

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 5Sžfk/66/2019  
Identifikačné číslo spisu: 2018200216  
Dátum vydania rozhodnutia: 25.03.2021  
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:2018200216.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Ivana Rumanu, právnej veci žalobcu (sťažovateľa): ALPHA-SERVIS, s.r.o., so sídlom Ružová 177/6, Veľký Meder, IČO: 36 253 847, právne zastúpený: Mgr. Roman Kerak, advokát so sídlom Tomášikova 4, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101156751/2018 zo dňa 13.06.2018, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k.20S/86/2018-94 zo dňa 10. júla 2019, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/86/2018-94 zo dňa 10. júla 2019 z a m i e t a .

Účastníkom konania sa náhrada trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

### Odôvodnenie

1. Krajský súd v Trnave (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 20S/86/2018-94 zo dňa 10. júla 2019 postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101156751/2018 zo dňa 13.06.2018. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 168 S.s.p. tak, že ich náhradu žalovanému nepriznal.

2. Rozhodnutím č. 101156751/2018 zo dňa 13.6.2018 žalovaný 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“) rozhodnutie potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 100468606/2018 zo dňa 01.03.2018, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určený rozdiel v sume 29 208,67 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2013, odpočet nepriznaný v sume 2 893,41 € a vyrubená daň v sume 26 315,26 €.

3. Žalobca vo svojej žalobe namietal nezákonnosť rozhodnutia žalovaného z dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c/, d/, e/, f, g/ S.s.p. a zároveň si uplatnil právo na náhradu trov konania.

4. Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že prostredníctvom svojej rozhodovacej činnosti už opakovane rozhodoval vo veci rovnakých účastníkov konania, vedených na tunajšom súde pod sp.zn. 14S/59/2018, sp.zn. 14S/60/2018 a sp.zn. 20S/84/2018, ktorými za obdobných skutkových okolností vo vzťahu k iným zdaňovacím obdobiam žaloby žalobcu podľa § 190 S.s.p. zamietol a žalovanému právo na náhradu trov konania nepriznal. Stotožniac sa s vysloveným právnym názorom vo veciach tých istých účastníkov v skorších rozsudkoch Krajského súdu v Trnave sp.zn. 14S/59/2018 zo dňa 27.06.2019 a sp.zn. 20S/84/2018 zo dňa 12.06.2019, v súlade s ustanovením § 140 S.s.p. poukázal na ich odôvodnenie, pričom zároveň z rozhodnutia sp.zn. 14S/59/2018 zo dňa 27.06.2019 uviedol aj časť jeho odôvodnenia:

„24. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne sudy v správnom súdnictve preskúmajajú 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.

25. Podľa § 1 ods. 1 daňového poriadku tento zákon upravuje správu daní, práva a povinnosti daňových subjektov a iných osôb, ktoré im vzniknú v súvislosti so správou daní.

26. 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.

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

28. 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.

29. Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku, pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

30. Podľa § 24 ods. 1 písm. a) až c) 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.

31. 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.

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

33. 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.

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

35. Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v

tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

36. Podľa § 19 ods. 1 prvej a druhej vety zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníak.

37. 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.

38. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

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

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

.....

43. Správny súd mal obsahom administratívneho spisu preukázané, že žalobca podal dňa 23. augusta 2013 daňové priznanie na daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2013, z obsahu ktorého vyplýva, že si podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH uplatnil odpočítanie dane vo výške 25 869,95 eur. Daňová kontrola týkajúca sa dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január - december 2013 bola začatá dňom 11.03.2014 (oznámenie o daňovej kontrole zo dňa 10.03.2014, ktoré bolo žalobcovi doručené dňa 11.03.2014). Správca dane dňa 3. februára 2015 vypracoval protokol z daňovej kontroly č. 9212401/5/260072/2015/Kud (ďalej aj ako len „protokol“) vzťahujúci sa k zdaňovaciemu obdobiu január 2013 - december 2013, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený splnomocnenému zástupcovi dňa 11.02.2015, ktorým dňom bola ukončená daňová kontrola. Žalobca podal k zisteniam uvedeným v protokole vyjadrenie zo dňa 4. marca 2015.

44. Z odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia, ako aj rozhodnutia správca dane vyplýva, že žalobcom uplatnené právo na odpočítanie dane nebolo priznané voči dvom spoločnostiam. Konkrétne ide o spoločnosť ch&k, spol. s r.o. a spoločnosť S.E.A. - MBM spol. s r.o. Na strane druhej žalobcovi bolo uznané právo na odpočítanie DPH napríklad z dodávateľskej faktúry vystavenej spoločnosťou HELAGO-CZ, s.r.o. č. 10130054 vo výške 2 450 eur.

45. Vo vzťahu k spoločnosti ch&k, spol. s r.o. si žalobca uplatnil právo na odpočítanie DPH z nasledovných faktúr: faktúra č. DF/7/15 (130689) zo dňa 29.07.2013 za autosúčiastky ZD 8 470 eur, DPH vo výške 1 697 eur; faktúra č. DF/7/16 (130708) zo dňa 31.07.2013 za stavebné práce ZD 7 561 eur, DPH vo výške 1 512,20 eur; faktúra č. DF/7/17 (130695) zo dňa 29.07.2013 za drogistický tovar ZD 11 788,50 eur, DPH vo výške 2 357,70 eur; faktúra č. DF/7/18 (130694) zo dňa 29.07.2013 za potraviny ZD 11 070,60 eur, DPH vo výške 2 214,12 eur; faktúra č. DF/7/19 (130693) zo dňa 29.07.2013 za autosúčiastky ZD 3 971 eur, DPH vo výške 794,20 eur; faktúra č. DF/7/20 (130692) zo dňa 29.07.2013 za autosúčiastky ZD 8 732,30 eur, DPH vo výške 1 746,46 eur; faktúra č. DF/7/21 (130673) zo dňa 23.07.2013 za stavebné práce ZD 26 000 eur, DPH vo výške 5 200 eur. Na základe predložených faktúr uplatnená daň z pridanej hodnoty predstavovala vo vzťahu k tejto spoločnosti 15 518,68 eur.

46. Vo vzťahu k spoločnosti S.E.A. - MBM spol. s r.o. si žalobca uplatnil právo na odpočítanie DPH z nasledovných faktúr: faktúra č. DF/7/14 (1020131114) zo dňa 30.07.2013 za maliarske práce ZD 19 610 eur, DPH vo výške 3 922 eur; faktúra č. DF/7/22 (1020130941) zo dňa 01.07.2013 za stavebné práce ZD 3 828 eur, DPH vo výške 765 eur; faktúra č. DF/7/23 (1020130977) zo dňa 19.07.2013 za stavebné práce ZD 3 590 eur, DPH vo výške 718 eur; faktúra č. DF/7/24 (1020130993) zo dňa 30.07.2013 za stavebné práce ZD 3 910 eur, DPH vo výške 782 eur. Na základe predložených faktúr uplatnená daň z pridanej hodnoty predstavovala vo vzťahu k tejto spoločnosti 6 187,60 eur.

47. Z obsahu administratívneho spisu mal správny súd preukázané, že správca dane na základe predložených faktúr preveroval deklarované dodávateľsko-odberateľské vzťahy u dodávateľov žalobcu. Funkciu konateľov spoločnosti ch&k, spol. s r.o. v predmetnom zdaňovacom období vykonávali G. K. a C. B.J., pričom za spoločnosť konali každý samostatne. Z administratívneho spisu tiež vyplýva, že dňa

10.02.2014 bol vypracovaný protokol o odovzdaní a prevzatí všetkých práv a povinností vyplývajúcich z nadobudnutia obchodného podielu a funkcie konateľa obchodnej spoločnosti ch&k, spol. s r.o., z ktorého vyplýva, že obchodný podiel, ako aj funkciu konateľa v tejto spoločnosti prevzal Zoran Asenov Angelov, avšak táto zmena nie je zapísaná v obchodnom registri. Konateľom spoločnosti S.E.A. - MBM spol. s r.o. bol v kontrolovanom zdaňovacom období U. B. (konateľom spoločnosti bol od 16.03.2012 do 10.02.2014), pričom súčasným konateľom je rovnako Zoran Asenov Angelov, ktorý je občanom Bulharskej republiky.

48. Správca dane za účelom preverenia žalobcom deklarovanych vzťahov medzi dodávateľmi uvedenými na predložených faktúrach a žalobcom predvolal dňa 06.08.2014 na výsluch I. U. (splnomocneného zástupcu spoločnosti S.E.A. - MBM spol. s r.o., zásielku neprevzal v odbernej lehote), C. B. (predvolanie neprevzal v odbernej lehote), G. K. (predvolanie prevzal dňa 15.08.2014) s tým, že v rámci daňovej kontroly nebol vypočutý ani jeden predvolaný svedok. G. K. podaním zo dňa 05.09.2014 oznámil správcovi dane, že od februára 2014 nie je konateľom spoločnosti, nakoľko svoj podiel previedol na nového konateľa spoločnosti. Vo vzťahu k spoločnosti ALPHA-SERVIS, s.r.o. uviedol, že sa k aktivitám k tejto spoločnosti nevie vyjadriť, nakoľko nemá vedomosť o spolupráci s touto spoločnosťou, nevystavil ani jednu faktúru a taktiež nikdy nepodpisoval žiadne daňové priznanie. Dňa 17.9.2014 do administratívneho spisu nahliadol splnomocnený zástupca daňového subjektu (žalobcu).

49. Dňa 08.01.2015 správca dane vyzval žalobcu na predloženie dôkazov, ktorými mal preukázať svoje tvrdenia týkajúce zdaniteľných plnení. Na uvedenú výzvu žalobca reagoval tým, že vytkol správcovi dane, že výzva nie je konkrétna. Následne správca dane dňa 20.01.2015 vydal výzvu, ktorou doplnil výzvu zo dňa 08.01.2015 s tým, že žiadal, aby žalobca predložil ďalšie dôkazy za zdaňovacie obdobia január 2013 - december 2013, ktorými disponuje, resp. sa vie k nim relevantne vyjadriť, napríklad žiadal o riadne preukázanie, kto konkrétne vykonával všetky deklarované stavebné práce, žiadal predložiť pracovné zmluvy, objednávky, súpis použitého materiálu, stavebný denník, ďalej uviesť akými vozidlami sa odvážal stavebný odpad, tiež žiadal predložiť zmluvy spísané s dodávateľmi a odberateľmi a to za zdaňovacie obdobia január 2013 - december 2013 atď. Zároveň k tvrdeniu žalobcu, že má za týmto účelom správca dane nahliadnuť do spisu NAKA (zaistené doklady) mu oznámil, že taktiež daňový subjekt má právo nahliadnuť do spisu a požadované doklady si zabezpečiť a že taktiež sa vie vyjadriť k požadovaným skutočnostiam, resp. k ich časti.

50. Na základe výzvy žalobca opätovne správcovi dane požadované doklady nepredložil a súčasne navrhol správcovi dane, aby sám požiadal NAKA o zapožičanie týchto dokumentov a dokladov, na základe ktorých vykoná daňovú kontrolu dodajúc, že tieto doklady sú v režime „utajenia“. K jednotlivým otázkam správcu dane uviedol, že tieto sú veľmi všeobecné, sú kladené veľmi široko a neurčito, pričom správca dane ani určito, ani jasne, ani zrozumiteľne nedefinuje, v čom konkrétne vidí existujúcu nejasnosť a neurčitosť vo vzťahu k uvádzaným skutočnostiam v priznaniach na DPH za zdaňovacie obdobia január 2013 až december 2013.

51. V rámci vyrubovacieho konania správca dane predvolal na výsluch U. B., ktorý sa na základe viacerých skutočností (neprevzatie zásielky zo strany U. B., žiadosť o iný termín výsluchu) uskutočnil dňa 1. októbra 2015 v prítomnosti konateľa daňového subjektu a jeho právneho zástupcu. Zo zápisnice z ústneho pojednávania zo dňa 01.10.2015 vyplýva, že v zdaňovacích obdobiach január 2013 - december 2013 bol konateľom spoločnosti S.E.A. - MBM spol. s r.o., pričom uviedol, že so spoločnosťou ALPHA-SERVIS, s.r.o. bola „dáka“ spolupráca. Na otázku správcu dane, ako sa skontaktoval s pánom K. uviedol, že určite niekde na stavbe, cez pána U. F., ktorým mal v mene spoločnosti S.E.A. - MBM spol. s r.o. plnú moc, pričom nemohol predložiť zmluvu o spolupráci, nakoľko všetky doklady odovzdal novému konateľovi. Ďalej uviedol, že spoločnosť ALPHA-SERVIS, s.r.o. zastupoval pán K. a spoločnosť S.E.A. - MBM spol. s r.o. zastupoval Peter Válah, ktorý riešil všetky obchodné vzťahy, nakládky a vykládky tovaru, ako aj materiál pre spoločnosť ALPHA-SERVIS, s.r.o. Uviedol tiež, že daňová povinnosť bola odvedená, účtovníctvo mala na starosti pani L. L., k spôsobu platieb uviedol, že niektoré faktúry boli uhrádzané na účet a niektoré v hotovosti s tým, že peniaze preberal pán F.. U. B. nevedel uviesť kto menovite vykonával práce uvedené na faktúrach, kde na akých adresách, resp. akých stavebných objektoch sa práce vykonávali, aké stroje a nástroje sa používali na stavbách, kto bol majiteľom reklamných panelov, na ktorých vykonávali údržbu, nespomenul si o akú ťažkú techniku išlo vo faktúre č. 1020131195, pričom uviedol, že asi išlo o bager. Na otázku správcu dane, či pozná I. U. a v akom rozsahu tento vykonával funkciu splnomocneného zástupcu v spoločnosti S.E.A. - MBM spol. s

r.o. uviedol, že ho pozná asi 20 rokov a funkciu mu v tejto spoločnosti dal pán F., pričom nevedel v akom rozsahu, pravdepodobne to mala byť generálna plná moc. Na otázku splnomocneného zástupcu daňového subjektu, či vie potvrdiť, resp. uviesť, či práce, služby a tovary uvedené na faktúrach boli dodané resp. zaplatené uviedol, že určite áno, tak ako je uvedené na faktúrach.

52. Dňa 23. júna 2016 bol v prítomnosti konateľa daňového subjektu a jeho právneho zástupcu vypočutý ako svedok Peter Válah, ktorý konal za spoločnosti S.E.A. - MBM spol. s r.o. na základe plnej moci, ktorú mu udelil U. B.. Zo zápisnice z ústneho pojednávania vyplýva, že U. F. potvrdil, že okolo roku 2013 mal generálnu plnú moc, pričom tiež uviedol, že informoval konateľa spoločnosti U. B. o činnostiach, ktorými sa ako zástupca spoločnosti zaoberal. Podľa jeho vyjadrenia v zdaňovacích obdobiach január 2013 - december 2013 bola hlavná činnosť spoločnosti zameraná na stavebnú činnosť, nákup a predaj tovaru (mäso zo zahraničia), potravinársky tovar, súčiastky na automobily, pneumatiky, spolupracoval so spoločnosťou ALPHA-SERVIS, s.r.o., s pánom K. sa poznajú 20 rokov. Na otázku správcu dane či bola ich spolupráca založená na zmluve a či ju môže predložiť uviedol, že zmluvy mali, čo sa týka stavebníctva mali krycie listy, veľké obchody boli zmluvne podložené, menšie boli dohodnuté telefonicky, ústnou dohodou. Uviedol tiež, že za spoločnosť APLHA-SERVIS, s.r.o. konal pán K. a za spoločnosť S.E.A. - MBM spol. s r.o. on, vo vzťahu k vystavovaniu faktúr uviedol, že faktúry vystavovala L. L., ona viedla celé účtovníctvo, podávala aj daňové priznania. Tiež uviedol, že faktúry boli v 90 - 95 % uhrádzané cez účet a zvyšok v hotovosti, tovar - materiál pre spoločnosť ALPHA-SERVIS, s.r.o. bol prepravovaný automobilmi Mercedes Sprinter zo spoločnosti LK IMPOEXPO s.r.o. a väčšie dodávky (mäso) sa dovážali kamiónmi, nakládka stavebného materiálu bola u dodávateľov a vykládka stavebného materiálu bola vždy na miestach, kde boli stavby, Sereď - cukrovar, Galanta - hotel na námestí, Bratislava - Ružinov - prerábanie alebo rekonštrukcie budov, zateplovanie, zemné úpravy, dodávateľov si nepamätal, boli vyberaní podľa ceny. Nepamätal si, kto menovite vykonával práce uvedené na faktúrach, nevyjadril sa aké konkrétne stavebné práce boli vykonávané. Na otázku, kde presne na akých adresách resp. akých stavebných objektoch sa práce vykonávali uviedol, že adresy sú uvedené na faktúrach, vo vzťahu k súpisu použitého materiálu uviedol, že ho vystavovala účtovníčka. Uviedol tiež, že nového konateľa spoločnosti S.E.A. - MBM spol. s r.o. nepozná, meno - I. U. je mu známe možno ho aj videl. Na otázku splnomocneného zástupcu daňového subjektu, či zdaniteľné obchody vo vzťahu k spoločnosti S.E.A. - MBM spol. s r.o. boli vykonané, tak ako sú deklarované na predmetných faktúrach, uviedol, že tieto boli uskutočnené.

53. Správca dane dňa 04.05.2016 v prítomnosti právneho zástupcu daňového subjektu vypočul U. Y. (zamestnaný od 28.10.2013 do 31.12.2014). Zo zápisnice z ústneho pojednávania vyplýva, že bol v roku 2013 zamestnaný na dohodu v spoločnosti ALPHA-SERVIS, s.r.o., práce vykonával v sklade na Železničnej ulici v Senici a tiež ako vodič, vozil pracovníkov do Bratislavy, niekedy tam s nimi aj zostal, boli to stavebné práce, pomocné stavebné práce, sadrokartón, bolo to na viacerých miestach, bol vyplácaný v hotovosti, pán K. je jeho švagor. Ďalej bol dňa 04.05.2016 vypočutý A. U. (zamestnaný od 22.5.2014-30.11.2014), ktorý tiež uviedol, že v spoločnosti ALPHA-SERVIS, s.r.o. v roku 2013 pracoval na základe dohody, bol vyplácaný v hotovosti, pracoval v sklade na Železničnej ulici a vozil pracovníkov (dohodárov) do Bratislavy a vykonával tam s nimi pomocné stavebné práce, boli to viaceré veľké stavby.

54. Súčasťou administratívneho spisu sú aj výpovede T. U., S. P., D. P., ktorí potvrdili, že v prospech spoločnosti APLHA-SERVIS, s.r.o. vykonávali na základe dohody pomocné práce. Z administratívneho spisu však vyplýva, že Sociálna poisťovňa, pobočka Dunajská Streda oznámila na základe výzvy zo dňa 10.11.2015 správcovi dane, že spoločnosť ALPHA-SERVIS, s.r.o. sa nachádzala v registri zamestnávateľov vedenom Sociálnou poisťovňou od 20.10.2003 do 31.12.2014, pričom pripojila aj zoznam za obdobie roku 2013, z ktorého je preukázané, že žalobca v zdaňovacom období júl 2013 nezamestnával žiadneho zamestnanca na základe pracovnej zmluvy, ani na základe dohody o prácach vykonávaných mimo pracovného pomeru.

55. Správca dane požiadal Ministerstvo vnútra SR, Prezídium PZ, NAKA o zaslanie uznesenia o vznesení obvinenia týkajúce sa spoločnosti ALPHA-SERVIS, s.r.o. resp. jej konateľa V. K.. Prezídium PZ, NAKA dňa 15. augusta 2016 doručila správcovi dane uznesenie o vznesení obvinenia ČVS:PPZ-973/NKA-FP-BA-2013 zo dňa 20. apríla 2015, z obsahu ktorého vyplýva, že U. F., V. K., C. B., U. B. a iným bolo podľa § 206 ods. 1 Trestného poriadku vznesené obvinenie za zločin založenia, zosnovania a podporovania zločineckej skupiny podľa § 296 Trestného zákona a za ďalšie iné súvisiace daňové trestné

činy. Z odôvodnenia uznesenia vyplýva, že trestná činnosť sa má týkať aj spoločnosti ALPHA-SERVIS, s.r.o., pričom konkrétne v rokoch 2010-2013 sa dodania týkali aj spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r.o. vo výške 506 870,31 eur a rovnako tiež spoločnosti ch&k, spol. s r.o. spolu vo výške 759 057,04 eur, teda spoločností, ktoré mali v zdaňovacom období júl 2013 žalobcovi, na základe predložených faktúr, ktorými si uplatnil právo na odpočítanie dane, dodať tovar, resp. poskytnúť služby.

56. V administratívnom spise sa nachádza aj zápisnica o výsluchu svedka - L. L. zo dňa 08.12.2015. Zo zápisnice vyplývajú aj relevantné skutočnosti týkajúce sa danej veci. Správny súd v tejto súvislosti uvádza, že tak U. F., ako aj U. B. vo svojich výpovediach pred správcom dane potvrdili, že faktúry vystavovala účtovníčka L. L.. L. L. okrem iného práve vo vzťahu k spoločnostiam ch&k, spol. s r.o. a S.E.A. - MBM, spol. s r.o. uviedla, že tieto začali podnikáť z kancelárie na M.R.Štefánika, pričom na firmu ch&k, spol. s r.o. sa fakturovalo mäso a na firmu S.E.A. - MBM, spol. s r.o. sa fakturovalo čokoľvek s tým, že medzi spoločnosti, ktoré si dali do účtovníctva ako náklady faktúry vystavené týmito spoločnosťami bola aj spoločnosť ALPHA-SERVIS, s.r.o. L. L. vo svojej výpovedi potvrdila, že vystavovala faktúry na základe pokynov konateľov, s tým, že tieto nepodpisovala, vystavila čistý papier z počítača, orazený, lebo mala k dispozícii pečiatku a podpisoval ich konateľ spoločnosti. Vo svojej výpovedi zo dňa 03.05.2014 tiež uviedla, že viedla účtovníctvo obchodných spoločností ch&k, spol. s r.o., S.E.A. - MBM, spol. s r.o., LAKY s.r.o., HHV MIKRO s.r.o., LK IMPOEXPO s.r.o., pričom na vedenie účtovníctva pre uvedené spoločnosti ju oslovil obv. Peter Válah s tým, že pozná aj ostatných obvinených - C. B., U. B., ktorí chodili k nej do účtovnej kancelárie, uviedla, že vyhotovovala doklady podľa požiadavky obv. U. F., prípadne U. B. alebo C. B.

57. Zo zápisnice týkajúcej sa výpovede C. B. zo dňa 27. januára 2016 vyplýva, že tento potvrdil, že ani jednu faktúru za spoločnosť ch&k, spol. s r.o. nikdy nepodpisal a nepodpisal ani daňové priznanie. Rovnako vo výpovedi zo dňa 2. júna 2015 uviedol, že si je vedomý, že robil bieleho koňa, že nemá vedomosť ako funguje DPH, o nič sa nestaral.

58. V. K., konateľ žalobcu dňa 22. apríla 2015 vypovedal, že je pravdou, že k podnikateľským subjektom, ktoré sú uvedené v návrhu prokurátora na vzatie do väzby a v uznesení o vznesení obvinenia vyrábali faktúry a tieto tým firmám predávali tak, ako je to uvedené, avšak niektoré firmy uvedené v uznesení nepoznal. Uviedol, že to bolo tak, že niekto chcel niečo na faktúru a on tú faktúru urobil a urobil aj nákladovú faktúru, išlo o ten istý tovar, čiže akože ho predával a akože ho nakupoval od niektorej z tých firiem, ktoré sú tam uvedené s tým, že konatelia a spoločníci tých firiem sú osoby uvedené v uznesení o vznesení obvinenia.

59. Rovnako je v danej veci relevantná aj výpoveď obvineného D. P., ktorý uviedol, že chystal prevody firiem, vždy ho oslovil pán K., keď potreboval predať firmu, tak dal inzerát, ozval sa mu človek z Bulharska, tak sa dohodli, Bulhar prišiel na Slovensko aj so šoférom, on nachystal podklady a dali sa overiť podpisy.

60. Predmetom správneho súdneho konania bolo v rozsahu uplatnených žalobných bodov preskúmať zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného, pričom zásadnými žalobnými bodmi bolo jednak tvrdenie, že žalovaný nevykonal a nedoplnil dokazovanie navrhnutými dôkazmi a jednak tvrdenie, že žalovaný a rovnako aj správca dane neprimerane žalobcu zaťažili dôkazným bremenom. Žalobca tieto, z pohľadu správneho súdu, relevantné žalobné body doplnil ďalšími námietkami, ktorých relevancia bola správnym súdom rovnako zohľadňovaná. Teda v danej veci správny súd posudzoval zákonnosť aplikácie hmotnoprávných ustanovení zákona o DPH v nadväznosti na vyhodnotenie zisteného skutkového stavu, konkrétne teda jeho aplikáciu pri posudzovaní splnenia zákonných podmienok na nepriznanie žalobcom uplatnených nárokov na odpočet dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, so zameraním na posúdenie miery zistenia skutkového stavu a miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom pri preverovaní oprávnenosti žalobcom uplatnených nárokov, resp. pri určení daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie júl 2013.

61. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. 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.

62. Podľa zákona o dani z pridanej hodnoty, odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane, ktoré právo je spojené s jeho dôkaznou povinnosťou. Zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužitelnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet dane uplatnil preukázal existenciu

podmienok, ktoré pre tieto nároky zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar reálne dodaný (§ 8 zákona o DPH) a to práve osobou uvedenou na faktúre, to znamená, že zdaniteľné plnenie mu bolo dodané a DPH bola voči nemu uplatnená práve platiteľom DPH, uvedeným na faktúre.

63. V súvislosti s povinnosťou daňového subjektu preukázať skutočnosti vyplývajúce z predložených daňových dokladov (faktúr) správny súd súčasne poukazuje na to, že uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu a preto má daňový subjekt, ako platiteľ dane možnosť, obstarat' si dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane (§ 44 ods. 1 daňového poriadku). Inak povedané je plne v dispozícii daňového subjektu zabezpečiť si potrebné doklady za účelom minimalizácie rizika, že mu v budúcnosti nebude z dôvodu dôkaznej núdze priznané právo na odpočítanie dane. Daňový subjekt je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku 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. V zmysle § 19 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH je takouto skutočnosťou aj dodanie tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil.

64. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie a jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/4/2016 zo dňa 27.09.2018).

65. Žalobca v správnej žalobe namietal, že správca dane a následne žalovaný nedostatočne zistili skutkový stav veci tým, že nevykonali navrhnuté dôkazy, konkrétne výsluch konateľov dodávateľských spoločností. S uvedenou námietkou sa správny súd nestotožňuje majúc za to, že v danej veci bolo dokazovanie vykonané v dostatočnom rozsahu na prijatie záveru, že neboli splnené hmotnoprávne podmienky na uznanie práva žalobcu na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Žalobca na výzvu správcu dane ohľadom preukázania zdaniteľných plnení predložením ďalších dôkazov (bod 49-50 rozsudku) reagoval tým, že oznámil správcovi dane, že mu boli na základe zápisnice o vydaní veci ČVS : PPZ-973/NKA-FB-BA-2013 dňa 11.03.2014 odňaté 3 šanóny účtovníctva spoločnosti za rok 2013 a preto nemôže objektívne výzve správcu dane vyhovieť. K uvedenému tvrdeniu správny súd uvádza, že žalobcu zaťažuje v zmysle § 45 ods. 2 písm. d) a e) daňového poriadku povinnosť predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady a rovnako predkladať dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, pričom samotná skutočnosť, že odovzdal účtovníctvo NAKA mu nezakladá zákonnú prekážku pre splnenie tejto povinnosti. Navyiac žalobca nepreukázal správcovi dane, že mu prístup k jeho dokumentom nebol umožnený. Správny súd v tejto súvislosti ešte dodáva, že po vznesení obvinenia, t.j. po 20. apríli 2015 mal V. K. podľa § 69 Trestného poriadku právo nazerať do spisu a obstarat' si na svoje trovy kópiu spisu, resp. jeho relevantné časti, avšak evidentne toto svoje právo nevyužil, keď správcovi dane ani dodatočne dôkazy, ktorými by preukázal deklarované obchody nedoručil, pričom prvostupňové rozhodnutie bolo vydané až 1. marca 2018. V tejto súvislosti správny súd dodáva, že nie je povinnosťou správcu dane, aby vyhľadával za žalobcu dôkazy na podporu jeho tvrdení. Ešte v súvislosti s preukázaním deklarovaných obchodov je potrebné, vzhľadom na povahu služieb a tovarov uviesť, že žalobca na základe výzvy správcu dane nekonkretizoval stavby, na ktorých mali byť stavebné práce vykonávané, neuviedol, aké konkrétne stavebné práce boli uskutočnené, či na stavby chodil, s kým konzultoval ich vyhotovenie, nekonkretizoval, kto bol za spoločnosť prítomný pri vykládke tovaru

(mäso), kde sa tovar skladoval, kto vykonával dopravu a pod. V súvislosti s návrhom žalobcu na výsluch konateľov spoločností v jeho prítomnosti stojí za pozornosť skutočnosť, že konateľ žalobcu napriek tomu, že bol prítomný pri výpovediach U. B. (konateľa spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s.r.o. a U. F. (splnomocneného zástupcu spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s.r.o.) týmto nepoložil žiadnu konkrétnu otázku, ktorou by preukázal vedomosť o deklarovovaných službách a tovaroch, pričom vychádzajúc z predložených faktúr sa malo jednať aj o dosť špecifické stavebné práce (napríklad podkrovný byt a renovácia historických stien) a do výsluchu (U. F.) sa zapojil len dovysvetľovaním pokiaľ išlo o spoločnosť WAJDA s.r.o. a realizácie prác v lekární v Kútoch, ktoré sa však predložených faktúr netýkali.

66. V danom prípade je preto logický postup správcu dane, ktorým preveroval či skutočne došlo k reálnemu dodaniu tovaru a služieb na základe faktúr, ktorými si daňový subjekt uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Správca dane legitímne za účelom preverenia deklarovovaných obchodov zisťoval potrebné skutočnosti u deklarovovaných dodávateľov a to spoločnosti ch&k, spol. s r.o. a S.E.A. - MBM, spol. s r.o.. Za týmto účelom predvolal na výsluch svedkov G. K., C. B. a I. U., pričom ani jeden výsluch sa z dôvodu nedostavenia sa svedka (G. K.) a neprevzatia si zásielky neuskutočnil. G. K. sa správcovi dane telefonicky ospravedlnil, pričom súčasne uviedol, že v spoločnosti nič nevykonával, všetko mal vykonávať druhý konateľ C. B. Následne písomne správcovi dane oznámil, že za spoločnosť ch&k, spol. s r.o. nevystavil ani jednu faktúru a nepodával daňové priznania.

67. V rámci vyrubovacieho konania správca dane v prítomnosti konateľa daňového subjektu a jeho právneho zástupcu vypočul U. B. (podstatný obsah je uvedený v bode 51 rozsudku), ktorý bol v rozhodnom období konateľom spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r.o. V súvislosti s výpoveďou tohto svedka sa správny súd musí stotožniť so záverom správcu dane a žalovaného, že táto nie je spôsobilá potvrdiť reálnosť deklarovovaných plnení. Je potrebné poukázať na to, že U. B., ako konateľ tejto spoločnosti, nemal o činnosti spoločnosti žiadne konkrétne informácie, nevedel menovite uviesť, kto práce uvedené na faktúrach vykonával, nevedel uviesť miesta, kde sa stavebné práce uskutočňovali, neidentifikoval objekty, vo svojich odpovediach odkazoval prevažne na pána F., ktorému udelil plnú moc na zastupovanie spoločnosti, tento mal všetko riadiť, F. mal byť prítomný pri nakládke a vykládke materiálu. U. B. nemal žiadne doklady spoločnosti, pretože ich odovzdal novému konateľovi. S pánom K. sa zoznámil cez pána U. F. niekde na stavbe. Rovnako uviedol, že pozná asi 20 rokov pána I. U., pričom tomuto mal dať plnú moc na zastupovanie spoločnosti pán Válah. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 01.10.2015 vyplýva, že prítomný konateľ daňového subjektu pán K.M. nepoložil U. B. ani jednu otázku, pričom splnomocnený zástupca spoločnosti položil iba jednu, z pohľadu správneho súdu veľmi všeobecnú, a to v znení, či vie potvrdiť resp. uviesť, či práce, služby a tovary uvedené na faktúrach boli dodané, resp. zaplatené.

68. Správca dane v rámci vyrubovacieho konania vypočul rovnako v prítomnosti pána K. a jeho právneho zástupcu dňa 23.06.2016 U. F.. K výpovedi U. F., ktorej podstatný obsah je uvedený v bode 52 tohto rozsudku správny súd uvádza, že rovnako nie je spôsobilá potvrdiť reálnosť deklarovovaných obchodných vzťahov so spoločnosťou ALPHA-SERVIS, s.r.o. U. F. vypovedal veľmi všeobecne, uviedol iba niektorých dodávateľov, na iných si nevedel spomenúť, nevedel si spomenúť, kto menovite vykonával stavebné práce uvedené na faktúrach, pričom len napríklad renovácia historických stien je dosť špecifická služba zahŕňajúca podľa faktúry aj zakonzervovanie, nevedel uviesť adresy stavieb, ktoré táto spoločnosť mala uskutočňovať, resp. sa mala podieľať určitými čiastkovými činnosťami (maľovanie, stavba terasy na podkrovnom byte), nevedel si spomenúť na majiteľov reklamných panelov, na ktorých vykonávali údržbu. Prítomný konateľ žalobcu nepoložil tomuto svedkovi žiadnu konkrétnu otázku, ktorou by sa snažil preukázať, že k deklarovaným vzťahom skutočne došlo, pričom otázku jeho splnomocneného zástupcu možno rovnako označiť za veľmi všeobecnú, pričom táto vôbec nebola zameraná na konkrétne vykonané služby a dodanie tovaru.

69. Správca dane vypočul aj svedkov, ktorí mali vykonávať u žalobcu práce na základe dohôd o prácach mimo pracovného pomeru (výpovede sú uvedené v bode 53 rozsudku), pričom vo vzťahu k týmto výpovediam správny súd uvádza, že tieto osoby preukázateľne u žalobcu nevykonávali prácu na základe dohody v zdaňovacom období júl 2013, pričom táto skutočnosť vyplýva z potvrdenia Sociálnej poisťovne, pobočka Dunajská Streda. Z uvedeného dôvodu ich správny súd ani nehodnotil.

70. Správny súd považuje na tomto mieste za potrebné zdôrazniť, že správca dane až do 15. augusta

2016, kedy mu bola na základe výzvy doručená kópia uznesenia o vznesení obvinenia ČVS : PPZ-973/NKA-FP-BA-2013 zo dňa 20.04.2015 vykonával úkony smerujúce k náležitému zisteniu skutkového stavu veci. Správca dane si z trestného spisu zabezpečil výpovede, ktoré preukazujú, že v umelom reťazci obchodných spoločností, ktoré sa mali podieľať na podvodoch v súvislosti s daňou z pridanej hodnoty boli zapojení tak žalobca, spoločnosť ch&k, spol. s r.o. a rovnako spoločnosť S.E.A. - MBM, spol. s r.o. a ich konatelia - V. K., U. B., C. B. a U. F..

71. Skutočnosti zistené správcom dane boli následne doplnené jednotlivými výpoveďami uskutočnenými v rámci trestného konania. Konkrétne relevantnou bola, z pohľadu správneho súdu, keďže skutočnosť, že účtovníctvo spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r.o. robila L. L. potvrdili U. B. a U. F., výpoveď účtovníčky L. L., ktorá opísala modus operandi vystavovanie faktúr, na ktorom boli účastné obe spoločnosti. Ďalej to bola výpoveď C. B., ktorý uviedol, že bol bielym koňom, že nikdy nevystavil faktúru v mene spoločnosti ch&k, spol. s r.o. a tiež výpoveď D. P., ktorý potvrdil, že na základe požiadavky V. K. chystal prevody firiem, pričom potvrdil, že boli prevedené na občana Bulharskej republiky a nakoniec aj výpoveď samotného V. K., ktorý potvrdil, že faktúry nemajúce reálny základ vystavoval a obchodoval s nimi.

72. Z obsahu administratívneho spisu, ako aj z odôvodnení rozhodnutí daňových orgánov má správny súd preukázané, že listinné dôkazy (§ 24 ods. 4 daňového poriadku), ktoré správca dane získal z trestného spisu nie sú jedinými dôkazmi, na ktorých je napadnuté rozhodnutie spolu s prvostupňovým rozhodnutím založené. V priebehu daňovej kontroly, ani v rámci vyrubovacieho konania žalobca nepreukázal, že deklarované obchody majú reálny základ, pričom listinné dôkazy získané z trestného spisu túto skutočnosť len dokresľujú. Správny súd prostredníctvom rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/66/2016 z 31. mája 2018 upriamuje pozornosť žalobcu, že zákonné podmienky, po splnení ktorých vzniká platiteľovi právo na odpočítanie dane, nespočívajú len vo formálnej deklarácii, v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu, t.j. musia nesporne preukazovať skutočnosť vo všetkých jej znakoch - v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte, čo v danom prípade splnené nebolo.

73. Vo vzťahu k dôkazom, ktoré žalobca navrhoval vykonať, je dôvodné vytknúť správcovi dane, že opätovne nepredvolal na výsluch svedka G. K., ale sa v podstate uspokojil s jeho písomným vyjadrením, ktoré doručil správcovi dane dňa 05.09.2014. Je potrebné si uvedomiť, že písomné vyjadrenie nemá povahu svedeckej výpovede, a z pohľadu vážnosti dôkazu má nižšiu výpovednú hodnotu aj vzhľadom k tomu, že žalobca nemal možnosť G. K. klásť otázky. Toto pochybenie, však vzhľadom na skutočnosti, ktoré vyplývajú z výpovedí L. L., C. B., D. Q. P. (prevod obchodného podielu, tak ako tvrdil G. K.), ktoré v podstate potvrdzujú písomné vyjadrenie G. K., ale hlavne na skutočnosť, že žalobca nepredložil správcovi dane žiadne doklady, ktorými by preukázal reálnosť deklarovaných tovarov a služieb, pričom aj v prípade spoločnosti ch&k, spol. s r.o. mali byť v prospech žalobcu vykonané stavebné práce a nie v malo rozsahu, nezohľadnil správny súd ako dôvod zrušenia napadnutého rozhodnutia majúci za to, že svedecká výpoveď G. K. nie je spôsobilá s poukazom na výsledky dokazovania zvrátiť záver daňových orgánov.

74. Pokiaľ ide o dôkazné bremeno, správny súd vo svetle skutkových zistení ustálil, že žalobca nepreukázal skutočnú realizáciu zdaniteľných obchodov tak, ako je uvedené na faktúrach, teda nepreukázal splnenie podmienok vyplývajúcich z ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH. V danom prípade mal správca dane faktúry k dispozícii na základe zapožičania žalobcom na účely preverenia dokladov týkajúcich sa iného daňového subjektu (potvrdenie o vrátení dokladov zo dňa 11.03.2014), pričom na základe skutočností týkajúcich sa preverovaných dodávateľov mal správca dane pochybnosť o materiálnom plnení a preto vyzval žalobcu, aby predložil dôkazy a uviedol konkrétne okolnosti týkajúce sa dodávok tovaru a služieb za zdaňovacie obdobia január 2013 - december 2013. Týmto úkonom správcu dane sa prenieslo dôkazné bremeno na žalobcu, ktorý práve nepredložením potrebných dokladov, dodacích listov, preberacích protokolov, CMR dokladov, stavebného denníka, ktorého predloženie je v prípade deklarovania stavebných prác (tieto boli deklarované vo vzťahu k obidvom spoločnostiam) v zmysle rozhodnutia zásadného právneho významu - rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/81/2015 z 1. decembra 2016 namieste, neuniesol dôkazné bremeno a nevyvrátil tak dôvodné pochybnosti správcu dane o reálnosti deklarovaných zdaniteľných plnení, pričom mal nepochybne možnosť zaobstarať si potrebné doklady z vyšetrovacieho spisu.

75. Pokiaľ ide o námietku žalobcu, že nie je možné, aby v prípade dane z príjmu právnických osôb za to

isté obdobie (rok 2013) boli zdaniteľné príjmy a výdavky v plnom rozsahu uznané za preukázateľné, ktorú skutočnosť dokazuje Protokol k DP PO za 2013 a tiež právoplatné rozhodnutie k DP PO za rok 2013 a v prípade DPH za obdobie 2013 neboli zdaniteľné plnenia uznané, správny súd uvádza, že predmetom daného správneho súdneho konania je napadnuté rozhodnutie žalovaného týkajúce sa dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2013, pričom správca dane a žalovaný skúmali, či boli splnené hmotnoprávne podmienky na uznanie práva na odpočítanie DPH. Na tomto mieste je potrebné zdôrazniť, že právoplatné rozhodnutie správcu dane týkajúce sa dane z príjmov právnickej osoby nie je rozhodnutím, na ktoré by prvostupňové rozhodnutie správcu dane priamo nadväzovalo, resp. ktoré by bolo preň záväzné. Z uvedeného dôvodu nezákonnosť napadnutého rozhodnutia nemôže byť založená na existencii tohto rozhodnutia. V súvislosti s DPH správny súd opakuje, že splnenie zákonných podmienok na priznanie práva na odpočítanie dane musí byť preukázané bez akýchkoľvek pochybností, pričom v danom prípade sú pochybnosti o reálnom dodaní deklarovaných tovarov a služieb namieste.

76. Rovnako je nedôvodná námietka ohľadom nepreskúmateľnosti a nezrozumiteľnosti napadnutého rozhodnutia z dôvodu, že prvostupňové rozhodnutie nekonkretizuje daň z pridanej hodnoty pripadajúcu na kontaktné a nekontaktné spoločnosti. Z prvostupňového rozhodnutia je zrejmé, že správca dane neuznal uplatnenú daň z pridanej hodnoty vo vzťahu k dvom spoločnostiam a to spoločnosti ch&k, spol. s r.o. a spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r.o., pričom presne špecifikoval faktúry, vo vzťahu ku ktorým DPH nebola uznaná. Na strane druhej napríklad z administratívneho spisu vyplýva, že bola uznaná DPH vo vzťahu k spoločnosti HELAGO-CZ, s.r.o. organizačná zložka.

77. Správca dane a následne žalovaný neporušili ani zásadu prezumpcie neviny, nakoľko, ako správne uviedol vo svojom rozhodnutí žalovaný, prvostupňovým rozhodnutím ani rozhodnutím žalovaného nebolo rozhodnuté o vine konateľa žalobcu. Správny súd súčasne dodáva, že napadnuté rozhodnutie žalovaného znamená, že žalobca nesplnil zákonné podmienky na to, aby mu bolo priznané právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, pričom otázku viny resp. neviny je príslušný posúdiť výlučne „trestný“ súd.

78. Podľa názoru správneho súdu, správca dane ako aj žalovaný správne vyhodnotili skutkový stav vyplývajúci z rozsiahle vykonaného dokazovania preverením listinných dôkazov, výpovedí svedkov, ktoré vo vzájomných súvislostiach nepotvrdili reálnosť deklarovaných zdaniteľných plnení vo vzťahu k dodávateľským subjektom, následkom čoho nebola preukázaná oprávnenosť uplatneného odpočtu DPH za dodanie tovaru a služieb od uvedených dodávateľov. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom, predovšetkým vo svetle kontrolných zistení a v ich vzájomných súvislostiach, absentuje reálny základ, ktorá skutočnosť má za následok nepriznanie práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.“

5. Krajský súd po citovaní vyššie uvedenej časti odôvodnenia jeho skôr vydaného rozhodnutia konštatoval, že odôvodnenie napadnutého rozhodnutia žalovaného spĺňa všetky náležitosti podľa Daňového poriadku, žalovaný sa vysporiadal s odvolacími námietkami, rozhodnutie je založené na náležite zistenom skutkovom stave veci, ktorý zodpovedá aj obsahu administratívneho spisu, pričom v daňovom konaní nedošlo k podstatnému porušeniu ustanovení daňového poriadku, ktoré by mohlo mať za následok nezákonnosť preskúmaného rozhodnutia. Vychádzajúc z vyššie uvedených skutočností a citovaných ustanovení zákonov, správny súd žalobu podľa § 190 S.s.p. zamietol.

6. Proti tomuto rozsudku krajského súdu podal žalobca - sťažovateľ z dôvodov uvedených v ust. § 440 ods. 1 písm. f/ a g/ S.s.p. kasačnú sťažnosť. Poukázal na to, že v žalobe namietal najmä protichodné zistenia žalovaného v jeho rozhodnutí oproti zisteniam iného správcu dane (Daňový úrad Trnava, pobočka Dunajská Streda) v rozhodnutí k DO PO za rok 2013 ako aj že sa s touto skutočnosťou žiadnym spôsobom nezaoberal v napadnutom rozhodnutí. Ďalej sťažovateľ namietal, že rozhodnutie žalovaného je zmätočné a nepreskúmateľné. Poukazoval aj na nerešpektovanie prezumpcie neviny štatutárneho orgánu daňovníka a namietal, že žalovaný nevykonal ani predvedenie a výsluch všetkých svedkov, ktorých predvedenie, výsluch a následnú i konfrontáciu týchto svedkov so štatutárnym zástupcom daňovníka sťažovateľ žiadal. K porušeniu práva na spravodlivý proces sťažovateľ vo svojej

žalobe uvádzal, že napadnuté rozhodnutie žalovaného bolo založené na porušení a nerešpektovaní ústavného práva žalobcu a to prezumpcie nevinny ako aj riadne odôvodnenie rozhodnutia. Krajský súd sa v napadnutom rozsudku s týmito skutočnosťami nevysporiadal. Uviedol, že z konania žalovaného bolo zrejmé, že porušuje ústavnú zásadu prezumpcie nevinny, keďže po tom, ako mu bolo doručené uznesenie o vznesení obvinenia ČVS: PPZ-973NKA-FP-BA2013 vydané Národnou kriminálnou agentúrou dňa 20.04.2015 v podstate prestal s relevantnými úkonmi smerujúcimi k náležitému zisteniu skutkového stavu a „uspokojil sa“ s odôvodnením odkazujúcim na obsah uznesenia o vznesení obvinenia. V tomto smere si žalobca ani nezabezpečil a nepripojil celý trestný spis. Týmito skutočnosťami sa Krajský súd v Trnave v napadnutom rozsudku dostatočne nezaoberal. Teda z dôvodu, že je napadnutý rozsudok správneho súdu nedostatočne odôvodnený došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. V tejto súvislosti dal do pozornosti aj nález Ústavného súdu Slovenskej republiky I. ÚS 265/05. Aj judikatúra Európskeho súdu pre ľudské práva (rozhodnutie Ruiz Torija c/a Španielsko z 09.12.1994, séria A č. 303 - A), konštatuje, že porušením práva na spravodlivé súdne konanie je aj nedostatok riadneho a vyčerpávajúceho odôvodnenia súdneho rozhodnutia. K nesprávne právnemu posúdeniu veci uviedol, že sťažovateľ ďalej v žalobe poukazyval na to, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí arbitrárne pristúpil k tvrdeniam o rozpore výsledku daňového konania žalobcu v porovnaní s inými skončenými daňovými konaniami u dodávateľov a odberateľov daňového subjektu, ktorým bolo priznané plné právo na odpočítanie dane, odvolací orgán nevykonal a nedoplnil dokazovanie žalobcom navrhnutými dôkazmi. Aj sám krajský súd v bode 73 napadnutého rozsudku dôvodne vytýka žalovanému, že opätovne nepredvolal na výsluch svedka G. K. Sťažovateľ je toho názoru, že už len táto skutočnosť ako aj to, že týmto konaním bolo sťažovateľovi zabránené klásť svedkovi G. K. otázky a konfrontovať ho bol dostatočný dôvod na zrušenie rozhodnutia žalovaného. Sťažovateľ vidí v tejto skutočnosti (teda, že napriek závažnému porušeniu práv žalobcu) krajský súd nezrušil rozhodnutie žalovaného a považoval svedeckú výpoveď G. K. za nie spôsobilú zvrátiť záver žalovaného s poukazom na výsledky dokazovania za neprávne právne posúdenie veci. Na základe uvedených skutočností sťažovateľ žiadal Najvyšší súd SR, aby rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vec vráti na ďalšie konanie, zároveň si uplatnil náhradu trov konania.

7. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že s námietkami v kasačnej sťažnosti nesúhlasí a poukázal na skutočnosť, že s námietkami sa riadne a vyčerpávajúco vysporiadal už vo vyjadrení k žalobe a v žalovanom rozhodnutí, z tohto dôvodu plne odkázal na ich odôvodnenie. Považoval za potrebné dať do pozornosti niektoré kľúčové stanoviská a vyhodnotenia k uvedeným námietkam. Rozhodnutie prvostupňového orgánu i rozhodnutie č. 102792499/2016 zo dňa 22.03.2016 (vo veci daňovej kontroly na dani z príjmov za rok 2013) vychádzajú z rôznych skutkových zistení. V konaniach, ktoré im predchádzali boli vykonané odlišné dôkazy, preverujúce splnenie zákonných ustanovení rôznych hmotnoprávných predpisov (zákona o DPH a zákona o dani z príjmov). Z týchto dôvodov je preto logické, že závery sú rozdielne. V preverovanom prípade je tiež podstatná aj tá skutočnosť, že o rozhodných skutočnostiach v danej veci sa prvostupňový orgán dozvedel až po dni vydania rozhodnutia č. 102792499/2016 zo dňa 22.03.2016, čím sa podstatne zmenila skutková a dôkazná situácia (Odpoveď na výzvu č. 103632485/2016 zo dňa 08.08.2016, ev.č. 1433382/2016 zo dňa 15.8.2016, Úz. č. 100091777/2018 zo dňa 10.01.2018). Žalovaný zároveň upozornil na skutočnosť, že v zmysle ustanovení Daňového poriadku daňové orgány disponujú viacerými procesnými prostriedkami, ktorými môžu opätovne preveriť správnosť vyrubenia dane na dani z príjmov za rok 2013 a takto zistený rozdiel môže byť aj v neprospech žalobcu. Námietky žalobcu o porušení zásady prezumpcie nevinny nie sú dôvodné. Zásada prezumpcie nevinny je zásadou, ktorá sa uplatňuje v trestnom konaní, v ktorom sa zisťuje, či boli naplnené skutkové podstaty trestných činov definovaných v ustanoveniach trestného zákona. Daňové konanie je však ovládané osobitnými zásadami, stanovenými v § 3 Daňového poriadku. Daňovým konaním sa sleduje riadne dodržiavanie procesnoprávných a hmotnoprávných predpisov v oblasti daní, a nie trestnoprávných predpisov. Prvostupňový orgán a ani žalovaný vo svojich rozhodnutiach nevynášajú „rozsudok o vine“ štatutárneho orgánu žalobcu z porušenia trestnoprávných predpisov, ale len konštatujú porušenie hmotnoprávných daňových predpisov - zákona o DPH, a to z dôvodu neoprávneného uplatnenia odpočítania dane zo sporných faktúr žalobcom v kontrolovanom zdaňovacom období. Prvostupňový orgán i žalovaný zaobstarali množstvo dôkazov, z ktorých nespochybniteľne vyplýva, že žalobca vystupoval v reťazci spoločností podieľajúcich sa na podvodoch

na DPH, v ktorom figurovali i deklarovaní dodávatelia žalobcu uvedení na sporných faktúrach. Do Zápisnice o výsluchu obvinených sp. zn. 2TP 9/15 spísanej Špecializovaným trestným súdom, pracovisko Banská Bystrica, dňa 22.04.2015 p. V. K. uviedol, že sa pridrižiava svojho vyjadrenia pred vyšetrovateľom, priznáva sa k tomu, čo mu je kladené za vinu. Je pravdou, že pre podnikateľské subjekty, ktoré sú uvedené v návrhu prokurátora na vzatie do väzby v uznesení o vznesení obvinenia vyrábal faktúry a tieto firmám predával tak, ako je uvedené. Bolo to tak, že niekto chcel niečo na faktúru a on mu tu faktúru urobil, pričom si urobil nákladovú faktúru. Išlo o ten istý tovar, čiže akože predával a akože nakupoval, nakupoval od niektorých z tých firiem, ktoré sú tam uvedené. Konatelia a spoločníci tých firiem sú osoby uvedené v uznesení o vznesení obvinenia. P. K. nezaujímalo, ako si náklady vykryli oni, mali to nejako dohodnuté. V uznesení o vznesení obvinenia, pokiaľ sa spomína jeho meno, sa veci udiali tak, ako je to uvedené. Komodity, tie sedia. Faktúry robil do roku 2013, keď prišiel ten elektronický výkaz daňový, potom s tým skončil, nevie ako ostatní. Jeho firmy boli MC GOLD, spol. s.r.o. a žalobca - ALFASERVIS, s.r.o. Z vyjadrenia p. K. je jednoznačné, že spoločnosti, v ktorých bol konateľom, vrátane žalobcu, boli súčasťou umelo vytvoreného reťazca spoločností zriadených za účelom podvodného konania na DPH, pričom dodávateľské a odberateľské faktúry nezodpovedajú reálnym ekonomickým plneniam. Žalovaný mal za to, že prvostupňový orgán i žalovaný postupovali v daňovom konaní v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi a rešpektovali zásady Daňového poriadku. Žalované rozhodnutie i rozhodnutie prvostupňového orgánu boli vydané v súlade so zákonom a závery v nich uvedené zodpovedajú zistenému skutkovému stavu. Na základe uvedených skutočností žalovaný konštatoval, že námietky žalobcu sú neopodstatnené.

8. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Následne kasačný súd preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyseľne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačnú sťažnosť je v zmysle § 461 S.s.p. potrebné zamietnuť, nakoľko po jej preskúmaní kasačný súd na základe nižšie uvedených právnych názorov dospel k záveru, že je nedôvodná. Takto kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súbežne zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na webovej stránke Najvyššieho súdu.

9. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu č.k. 20S/86/2018-94 zo dňa 10. júla 2019, ktorým zamietol žalobu sťažovateľa, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101156751/2018 zo dňa 13.06.2018, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 100468606/2018 zo dňa 01.03.2018, ktorým bol sťažovateľovi podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určený rozdiel v sume 29 208,67 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2013, odpočet nepriznaný v sume 2 893,41 € a vyrubená daň v sume 26 315,26 €.

10. Kasačný súd v nadväznosti na vyššie uvedené zistil, že v konaní pred krajským súdom boli sťažovateľom namietané právne otázky, ktoré už medzi týmito účastníkmi boli posudzované krajským súdom v inom súdnom preskúmvacom konaní pod sp.zn. 14S/61/2018, resp. po podaní kasačnej sťažnosti i kasačným súdom pod sp.zn. 8Sžfk/68/2019. V konaní vedenom pod sp.zn. 14S/61/2018 krajský súd rozhodol o žalobe sťažovateľa tak, že ju rozsudkom č.k. 14S/61/2018-118 zo dňa 14. augusta 2019 zamietol. Proti tomuto rozsudku podal sťažovateľ kasačnú sťažnosť, o ktorej Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol rozsudkom sp.zn. 8Sžfk/68/2019 zo dňa 8. decembra 2020 tak, že kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú zamietol.

11. Kasačný súd poukazuje na tú skutočnosť, že je povinnosťou všetkých orgánov štátnej moci svojou činnosťou naplniť legitímne očakávanú predstavu jednotlivca o právnom štáte, ktorého neoddeliteľnou súčasťou je aj právna istota, a s princípom právnej istoty v rozhodovacej činnosti súdov korešponduje zásada rozhodovania súdov v obdobných veciach rovnakým spôsobom.

12. Uvedená zásada je pre oblasť správneho súdnictva legislatívne zakotvená prostredníctvom § 464 ods. 1 S.s.p. podľa ktorého: „Ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už

bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.“

13. Na základe citovaného zákonného ustanovenia ku sťažnostným bodom sťažovateľa poukazuje senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na odôvodnenie skôr vydaného rozhodnutia sp.zn. 8Sžfk/68/2019 zo dňa 8. decembra 2020, s ktorým sa konajúci kasačný súd v celom rozsahu stotožňuje a v príslušnom rozsahu uvádza:

14. „Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trnave preskúmal rozsudok správneho súdu, aj konanie ktorému predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal zo všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 3 ods. 1 daňového poriadku). V zmysle zásady súčinnosti (§ 3 ods. 2 daňového poriadku) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 3 ods. 3 daňového poriadku), podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Ďalšou dôležitou zásadou daňového konania je zásada rovnosti (§ 3 ods. 7 daňového poriadku), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti a ktorá vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. 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.

Kasačný súd udáva, že úlohou správneho súdu bolo posúdiť či v predmetnej veci boli splnené zákonné podmienky za existencie, ktorých bolo možné určiť žalobcovi rozdiel na DPH za posudzované zdaňovacie obdobie september 2013 v sume 57.667,73 eur z došlých faktúr od spoločnosti ch&k spol. s.r.o., od spoločnosti FACIES, s.r.o. a od spoločnosti S.E.A.-MBM, spol. s.r.o. Kasačný súd odkazuje na podrobne opísaný skutkový stav vo veci jednak na rozhodnutie žalovaného a aj na napadnutý rozsudok krajského súdu.

Vo vzťahu k námietke porušenia práva na spravodlivý proces sťažovateľ poukazoval najmä na to, že nebola zo strany žalovaného rešpektovaná prezumpcia nevinoty vo vzťahu k žalobcovi s tým, že žalovaný sa uspokojil len s uznesením o vznesení obvinenia ČVS: PPZ-973/NKA - FP-BA 2013, ktoré bolo vydané Národnou kriminálnou agentúrou dňa 20.04.2015 a uspokojil sa len s dôvodmi odkazujúcimi na obsah uznesenia o vznesení obvinenia. Žalovaný si nezabezpečil a nepripojil celý trestný spis a týmito skutočnosťami sa krajský súd v napadnutom rozsudku dostatočne nezaoberal.

K tejto námietke kasačný súd udáva, že správny súd sa touto námietkou žalobcu zaoberal a to v bode 75 odôvodnenia rozhodnutia krajského súdu. Kasačný súd v zhode so žalovaným poukazuje, že zásada prezumpcie nevinoty je zásadou, ktorá sa uplatňuje v trestnom konaní, v ktorom sa zisťuje, či boli naplnené znaky skutkovej podstaty toho ktorého trestného činu, ktoré sú definované v jednotlivých ustanoveniach trestného zákona - zákon č. 300/2005 Z.z. Daňové konanie je ovládané osobitnými zásadami, ktoré sú stanovené v § 3 Daňového poriadku. Daňovým konaním sa sleduje riadne dodržiavanie procesnoprávných aj hmotnoprávných predpisov v oblasti daní a nie trestnoprávných predpisov.

Správne orgány v danej veci si zaobstarali množstvo dôkazov, z ktorých nespochybniteľne vyplýva, že žalobca vystupoval v reťazci spoločností podieľajúcich sa na podvodoch DPH, v ktorom figurovali deklarovani dodávateľa žalobcu uvedení na sporných faktúrach. S poukazom na § 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. Preto v tejto súvislosti kasačný súd odkazuje aj na bod 57 odôvodnenia rozsudku krajského súdu, kde konateľ žalobcu V. K. do zápisnice ovýsluchu obvinených pod sp. zn. 2Tp 9/15 dňa 22.4.2015 uviedol, že je pravdou, že podnikateľským subjektom, ktoré sú uvedené v návrhu prokurátora na vzatie do väzby a v uznesení o vznesení obvinenia vyrábali faktúry a tieto tým firmám predávali tak ako je to uvedené, avšak niektoré firmy uvedené v uznesení nepoznal. Uviedol, že bolo to tak, že niekto chcel niečo na faktúru a on tú faktúru urobil a urobil aj nákladovú faktúru, išlo o ten istý tovar, čiže akože ho predával a akože ho nakupoval od niektorej z tých firiem, ktoré sú tam uvedené s tým, že konatelia a spoločníci tých firiem sú osoby uvedené v uznesení o vznesení obvinenia. To, že správne orgány nezabezpečili vo veci celý obsah trestného spisu, ale len pre vec daňovej kontroly resp. daňového konania dôkazy potrebné pre rozhodnutie vo veci, bolo vyhodnotené už žalovaným správnym orgánom v odôvodnení rozhodnutia a túto argumentáciu aj kasačný súd považuje za správnu. Vo vzťahu k námietke nevykonania opätovného výsluchu svedka C. B. kasačný súd odkazuje na bod 71 odôvodnenia rozsudku s ktorým sa stotožňuje s tým, že žalobca správcovi dane nepredložil žiadne doklady, ktorými by preukázal realnosť deklarovaných tovarov a služieb.

Najvyšší súd ako súd kasačný konštatuje, že krajský súd sa náležite a v súlade so zákonom vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami žalobcu ako i s tvrdeniami žalovaného a dal odpoveď na výklad a aplikáciu použitých zákonných ustanovení v napádaných rozhodnutiach a preto sa kasačný súd v plnom rozsahu stotožňuje s dôvodmi rozhodnutia správneho súdu tak, ako ich uviedol aj v tomto svojom rozsudku.

Kasačný súd považuje za potrebné uviesť, že z rozhodovacej činnosti SDEÚ, napríklad v rozsudku vo veci Mahagében (C-80/11, C-142/11) SDEÚ v prvom rade pripomenul boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam, ktorý je uznaný a podporovaný smernicou Rady 2006/112/ES (bod 41). Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne. V predmetnej veci položená prejudiciálna otázka vychádzala z predpokladu, že zdaniteľné plnenie, ktoré zakladá nárok na odpočet dane, sa uskutočnilo tak, ako to vyplýva z príslušnej faktúry a že faktúra obsahuje všetky údaje požadované smernicou 2006/112/ES (bod 44).

Boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou o DPH. Európsky Súdny dvor v tejto súvislosti rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať noriem práva Únie. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Tak je to v prípade, že daňový podvod spácha samotná zdaniteľná osoba. V takomto prípade totiž nie sú splnené objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb zdaniteľnou osobou a hospodárska činnosť (C-285/11 Bonik EOOD).

Kasačný súd tiež poukazuje na závery z rozsudku Súdneho dvora C-440/04 Recolta Recycling SPRL, z ktorého vyplýva, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť právo na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Súdny dvor v rozhodnutí Halifax definoval jednak zneužitie práva, ako aj podmienky, ktoré postačujú splniť pre záver o zneužití práva. Kasačný súd sa stotožňuje so stanoviskom žalovaného, že na účely zneužitia práva z hľadiska neuznania odpočítania dane, nie je potrebné dokazovať úmysel platiteľa dane tak, ako je to pri daňových trestných činoch.

Súd poukázal na to, že pokiaľ daňový subjekt požadoval od štátu vrátenie nadmerného odpočtu, bolo jeho základnou povinnosťou preukázať, že má na vrátenie dane právny nárok a ak daňové orgány spochybnili deklarované zdaniteľné obchody, bolo na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nebolo možné priznať nárok na vrátenie dane.

V prejednávanej veci žalobca nepreukázal, že deklarované obchody majú reálny základ, pričom všetky

listinné dôkazy získané z trestného spisu túto skutočnosť dokresľujú. Správca dane z trestného spisu zabezpečil výpovede, ktoré preukazujú, že v umelom reťazci obchodných spoločností, ktoré sa mali podieľať na podvodoch v súvislosti s daňou z pridanej hodnoty, boli zapojení tak žalobca, spoločnosť LK IMPOEXPO, s.r.o., rovnako ako spoločnosť S.E.A. - MBM, spol. s.r.o. a ich konatelia - V. K., U. B., C. B. a U. F..

Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach, dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav a veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

Nedôvodná bola vyhodnotená kasačná námietka vo vzťahu k dani z príjmov žalobcu za rok 2013 vo väzbe na preskúmané rozhodnutie žalovaného v tejto veci. S touto námietkou sa vysporiadal správny súd v bode 73. rozsudku a s týmto sa stotožňuje aj kasačný súd a dodáva v zhode so žalovaným, že vo veci daňovej kontroly na dani z príjmov za rok 2013 vychádzajú z rôznych skutkových zistení, preverovali sa splnenia zákonných ustanovení rôznych hmotnoprávných predpisov a to zákona o DPH a zákona o dani z príjmov. Pokiaľ ide o kasačnú námietku nesprávneho právneho posúdenia, ktorá je uvedená v bode 24 kasačnej sťažnosti tak táto je veľmi nekonkrétne, žalobca iba uvádza, že nesúhlasí s právnym názorom uvedenom v bode 76 odôvodnenia rozsudku, ale zároveň neuvádza prečo, z akých konkrétnych dôvodov je toto právne posúdenie nesprávne.

Kasačný súd má za to, že rozsudok správneho súdu netrpí ani nedostatkom nepreskúmateľnosti resp. nedostatkom dôvodov, tak ako to namieta žalobca.

Kasačný súd rozhodol o zamietnutí kasačnej sťažnosti sťažovateľa s poukazom na ustanovenie § 461 ods. 1 Správneho súdneho poriadku.

Pre úplnosť kasačný súd uvádza, že má vedomosť o rozhodovacej činnosti tunajšieho súdu vo veci sp. zn. 4Sžfk/68/2019, v ktorej išlo o konanie medzi totožnými účastníkmi konania, kde predmetom konania bol nadmerný odpočet DPH za zdaňovacie obdobie marec 2013 v sume 42 614,15 eur.

V tejto veci kasačný súd rozhodol tak, že rozsudok Krajského súdu v Trnave zrušil z dôvodu, že tento nespĺňal náležitosti podľa ust. § 139 SSP.

Kasačný súd konštatoval, že napriek tomu, že išlo o konanie v obdobnej veci a medzi rovnakými účastníkmi konania, rozhodol vo veci sp. zn. 8Sžfk/68/2019 iným spôsobom, nakoľko rozsudok Krajského súdu v Trnave v tomto prípade spĺňal náležitosti podľa ust. § 139 SSP, bol náležite odôvodnený a vecne správny.“

15. Kasačný súd pridržiavajúc sa vyššie uvedených záverov vyplývajúcich z jeho skoršej rozhodovacej činnosti majúc za to, že ide o obdobnú vec tých istých účastníkov konania, ktorá už bola predmetom konania o kasačnej sťažnosti dospel (po zistení, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol žiadne také relevantné skutočnosti, ktorými by spochybnil vecnú správnosť rozsudku krajského súdu) k záveru, že kasačnú sťažnosť je potrebné ako nedôvodnú podľa § 461 S.s.p. zamietnuť.

16. O trovách konania rozhodol podľa § 467 ods. 1 S.s.p. v spojení s § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 S.s.p. a contrario tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov konania z dôvodu neúspechu v konaní a žalovanému nárok na náhradu trov konania zo zákona nevyplýva.

17. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 147 ods. 2 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.).

## **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostředek není přípustný.