpočtu neodviedla. Na základe výsledkov vykonaného dokazovania správca dane odpočítanie dane neuznal, pretože dospel k záveru, že neboli splnené zákonom stanovené podmienky a žalovaný sa s jeho názorom stotožnil. Správca dane opakovane vyzýval žalobcu, aby predložil prehľad pohybu účtu 132 za rok 2013, prehľad nákupu po položkách, s uvedením množstva a ceny, aby ku konkrétnym dodávkam - dodávateľským faktúram doložil konkrétne čísla odberateľských faktúr a účtovný denník. Doklady však zo strany žalobcu predložené neboli a to aj napriek ďalšej výzve zo dňa 07.07.2015, napriek tomu, že sa žalobca so správcom dane dohodol na predložení vyjadrenia do 31.08.2015. Ani k tomuto dátumu neboli doklady predložené. V nadväznosti na doručený protokol dňa 17.09.2015, spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu, žalobca síce doručil do elektronickej podateľne ako aj v listinnej podobe dňa 09.10.2015 vyjadrenie k výzve, avšak táto bola doručená po lehote, ktorá uplynula dňa 08.10.2015, pričom zmeškanie tejto lehoty nemožno odpustiť. Pokiaľ žalobca poukázal na to, že správca dane mal nefunkčný informačný systém, správca dane preverovaním zistil, že dňa 08.10.2015 nebol evidovaný výpadok podávania cez portál a cez aplikáciu e-dane, ktorá bola funkčná. Žalovaný poukázal na výpoveď R. Q. v zápisnici o výsluchu obvineného zo dňa 20.05.2014, ktorý uviedol, že obchody prebiehali tak, že p. V. - konateľ spoločnosti žalobcu si zabezpečil tovar sám a spoločnosť Spiritis s.r.o. mu ho len vyfakturovala ako dodávateľ. P. V. uviedol, kde bol tovar naložený, kde bol vyložený, evidenčné číslo vozidla, druh tovaru a jeho váhu. P. Q. potom vystavil faktúru, ktorú p. Q. - konateľ spoločnosti Spiritis, s.r.o. podpísal, nikdy neoveroval skutočnosti uvedené na faktúrach a nikdy nebol pri nakládke ani vykládke tovaru, ani nevidel ktoré autá tento tovar prepravovali a v akom množstve. P. V. poslal na účet spoločnosti finančné prostriedky, ktoré p. Q. vybral, ponechal si dohodnutú províziu 5% a zvyšok vrátil v hotovosti p. V. Pokiaľ ide o námietku žalobcu, že tento svedok nebol vypočutý pred daňovými úradmi, za prítomnosti žalobcu, žalovaný uviedol, že výsluch svedka R. Q. bol vykonaný v súlade s príslušnými právnymi predpismi, výpoveď svedka bola vyhodnotená v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov a vo vzájomnej súvislosti s inými dôkazmi. Dôkazy, na ktoré poukazuje žalobca, čestné prehlásenie nie je možné považovať za relevantné dôkazy a to bez ohľadu na skutočnosť, že vyjadrenia R. Q. uvedené v predložennom čestnom prehlásení sú v rozpore s jeho vyjadreniami uvedenými v zápisnici. Žalovaný teda konštatoval, že predložené dôkazy žalobcom nie sú v súlade s údajmi uvedenými v evidencii DPH s evidenciou na predložennom účte 132 a to vo viacerých zdaňovacích obdobiach. Nesúlad spočíva v časovom posune účtovania prijatého tovaru na sklad a uplatnenia odpočítania DPH, rovnako tvrdenia uvedené vo vyjadrení sa k zisteniam uvedeným v protokole v zmysle výzvy nie sú relevantným dôkazom, že obchodné transakcie boli uskutočnené tak, ako deklarujú sporné faktúry, pretože žalovaný nespochybňuje existenciu tovaru, ale skutočnosť ako obchody prebiehali. Z uvedeného dôvodu preverovanie prevzatia tovaru u konečných spracovateľov, príp. preverovanie prepravy resp. vypočutie osôb nie je pre vyslovenie záveru o nepriznaní odpočítania DPH zo sporných faktúr opodstatnené vo vzťahu k predloženým čestným vyhláseniam, ktoré majú potvrdzovať skutočné dodávky tovaru. Žalovaný preto skonštatoval, že prvostupňový orgán v daňovom konaní postupoval v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránil záujmy štátu a dbal na zachovanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných zúčastnených osôb, použil len zákonné prostriedky, ktoré boli nevyhnutné na dosiahnutie účelu a preukázania rozhodujúcich skutočností. V tejto súvislosti žalovaný poukázal na zásadu upravenú v § 3 ods. 8 Daňového poriadku, v zmysle ktorej je právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d/ pri správe daní úzko spolupracovať so správcom dane, ktorou sa však žalobca dôsledne neriadil. Žalovaný, resp. správca dane poukázal na to, že žalobca predložil na odpočítanie dane aj faktúry, na základe ktorých bolo zistené, že spoločnosť Spiritis, s.r.o. dodala tovar - poľnohospodárske komodity odberateľovi spoločnosti TRITICA - odbytové družstvo, družstvo Trnava a teda nie žalobcovi.

3. Žalobca vo svojej žalobe namietal, že zistenie skutkového stavu je nedostačujúce na posúdenie veci, napadnuté rozhodnutie vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia a v konaní správneho orgánu bola

zistená taká vada, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Poukázal na ustanovenia Daňového poriadku, najmä ustanovenie § 3 ods. 1, § 24 ods. 2, § 25 ods. 1, § 20 a § 25 Daňového poriadku, ktorými sa podľa jeho názoru správca dane ani žalovaný neriadili. Uviedol, že všetky skutkové závery oprel správca dane a následne aj žalovaný o kópiu zápisnice o výsluchu obvineného R. Q., ktorý uviedol, že obchody prebiehali tak, že p. V., ktorý bol konateľom žalobcu si zabezpečoval tovar a spoločnosť Spiritis, s.r.o. mu ho len vyfakturovala ako dodávateľ, teda spoločnosť Spiritis, s.r.o. nebola skutočným dodávateľom tovaru, ktorý bol následne fakturovaný a z ktorého si uplatnil žalobca odpočítanie dane od dodávateľa Spiritis, s.r.o.. Samotná existencia tovaru poľnohospodárskych komodít nebola spochybnená, ale nebolo preukázané, že fakturovaný tovar bol dodávaný dodávateľom uvedeným na sporných faktúrach. Keďže žalovaný resp. prvostupňový správny orgán oprel túto spornosť o výpoveď R. Q., ktorá bola vykonaná pred orgánmi činnými v trestnom konaní a táto jeho výpoveď nebola uskutočnená pred daňovými orgánmi, žalobca mal za to, že došlo k porušeniu ustanovenia § 24 ods. 2 Daňového poriadku a práve tento svedok mal byť vypočítaný za prítomnosti žalobcu a mali byť odstraňované rozpory v jeho výpovedi s predloženým čestným vyhlásením tohto svedka, ktorý v tomto čestnom prehlásení uviedol v podstate iné skutočnosti ako uviedol počas výsluchu, v ktorom vystupoval ako obvinený. Mal za to, že žalovaný nijako nespochybnil existenciu tovaru a zároveň pre svoje závery nezohľadnil na základe uzavretých zmlúv vystavené faktúry, dodacie listy a rovnako tak nezohľadnil vyjadrenie konateľa spoločnosti p. V., pretože ako uvádza žalovaný vyjadrenia V. sú v rozpore so zistenými dôkazmi správcu dane. Ďalej poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 5Sžf/49/2010, ktorý sa zaoberal rozložením dôkazného bremena, kedy podľa tohto rozsudku nemožno preniesť ťarchu dôkazného bremena v celom rozsahu na daňový subjekt, pokiaľ sa majú dokazovať skutočnosti, ktoré sú spojené s otázkou, či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, táto skutočnosť je dôkazným bremenom správcu dane. Poukázal i na rozsudok Najvyššieho správneho súdu ČR sp.zn. 5Afs/83/2013, podľa ktorého je správca dane povinný identifikovať konkrétne skutočnosti, na základe ktorých hodnotí predložené účtovné doklady ako nevierohodné, neúplné, nepreukázateľné, či nesprávne, teda dôkazné bremeno nemožno poňať extenzívne, je nutné vymedziť jeho rozmer, čím sa však žalovaný ani správca dane neriadil. Ďalej uviedol, že v danej právnej veci nebolo sporné ani daňovým úradom spochybnené, že tovar existoval, na tovar dodaný spoločnosťou Spiritis, s.r.o. boli riadne vystavené faktúry, ktoré spĺňali náležitosti v zmysle § 71 zákona o DPH, fakturovaná cena bola uhradená a rovnako tak bola na základe týchto faktúr zaplatená DPH. Poukázal na to, že spornou otázkou zostala skutočnosť, či žalobca má znášať následky nedostatočného výkonu štátnej správy daňovými úradmi, ktoré sa prejavili v tom, že namiesto toho, aby prijatú DPH odvieďla správcovi dane spoločnosť Spiritis, s.r.o., tento výpadok dane mal znášať žalobca, ktorý preukázateľne na základe riadne vystavených faktúr uhradil cenu za tovar a sumu DPH.

4. Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyplýva, že na základe kontrolných zistení za kontrolované zdaňovacie obdobie november 2013 správca dane zistil, že dodávateľ Spiritis s.r.o., podal posledné daňové priznanie na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2013. Na výzvy správcu dane nereagoval, na základe generálnej plnej moci splnomocnený zástupca R. Q. v mieste svojho trvalého bydliska sa nezdržiava a poštu nepreberá. Na ústnom pojednávaní dňa 19.8.2014 splnomocnený zástupca spoločnosti Spiritis, s.r.o.. R. Q. sa vyjadril o uskutočnení obchodného vzťahu. Na základe vyjadrenia R. Q. 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 ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Podľa zistení správcu dane daňová povinnosť nevznikla v zdaňovacom období november 2013, pretože dodanie uvedených tovarov tak, ako to deklaroval kontrolovaný daňový subjekt predloženými faktúrami sa reálne neuskutočnilo 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. V súvislosti so spornými faktúrami, ktoré predložil žalobca a z ktorých vyplývalo, že spoločnosť Spiritis s.r.o. dodala tovar spoločnosti TRITICA - odbytové družstvo, družstvo Trnava krajský súd poznamenal, že žalobca vo vzťahu k týmto deklarovaným obchodom nepodal žiadne námietky a preto krajský súd nepovažoval za potrebné sa k týmto dokladom vyjadrovať a považoval spochybnenie dodávateľských faktúr od dodávateľa Spiritis s.r.o. pre odberateľa TRITICA - odbytové družstvo, družstvo Trnava za správne a

nepriznanie práva na odpočítanie dane žalobcovi v tejto časti za súladné so zisteným skutkovým stavom.

5. Krajský súd po preskúmaní administratívneho spisu zistil, že jedinou spôsobilou námietkou vo vzťahu k nezákonnosti rozhodnutia žalovaného bola námietka, že v danom prípade nebol zo strany správcu dane, resp. žalovaného vypočítaný svedok R. Q., čím došlo k porušeniu ustanovenia § 25 ods. 4 Daňového poriadku. 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 R. Q. ako zástupca spoločnosti Spiritis, s.r.o. tento tovar len fakturoval na základe pokynu konateľa spoločnosti žalobcu R. V. a za čo dostával províziu po zaplatení týchto faktúr vo výške 5% a zvyšok peňazí mal v hotovosti vrátiť práve konateľovi spoločnosti žalobcu. Pokiaľ bola výpoveď tohto svedka vykonaná pred orgánmi činnými v trestnom konaní, krajský súd poukázal na to, že daňový subjekt, teda žalobca pri výpovedi tohto svedka nemohol byť prítomný. Správca dane ako aj žalovaný práve výpoveď tohto svedka považovali 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 na to, 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 mal za to, že čestné prehlásenie síce 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 R. Q. zo dňa 07.10.2015, ktoré bolo overené aj pred notárom vyplýva, že tento svedok prehlásil, že spoločnosť Spiritis, s.r.o. opakovane dodávala v novembri 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. 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 bol správca dane povinný tieto rozpory náležite odstrániť, vypočuť svedka R. Q. v rámci daňového konania a to za prítomnosti žalobcu. Pasivita správcu dane, ktorý len formálne predvolal tohto svedka 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.

7. Krajský súd v tejto súvislosti ďalej uviedol, že preberanie zákonne získaného dôkazu v trestnom konaní pre účely daňového konania musí správca dane vyhodnotiť aj z hľadiska jeho 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 zdaniteľných obchodov, bez toho, aby žalobca mohol k tejto výpovedi zaujať bezprostredné relevantné stanovisko ako to predpokladá ustanovenie § 25 ods. 4 Daňového poriadku. 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

hovoríť pravdu, nič nezamlčovať, inak sa vystavuje riziku stíhania pre trestný čin krivej výpovede.

8. S poukazom na uvedené preto krajský súd konštatoval, že 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. 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.

9. V súvislosti s argumentáciou žalovaného, že uskutočnenie obchodu medzi dodávateľom 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 uviedol, že správca dane, resp. žalovaný dostatočným spôsobom vo svojich rozhodnutiach nezdôvodnili ako tento nesúlad spočívajúci v časovom posune účtovania prijatého tovaru na sklad a uplatnenie odpočítania DPH spochybňuje to, že obchody ktoré deklaroval žalobca neprebegli tak, ako to žalobca tvrdí.

10. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti, krajský súd napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. e/ S.s.p., pretože zistenie skutkového stavu orgánu verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie vecí a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

11. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný - sťažovateľ z dôvodov uvedených v ustanovení § 440 ods. 1 písm. g/ a h/ S.s.p. kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. Sťažovateľ v prvom rade vyslovil nesúhlas so záverom krajského súdu o porušení ustanovenia § 25 ods. 4 Daňového poriadku, spočívajúcim 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 nedošlo a preto nemohlo byť porušené predmetné právo žalobcu. Výpoveď konateľa dodávateľskej spoločnosti p. Q. 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. V súvislosti s čestným prehlásením, ktoré má preukazovať dodanie tovaru žalobcovi žalovaný uviedol, že krajský súd pripustil použitie čestného prehlásenia ako dôkaz, avšak s nižšou výpovednou schopnosťou, čo je v rozpore s judikatúrou Najvyššieho súdu SR napr. rozsudok sp.zn. 2Sžf/40/2011, z ktorého vyplýva neprípustnosť použitia čestného prehlásenia ako dôkazu v daňovom konaní. Preto neexistoval ďalší dôkaz, ktorý by spochybnil výpoveď p. Q. pred orgánmi činnými v trestnom konaní a teda neexistovali žiadne rozpory, ktoré by bolo treba odstrániť. Zároveň dal do pozornosti, že toto prehlásenie bolo doručené po lehote, zmeškanie ktorej nemožno odpustiť. K argumentácii krajského súdu, že správca dane bol povinný vypočuť svedka p. Q. v rámci daňového konania za prítomnosti žalobcu a že pasivitu správcu dane, ktorý len formálne predvolal tohto svedka na výsluch považuje za vážne procesné pochybenie, poukázal na § 20 Daňového poriadku a uviedol, že vyhodnotenie, ktorú konkrétnu osobu je potrebné predvolať je na zväžení správcu dane. Ustanovenie § 25 Daňového poriadku nie je formulované ako povinnosť správcu dane vypočuť každú osobu ako svedka. Ďalej uviedol, že predvolanie a vypočutie predstavujú dva rôzne úkony a záver krajského súdu o povinnosti vypočutia svedka p. Q. je nad rámec povinností uložených Daňovým poriadkom. Správca dane viedol dokazovanie za účelom vypočutia p. Q., ten však doručené predvolanie odignoroval a nedostavil sa, z čoho vyplýva, že povinnosti vyplývajúce z Daňového poriadku boli porušené zo strany p. Q. a nie správcu dane. Správca dane preto využil všetky dôkazy, ktoré mal k dispozícii a ktoré vyhodnotil v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov. Ďalej uviedol, že v danej veci žalobcovi boli zo strany správcu dane poskytnuté viaceré možnosti predložiť alebo navrhnúť vykonanie takých dôkazov, ktorými by osvedčil ním uvádzané skutočnosti, ktoré však nevyužil. Žalobca pritom v priebehu konania nerozporoval tvrdenia p. Q. a ani sa nedožadoval vzájomnej konfrontácie s touto osobou, iba predložil vyhlásenie s inými skutočnosťami. Poukázal na to, že správca dane predvolal konateľa dodávateľskej spoločnosti Spiritis, s.r.o. p. H. Q. a aj splnomocneného zástupcu tejto spoločnosti p. R. Q.. O konaní ústnych pojednávaní pritom upovedomil žalobcu. P. Q. ospravedlnil

svoju neprítomnosť na ústnom pojednávaní, svedok R. Q. ani žalobca sa na ústne pojednávanie taktiež nedostavili. Nemožno teda hovoriť o pasivite správcu dane ani o formálnom predvolaní svedka p. Q.. Správca dane totiž nevie zabezpečiť prítomnosť osoby na vypočutí, môže iba využiť všetky zákonné možnosti v zmysle Daňového poriadku. Keďže správca dane mal vedomosť o nekontaktnosti uvedenej osoby a s ohľadom na pasivitu žalobcu zaslanie ďalších predvolaní považoval za neúčelné, svoj záver o nepriznaní práva na odpočítanie dane vyslovil na základe dôkazov, ktoré mal k dispozícii. Mal za to, že p. Q. vypovedal v rámci trestného konania o skutočnostiach relevantných aj pre konanie týkajúce sa správy dani. Táto výpoveď bola správcom dane získaná zákonným spôsobom a v zmysle § 24 ods. 4 Daňového poriadku bolo ju možné použiť ako listinný dôkaz pri správe daní. V danom prípade tak nešlo o výpoveď svedka podľa § 25 Daňového poriadku a preto žalobca nemal právo klásť svedkovi otázky. Správca dane bol tak povinný žalobcu len oboznámiť s obsahom tohto listinného dôkazu a umožniť mu vyjadriť sa k nemu v zmysle § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku. Žalovaný taktiež poukazujúc na judikatúru Najvyššieho súdu SR konštatoval, že žalobca v danom prípade neunesol dôkazné bremeno a teda nepreukázal ani splnenie podmienok na odpočítanie dane podľa zákona o DPH. Záverom opätovne poukázal i na nesúlad spočívajúci v časovom posune účtovania prijatého tovaru na sklad a uplatnenia odpočítania DPH, čo žalovaný skonštatoval vo viacerých zdaňovacích obdobiach. V danom prípade nebola preukázaná väzba na evidenciu DPH, na základe ktorej si žalobca uplatnil odpočet, pretože o tovare účtoval na účte 132 až nasledujúci mesiac, čo vzbudzuje opodstatnenú pochybnosť, že si uplatnil dopočet skôr ako vyplýva z účtovnej evidencie.

12. Vyjadrenie žalobcu ku kasačnej sťažnosti nebolo podané.

13. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S.s.p.) postupom podľa § 452 ods. 1 S.s.p. v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.), s prihladením na formálnu viazanosť posudzovania kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 2 časť vety prvej pred bodkočiarkou), preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná (§ 462 S.s.p.).

14. Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 11.09.2018 (§ 137 ods. 4 S.s.p. v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

15. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu č.k. 14S/20/2016-53 zo dňa 6. apríla 2017, ktorým podľa § 191 ods. 1 písm. e/ S.s.p. zrušil rozhodnutie žalovaného č. 102421101/2016 zo dňa 22.01.2016 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Napadnutým rozhodnutím žalovaný podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 21017093/2015 zo dňa 19.10.2015, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určený rozdiel v sume 74 924,91 € na DPH za zdaňovacie obdobie november 2013 s odôvodnením, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, keď nepreukázal reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia - dodanie poľnohospodárskych komodít od dodávateľa Spiritis, s.r.o. deklarovaneho predloženými faktúrami v celkovej výške 374 624,55 €, DPH 20% vo výške 74 924,91 €.

16. Podľa § 2 ods. 1 S.s.p. v správnom súdnom konaní 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.

17. Podľa § 2 ods. 2 S.s.p. 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.

18. Podľa § 6 ods. 1 S.s.p. správne súdy v správnom súdnom konaní preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov

orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

19. Zákonnodarca v právnej norme § 3 ods. 1 Daňového poriadku ustanovuje základné zásady daňového konania tak, že v daňovom konaní 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. Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane (§ 3 ods. 2 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 (§ 3 ods. 3). Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre vyrubenie alebo vybratie dane (§ 3 ods. 6). Daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti (§ 3 ods. 7). Právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d/ pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane (§ 3 ods. 8).

20. Podľa § 24 ods. 1, 2, 3, 4 a 5 Daňového poriadku daňový subjekt 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. 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. Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

21. Podľa § 25 ods. 1 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.

22. 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.

23. Podľa § 45 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní.

24. Podľa § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane 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.

25. Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby

sa k ním vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

26. Podľa § 2 ods. 1 zákona o DPH, predmetom dane je

- a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- b) poskytnutie služby (ďalej len "dodanie služby") za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie (ďalej len „členský štát“),
- d) dovoz tovaru do tuzemska.

27. Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

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

29. 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.

30. Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

- 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.

31. 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.

32. Kasačný súd vychádzajúc z dôvodov kasačnej sťažnosti považoval za potrebné zaujať právny názor k otázke, či postupom správcu dane ako i žalovaného došlo v procese dokazovania (v rámci preukazovania dodania tovaru - poľnohospodárskych komodít žalobcovi od spoločnosti Spiritis, s.r.o. resp. splnenia podmienok na odpočítanie dane žalobcom v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH) k takým závažným procesným pochybeniam daňových orgánov, ktoré by odôvodňovali zrušenie rozhodnutia žalovaného.

33. Konkrétne bolo nutné posúdiť správnosť záverov krajského súdu, ktorý poukazuje na rozporupnosť výstupov z dokazovania vykonaného správcom dane (zápisnica ČVS:PPZ-604/NKA-FP-ST-2013 zo dňa 20.05.2014 o výsluchu obvineného p. R. Q. [zástupcu dodávateľskej spoločnosti

Spiritis, s.r.o.] v trestnom konaní a čestné prehlásenie tejto osoby zo dňa 7.10.2015 predložené žalobcom v daňovom konaní) majúcih preukázať resp. vyvrátiť dodanie tovaru žalobcovi, dospel k záveru, že nevypočutím zástupcu spoločnosti Spiritis, s.r.o. v daňovom konaní došlo k porušeniu § 25 ods. 4 Daňového poriadku, čím bola žalobcovi odňatá možnosť klásť tomuto svedkovi otázky a tak odstrániť prípadné rozpory v jeho výpovediach. Uvedené pochybenie správcu dane malo podľa záverov krajského súdu za následok nedostatočné zistenie skutkového stavu brániace riadnemu posúdeniu veci.

34. Najvyšší súd sa v prvom rade nestotožnil s argumentáciou krajského súdu, ktorý konštatujúcu potrebu odstrániť rozpory v dokazovaní v podstate akceptoval ako dôkaz použiteľný v daňovom konaní listinu predloženú žalobcom - čestné prehlásenie p. R. Q. (zástupcu dodávateľskej spoločnosti Spiritis, s.r.o.) zo dňa 07.10.2015, z ktorého má vyplývať dodávka tovaru pre žalobcu v zmysle dodávateľských faktúr. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 2Sžf/40/2011 <., v ktorom okrem iného uviedol, že „aj keď v ustanovení § 29 ods. 4 citovaného zákona [zákona č. 511/1992 <. Zb.] ide o demonštratívny výpočet dôkazných prostriedkov, z vymenovaných dôkazných prostriedkov, vyplýva, že musí ísť o listinné dôkazy a výpovede svedkov založené na overiteľných skutočnostiach. Čestné vyhlásenie predstavuje jednostranný úkon, ktorý nemôže nahrádzať dôkaz, pretože to zákon č. 511/1992 <. Zb. v spojení s čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky nedovoľuje. Čestné vyhlásenie môže nahradiť dôkaz len za výnimočnej procesnej situácie a za splnenia striktných podmienok, ktoré sú upravené v Správnom poriadku (čestné vyhlásenie nemôže byť v rozpore so všeobecným záujmom, ani ním nemôže byť porušená rovnosť medzi účastníkmi konania), ktorý sa však na daňové konanie nevzťahuje (§ 101 zákona 511/1992 <. Zb.), preto predloženie čestných vyhlásení je v daňovom konaní právne irelevantné.“ Zmienené rozhodnutie Najvyššieho súdu SR síce vychádzalo z predošlej právnej úpravy daňového konania, avšak vzhľadom na rovnakú úpravu dôkazných prostriedkov uvedených v ustanovení § 24 ods. 4 Daňového poriadku, je možné tieto závery aplikovať i na prejednávajúcu vec. Kasačný súd preto s poukazom na uvedené nemohol súhlasiť s konštatovaním krajského súdu, že naproti sebe stáli dva dôkazné prostriedky, ktorých nesúlad bolo potrebné rozptyliť ďalším dokazovaním.

35. V súvislosti s otázkou použiteľnosti dôkazov v daňovom konaní kasačný súd uvádza, že listiny, obsahom ktorých je výpoveď z iných konaní (v danom prípade v konaní trestnom) môžu byť po splnení určitých podmienok taktiež podkladom pre vydanie rozhodnutia správcu dane. V prvom rade musí ísť o dôkazy získané nezávisle na príslušnom daňovom konaní, t.j. nesmú byť účelovo získané preto, aby sa správca dane vyhol povinnosti umožniť daňovému subjektu byť prítomný na výsluchu svedka a klásť mu otázky. Ďalej je potrebné, aby v trestnom konaní boli dôkazy získané v súlade so zákonom. Taktiež je nutné, aby boli daňovému subjektu tieto dôkazy sprístupnené, aby sa mohol oboznámiť s ich obsahom a prípadne navrhnúť ďalšie dôkazy, ktoré by zistenia vyplývajúce z týchto listín upresnili, korigovali, či vyvrátili. V prípade, že výpoveď svedka zaznamenaná v listinách je v rozpore s ďalšími dôkazmi vykonanými v daňovom konaní, je potrebné tieto rozpory odstrániť, pričom najvhodnejším spôsobom bude jeho výsluch, pri ktorom mu budú kladené otázky za účelom odstránenia nejasností. Svedka je však potrebné vypočuť vždy, ak to požaduje daňový subjekt, okrem prípadu ak ide o požiadavku vedenú snahou mariť či účelovo predlžovať daňové konanie. V súvislosti s výkladom ustanovenia § 25 ods. 4 Daňového poriadku kasačný súd uvádza, že k porušeniu práva daňového subjektu spočívajúceho v tom, že daňový subjekt vo vzťahu k výpovediam získaným v trestnom konaní nemohol uplatniť svoje procesné práva by mohlo dôjsť v prípade, ak by sa daňové orgány vykonaniu tohto dôkazu v daňovom konaní vyhýbali resp. daňový subjekt by s týmto dôkazom nemal možnosť oboznámiť sa.

36. Pokiaľ sa týka použiteľnosti výpovede osoby (podanej v trestnom konaní), ktorá nevypovedala ako svedok, ale vystupovala v procesnom postavení obvineného je potrebné prisvedčiť krajskému súdu, že výsluch obvineného patrí medzi dôkazné prostriedky, avšak zároveň je prostriedkom jeho vlastnej obhajoby. Obvinený totiž vo svojej výpovedi môže uvádzať i nepravdivé skutočnosti. To môže pochopiteľne zásadným spôsobom ovplyvniť dôkaznú hodnotu výpovede obvineného a to i pre daňové konanie. Uvedené konštatovanie však ešte samo o sebe neznamená, že výpoveď obvineného vykonaná v trestnom konaní je pre účely daňového konania a priori nepoužiteľná. Daňové orgány, ale i správne súdy si musia byť vedomé špecifik dôkazu - výpovede obvineného majúceho pôvod v trestnom konaní a

musia vždy zvažovať, či je tento dôkaz súladný s ďalšími dôkazmi získanými v daňovom konaní. Zároveň sa však musia na žiadosť daňového subjektu znovu pokúsiť o výsluch obvineného v daňovom konaní ako svedka. Kasačný súd však v tejto spojitosti uvádza, že nie je možné, aby dôkaz, ktorý má pôvod v trestnom konaní bol jediným rozhodujúcim dôkazom, na ktorom správca dane založí svoje tvrdenie o tom, že sťažovateľ neunesol svoje dôkazné bremeno. Iba v prípade, ak dôkaz získaný z výpovede obvineného v trestnom konaní poskytuje spoločne s dôkazmi získanými v priebehu daňového konania ucelenú a presvedčivú verziu existencie skutočností vyvracajúcich vierohodnosť, správnosť, či úplnosť účtovníctva, evidencií, či záznamov povinne vedených daňovým subjektom, možno hovoriť o tom, že správca dane uniesol svoje dôkazné bremeno. Pokiaľ správca dane unesie svoje dôkazné bremeno, je opätovne na daňovom subjekte, aby preukázal pravdivosť svojich tvrdení vo vzťahu k predmetnému obchodnému prípadu. Daňový subjekt bude tieto skutočnosti preukazovať spravidla inými dôkaznými prostriedkami.

37. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane v rámci preverovania žalobcom deklarovaneho zdaniteľného plnenia - dodania poľnohospodárskych komodít od dodávateľa Spiritis, s.r.o. zaslal na Daňový úrad dožiadanie zo dňa 01.12.2014, z odpovede ktorého okrem iného vyplynulo, že miestne zisťovanie v sídle spoločnosti Spiritis, s.r.o. vykonal opakovane s tým, že v čase miestneho zisťovania bola táto spoločnosť nekontaktná resp. so správcom dane nespolupracovala. Z odpovede taktiež vyplynulo, že spoločnosť Spiritis, s.r.o. podala naposledy daňové priznanie na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2013. Uvedená spoločnosť na výzvy správcu dane na podanie daňových priznaní nereaguje. Zástupca tejto spoločnosti R. Q. poštu od správcu dane nepreberá. Správca dane taktiež predvolal konateľ spoločnosti Spiritis, s.r.o. H. Q. aj splnomocneného zástupcu tejto spoločnosti - R. Q. na ústne pojednávanie, o ktorom upovedomil žalobcu. Zástupcovia spoločnosti Spiritis, s.r.o. ani žalobca sa na ústne pojednávanie nedostavili. Z uvedeného vyplýva, že správca dane sa neobmedzil iba na dôkaz majúci pôvod v trestnom konaní a vykonal i ďalšie procesné úkony v záujme preverenia sporného zdaniteľného obchodu, pričom žalobcovi umožnil oboznámiť sa so všetkými skutočnosťami zistenými v rámci daňovej kontroly (vrátane výpovede p. Q. podanej v trestnom konaní). V tejto súvislosti je nutné prisvedčiť sťažovateľovi, že žalobca k výpovedi p. Q. (obsiahnutej v zápisnici o výsluchu obvineného v trestnom konaní) sa v priebehu daňového konania nevyjadril, neprodukoval žiadnu argumentáciu, ktorými by pravdivosť jeho tvrdení spochybňoval a nenavrhol ani vypočutie tohto svedka v daňovom konaní za účasti žalobcu. Je teda evidentné, že ani samotný žalobca neprejavil záujem na bezprostrednej konfrontácii svojich tvrdení so zástupcom dodávateľa, keď nevyužívajúc možnosť podania návrhu na výsluch svedka uprednostnil predloženie čestného prehlásenia. Z uvedeného vyplýva, že daňové orgány v priebehu daňového konania žalobcovi umožnili realizovať jemu patriace procesné práva, pričom žalobca s výnimkou predloženia čestného prehlásenia nevyvinul vo smere preukázania splnenia podmienok na odpočítanie dane žiadnu relevantnú procesnú aktivitu.

38. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na to, že zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, sa presne zhodujú so skutočne realizovanými plneniami. Dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami a iným listinným dôkazom nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. 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 byť aj preukázané. Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp.zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č.k. III. ÚS 78/2011-17 z 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 svojim 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“.

39. Dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie. Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Zásada objektívnej pravdy, ovládajúca daňové konanie však nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukážu a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania. Zároveň je nutné dodať, že v daňovom konaní neplatí vyhľadávacia zásada, a teda správca dane nevyhľadáva dôkazy, ktoré má predložiť daňový subjekt, ale platí zásada prejednávacia, čo znamená, že správca dane overí a prejedná dôkazy predložené daňovým subjektom. Z predloženého administratívneho spisu ale nevyplýva, že by žalobca s výnimkou čestného prehlásenia p. R. Q. (zástupcu dodávateľskej spoločnosti Spiritis, s.r.o.) zo dňa 07.10.2015 predložil relevantný dôkaz o tom, že by dodávky poľnohospodárskych komodít, pri ktorých si uplatnil nárok na odpočítanie dane mali pochádzať od dodávateľa uvedeného na faktúrach t.j. spoločnosti Spiritis, s.r.o.

40. Podľa názoru kasačného súdu krajský súd (nesprávne) považujúc za relevantný dôkaz - čestné prehlásenie zástupcu dodávateľa Spiritis, s.r.o. o dodaní tovaru žalobcovi (predložené žalobcom v daňovom konaní) a konfrontujúc ho s dôkazom majúcim pôvod v trestnom konaní (výpoveď uvedeného zástupcu, ktorý dodanie tovaru žalobcovi poprel), sa uchýlil k záveru o potrebe odstrániť nedostatky v skutkovom stave uplatnením postupu v súlade s § 25 ods. 4 Daňového poriadku bez toho, aby náležite posúdil otázku, či dôkaz obstaraný správcom dane (zápisnica o výsluchu obvineného) bol jediným a rozhodujúcim dôkazom, o ktorý daňové orgány opreli svoje závery, a či ďalšie dokazovanie vykonané správcom dane, podporuje tento dôkaz alebo nenasvedčuje okolnostiam, ktoré správca dane má za preukázané. Zároveň bude potrebné, aby krajský súd v týchto súvislostiach vyhodnotil procesnú pasivitu žalobcu v kontexte unesenia jeho dôkazného bremena i postup správcu dane, ktorý po spochybnení dodávok tovaru žalobcovi poskytol dostatočný priestor na realizáciu jeho procesných práv vyplývajúcich z Daňového poriadku. Kasačný súd tak závery krajského súdu považoval za predčasné, nakoľko nevzal do úvahy a komplexne nevyhodnotil všetky relevantné skutočnosti, ktoré boli pre posúdenie otázky náležitého zistenia skutkového stavu podstatné.

41. Kasačný súd preto s poukazom na vyššie uvedené napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 462 ods. 1 S.s.p. z dôvodu uvedeného v ustanovení § 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p. zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v ktorom krajský súd po náležitom vysporiadaní sa s vyššie uvedenými skutočnosťami vo veci rozhodne a svoje rozhodnutie dostatočne podrobne a konkrétne odôvodní.

42. Podľa § 467 ods. 3 S.s.p., 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.

43. Podľa § 469 S.s.p., ak dôjde k zrušeniu napadnutého rozhodnutia a k vráteniu veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie, krajský súd aj orgán verejnej správy sú viazaní právnym názorom kasačného súdu.

44. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyselne (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostředek není přípustný.