

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 5Sžfk/50/2019  
Identifikačné číslo spisu: 2018200287  
Dátum vydania rozhodnutia: 02.06.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:2018200287.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): T. U., nar. XX.X.XXXX, bytom Z. XXX, právne zastúpený: JUDr. Helena Čerešňová, advokátka so sídlom Horné predmestie 216/16, Svätý Jur, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101714114/2018 zo dňa 4. septembra 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 14S/81/2018-146 zo dňa 6. júna 2019, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 14S/81/2018-146 zo dňa 6. júna 2019 z a m i e t a .

Účastníkom nárok na náhradu 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. 14S/81/2018-146 zo dňa 6. júna 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. 101714114/2018 zo dňa 04.09.2018. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 168 S.s.p. tak, že žalovanému ich náhradu nepriznal.

2. Napadnutým rozhodnutím č.101714114/2018 zo dňa 04.09.2018 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“) potvrdil rozhodnutie (dodatkový platobný výmer) Daňového úradu Trnava (ďalej aj „orgán verejnej správy prvého stupňa“ alebo „správca dane“) č. 100259203/2018 zo dňa 31.01.2018, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2009 v sume 279 322,26 €.

3. Správca dane v rozhodnutí č. 100259203/2018 zo dňa 31.01.2018, vydanom po zrušení predchádzajúceho rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/402056/2014/5003 zo dňa 05.09.2014

rozsudkom Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/96/2014-375 zo dňa 22.11.2016 skonštatoval, že daňový subjekt (žalobca) neuniesol dôkazné bremeno a nepreukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok, na ktoré sa odpočet DPH viaže; nepreukázal, že obchody boli uskutočnené v deklarovanom rozsahu a osobami uvedenými na faktúrach. Mal za to, že daňový subjekt v priebehu kontroly, ani v písomnom vyjadrení k protokolu nepredložil vierohodné dôkazy, ktoré by preukázali jeho tvrdenia a preukazovali tak oprávnenosť uplatneného odpočítania dane v zmysle § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „zákon č. 222/2004 Z.z.“ alebo „zákon o DPH“), respektíve oprávnenosť oslobodenia dodania tovaru od dane v zmysle § 43 zákona č. 222/2004 Z.z. a zotrval na všetkých svojich kontrolných nálezochoch, zisteniach a záveroch uvedených v protokole č. 9214401/5/4224621/2013/Váv zo dňa 17.09.2013 v znení dodatku k protokolu zo dňa 23.10.2013. Z výroku prvostupňového rozhodnutia vyplynulo, že v rámci daňovej kontroly bola u daňového subjektu v porovnaní s podaným daňovým priznaním za zdaňovacie obdobie jún 2009 zistená daň vo výške 261 057,26 €, pričom rozdiel dane bol určený vo výške 279 322,26 € a to z dôvodu, že daňový subjekt v daňovom priznaní uviedol nadmerný odpočet vo výške 18 265,- €.

4. Z rozhodnutia správcu dane vyplynulo, že preveroval v zdaňovacom období jún 2009 daňovým subjektom deklarované dodávky tovaru od dodávateľov, spoločností Jtrade s.r.o. a Ostwerke s.r.o.

5. Správca dane po vykonanom a doplnenom dokazovaní skonštatoval, že obchodné transakcie deklarované vo faktúrach predložených daňovým subjektom ku kontrole za január - december 2009 sa neuskutočnili a preto dodávateľom spoločnostiam Jtrade s.r.o. a Ostwerke s.r.o. nevznikla daňová povinnosť z dodania tovaru v súlade s § 19 zákona o DPH a kontrolovanému daňovému subjektu nevzniklo právo na odpočítanie dane z faktúr od deklarovanych dodávateľov podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH s tým, že cieľom takýchto formálnych obchodných transakcií založených len na fakturácii tovaru, bez reálneho plnenia bolo neoprávnené uplatnenie odpočítania DPH, čerpanie nadmerných odpočtov v reťazci obchodníkov s bravčovým mäsom a v konečnom dôsledku zneužitie výhody DPH. Správca dane poukázal tiež na to, že daňový subjekt vo vzťahu k zisteniam správcu dane neuviedol žiadne dôkazy, ktorými by vyvrátil pochybnosti o tom, že sa zdaniteľné obchody reálne uskutočnili dodávateľmi uvedenými na faktúre. Uviedol, že nevykonával len formálnu kontrolu dokladov, ale zamerával sa predovšetkým na skutkový stav, na realitu vecného plnenia a to vo všetkých vzájomných súvislostiach, pričom dospel k záveru, že obchody s tovarmi neboli reálne uskutočnené - išlo len o fiktívne fakturačné obchody. V tejto súvislosti poukázal na to, že predmetom obchodu bolo dodanie toho istého tovaru - bravčového mäsa - polovičiek medzi minimálne tromi subjektmi, s dodaním mäsa sa viazala jedna preprava tovaru, dodávky boli idúce časovo po sebe a zakladali fyzický pohyb tovaru, ktorý sa uskutočňoval priamo od prvého dodávateľa z EÚ (Českej republiky) k poslednému odberateľovi (daňový subjekt), kde preprava končila. Z uvedeného dôvodu správca dane vyslovil názor, že pohyb tovaru sa uskutočnil len fakturačne, s cieľom uplatnenia zneužitia výhody DPH, poukázal na § 3 ods. 6 daňového poriadku a preto daňovému subjektu znížil odpočítanie dane za zdaňovacie obdobie jún 2009 o celkovú sumu 132 272,50 €, z toho vo vzťahu k dodávateľovi Jtrade s.r.o. DPH vo výške 19% predstavuje sumu 104 694,20 € a vo vzťahu k dodávateľovi Ostwerke s.r.o. DPH vo výške 19% predstavuje sumu 27 578,30 €.

6. Správca dane na základe vykonaného dokazovania považoval obstaranie tovaru z Českej republiky, ktoré mali žalobcoví dodať spoločnosti Jtrade s.r.o. a Ostwerke s.r.o., za nadobudnutie tovaru v zmysle § 11 zákona o DPH priamo daňovým subjektom - T. U., LAPREMA a keďže daňový subjekt nepriznal nadobudnutie tovaru z iného členského štátu vo výške, aká bola zistená v priebehu daňovej kontroly, správca dane mu postupom podľa § 69 ods. 6 zákona o DPH uložil povinnosť odvieť DPH v sadzbe 19% z nadobudnutého tovaru podľa § 11 zákona o DPH v celkovej výške 132 272,50 € (vo vzťahu k spoločnosti Jtrade s.r.o. vo výške 104 694,20 € a vo vzťahu k spoločnosti Ostwerke s.r.o. vo výške 27 578,30 €). Správca dane súčasne nepriznal daňovému subjektu právo na odpočítanie dane a to s poukazom na § 45 ods. 2 písm. c/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH, pretože nepreukázal, že má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu a tiež nepreukázal, že by viedol podrobné záznamy o prijatých tovaroch a službách, osobitne o nadobudnutí tovaru z iného členského štátu v zmysle § 70 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH. Rovnako správca dane uzavrel, že daňový subjekt

nesplnil podmienky oslobodenia od dane v zmysle § 43 ods. 1 zákona o DPH, konkrétne vo vzťahu k faktúram pre spoločnosť Lannes IMC s.r.o. (Česká republika) v celkovej výške 77 775,06 € a preto považoval predmetnú dodávku za dodanie tovaru v tuzemsku podľa § 8 tohto zákona, pri ktorom vzniká daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH s tým, že na základe uvedenej skutočnosti je daňový subjekt podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH povinný odvieť do štátneho rozpočtu DPH zo základu dane: 77 775,06 € v sadzbe 19%, t.j. 14 777,26 €.

7. Proti tomuto rozhodnutiu správcu dane podal daňový subjekt (žalobca) v zákonnej lehote odvolanie.

8. Žalovaný orgán verejnej správy potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 100259203/2018 zo dňa 31.01.2018, pričom sa stotožnil s právnym názorom správcu dane založenom na zisteniach vykonaných počas daňovej kontroly, ako aj v ďalšom konaní nasledujúcom po vydaní rozsudku Krajského súdu v Trnave, že obchodné transakcie deklarované vo faktúrach predložených daňovým subjektom ku kontrole za január - december 2009 sa neuskutočnili dodávateľmi daňového subjektu - spoločnostiam Jtrade s.r.o. a Ostwerke s.r.o. nevznikla daňová povinnosť z titulu dodania tovaru podľa § 19 zákona o DPH a preto následne nevzniklo kontrolovanému daňovému subjektu právo na odpočítanie dane z predložených faktúr podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Stotožnil sa tiež s názorom správcu dane, že cieľom takýchto formálnych obchodných transakcií, založených len na fakturácii tovaru bez reálneho plnenia bolo neoprávnené uplatnenie odpočítania DPH, čerpanie nadmerných odpočtov v reťazci obchodníkov s bravčovým mäsom a v konečnom dôsledku zneužitie výhody DPH. Za dôvodné vyhodnotil aj uloženie ďalšej daňovej povinnosti kontrolovanému daňovému subjektu podľa § 69 ods. 1 a ods. 6 zákona o DPH.

9. Krajský súd v odôvodnení rozsudku primárne poukázal na skutočnosť, že Krajský súd v Trnave vo vzťahu k žalobcovi v súvislosti s vykonanou daňovou kontrolou za zdaňovacie obdobie január - december 2009 už rozhodoval vo veciach sp.zn. 14S/22/2018, sp.zn. 14S/23/2018, sp.zn. 14S/24/2018, sp.zn. 14S/27/2018, sp.zn. 20S/15/2018 a sp.zn. 20S/35/2018, pričom žaloby boli ako nedôvodné podľa § 190 S.s.p. zamietnuté.

10. Z obsahu administratívneho spisu mal správny súd za preukázané, že žalobca si v zdaňovacom období jún 2009 uplatnil na základe faktúr od dodávateľov a to spoločnosti Jtrade s.r.o. a Ostwerke s.r.o. odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ v spojení s § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH v celkovej výške 132 272,50 €. Konkrétne vo vzťahu k spoločnosti Jtrade s.r.o. sumu 104 694,20 € a vo vzťahu k spoločnosti Ostwerke s.r.o. sumu 27 578,30 €. Správny súd považoval za potrebné uviesť, že zohľadňoval len tie relevantné skutočnosti, ktoré vyplynuli z vykonaného dokazovania, a ktoré sa vzťahujú k uplatneným žalobným bodom a to z dôvodu, že žalobca síce podanou správnu žalobou napadol rozhodnutie žalovaného v celom rozsahu, avšak dôvody žaloby smerovali iba vo vzťahu k nepriznaniu práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ v spojení s § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Správca dane a následne žalovaný však určili rozdiel dane aj s poukazom na § 69 ods. 6 v spojení s § 11 zákona o DPH a rovnako podľa § 69 ods. 1 v spojení s § 43 zákona o DPH, pričom určenie dane v tomto smere žalobca nenamietal. Krajský súd súčasne dodal, že aj keď nepriznanie práva na odpočítanie dane podľa citovaných ustanovení zákona o DPH v danom prípade úzko súvisí aj s určením dane podľa § 69 ods. 6 v spojení s § 11 zákona o DPH, nemohol sa tejto otázke venovať, a to s poukazom na základnú zásadu správneho súdneho konania zakotvenú v § 134 ods. 1 S.s.p., ktorou je iudex ne eat ultra petita partium (sudca nech nejde nad návrhy strán). Uvedené sa rovnako týkalo aj dodania tovaru do iného členského štátu. Z uvedeného dôvodu správny súd ani neuvádzal súvislosti týkajúce sa intrakomunitárneho dodania spoločnosti Lannes IMC s.r.o. do Českej republiky.

11. Obsahom administratívneho spisu mal správny súd za preukázané, že daňová kontrola bola u žalobcu začatá na základe oznámenia o výkone daňovej kontroly č. 647/320/14382/2011 zo dňa 5.5.2011, pričom ako deň začatia daňovej kontroly bol určený 6. jún 2011. Zápisnica č. 647/320/21425/2011/DEC o začatí daňovej kontroly bola s kontrolovaným daňovým subjektom spísaná dňa 06.06.2011. Správca dane listom č. 647/320/36603/2011/DEC zo dňa 14.11.2011 požiadal o predĺženie polročnej lehoty na kontrolu, pričom podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. o správe

dani a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „zákon č. 511/1992 Zb.“) bola lehota na vykonanie daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie január - december 2009 predĺžená do 05.06.2012. Daňová kontrola bola ďalej prerušená rozhodnutím č. 9214401/1/377183/2012, ktoré splnomocnená zástupkyňa daňového subjektu prevzala dňa 13.03.2012. Správca dane pokračoval vo výkone daňovej kontroly dňa 5. augusta 2013, kedy bola na Daňový úrad Trnava doručená odpoveď na žiadosť č. 9214401/1/350027/12 zo dňa 06.03.2012 o medzinárodnú výmenu informácií. Dňa 17. septembra 2013 správca dane vypracoval Protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly č. 9214401/5/4224621/2013/Váv (ďalej len ako „protokol“), ktorý bol osobne doručený splnomocnenej zástupkyňi daňového subjektu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie (výzva č. 9214401/5/4227429/2013/Vla). Dňa 27. septembra 2013 bolo správcovi dane doručené vyjadrenie k protokolu. Správca dane dňa 23.10.2013 vypracoval dodatok k protokolu. Protokol vrátane dodatku bol prerokovaný so splnomocnenou zástupkyňou žalobcu dňa 25.10.2013 (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9214401/5/4809502/2013/Vla), ktorým dňom bola daňová kontrola ukončená (§ 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb.). Správca dane vydal dňa 07.11.2013 dodatočný platobný výmer č. 9214401/5/4986350/2013/Vla, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na § 165 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 279 322,26 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2009. Proti dodatočnému platobnému výmeru podal žalobca odvolanie. Žalovaný rozhodnutím č. 1100301/1/402056/2014/5003 zo dňa 05.09.2014 napadnuté rozhodnutie správcu dane potvrdil. Proti rozhodnutiu žalovaného podal daňový subjekt žalobu, ktorú Krajský súd v Trnave vyhodnotil ako dôvodnú a preto rozsudkom č.k. 20S/96/2014-375 zo dňa 22.11.2016 zrušil rozhodnutie žalovaného zo dňa 5.9.2014 a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

12. Z odôvodnenia rozsudku Krajského súdu v Trnave zo dňa 22.11.2016 vyplynulo, že tento poukázal na svoje predchádzajúce rozhodnutia, ktoré sa týkali totožných účastníkov konania, ako napríklad rozsudok sp.zn. 20S/95/2014 zo dňa 22.11.2016 (bod 11 rozsudku). Z rozsudku sp.zn. 20S/95/2014 zo dňa 22.11.2016 vyplynulo, že správny súd zrušil predchádzajúce rozhodnutie žalovaného jednak z dôvodu, že bolo nepreskúmateľné a jednak z dôvodu, že bolo potrebné objasniť nezrovnalosti vo výpovediach svedkov, konkrétne M. M. (výpovede dňa 16.12.2011, 03.07.2012 v súvislosti so spoločnosťou Lukus group s.r.o.) A. Z. a F. F. vo vzťahu k obchodným transakciám medzi žalobcom a ostatnými dodávateľmi, ktorí na jednej strane potvrdili realizáciu obchodných transakcií, ale tiež uviedli, že k nim nedošlo (bod 64 rozsudku), pričom správny súd v bode 66 rovnako s poukazom na rozsudok Mestského súdu v Prahe sp.zn. 38Ca/63/99 zo dňa 26.10.1999 uviedol, že pokiaľ správca dane neobjasní zjavné nezrovnalosti v predmetných právnych vzťahoch, svedčí to o tom, že skutočnosti rozhodujúce pre stanovenie daňovej povinnosti neboli zistené čo najúplnejšie. Správny súd tiež uložil správny orgánom vykonať výsluch svedka M. N. a to v súvislosti s dodaním tovaru od spoločnosti Tešínske Jatky, s.r.o. žalobcovi.

13. Správny súd mal taktiež za preukázané, že po vrátení veci na ďalšie konanie správca dane opakovane predvolal na výsluch svedka M. M. (dodávateľ Jtrade s.r.o., MEAT SK, s.r.o.), H. G. (dodávateľ Oswerke s.r.o.), A. Z. (dodávateľ Ostwerke s.r.o.), F. F. a v súlade s článkom 7 Nariadenia Rady č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti DPH požiadal o výsluch svedka M. N.. Rovnako bolo preukázané, že M. M. prevzal predvolanie na výsluch svedka dňa 29. júna 2017, výsluch svedka sa mal uskutočniť dňa 20.07.2017, pričom o výsluchu svedka bola splnomocnená zástupkyňa žalobcu upovedomená. Ďalej správca dane predvolal na výsluch ako svedka A. Z., ktorý zásielku neprevzal, táto sa vrátila správcovi dane ako nedoručená z dôvodu, že adresát je neznámy, pričom rovnako o tomto plánovanom úkone bola Ing. G. upovedomená. Správca dane predvolal na výsluch, ktorý sa mal uskutočniť dňa 20.07.2017 aj F. F., ktorý predvolanie prevzal dňa 29. júna 2017, pričom aj o tomto procesnom úkone bola Ing. G. preukázateľne upovedomená. Z úradných záznamov zo dňa 27.07.2017 vyplynulo, že predvolaní svedkovia M. M., A. Z. a ani F. F. sa dňa 20.07.2017 na výsluchy nedostavili, pričom na výsluchy sa bez ospravedlnenia nedostavil ani žalobca resp. jeho splnomocnená zástupkyňa. Dňa 11. augusta 2017 doručilo Ministerstvo vnútra SR, sekcia verejnej správy potvrdenie o pobyte Petra Sýkoru, trvalý pobyt mal evidovaný na adrese Trenčianske Teplice, 17. novembra 293/10, pričom z uvedenej adresy bol aj správcom dane predvolaný na výsluch svedka.

Obsahom administratívneho spisu mal tiež správny súd preukázané, že správca dane požiadal o predvedenie M. M. (žiadosť zo dňa 21.08.2017), A. Z. (žiadosť zo dňa 21.08.2017) a F. F. (žiadosť zo dňa 21.08.2017), pričom predvedenia neboli úspešné z dôvodu, že A. Z. a F. F. sa na adrese trvalého pobytu nezdržiavajú. O predvedeniach týchto osôb bola upovedomená aj splnomocnená zástupkyňa žalobcu. Ďalej mal správny súd preukázané, že dňa 20.09.2017 bol predvedený svedok M. M., ktorý po zákonom poučení uviedol, že odmieta vypovedať. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 20.09.2017 tiež vyplynulo, že M. M. uviedol, že už veľakrát vypovedal, všetko už vo výpovediach povedal, jeho výpovede sú platné a nič by na nich nemenil. Za daňový subjekt nebol na ústnom pojednávaní nikto prítomný, napriek tomu, že bol upovedomený o konanom výsluchu.

14. Po vrátení veci na ďalšie konanie boli vypočutí H. G. a M. N..

15. H. G. bol vypočutý dňa 7. marca 2017 za prítomnosti žalobcu. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 100411301/2017 vyplynulo, že bol zamestnancom spoločnosti Ostwerke s.r.o., robil obchodného zástupcu, mal na starosti obchod s mäsom. Vo vzťahu k tomuto obchodu uviedol, že išlo o bravčové mäso, o bravčové polovičky, chodil k vykládkam, pomáhal skladať mäso, kontroloval, aby všetko prebehlo v poriadku a aby sedela aj váha. Uviedol, že vodič kamióna mal vždy CMR, ktorú mu dal, on jednu CMR odovzdal vodičovi, jedna sa nechala tam, kde sa vykladalo a jednu zobral do kancelárie, kde ju odovzdal dievčatám na stôl, vodičovi za mäso neplatil, nedochádzal do styku s hotovosťou za mäso, ani s faktúrami od dodávateľa mäsa. Na otázku správcu dane vo vzťahu k dievčatám uviedol, že to boli asistentky, nevedel ich priezviská, nevedel, či to boli zamestnankyne tejto spoločnosti. Príkazy mu mal dávať telefonicky pán Š., ktorý mu kázal, ku ktorému kamiónu má ísť. Svedok nevedel uviesť, či mala spoločnosť priestory, uviedol, že obchodovala s bravčovým mäsom. Vo vzťahu k žalobcovi sa svedok vyjadril, že spoločnosť Ostwerke s.r.o. s ním obchodovala, pričom nevedel uviesť iných odberateľov. Pokiaľ išlo o dodávateľov tejto spoločnosti uviedol, že mäso išlo z Čiech - Bučovice a Makovec. K priebehu obchodu so žalobcom uviedol, že boli dva kamióny za týždeň utorok, streda, kamión s bravčovým mäsom prišiel z Čiech, mäso sa neprekladalo, nebolo skladané v Ostwerke s.r.o., zložilo sa v Siladiciach, dalo sa na váhu, prevzali ho mäsiari, bol vždy prítomný pri vykladaní tovaru, niekedy tam prišiel pán Š., niekedy obaja. Tiež uviedol, že mäso sa v Ostwerke s.r.o. nevážilo, bola CMR a váha u pána U., k CMR bol aj nejaký biely papier, asi dodací list, faktúra tam nebola, spolu s pánom U. vypísali dodací list, teda on sám ho vypísal, pán U. ho podpísal a orazil, následne CMR aj s dodacím listom priniesol do kancelárie spoločnosti, na konci týždňa tam mal nachystanú faktúru, ktorú zanesol pánovi U. na podpísanie, potom mu pán U. vždy preberal hotovosť, príjmový doklad vystavil pán U. alebo úradníčka, ktorá bola v kancelárii pána U., hotovosť zobral pán Š. alebo on a zanesol ju do kancelárie dievčatám, s dodávateľskými faktúrami nemal nič spoločné, ani ich nikdy nevidel. Na otázku správcu dane ďalej uviedol, že približná hodnota obchodu bola 60 000,- € za týždeň. Svedok si nepamätal meno konateľa spoločnosti, ktorý ho mal prijímať do zamestnania, vo vzťahu k iným zamestnancom tejto spoločnosti uviedol, že tam boli dievčatá z kancelárie a pán Š., pričom nevedel, akú mal funkciu, označil ho však za nákupcu bravčového mäsa, tiež uviedol, že on s dodávateľmi nikdy nejednal. Záverom uviedol, že si stojí za svojou výpoveďou, aj za výpoveďou zo dňa 30.09.2016 a dodal, že obchody boli uskutočňované tak, ako uviedol. Z obsahu zápisnice vyplýva, že žalobca svedkoví nepoložil žiadne otázky.

16. Konateľ spoločnosti Tešínske Jatky, s.r.o. (od 01.09.2009 právny nástupca spoločnosti MASOCENTRUM CZ, s.r.o.) M. N. bol dňa 12.07.2017 vypočutý ako svedok v súvislosti s dodaním tovaru do iného členského štátu obchodnou spoločnosťou MASOCENTRUM CZ, s.r.o. a to konkrétne vo vzťahu k spoločnostiam Jtrade s.r.o., Ostwerke s.r.o. a rovnako vo vzťahu k T. U. za zdaňovacie obdobie jún 2009. O výsluchu svedka bol vyhotovený protokol č.j. 2621352/17/3212-60562-807669 zo dňa 12.07.2017, pričom žalobca ani splnomocnená zástupkyňa žalobcu sa výsluchu nezúčastnili a to napriek tomu, že splnomocnená zástupkyňa žalobcu bola o výsluchu svedka preukázateľne upovedomená (č.l. 217 administratívneho spisu).

17. M. N. vo vzťahu k spoločnosti Jtrade s.r.o., konkrétne k spôsobu prepravy z ČR na územie SR predložil zoznam daňových dokladov, v ktorých bol uvedený typ vozidla, registračná značka, meno

vodiča a miesto vykládky. V súvislosti s touto spoločnosťou uviedol, že tovar nakladali zamestnanci spoločnosti MASOCENTRUM CZ, s.r.o., tovar bol nakladaný v Českom Tešíne, tovar vykladal vodič, ktorý ho viezol s tým, že tovar preberali zamestnanci T. U.. Tvrdil, že tovar objednával za slovenskú stranu T. U., objednávky preberal Ing. M. N.. Tiež uviedol, že hotovostné úhrady za spoločnosti Jtrade s.r.o. predával zástupca tejto spoločnosti, meno si už nepamätal a za spoločnosť MASOCENTRUM CZ, s.r.o. hotovosť preberali JUDr. M. O. a I. Z. s tým, že daňové doklady boli doručované s ďalšou dodávkou. Z vyjadrenia M. N. tiež vyplýva, že spoločnosť MASOCENTRUM CZ, s.r.o. vo vzťahu k spoločnosti Jtrade s.r.o. dodala a vyfakturovala tovar za obdobie apríl a jún 2009 v celkovej výške 21 316 492,- CZK. Vo vzťahu k spoločnosti Ostwerke s.r.o. M. N. uviedol, že v mesiaci jún 2009 nemala spoločnosť MASOCENTRUM CZ, s.r.o. žiadny obchodný vzťah.

18. Z protokolu zo dňa 12.07.2017 mal krajský súd za preukázané, že v zdaňovacom období jún 2009 žalobca priamo obchodoval so spoločnosťou MASOCENTRUM CZ, s.r.o., pričom doprava, nakládka a vykládka tovaru a spôsob objednávaní boli totožné ako v prípade spoločností Jtrade s.r.o. M. N. tiež uviedol, že v období apríl a jún 2009 bol T. U. dodaný tovar v hodnote 2 160 367,- CZK. Z ústneho pojednávania vo vzťahu k všetkým spoločnostiam okrem iného vyplynulo, že dodávateľom tovaru bola spoločnosť MASOCENTRUM CZ, s.r.o., nakládku uskutočnili zamestnanci MASOCENTRUM CZ, s.r.o. v priestoroch areálu sídla spoločnosti Tešínske Jatky, s.r.o., pričom aj dopravu uskutočnila spoločnosť Tešínske Jatky, s.r.o. vlastnými vozidlami a vodičmi zamestnanými v spoločnosti Tešínske Jatky, s.r.o. Tiež Česká finančná správa k úhradám, ktoré sa uskutočnili v hotovosti odkázala na Protokol o ústnom pojednávaní o výpovedi svedka č.j. 2621389/17/3212-60562-807669 týkajúceho sa zdaňovacieho obdobia 9/2009, v rámci ktorého M. N. uviedol, že meno zástupcov, ktorí za kupujúceho predávali peniaze v hotovosti nepoznal okrem osoby G., pričom tieto mená chcel získať prostredníctvom osoby, ktorá peniaze preberala - JUDr. O., ktorý je po mozgovej mŕtvici a za súčasného zdravotného stavu mu túto informáciu neposkytol.

19. V súvislosti s námietkou, ktorou žalobca odkazoval na predchádzajúcu výpoveď M. N., správny súd poukázal aj na jeho prechádzajúce výpovede, ktoré sú obsiahnuté napríklad v rozsudku Krajského súdu v Trnave sp.zn. 14S/24/2018 bod 93. Konateľ spoločnosti Tešínske Jatky, s.r.o. (od 01.09.2009 právny nástupca spoločnosti MASOCENTRUM CZ, s.r.o.) M. N. bol vypočutý ako svedok dňa 29.11.2016 v prítomnosti žalobcu a dňa 23.05.2017, pričom tohto výsluchu sa žalobca nezúčastnil, napriek tomu, že žalobca bol upovedomený o vypočutí svedka, upovedomenie prevzala splnomocnená zástupkyňa žalobcu dňa 12.05.2017. Z obsahu protokolu o ústnom pojednávaní o výpovedi svedka zo dňa 29.11.2016, ktorý spísal Finančný úrad pre Moravskoslezský kraj vyplynulo, že predmetom ústneho pojednávania bol výsluch svedka vo veci obchodných vzťahov spoločnosti Tešínske Jatky, s.r.o. a firiem - T. U. LAPREMA a Jtrade s.r.o. Z obsahu protokolu mal správny súd preukázané, že spoločnosť Tešínske Jatky, s.r.o. dodávala v mesiaci november 2009 tovar aj priamo žalobcovi v celkovej hodnote 32 391,95 €, ktorú skutočnosť žalobca v priebehu konania nerozporoval. Tovar vozili vozidlá spoločnosti Tešínske Jatky, s.r.o., nakladal sa v závode Tešínske Jatky, s.r.o. a tovar vykladal vodič, ktorý ho viezol a preberali ho zamestnanci firmy U.. Tovar si vzájomne započítavali, teda Tešínske Jatky, s.r.o. bral tovar od pána U. a aby nemuseli platiť, pán U. bral bravčové polky od nich a následne došlo k zápočtu, teda úhrada prebiehala vzájomnými zápočtami. Vo vzťahu k dodávkam pre spoločnosť Jtrade s.r.o. M. N. uviedol, že tovar v období november 2009 bol dodaný v hodnote 14 493 057,- Kč, prepravu tovaru zabezpečovala spoločnosť Tešínske Jatky, s.r.o. na svoje náklady, k preprave boli vyhotovované dodacie alebo prepravné listy, pričom na základe potvrdenia o prevzatí firmou U. - LAPREMA bola vystavená faktúra na spoločnosť Jtrade s.r.o. Tovar sa nakladal rovnako, ako v prípade dodávok pre pána Lančariča, teda nakladali ho zamestnanci spoločnosti Tešínske Jatky, s.r.o. a tovar sa vykladal v Siladicích, vykladal ho vodič spoločnosti Tešínske Jatky, s.r.o. a zamestnanci firmy U. tovar preberali. Na otázku správcu dane, kto objednával za Jtrade s.r.o. tovar a u koho, M. N. uviedol, že za slovenskú stranu objednával tovar pán U., objednávky preberal N. M., takto mu to mali uviesť zamestnanci, on si to už nepamätal. Na otázku daňového subjektu (žalobcu), akú úlohu zohrali pán M. a pán G., ktorí preberali peniaze za Jtrade s.r.o. a platili spoločnosti Tešínske Jatky, s.r.o. za dodaný tovar uviedol, že pán M. mu nič nehovorí a vo vzťahu k pánovi G. uviedol, že ak preberal peniaze, tak preberal peniaze za mäso, ktoré objednala spoločnosť LAPREMA. K osobe pána G. tiež uviedol, že ho videl, bol v jeho spoločnosti s poverením, že môže konať za pána M., avšak pred 3-4 rokmi na polícii zistil, že to v

skutočnosti nebol pán G., ale niekto iný. Žalobca M. N. položil otázku týkajúcu sa spôsobu platby za Jtrade s.r.o., konkrétne kto a akým spôsobom hradil firme Tešínske Jatky, s.r.o. za dodaný tovar a v akej mene. K otázke M. N. uviedol, že predpokladá, že za firmu Jtrade s.r.o. predával peniaze rovnaký človek, ktorý peniaze inkasoval vo firme LAPREMA, pričom peniaze v spoločnosti Tešínske Jatky, s.r.o. preberal JUDr. O. alebo pán Z., títo jazdili na Slovensko, nevedel, kde to preberali ani od koho, za poslednú dodávku nezaplatili a dlžia 700 tisíc Kč. Ďalej uviedol, že nebol osobne pri inkasovaní peňazí, ale predpokladal, že to bol za Jtrade s.r.o. pán G.. K spôsobu doručovania faktúr odberateľovi Jtrade s.r.o. uviedol, že pri nasledujúcej dodávke tovaru bola vytlačená faktúra a jej súčasťou bol dodací list potvrdený firmou T. U. z minulej dodávky a táto faktúra s potvrdeným dodacím listom bola odovzdaná jeho zamestnancami, zamestnancom alebo ľuďom povereným za prevzatie firmou Jtrade s.r.o. Uvedené predpokladal, lebo osobne pri tom nebol. Na otázku správcu dane, prečo bol tovar fakturovaný spoločnosti Jtrade s.r.o., ale fyzicky bol dodaný firme U. - LAPREMA, a kto to tak stanovil, uviedol, že to je otázka na pána Lančariča, a že keď to tak mali dohodnuté, tak to tak bolo. Uviedol, že pán U. naňho pôsobil serióznym dojmom, vedel, že zásobuje na Slovensku reťazec Billa, preto nemal najmenší dôvod pochybovať o tom, že keď chcela LAPREMA prebrať cez firmu Jtrade s.r.o., že za tovar nedostanú zaplatené. Na otázku žalobcu, že ako je možné, že pán M., keď ho oslovil o dodávanie bravčového mäsa, priniesol podpísanú zmluvu medzi spoločnosťou Tešínske Jatky, s.r.o. a Jtrade s.r.o., v dobe keď bol konateľom tejto spoločnosti a taktiež predstavil pána G., ktorého poveril pre prípad, keď nebude môcť prevziať peniaze, jeho zastupovaním, pričom do tej doby pána M. a pána G. nepoznal, svedok uviedol, že sa mu zdá tvrdenie o tom, že videl pána M. a pána G. po prvýkrát keď prišli so zmluvou smiešne a dodal, že pán U. je dobrý a schopný obchodník, aby nevedel čo robí, a že by si len tak nechal priniesť nejakú zmluvu, a že je povinný od nich odoberať mäso, pričom mu toto mäso, keby chcel, mohli dodávať na priamo.

20. Správny súd mal obsahom administratívneho spisu vo vzťahu k deklarovanému dodávateľovi Jtrade s.r.o. preukázané, že konateľom tejto spoločnosti v rozhodnom období (jún 2009) bol L. C. (konateľom bol do 07.08.2008 do 10.06.2009, v obchodnom registri zapísaný od 04.10.2008 do 06.07.2009) a od 10.06.2009 M. M. (tento bol konateľom do 11.02.2010, v obchodnom registri bol ako konateľ zapísaný od 07.07.2009 do 25.02.2010).

21. Správny súd vo vzťahu k dôveryhodnosti spoločnosti Jtrade s.r.o. poukázal aj na výpoveď svedka L. C., ktorý bol konateľ tejto spoločnosti do 10.06.2009, teda aj v časti daného zdaňovacieho obdobia, ktorý spoluprácu so žalobcom nepotvrdil. Svedok na ústnom pojednávaní konanom dňa 16.12.2011 na Daňovom úrade Trenčín, ktorého sa žalobca, ani jeho splnomocnená zástupkyňa nezúčastnili, napriek tomu, že upovedomenie o výsluchu tohto svedka bolo splnomocnenej zástupkyňi doručené dňa 30.11.2011 uviedol, že nevie, akú činnosť táto spoločnosť vykonávala, bol len jej konateľom, nemal žiadnu pečať spoločnosti, nikoho nesplnomocnil, aby konal v mene spoločnosti, pán M. ho požiadal o splnomocnenie, ale nikdy ho nepodpísal, nevedel, kto viedol účtovníctvo a kto vystavoval faktúry, on žiadne faktúry nevystavoval, nevedel, kde sa nachádza účtovníctvo spoločnosti, on ho nikdy nemal, mal len prehlásenie, že ho prevzal pán M., nevedel, aké konkrétne tovary a služby dodávala spoločnosti Jtrade s.r.o. v roku 2009, nepoznal T. U., nikdy sa s ním nestretol a neuzatváral žiadne obchody, nevedel, kde sa nachádza prevádzka T. U., vo vzťahu k predloženým faktúram uviedol, že tieto nevystavoval, nevedel, či spoločnosť odviedla daň z predmetných faktúr. Z obsahu zápisnice je preukázané, že L. C. bolo predložených spolu 9 faktúr vystavených od 01.06.2009 do 10.06.2009 (poradové čísla 32-40). Preto s poukazom na uvedené tvrdenia Ivana Havrana je spolupráca tejto spoločnosti so žalobcom oprávnené spochybnená. Rovnako poukázal aj na obsah písomných svedeckých výpovedí Z. N. a B. G., že meno L. C. je im povedomé, pričom sám žalobca vo vyjadrení k zápisnici č. 9214401/5/3521/2012 zo dňa 07.02.2012, ktoré bolo doručené správcovi dane dňa 19.03.2012 uviedol, že s L. C. sa nikdy nestretol, nakoľko komunikoval s M. M.N., taktiež konateľom spoločnosti, čo právom spochybňuje aj relevanciu týchto písomných svedeckých výpovedí. Správny súd s poukazom na výpoveď L. C. vyslovil názor, že táto je sama o sebe spôsobilá spochybníť skutočnosť, že reálnym dodávateľom žalobcu bola spoločnosť Jtrade s.r.o. Týmto spochybnením sa prenieslo dôkazné bremeno za žalobcu, ktorý však reálne dodanie tovaru v zdaňovacom období jún 2009 touto spoločnosťou nepreukázal.

22. Vo vzťahu k spoločnosti Jtrade, s.r.o. vypovedal dňa 16.12.2011 aj M. M.N., pred Daňovým úradom Trenčín so zameraním na spoločnosť Jtrade, s.r.o, pričom ústneho pojednávania sa žalobca, ani jeho splnomocnená zástupkyňa nezúčastnili, pričom splnomocnená zástupkyňa žalobcu prevzala upovedomenie o výsluchu svedka dňa 30.11.2011 (č.l. 91 administratívneho spisu). Svedok vo vzťahu k spoločnosti Jtrade s.r.o. uviedol, že vykonával činnosť v mene tejto spoločnosti, vystavoval a podpisoval doklady, spoločnosť mala jednu pečiatku, uviedol ďalej, že spoločnosť nemala vlastných zamestnancov, nepoveril inú osobu oprávnením konať v mene spoločnosti, účtovníctvo sa robilo externe, doklady vystavoval osobne, nevedel kto robil účtovníctvo, podával v mene spoločnosti daňové priznania, nevedel kde sa nachádza účtovníctvo spoločnosti, vo vzťahu k odberateľom, ktorým mal v roku 2009 dodávať tovary alebo služby uviedol, že s nikým neobchodoval, vykonával iba jedinú aktivitu - sprostredkovateľskú službu so spoločnosťou Aquamínal, s.r.o. Vo vzťahu k osobe T. U. uviedol, že ho pozná len osobne, poznajú sa asi rok a pol a nemali žiadne obchodné vzťahy, v roku 2009 nebola v jeho prospech vykonaná žiadna služba. Následne mu správca dane predložil zoznam faktúr, ku ktorým svedok uviedol, že v jeho mene neboli tieto faktúry vystavené a teda neboli zahrnuté do účtovníctva spoločnosti. Uviedol tiež, že spoločnosť Jtrade s.r.o. sa nezaoberala chovom ošípaných, nevykonávala porážku ošípaných a ani ich rozrábku, spoločnosť nevlastnila automobil spĺňajúci požiadavky k preprave mäsa.

23. S poukazom na výpovede L. C. a M. M., ktorí nepotvrdili spoluprácu so žalobcom a rovnako s odkazom na svedeckú výpoveď M. N. (bod 95 a 96 tohto rozsudku) a ním predložené doklady, ktoré preukázali, že príjmom tovaru bol žalobca, bolo spochybnenie dodania tovaru spoločnosťou Jtrade, s.r.o. dôvodné. V súvislosti s tvrdením žalobcu, že svedok M. N. dňa 29.11.2016 uviedol, že mal iba počuť od zamestnancov, že tovar za slovenskú stranu objednával T.I. U. a preto je jeho výpoveď nedôveryhodná správny súd poukázal na to, že je pravdou, že dňa 29.11.2016 svedok uviedol, že si nepamätá, kto objednával tovar za slovenskú stranu a že mu jeho zamestnanci mali povedať, že to bol žalobca, avšak z obsahu samotnej otázky č. 2, ktorú žalobca položil svedkovi v uvedený deň vyplýva, že sám žalobca priznal, že tovar objednával v mene spoločnosti Jtrade s.r.o., keď sám uviedol, že bola dohoda, že v prípade, ak budú pán M.N. a pán G. nedostupní, nahlási v mene spoločnosti Jtrade s.r.o. bratovi M. N. množstvo tovaru na jednotlivé dni. Táto skutočnosť bola správne mu známa zo spisu vedeného pod sp.zn. 14S/24/2018 (bod 100 rozsudku sp.zn. 14S/24/2018 zo dňa 17.01.2019). S poukazom na uvedené správny súd nepripájal spis vedený pod sp.zn. 20S/15/2018, ktorý sa už od 15. mája 2019 nachádza na Najvyššom súde Slovenskej republiky z dôvodu podanej kasačnej sťažnosti.

24. Z predbežnej odpovede Daňového úradu Bratislava II zo dňa 25.10.2011 tiež vyplývalo, že spoločnosť Jtrade s.r.o. bola registrovaná na dani z pridanej hodnoty od 05.01.2009 do 30.06.2010 ako štvrtročný platiteľ dane. Z pripojených príloh vyplýva, že spoločnosť Jtrade s.r.o. podala za 2. štvrtrok 2009 daňové priznanie (ide teda o relevantné daňové priznanie, nakoľko jún patrí do 2. štvrtroka), z ktorého vyplýva, že tejto spoločnosti vznikla vlastná daňová povinnosť vo výške 91,74 €, pričom spoločnosť si uplatnila nadmerný odpočet vo výške 409 999,35 €. Z daňového priznania mal správny súd preukázané, že spoločnosť Jtrade s.r.o. dodala tovar a služby podľa § 8 a 9 zákona o DPH, pričom základ dane predstavoval 2 158 374,17 € a 19% DPH 410 091,09 €. Z daňového priznania tiež vyplýva, že spoločnosť nepriznala nadobudnutie tovaru v tuzemsku podľa § 11 zákona o DPH.

25. Vo vzťahu k dodaniu tovaru deklarovaným dodávateľom spoločnosťou Jtrade s.r.o. je relevantná tiež odpoveď žalobcu zo dňa 10.11.2011, v ktorej okrem iného uviedol, že jeho firmu oslovil p. O. G., ktorý bol poverený firmou Jtrade s.r.o., aby uzatvoril dohodu o dodávke tovaru - bravčové polovičky, tovar firma Jtrade s.r.o. nikde neskladovala, nakoľko vozidlá dovážali tovar priamo z Čiech do ich firmy, komunikoval s O. G. a M. M., faktúry boli odovzdávané osobne na Okružnej 6 v Trnave pánom M., faktúry boli uhrádzané v hotovosti p. M. (M. - poznámka správneho súdu) M.. Vo vzťahu k deklarovanému dodávateľovi žalobcu je, podľa názoru správneho súdu, relevantné tiež napríklad vyjadrenie žalobcu uvedené v písomnom vyjadrení k zápisnici č. 9214401/5/3521/2012 zo dňa 07.02.2012, kde uviedol, že spoločnosť Jtrade s.r.o. mu predala tovar, ktorý zakúpila od spoločnosti MASOCENTRUM CZ, s.r.o., pričom tento bol priamo dodaný do jeho prevádzky v Siladiciach

spoločnosťou MASOCENTRUM CZ, s.r.o. (od 01.09.2009 spoločnosťou Tešínske Jatky, s.r.o.). Skutočnosť, že tovar bol fyzicky dovážaný touto spoločnosťou priamo žalobcovi a spoločnosti Jtrade s.r.o. len fakturovaný vyplýva aj z výpovede Jaromíra Bojka zo dňa 12.07.2017.

26. V súvislosti s výpoveďou M. N. sa správny súd nestotožnil s názorom žalobcu, že realnosť deklarovaných dodávok bravčového mäsa spoločnosťou Jtrade s.r.o. je preukázaná tým, že podľa vyjadrenia svedka táto spoločnosť platila spoločnosti MASOCENTRUM CZ, s.r.o. za dodaný tovar a tento bol následne dodaný žalobcovi, nakoľko zaplatenie kúpnej ceny samo osebe nepreukazuje realnosť uskutočneného obchodu, nakoľko tento musí byť preukázaný aj v subjekte a objekte, pričom v danom prípade, s poukazom na výsledky dokazovania, bolo dostatočne spochybnené, že subjektom dodávajúcim tovar žalobcovi bola práve spoločnosť Jtrade, s.r.o. Svedok opísal, že tovar nakladali zamestnanci spoločnosti MASOCENTRUM CZ, s.r.o. a v prevádzke žalobcu, kde bol tovar dodaný, ho šofér spoločnosti Tešínske Jatky, s.r.o., ktorá zabezpečovala podľa vyjadrenia M. N. prepravu tovaru vykladal, pričom tovar preberali zamestnanci žalobcu. Z uvedeného je preto zrejmé, že deklarovaný dodávateľ - spoločnosť Jtrade s.r.o. mal byť aktívny len v rámci fakturácie a hotovostnej úhrady za dodaný tovar, aj keď je otázne, kto vlastne za tovar platil, keď sa nakoniec ukázalo, že to nebol pán G.. Rovnako samotnej dôveryhodnosti obchodných vzťahov deklarovaných medzi žalobcom a spoločnosťou Jtrade s.r.o. nesvedčí ani skutočnosť, že napriek tomu, že žalobca bol priamym odberateľom spoločnosti MASOCENTRUM CZ, s.r.o., deklaroval odber tovaru vo veľkých objemoch cez spoločnosť Jtrade s.r.o., ktorá však nepriznala nadobudnutie tovaru z iného členského štátu (§ 11 ods. 1 zákona o DPH). Rovnako je potrebné zdôrazniť, že žalobca aj vo vzťahu k tejto spoločnosti nekonal s náležitou starostlivosťou, keď celé zdaňovacie obdobie t.j. do 10. júna 2009 nekonal so štatutárnym orgánom spoločnosti Jtrade, s.r.o., a preto je vo vzťahu k tejto spoločnosti aj výpoveď Ivana Havrana relevantná. Samotné spochybnenie dodania tovaru vyplýva aj zo samotného daňového priznania za 2. štvrtrok 2009, nakoľko ako už bolo uvedené, spoločnosť Jtrade s.r.o. nepriznala nadobudnutie tovaru z iného členského štátu.

27. Z písomných výpovedí zamestnancov žalobcu vyplýva, že za spoločnosť Jtrade s.r.o. vystupovali p. G. a M. (napríklad výpoveď A. U.) alebo pán G. (výpoveď M. O., R. O., Z. N., B. G.). Výpovede zamestnancov žalobcu nie sú, a to nielen s poukazom na pracovnoprávny vzťah k žalobcovi, ale aj s poukazom na ich obsah, spôsobilé spochybníť závery správcu dane a to najmä s poukazom na vykonané dokazovanie. Správny súd v tejto súvislosti dodal, že skutočnosť, že zamestnanci vedeli uviesť, kto za jednotlivých dodávateľov vystupoval a ďalej, že sa za tovar platilo v hotovosti nepostačuje na prijatie záveru, že tovar bol skutočne dodaný dodávateľom uvedeným na predložených faktúrach. Navyše, ako už bolo viackrát spomínané, okrem písomných svedeckých výpovedí zamestnancov žalobcu a samotného žalobcu nebolo potvrdené, že za spoločnosť Jtrade s.r.o. konal M. M. a tiež, pán G. v skutočnosti nebol pánom G., čo vplynulo z výpovede M. N..

28. Správny súd na tomto mieste zopakoval, že M. M. bol dňa 20.09.2017 predvedený ako svedok a po zákonom poučení uviedol, že odmieta vypovedať. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 20.09.2017 tiež vyplýva, že M. M. uviedol, že už veľakrát vypovedal, všetko už vo výpovediach povedal, jeho výpovede sú platné a nič by na nich nemenil. Rovnako je relevantné, že žalobca ani jeho splnomocnená zástupkyňa sa na ústneho pojednávania nezúčastnila, napriek tomu, že o tomto výsluchu bola preukázateľne splnomocnená zástupkyňa žalobcu upovedomená. Vychádzajúc z uvedeného sa správny súd javil tento postoj viac ako zvláštny a to aj z pohľadu žalobných bodov, pretože žalobca nemohol vedieť, že M.F. M. odmietne vypovedať a preto práve z pohľadu jeho situácie v danom konaní mal byť pripravený preukazovať, že k deklarovaným obchodom skutočne došlo a že v zdaňovacom období jún 2009 spoločnosť Jtrade s.r.o. so žalobcom obchodovala, keď M. M. vo svojej predchádzajúcej výpovedi uviedol, že so žalobcom neobchodoval. Ibaže by žalobca vedel, že M. M. odmietne pred správcou dane vypovedať a preto sa na ústne pojednávanie nedostavil.

29. Z obsahu administratívneho spisu vo vzťahu k deklarovanému dodávateľovi tovaru - spoločnosti Ostwerke s.r.o. vplynulo, že dňa 01.12.2011 bol vypočutý splnomocnený zástupca spoločnosti F. F., ktorý v súvislosti s obchodnými transakciami medzi spoločnosťou Ostwerke s.r.o. a žalobcom uviedol,

že pre žalobcu vystavil faktúry a dodacie listy v súvislosti s dodávkou bravčového mäsa, pričom z faktúr odviadli daň, ošípané nechovali, zaoberali sa len obchodnou a sprostredkovateľskou činnosťou, prepravu zabezpečovali dodávatelia.

30. V rozhodnom období bol konateľom spoločnosti Ostwerke s.r.o. A. Z., pričom obsahom administratívneho spisu mal správny súd za preukázané, že túto osobu sa v priebehu daňovej kontroly nepodarilo predvolať pred správcu dane a ani predviesť, pričom správca dane žiadal o predvedenie tejto osoby niekoľkokrát. V súvislosti s iným konaním (vo vzťahu k spoločnosti GIBALEX spol. s r.o.) Daňový úrad Trenčín dňa 14.03.2013 predviedol A. Z., pričom z výsluchu bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9301401/5/983383/2013, v ktorej A. Z. potvrdil, že bol konateľom spoločnosti od 07.03.2008 do 28.06.2010, vyjadril sa, že spoločnosť mäso kupovala len od dodávateľov z Českej republiky, mäso sa vozilo v chladiacich kamiónoch, prepravcov osobne nevybavoval, nevedel, kto ich vybavoval, nevedel, kde sa mäso vyložilo, bol pri nakládke a vykládke, spoločnosť neznášala náklady na prepravu. Ďalej uviedol, že osobne uzatváral zmluvy k dodávke mäsa medzi spoločnosťou Ostwerke s.r.o. a jej dodávateľmi, nevedel však s kým ich uzatváral, nepamätal sa na nikoho.

31. Z odpovede Sociálnej poisťovne, pobočka Topoľčany zo dňa 11.10.2016 vyplýva, že spoločnosť Ostwerke s.r.o. zamestnávala jedného zamestnanca, a to H. G. od 04.07.2007 do 07.07.2010.

32. Na základe žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej len „MVI“) zo dňa 15.10.2012 vo veci preverenia uskutočnenia zdaniteľných obchodov u českého dodávateľa MAKOVEC a.s., Česká republika vo vzťahu k odberateľovi spoločnosti Ostwerke s.r.o. bolo zistené (odpoveď zo dňa 25.01.2013), že spoločnosť Ostwerke s.r.o. mala zmluvne dohodnuté jednotlivé mäsiarstvá, kam sa tovar dodával, prepravu vykonávala spoločnosť MAKOVEC a.s. vlastnými vozidlami alebo externe dohodnutými dopravcami. V. O., člen predstavenstva, okrem iného uviedol, že spoločnosť zastupoval O. Š., a to na základe plnej moci udelenej konateľom spoločnosti A. Z., na inom mieste V. O. uviedol, že za spoločnosť Ostwerke s.r.o. konal F. F.. Súčasne upozornil, že podnikanie týchto osôb a obchodných spoločností sa mu javí ako veľmi neštandardné. Ďalej z protokolu o ústnom pojednávaní č. 272761/12/325934701515 zo dňa 04.12.2012, na ktorom bol prítomný okrem správcu dane aj žalobca, V. O. a T. A. (vedúci jatočného závodu) vyplýva, že T. A. sa vyjadril tak, že v prípade spolupráce so spoločnosťou Ostwerke s.r.o. urobil pán Š. objednávku a sám nadiktoval dodávateľovi (Makovec a.s.), kam majú tovar na Slovensko vozit'.

33. Ďalej na základe odpovede zo dňa 27.02.2013 na žiadosť o MVI bolo zistené, že spoločnosť Ostwerke s.r.o. nadobudla od českého daňového subjektu Jatky Moravský Krumlov, spol. s r.o. v zdaňovacom období 2009 bravčové mäso, pričom táto skutočnosť bola potvrdená na základe vystavených faktúr českým dodávateľom, ktoré boli vystavené pre spoločnosť Ostwerke s.r.o., ale príjemcom tovaru bol T. U.. Prepravu zabezpečoval český daňový subjekt a vykládka tovaru bola na adrese uvedenej v prepravných listoch - Siladice 276. Podľa vyjadrenia p. N. N., konateľa spoločnosti Jatky Moravský Krumlov, spol. s r.o. (Protokol o miestnom zisťovaní č. 60169/12/348930703714 zo dňa 19.12.2012) za spoločnosť Ostwerke s.r.o. zmluvy uzatváral A. Z., objednávateľom a príjemcom bol T. U. - Laprema.

34. Žalobca vo vzťahu k deklarovanému dodávateľovi spoločnosti Ostwerke s.r.o. uviedol v odpovedi na výzvu zo dňa 10.11.2011, že ho oslovil p. Š. na dodávku bravčového a hovädzieho mäsa, podľa jeho vyjadrenia tovar pochádzal z Čiech a SRN, komunikoval s povereným zástupcom spoločnosti p. Š. alebo G.. Vo vzťahu k doručovaniu faktúr uviedol, že sa doručovali osobne v prevádzke firmy na Okružnej č. 6 v Trnave povereným zástupcom a to p. Š. alebo G.. Nebola mu známa skutočnosť, kde MASOCENTRUM CZ, s.r.o. nakupovali živé zvieratá, faktúry boli uhrádzané p. H. G. alebo p. O. Š.. Rovnako z písomných výpovedí zamestnancov žalobcu vyplýva, že za spoločnosť Ostwerke s.r.o. vystupovali p. Š. a p. G. (výpoveď A. S., M. U., A. U., M. O., R. O., Z. N., B. G.).

35. Po vrátení veci na ďalšie konanie vypočul správca dane vo vzťahu k spoločnosti Ostwerke s.r.o. H. G. (bod 117 tohto rozsudku). Správny súd v súvislosti s výpoveďou H. G. poukázal na to, že tento síce uviedol, že spoločnosť Ostwerke s.r.o. obchodovala so žalobcom, avšak jeho výpoveď ako celok

spochybňuje skutočnosť je spoločnosť Ostwerke s.r.o. bola reálnym (skutočným) dodávateľom žalobcu. Tento záver správneho súdu vyplynul z vyjadrenia svedka, ktorý napriek tomu, že preukázateľne bol zamestnancom spoločnosti nevedel, kto ho prijímal do zamestnania, nepoznal konateľa spoločnosti (A. Z.), nevedel, kde má spoločnosť sídlo, nevedel, či O. Š., ktorý mal zabezpečovať obchod s mäsom bol zamestnancom spoločnosti. Rovnako svedok opísal priebeh obchodov, pričom zo samotného opisu nevyplynula reálnosť deklarovaných obchodov, ale iba ich papierové zabezpečenie, vrátane spôsobu úhrady za dodaný tovar. Správny súd však uviedol, že v danom konaní nebolo sporné, že tovar bol žalobcovi dodaný, avšak sporné bolo, či bol dodaný deklarovaným dodávateľom, teda spoločnosťou Ostwerke s.r.o.

36. Podľa krajského súdu medzi účastníkmi konania nebolo sporné, že k dodaniu tovaru žalobcovi reálne došlo. Spornou medzi účastníkmi konania bola otázka, či tovar uvedený na faktúrach dodali žalobcovi deklarovaní dodávatelia t.j. spoločnosť Jtrade, s.r.o. a Ostwerke s.r.o. Nosnou žalobnou námietkou bolo jednak rozloženie dôkazného bremena medzi správcom dane a žalobcom, keď žalobca tvrdil, že predložením faktúr, dodacích listov a dôkazov o zaplatení fakturovaných kúpnych cien v plnom rozsahu vyčerpal svoje dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 písm. a/ daňového poriadku a jednak tvrdenie žalobcu, že konajúce orgány verejnej správy nedostatočne zistili skutkový stav veci, keď nevykonali potrebné dôkazy, konkrétne vo vzťahu k spornej výpovedi M. N.. Žalobca v tejto súvislosti vytýkal konajúcim orgánom verejnej správy, že nevy počuli Ing. M. N. a zamestnancov spoločnosti Tešínske Jatky, s.r.o., ktorí mali mať vedomosť o tom, že objednával tovar, pričom objednávky mal spracovávať za túto spoločnosť Ing. M. N.. Žalobca dôvodnosť správnej žaloby ďalej založil na tvrdení, že správca dane a následne žalovaný založili svoje rozhodnutia len na pochybnostiach, pričom nepreukázali relevantnými dôkazmi, že tovar deklarovanými dodávateľmi dodaný nebol. Na strane druhej on listinnými dôkazmi, ktorých pravosť nebola spochybnená, napríklad znaleckým posudkom, preukázal, že tovar mu deklarovaní dodávatelia reálne dodali.

37. Správny súd považoval za potrebné upriamiť pozornosť na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4Sžf/56/2016 zo dňa 03.07.2017, ktorým bol potvrdený rozsudok Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/31/2014-106 zo dňa 14.03.2016. Týmto rozsudkom bola zamietnutá žaloba T. U. (aj v danom konaní žalobcu) o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia č. 1100307/1/91396/2014/4884 zo dňa 19.02.2014, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 9200402/5/2084414/2012/DEC zo dňa 03.08.2012, ktorým nebol žalobcovi za zdaňovacie obdobie august 2010 priznaný nadmerný odpočet v sume 37 495,04 € a bola mu vyrubená daň z pridanej hodnoty vo výške 86 916,90 €, pričom v danom prípade išlo rovnako o obchody s mäsom, ktoré mala žalobcovi dodávať aj spoločnosť Lukus group, s.r.o. prostredníctvom M. M.. V danej veci boli pochybnosti správcu dane a žalovaného o reálnom dodaní tovaru touto spoločnosťou krajským súdom a následne Najvyšším súdom Slovenskej republiky potvrdené. Najvyšší súd Slovenskej republiky v bode 4.42 skonštatoval, že: „Za stavu, že žalobca nepreukázal skutočnú realizáciu zdaniteľných obchodov tak, ako je uvedené na faktúrach a doklady, ktoré predložil nemali takú výpovednú hodnotu, aby ich bolo možné použiť ako jednoznačný dôkaz o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných obchodov, nepreukázal splnenie podmienok vyplývajúcich z ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Podľa názoru odvolacieho súdu žalobca jednoznačne neunesol dôkazné bremeno a nevyvrátil tak dôvodné pochybnosti správcu dane o reálnosti deklarovaných zdaniteľných plnení.“

38. Relevantnou skutočnosťou vo vzťahu k citovanému rozsudku najvyššieho súdu je, že žalobca argumentoval totožne v tom smere, že preukázal všetky zákonné skutočnosti, ktoré majú podstatný a rozhodujúci vplyv na preukázanie, že tovar nakúpil od spoločnosti Lukus group, s.r.o. (jej dodávateľom bola spoločnosť Tešínske Jatky, s.r.o. a osobou, s ktorou mal žalobca konať bol M. M.), pričom rovnako ako v danom prípade citoval obdobnú judikatúru najvyššieho súdu a SD EÚ. V danej veci najvyšší súd rozhodol dňa 3. júla 2017, teda ide o rozhodnutie vydané po 22. novembra 2016.

39. Správny súd považoval tiež za potrebné vyjadriť sa k tvrdeniu žalobcu, že tým, že správca dane nevy počul svedkov - M. M., A. Z. a F. F. neboli odstránené pochybnosti v danej veci v zmysle právneho názoru krajského súdu, pričom túto vadu označil za neodstrániteľnú. Správny súd mal

obsahom administratívneho spisu preukázané, že správca dane niekoľko krát predvolal tieto osoby a taktiež požiadal o ich predvedenie, ktoré však, s výnimkou M. M. nebolo úspešné. Nie je preto namieste vyčítať v tomto smere správcovi dane, že nevynaložil všetky dostupné prostriedky na to, aby tieto osoby k výsluchu dostal. Na strane druhej bol vypočutý konateľ spoločnosti Tešínske Jatky, s.r.o. (do 31.8.2009 MASOCENTRUM CZ, s.r.o.), ktorá bola dodávateľom nielen samotného žalobcu (obchodný vzťah bol v tomto prípade založený na vzájomných zápočtoch tovaru), ale aj spoločnosti Jtrade s.r.o., pričom z výpovedí tohto svedka vyplýva, že modus operandi realizovaných obchodných vzťahov bol rovnaký vo všetkých prípadoch, pre ktoré bolo typické, že bravčové mäso sa vozilo z Českej republiky (prevádzka spoločnosti Tešínske Jatky, s.r.o.) priamo do prevádzky žalobcu v Siladiciach, ktorú skutočnosť priamo niekoľko krát potvrdil nielen žalobca, ale aj jeho zamestnanci, ktorí uviedli, že tovar vozili autá s českou ŠPZ s označením Tešínske Jatky, s.r.o. (napríklad výpoveď M. O., R. O.). Tento záver nie je spôsobilé oslabiť ani tvrdenie Jaromíra Bojka dňa 29.11.2016, že nevedel uviesť, kto bol objednávateľom tovaru, ale počul od svojich zamestnancov, že ním bol samotný žalobca, nakoľko pokiaľ by aj nepotvrdili, že tovar objednával žalobca, na závery vyplývajúce z vykonaného dokazovania, by to nemohlo mať dosah a to s poukazom na iné zistenie skutočnosti (nakládka tovaru, vykládka tovaru, doprava). Naviac M. N. dňa 12.07.2017 výslovne uviedol, že tovar objednával T. U.. Ďalej napríklad z vyjadrenia p. N. N., konateľa spoločnosti Jatky Moravský Krumlov, spol. s r.o. (protokol zo dňa 19.12.2012, bod 110 rozsudku) vyplýva, že za spoločnosť Ostwerke s.r.o. zmluvy uzatváral A. Z., ale objednávateľom a príjemcom bol T. U.. Pokiaľ ide o tvrdenie žalobcu, že správca dane mal za účelom náležitého zistenia skutkového stavu vypočuť tých zamestnancov, ktorí mali mať vedomosť o objednávaní tovaru zo strany žalobcu, ako Ing. M. N. a zamestnancov spoločnosti Tešínske Jatky, s.r.o. Správny súd upriamil pozornosť žalobcu, že správca dane nie je povinný viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcovi dane preverovaných skutočností. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, keďže v rámci správy daní a prostredníctvom inštitútu daňovej kontroly správca dane preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, príp. oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa zákona o DPH. Preto je na správcovi dane vykonávaným 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 s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii (§ 3 ods. 2 daňového poriadku v spojení s § 24 ods. 2 až 5 citovaného zákona) s tým, že v rámci dokazovania sa v daňovom konaní uplatňuje prejednávacia, nie vyhľadávacia zásada. Podľa názoru správneho súdu dokazovanie vykonané správcovi dane a výsledky z neho plynúce vo všetkých vzájomných súvislostiach dostatočným spôsobom spochybnili, že žalobcom deklarovaní dodávatelia mu reálne tovar dodali. V tejto súvislosti správny súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 5Sžf/97/2010, v ktorom najvyšší súd skonštatoval, že : „Najvyšší súd opätovne na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činnosti, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 2 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. oprávnené“.

40. Správny súd v súvislosti s vykonaným dokazovaním uviedol, že obsahom administratívneho spisu mal preukázané, že žalobca počas daňovej kontroly a rovnako v rámci vyrubovacieho konania sa pravidelne nezúčastňoval na výsluchoch v konaní dôležitých svedkov - konateľov jeho „dodávateľov“, hoci bol o ich výsluchoch preukázateľne upovedomený. Konkrétne ide o výsluch Ivana Havrana (konateľ spoločnosti Jtrade s.r.o.) uskutočnený dňa 16.12.2011 (upovedomenie prevzaté dňa 30.11.2011) a výsluch M. M. konaný v dňoch 16.12.2011 (upovedomenie prevzaté dňa 30.11.2011) a 20.09.2017 (upovedomenie prevzaté dňa 18.09.2017). Uvedené sa rovnako vzťahuje aj na výsluch M.

N. uskutočnený dňa 12.07.2017 (upovedomenie prevzaté dňa 14.06.2017).

41. Správca dane doplnil dokazovanie aj výsluchom H. G., ktorý sa uskutočnil dňa 7. marca 2017 v prítomnosti žalobcu (podrobnosti výpovede sú uvedené v bode 92 rozsudku), pričom táto výpoveď podľa názoru správneho súdu podporila spochybnenie reálnosti dodania bravčového mäsa spoločnosťami Ostwerke s.r.o. H. G. bol zamestnancom spoločnosti Ostwerke s.r.o., pričom správcovi dane popísal priebeh realizácie samotného obchodu s bravčovým mäsom, vrátane doručovania CMR-iek, dodacích listov, odovzdávania faktúr žalobcovi. Potvrdil, že mäso bolo dovážané z Čiech kamiónmi, toto sa neprekladalo, nebolo skladové spoločnosťou Ostwerke s.r.o., zložilo sa v Siladiciach, kde sa dalo na váhu, s dodávateľskými faktúrami nemal nič spoločné, ani ich nikdy nevidel. H. G. si nepamätal meno konateľa spoločnosti, nevedel akú funkciu mal p. Š., ktorého označil za nákupcu bravčového mäsa. Žalobca svedkovi žiadne otázky v súvislosti s dodávkou tovaru nepoložil. Aj vo vzťahu k spoločnosti Ostwerke s.r.o. je obsahom administratívneho spisu preukázané, že žalobca nekonal s konateľom tejto spoločnosti, týmto bol A. Z., ale podľa vyjadrenia s H. G., ktorý bol zamestnancom, avšak tento ani nevedel, kto bol konateľom spoločnosti, ani kde má spoločnosť sídlo a s O. Š., ktorý mal byť splnomocnený konateľ za spoločnosť Ostwerke s.r.o., ktorá skutočnosť sa však nepreukázala, pričom nič žalobcovi nebránilo, aby si túto skutočnosť preveril na základe plnomocenstva, ktoré by si mal ako obozretný obchodník založiť, naviac, keď táto osoba mala od žalobcu prebrať hotovosť v nemalých čiastkach.

42. Podľa názoru správneho súdu reálnosť deklarovaných obchodov spoločnosťami Jtrade s.r.o. a Ostwerke s.r.o. nie sú spôsobilé potvrdiť ani výpovede zamestnancov žalobcu a to nielen s poukazom na ich pracovnoprávny vzťah k žalobcovi, ale predovšetkým na závery vykonaného dokazovania. Skutočnosť, kto vystupoval za dané spoločnosti, keď bolo spochybnené, že žalobca konal s oprávnenými osobami, rovnako skutočnosť, kto preberal peniaze za dodaný tovar, keď zamestnanci nemuseli poznať existujúce dodávateľsko-odberateľské vzťahy žalobcu, nepreukazujú žalobcom tvrdené skutočnosti.

43. Správny súd považoval dokazovanie doplnené správcou dane za dostatočné na prijatie záveru, že reálnosť dodania tovaru deklarovanými dodávateľmi bola spochybnená. Výpovede vypočutých svedkov potvrdzujú závery správcu dane a následne žalovaného, že obchody neboli reálne uskutočnené, išlo len o fiktívne fakturačné obchody, predmetom obchodu bolo dodanie toho istého bravčového mäsa, s dodaním ktorého sa viazala len jedna preprava, čo zakladá odôvodnený záver, že pohyb tovaru sa uskutočňuje priamo od prvého dodávateľa z EÚ [Českej republiky - MASOCENTRUM CZ, s.r.o. - od 01.09.2009 Tešínske Jatky, s.r.o. (dodávateľ Jtrade s.r.o.) MAKOVEC a.s., Jatky Moravský Krumlov, spol. s r.o. (Ostwerke s.r.o.)] k žalobcovi, ako poslednému odberateľovi, kde preprava preukázateľne skončila.

44. Z preskúmaných rozhodnutí podľa názoru správneho súdu vyplýva vyhodnotenie zisteného skutkového stavu vo vzťahu k zákonným podmienkam potrebným na priznanie práva na odpočet dane, pričom konajúce daňové orgány jasne poukázali na okolnosti predchádzajúce dodaniu a vyplateniu predmetného tovaru, pričom z týchto sa dá jednoznačne vyvodiť vedomosť žalobcu o spôsobe dodania tovaru, ktorý celkom zjavne v osobe dodávateľa nezodpovedal obsahu sporných faktúr, ktoré mali preverované dodania tovaru potvrdzovať.

45. V súlade so závermi relevantnej judikatúry Súdneho dvora EÚ, t.j. s ohľadom na objektívne skutočnosti a prihliadnuc na vyššie popísané okolnosti prípadu, konajúce daňové orgány správne vyhodnotili potrebnú mieru odbornej starostlivosti žalobcu, ktorú mohol a aj mal vynaložiť na to, aby sa vyhol jeho objektívne sa javiacej účasti na umelo vytvorenom obchodnom reťazci, vytvorenom za účelom získania neoprávnených plení zo štátneho rozpočtu. Vo všeobecnosti je potrebné vychádzať z premisy, že podnikateľ nesie zodpovednosť a riziko za obchodné vzťahy, do ktorých vstupuje, i v nadväznosti na administratívno-právne konsekvencie, ktoré z nich a z príslušných noriem verejného práva vyplývajú. Ani zásadu neutrality DPH, uplatňovanú na jednotlivých stupňoch zdaniteľných plení, nemožno bezvýhradne aplikovať v prípadoch, ktoré svojou podstatou a prevedením postrádajú ekonomický účel obchodnej kauzy a odporujú účelu sledovanému zavedením uvedenej nepriamej dane.

46. Pokiaľ ide o objektívne sa javiacu sledovanú výhodu vo vzťahu k štátnemu rozpočtu prostredníctvom umelo vytvorených obchodných reťazcov, jej podstatu v súvislosti s námietkami žalobcu daňové orgány v napadnutých rozhodnutiach ozrejmili. Tá inými slovami vo všeobecnosti spočívala v tom, že pokiaľ žalobca dovážal mäso priamo od dodávateľa z Českej republiky, ktorého intrakomunitárne dodanie tovaru do členského štátu EÚ bolo oslobodené od dane, bol povinný platiť daň správcovi dane pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 69 ods. 6 zákona o DPH, a to ako platiteľ dane nadobúdajúci tovar v tuzemsku z iného členského štátu od osoby identifikovanej pre daň v inom členskom štáte (v danom prípade v Českej republike), pričom by si v tom istom zdaňovacom období za splnenia podmienok podľa § 49 a § 51 zákona o DPH uplatnil odpočítanie dane, čím by sa tieto dve položky vynulovali a zo štátneho rozpočtu by neinkasoval nič. Naproti tomu, pokiaľ sa žalobca na základe vytvoreného obchodného reťazca, v danom prípade bez naplnenia ekonomického účelu obchodných káuz (len formálneho bez reálneho obsahu), stal odberateľom toho istého tovaru v tuzemsku od dodávateľa registrovaného ako platcu DPH v Slovenskej republike, išlo o dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, teda za nadobudnutie toho istého tovaru žalobca platil na vstupe DPH dodávateľovi, pričom za splnenia podmienok podľa § 49 a § 51 zákona o DPH, mal žalobca právo na uplatnenie odpočítania tejto zaplatenej dane.

47. Pokiaľ žalobca odôvodnil ekonomické opodstatnenie obchodných vzťahov tým, že jeho dodávateľa mali cenové zvýhodnenie, žalovaný správne poukázal na to, že cenovým zvýhodnením svojich dodávateľov, žalobca ekonomický účel zrealizovaných obchodov nepreukázal. Správny súd v tejto súvislosti dodal, že práve naopak, on sám mohol získať cenové zvýhodnenie a to priamym odberom od dodávateľa z ČR.

48. Podľa názoru správneho súdu žalobca sám, svojím pričinením prispel k tomu, že obchody, ktorými deklaroval právo na odpočítanie dane boli správcom dane a následne žalovaným spochybnené. Žalobca v deklarovaných obchodných vzťahoch nepostupoval s dávkou náležitej obozretnosti, keď, ako tvrdil, začal s dodávateľmi obchodovať na základe toho, že bol oslovený osobami, ktoré neboli konateľmi spoločností, ktoré mali tovar dodávať. Konkrétne ho mali osloviť M. M., O. G. (spoločnosť Jtrade s.r.o.), pri ktorom sa neskôr zistilo, že nebol osobou, za ktorú sa vydával a O. Š. (spoločnosť Ostwerke s.r.o.). Následne s týmito osobami, ako aj s H. G. spolupracoval v rámci dodávok bravčového mäsa, pričom je na zamyslenie, že dodávky smerovali vo väčších objemoch aj napríklad od spoločnosti Tešínske Jatky, s.r.o. (do 31.08.2009 MASOCENTRUM CZ, s.r.o.), s ktorou žalobca aj na priamo obchodoval. Len pre porovnanie v mesiacoch apríl a jún 2009 mu spoločnosť MASOCENTRUM CZ, s.r.o. dodala tovar v hodnote 2 160 367,- CZK, pričom spoločnosť Jtrade s.r.o. mala dodať tovar v hodnote 21 316 492,- CZK. Rovnako je vo vzťahu k posudzovaniu obozretnosti žalobcu, ktorý s mäsom podnikal vo veľkom rozsahu relevantné, že uvedené spoločnosti s mäsom reálne nepracovali (správny súd má na mysli napríklad vykonávanie porážky zvierat, spracovanie mäsa atď.). V tejto súvislosti správny súd poukázal na rozsudok sp.zn. 5Sžf/66/2016 z 31. mája 2018, v ktorom najvyšší súd okrem iného skonštatoval, že: „Určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje, býva častokrát náročné a pomerne nejednoznačné. V zásade je však treba pripomenúť, že daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získať dôkazy o tom, že bol uskutočnený, aby o jeho realizácii v budúcnosti nemohli vzniknúť akékoľvek pochybnosti.“ Ďalej najvyšší súd skonštatoval, 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.“

49. S poukazom na citovaný rozsudok najvyššieho súdu správny súd ako nedôvodnú vyhodnotil námietku, ktorou žalobca tvrdil, že žalovaný a správca dane nespochybnili pravosť predložených dokladov (napr. znaleckým dokazovaním) a preto je jeho nárok na odpočítanie dane oprávnený. Podľa zákona o DPH, odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane, ktoré právo je spojené s

jeho dôkaznou povinnosťou. Zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužívateľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet dane uplatnil, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre tieto nároky zákon stanovil. Na priznanie práva na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry sa vyžaduje, aby platiteľ preukázal, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar reálne dodaný (§ 8 zákona o DPH) a to práve osobou uvedenou na faktúre, pričom nestačí iba predloženie faktúry, hoci má všetky formálno-právne náležitosti, ale musí sa overiť, či údaje v nej uvedené naozaj dokladujú predmetnú činnosť (z odôvodnenia rozsudku Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8Sžf/40/2015 z 28. septembra 2017). Je tomu tak preto, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02, Zb. s- I-5337, bod 76, ako aj z 21. februára 2006, Halifax, a i., C-255/02, Zb. s. I. 1609, bod 71). Správny súd s poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 5Sžf/63/2011 zo dňa 28.06.2012 konštatoval, že existencia podmienok pre nárok na odpočet dane musí byť preukázaná bez akýchkoľvek pochybností, pričom v danom prípade sú dodávky tovaru postihnuté veľkým množstvom pochybností, ktoré majú podklad v administratívnom spise, a ktoré žalobca nevyvrátil. V tejto súvislosti zdôraznil, že realita dodania tovaru osobou uvedenou na faktúre nepreukazuje ani jej úhrada či už v hotovosti alebo na účet, pričom preukázanie výberu konkrétnej hotovosti z účtu, je rovnako na preukázanie reality dodania tovaru nepostačujúce.

50. Vo vzťahu k rozloženiu dôkazného bremena správny súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp.zn. III. ÚS 78/2011 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene 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 dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“

51. V súvislosti s povinnosťou daňového subjektu preukázať skutočnosti vyplývajúce z predložených daňových dokladov (faktúr) správny súd súčasne poukázal aj 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), navyiac v prípade, ak ide o obchodné vzťahy s priamym odberateľom, tak ako v prípade žalobcu. 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.

52. Podľa názoru správneho súdu, správca dane ako aj žalovaný správne vyhodnotili skutkový stav vyplývajúci z rozsiahle vykonaného dokazovania preverením listinných dôkazov, odpovedí dožiadaných daňových orgánov, informácií získaných v rámci MVI, ako aj z výpovedí veľkého množstva svedkov, ktoré vo vzájomných súvislostiach nepotvrdili realitu deklarovaných zdaniteľných plnení vo vzťahu k dodávateľským subjektom, následkom čoho nebola preukázaná oprávnenosť uplatneného odpočtu DPH za dodanie tovaru od uvedených dodávateľov. Za daných okolností prípadu nie je možné prisvedčiť požiadavke žalobcu na uznanie ním uplatneného nároku na odpočítanie DPH v zdaňovacom období jún 2009 za kúpu bravčových polovičiek a iného tovaru z bravčového mäsa od deklarovaných dodávateľov Jtrade s.r.o. a Ostwerke s.r.o. Argumentácia svedčiaca právu na odpočet dane nemôže vychádzať len z priamočiareho jazykového výkladu ustanovení § 8 ods. 1 písm. a/, § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, ale je potrebné vo vzájomných súvislostiach s využitím teleologického a systematického výkladu prihliadnúť i na základné princípy, na ktorých je výber dane z pridanej hodnoty postavený.

53. Správny súd súčasne konštatoval, že správca dane aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, vykonal rozsiahle dokazovanie. 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. V prípade žalobcu došlo nielen k neuznaniu práva na odpočítanie dane z vyššie uvedených dôvodov, ale aj k vyrubeniu dane podľa § 69 ods. 1 a ods. 6 zákona o DPH a to z dôvodov uvedených v bodoch 5 a 6 tohto rozsudku. Nakoľko však žalobca vyrubenie dane v tomto rozsahu nenamietal, správny súd viazaný rozsahom a dôvodmi správnej žaloby, oprávnenosť vyrubenia dane v tomto rozsahu neposudzoval.

54. Proti tomuto rozsudku krajského súdu podal žalobca - sťažovateľ kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa ust. § 440 ods. 1 písm. f/, g/, h/ S.s.p. a navrhol napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie. V kasačnej sťažnosti uviedol, že nespochybnuje, že nesie dôkazné bremeno. Poukázal len na to, že jeho dôkazné bremeno nie je absolútne (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011, od ktorého sa správny súd odklonil). Sťažovateľovi nebolo preukázané, že by sa podieľal na podvode s poukazom na rozsudok ESD C-285/11. Keďže v zmysle judikatúry ESD poskytujúcej výklad Smernice je pre odopretie práva na odpočet DPH nevyhnutne potrebné, aby vnútroštátny orgán preukázal, že sa daňový subjekt podieľal na podvode alebo uplatňuje odpočítanie DPH zneužívajúcim spôsobom, potom možno konštatovať, že nebola naplnená podmienka pre odopretie práva sťažovateľovi na odpočet DPH.

55. Následne citoval závery rozsudku ESD C-80/11 - C-142/11, C-255/02. Bol toho názoru, že pokiaľ chce vnútroštátny orgán odoprieť právo na odpočet DPH, potom musí jednoznačne preukázať hlavný cieľ (vôľu, úmysel) sťažovateľa získať daňovú výhodu, čo nepreukázal. Správny súd nemal objektívne preukázané, že hlavným cieľom transakcie je získanie daňovej výhody. Súdu sa len javilo, že sťažovateľ daňovú výhodu sledoval, a teda súd nesprávne aplikoval § 49 a § 51 zákona o DPH, čo je zrejmé aj z judikatúry ESD a v rozpore s platnou právnou úpravou odoprel sťažovateľovi právo na odpočet DPH. Medzi sťažovateľom a jeho dodávateľmi išlo o dodanie tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH a o ekonomickú činnosť podľa § 3 ods. 6 zákona o DPH. Keďže súd vylúčil ekonomický účel obchodu, potom nesprávne právne posúdil vzťahy medzi žalobcom a jeho dodávateľmi. Vzhľadom na uvedené sú dodávatelia sťažovateľa povinní odvádzať DPH a DPH nebol povinný odvádzať sťažovateľ, pretože tento ju zaplatil v rámci fakturovanej kúpnej ceny. Z uvedených dôvodov podľa názoru sťažovateľa súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

56. Sťažovateľ konštatoval, že porušenie § 24 ods. 2 daňového poriadku pretrvávalo aj po vrátení veci (rozsudok Krajského súdu v Trnave sp.zn. 20S/96/2014), pretože sa nepodarilo odstrániť súdom vytýkaný rozpor v tvrdeniach M. M., A. Z. a F. F.. Snaha žalovaného odstrániť porušenie § 24 ods. 2 daňového poriadku nie je právom aprobevaná skutočnosť, ktorou sa môže sťažovateľovi uprieť právo na riadne objasnenie veci. Na základe uvedeného tvrdil, že bolo porušené jeho právo na spravodlivý proces.

57. Ďalšou námietkou bol pretrvávajúci selektívny prístup k dôkazom. Argumentoval, že svedecké výpovede zamestnancov sťažovateľa sú riadnym dôkazom v daňovom konaní, navyše ak aj žalovaný potvrdil, že prispeli k objasneniu skutkového stavu. Zdôvodnenie, že tieto výpovede nie sú dôkazom s poukazom na pracovnoprávny vzťah k sťažovateľovi a svedkovia nedisponujú dôkazmi o svojich tvrdeniach, nemá oporu v zákone, a teda vec nesprávne právne posúdil.

58. Čo sa týka výpovede M. N., táto nebola schopná prispieť k náležitému objasneniu veci a nie je dôkazom. M. N. nebol spôsobilý prispieť k čo najúplnejšiemu objasneniu veci, lebo všetky informácie, ktorými disponoval čerpal od tretích osôb, resp. k niektorým podstatným okolnostiam sa nevedel

vyjadriť vôbec. Žalovaný v záujme naplnenia lítery § 24 ods. 2 daňového poriadku bol potom povinný vykonať výsluch tých tretích osôb, ktoré svedok označil.

59. K námietke, že je na neho v neprimeranej miere prenesené dôkazné bremeno konštatoval, že v záujme spravodlivého a presvedčivého rozhodnutia súdu je na mieste, aby súd uviedol akým zákonným spôsobom mal sťažovateľ spoľahlivo preukázať reálnu existenciu zdaniteľného obchodu zakladajúceho nárok na odpočet DPH. V opačnom prípade ide o názor súdu bez zjavnej opory v zákone, podľa ktorej súd ukladá sťažovateľovi preukázanie nároku spôsobom, ktorý nikto nevie ani len pomenovať. Sťažovateľ nie je oprávnený zabezpečovať dokumenty z účtovníctva svojich dodávateľov a ich subdodávateľov a za stav účtovníctva tretích osôb nezodpovedá. Možnosti sťažovateľa získavať dôkazy sú limitované jeho zákonnými možnosťami.

60. Vo vzťahu k dodaniu tovaru a ekonomickej činnosti namietal závery krajského súdu, z ktorých vyplynulo, že tovar bol dovážaný autami spoločnosti Tešínske Jatky. Tento záver súdu nemá oporu v zákone, pretože zo žiadneho právneho predpisu nevyplýva, že by vo vzťahu k určeniu povinnosti DPH bolo smerodajné, akým vozidlom bol tovar prepravený. Mal za to, že dodávatelia uvedení na faktúrach ako obchodníci mu dodali tovar, ku ktorému sa zaviazali kúpnu zmluvou, umožnili mu nakladať tovarom ako vlastníkom, čím bola naplnená podmienka dodania tovaru podľa § 8 zákona o DPH a ekonomickeho účelu obchodu podľa § 3 ods. 6 zákona o DPH. Keďže súd dospel k záveru, že obchod bol len fiktívny preto, že bol prepravený z Českej republiky jednou prepravou priamo k sťažovateľovi, potom súd ignoroval činnosti obchodníkov ako hospodársku (ekonomickú) činnosť, ignoroval existenciu a naplnenie znakov kúpnej zmluvy a ako smerodajnú uviedol práve tú okolnosť, ktorá je pre posúdenie ekonomickej činnosti irelevantná. Ďalej namietal konštatovanie ohľadom získania daňovej výhody, čo preukázané nebolo. Naopak, bolo preukázané, že sťažovateľ zaplatil kúpnu cenu vrátane DPH svojim dodávateľom uvedeným vo faktúrach a títo prijatú DPH neodviedli, čo však on nevedel. Z tohto dôvodu sa nejedná o úmysel sťažovateľa získať daňovú výhodu ale o nekalú činnosť neznámych tretích subjektov, ktorí neodviedli splatnú DPH a vybratú od sťažovateľa v rámci kúpnej ceny. Taktiež je irelevantné, či dodávateľ vlastní bitúnok a vyrába salámy pretože hospodárskou činnosťou je každá činnosť obchodníka a väčšina svetového obchodu je založená na kúpe a ďalšom predaji bez ďalšieho spracovania.

61. Čo sa týkalo preukázania dodania tovaru Jtrade, sťažovateľ po celý čas tvrdil, M. M. vystupoval za spoločnosť Jtrade. Pokiaľ ide o jeho osobu krajský súd poprel všetky obchodno - záväzkové vzťahy medzi Jtrade ako dodávateľom a sťažovateľom ako odberateľom len na tom základe, že M. M. nebol v čase dodávania tovaru konateľom spoločnosti Jtrade. Ibaže súd abstrahoval jeden dôležitý fakt - za spoločnosť nemusí nevyhnutne konať len konateľ, za spoločnosť môže konať splnomocnenec mandatár, obchodný zástupca, resp. tretia osoba na základe akéhokoľvek zmluvného vzťahu so spoločnosťou, v mene ktorej koná. Na tomto mieste preto konštatoval, že súd sa napriek jeho tvrdeniam o tom, že v mene spoločnosti Jtrade vystupoval M. M. (uvedené potvrdili aj viacerí svedkovia) obmedzil len na konštatovanie, že M. M. nebol konateľom a na základe uvedeného poprel relevanciu vzniknutých záväzkových vzťahov. Uvedené však nemôže obstať, a to vzhľadom na množstvo právnych dôvodov, na základe ktorých môže obchodnú spoločnosť zatupovať aj iná osoba ako konateľ, pričom titul takéhoto konania nemusí mať písomnú formu. Uvedené platí aj pre osobu O. G., ktorý bol splnomocneným zástupcom spoločnosti Jtrade. Splnomocnenie mu udelil M. M. v čase kedy bol konateľom spoločnosti. Zdôraznil, že splnomocnenie zánikom funkcie konateľa nezaniká. Taktiež uviedol, že keďže sa súd (napriek tomu, že to sťažovateľ namietal) žiadnym spôsobom nezaoberal tým, že kto a za akú spoločnosť uhrádzal spoločnosti Tešínske Jatky tovar dodávaný spoločnosti Jtrade a zároveň je zrejmé, že Tešínske Jatky dostala za tovar riadne zaplatené, ale ani náznakom nebolo naznačené a ničo ešte preukázané, že by tovar uhrádzal spoločnosti Tešínske Jatky sťažovateľ, je zrejmé, že tu existovali dva samostatné a reálne záväzkové vzťahy. Vo vzťahu k spoločnosti Ostwerke uviedol, že zamestnanec Ostwerke H. G. výpoveďou zo dňa 30.09.2016 jasne a zrozumiteľne vypovedal, že Ostwerke dodávala sťažovateľovi mäso a tento jej za to platil kúpnu cenu vrátane DPH. Keďže bolo nielen sťažovateľom a jeho zamestnancami, ale aj H. G. - zamestnancom spoločnosti Ostwerke preukázané, že tovar reálne dodávala táto spoločnosť a sťažovateľ tejto spoločnosti platil aj

faktúrovanú kúpnu cenu, bol nad všetku pochybnosť preukázaný reálny obsah dodávateľsko - odberateľských vzťahov medzi spoločnosťou Ostwerke a sťažovateľom, t.j. bolo preukázané dodanie tovaru, potvrdená osoba predávajúceho, kupujúceho a zaplatenie kúpnej ceny. Vzhľadom na uvedené krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

62. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že so závermi napadnutého rozsudku krajského súdu sa stotožňuje, s tým, že krajský súd posúdil skutkový stav správne a vychádzal zo skutkovej pravdy daného prípadu.

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

64. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu č.k. 14S/81/2018-146 o dňa 6. júna 2019, ktorým ako nedôvodnú zamietol žalobu sťažovateľa o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101714114/2018 zo dňa 04.09.2018, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 100259203/2018 zo dňa 31.01.2018, ktorým bol sťažovateľovi podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2009 v sume 279 322, 26 €.

65. Kasačný súd v nadväznosti na vyššie uvedené zistil, že v konaní pred krajským súdom boli sťažovateľom nastolené, resp. namietané právne otázky, ktoré už medzi týmito účastníkmi boli posudzované krajským súdom v inom súdnom preskúmvacom konaní pod sp.zn. 14S/22/2018, resp. po podaní kasačnej sťažnosti i kasačným súdom pod sp.zn. 6Sžfk/35/2019. V konaní vedenom pod sp.zn. 14S/22/2018 krajský súd rozhodol o žalobe sťažovateľa tak, že rozsudkom č.k. 14S/22/2018-127 zo dňa 12.12.2018 ju podľa § 190 S.s.p. ako nedôvodnú zamietol. Proti tomuto rozsudku podal sťažovateľ kasačnú sťažnosť, o ktorej Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol rozsudkom sp.zn. 6Sžfk/35/2019 zo dňa 21. apríla 2020 tak, že kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú zamietol.

66. Kasačný súd poukazuje na tú skutočnosť, že je povinnosťou všetkých orgánov štátnej moci svojou činnosťou naplňať 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.

67. 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.“

68. Na základe citovaného zákonného ustanovenia ku sťažnostným bodom sťažovateľa poukazuje senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na odôvodnenie skôr vydaného rozhodnutia 6Sžfk/35/2019 zo dňa 21. apríla 2020, s ktorým sa konajúci kasačný súd v celom rozsahu stotožňuje a v príslušnom rozsahu uvádza:

„ Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že daňová kontrola bola u sťažovateľa začatá na základe oznámenia o výkone daňovej kontroly č. 647/320/14382/2011 zo dňa 05.05.2011, pričom za deň začatia daňovej kontroly bol určený 06.06.2011. Správca dane listom č. 647/320/36603/2011/DEC zo dňa 14.11.2011 požiadal o predĺženie polročnej lehoty na kontrolu, pričom podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v systave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „zákon č. 511/1992 Zb.“) bola lehota na vykonanie daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie január - december 2009 predĺžená do 05.06.2012. Daňová kontrola bola ďalej prerušená rozhodnutím č. 9214401/1/377183/2012 a správca dane pokračoval vo výkone

daňovej kontroly dňa 05.08.2013, kedy bola Daňovému úradu Trnava doručená odpoveď na žiadosť č. 9214401/1/350027/12 zo dňa 06.03.2012 o medzinárodnú výmenu informácií.

Dňa 17.09.2013 správca dane vypracoval protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly č. 9214401/5/4224621/2013/Váv (ďalej len ako „protokol“), ktorý bol doručený splnomocnenej zástupkyňi daňového subjektu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie. Dňa 27.09.2013 bolo správcovi dane doručené vyjadrenie k protokolu. Správca dane dňa 23.10.2013 vypracoval dodatok k protokolu. Protokol vrátane dodatku bol prerokovaný so splnomocnenou zástupkyňou žalobcu dňa 25.10.2013 (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9214401/5/4809502/2013/Vla), ktorým dňom bola daňová kontrola ukončená (§ 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb.). Správca dane vydal dňa 07.11.2013 dodatočný platobný výmer č. 9214401/5/4976935/2013/Vla, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na § 165 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 231 849,74 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2009. Proti dodatočnému platobnému výmeru podal žalobca odvolanie. Žalovaný rozhodnutím č. 1100301/1/395808/2014/5098 zo dňa 05.09.2014 napadnuté rozhodnutie správcu dane potvrdil.

Proti rozhodnutiu žalovaného podal daňový subjekt žalobu, ktorú Krajský súd v Trnave vyhodnotil ako dôvodnú, a preto rozsudkom č.k. 14S/229/2014-456 zo dňa 12.10.2016 zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/395808/2014/5098 zo dňa 05.09.2014 a rovnako tiež rozhodnutie Daňového úradu Trnava, pobočka Piešťany č. 9214401/5/4976935/2013/Vla zo dňa 07.11.2013 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Krajský súd zrušil predchádzajúce rozhodnutie žalovaného z dôvodu, že bolo nepreskúmateľné a tiež preto, že bolo potrebné objasniť nezrovnalosti vo výpovediach svedkov, konkrétne M. M. (výpovede dňa 16.12.2011, 03.07.2012 v súvislosti so spoločnosťou Lukus group s.r.o.) A. Z.G. a F. F. vo vzťahu k obchodným transakciám medzi žalobcom a ostatnými dodávateľmi, ktorí na jednej strane potvrdili realizáciu obchodných transakcií, ale tiež uviedli, že k nim nedošlo (bod 70 rozsudku), pričom správny súd v bode 71 uviedol, že pokiaľ správca dane neobjasní zjavné nezrovnalosti v predmetných právnych vzťahoch, svedčí to o tom, že skutočnosti rozhodujúce pre stanovenie daňovej povinnosti neboli zistené čo najúplnejšie. Správny súd tiež uložil správny orgánom vykonať výsluch svedka M. N., a to v súvislosti s dodaním tovaru od spoločnosti Tešínske jatky, s.r.o. žalobcovi.

Po vrátení veci na ďalšie konanie správca dane opakovane predvolal na výsluch svedka M. M. (dodávateľ Jtrade s.r.o., MEAT SK, s.r.o.), H. G. (dodávateľ Ostwerke s.r.o., GIBALEX spol. s r.o.), Petra Sýkoru (dodávateľ Ostwerke s.r.o.), F. F. (dodávateľ GIBALEX spol. s r.o.) a M. N.. Správca dane požiadal o predvedenie M. M., A. Z. a F. F., pričom predvedenia neboli úspešné z dôvodu, že A. Z. a F. F. sa na adrese trvalého pobytu nezdržiavajú a taktiež M. M. sa predviesť nepodarilo. Správcovi dane boli vypočutí H. G. a M. N., ktorých výsluch je podrobne zaznamenaný v napadnutom rozhodnutí žalovaného a taktiež je obsahom napadnutého rozsudku.

Správca dane dňa 13.10.2017 vydal rozhodnutie č. 1388820/2017 kde skonštatoval, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok, na ktoré sa odpočet DPH viaže, nepreukázal, že obchody boli uskutočnené v deklarovanom rozsahu a osobami uvedenými na faktúrach. Mal za to, že daňový subjekt v priebehu kontroly, ani v písomnom vyjadrení k uvedenému protokolu nepredložil vierohodné dôkazy, ktoré by preukázali jeho tvrdenia a preukazovali tak oprávnenosť uplatneného odpočítania dane v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH, respektíve oprávnenosť oslobodenia dodania tovaru od dane v zmysle § 43 zákona o DPH a zotrval na všetkých svojich kontrolných nálezhoch, zisteniach a záveroch uvedených v protokole č. 9214401/5/4224621/2013/Váv zo dňa 17.09.2013 v znení dodatku k protokolu zo dňa 23.10.2013. Z výroku prvostupňového rozhodnutia vyplýva, že v rámci daňovej kontroly bola u daňového subjektu v porovnaní s podaným daňovým priznaním za zdaňovacie obdobie marec 2009 zistená daň vo výške 225 156,84 Eur, pričom rozdiel dane bol určený vo výške 231 849,74 Eur, a to z dôvodu, že daňový subjekt si v daňovom priznaní uplatnil nadmerný odpočet vo výške 6 692,90 Eur.

Správca dane preveroval v zdaňovacom období marec 2009 daňovým subjektom deklarované dodávky

tovaru od dodávateľov, spoločností MEAT SK, s.r.o., Ostwerke s.r.o. a GIBALEX spol. s r.o. Po vykonanom a doplnenom dokazovaní skonštatoval, že obchodné transakcie deklarované vo faktúrach predložených daňovým subjektom ku kontrole za január - december 2009 sa neuskutočnili, a preto dodávateľom spoločnostiam MEAT SK, s.r.o., Ostwerke s.r.o. a GIBALEX spol. s r.o. nevznikla daňová povinnosť z dodania tovaru v súlade s § 19 zákona o DPH a kontrolovanému daňovému subjektu nevzniklo právo na odpočítanie dane z faktúr od deklarovaných dodávateľov podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH doplniac, že cieľom takýchto formálnych obchodných transakcií založených len na fakturácii tovaru, bez reálneho plnenia bolo neoprávnené uplatnenie odpočítania DPH, čerpanie nadmerných odpočtov v reťazci obchodníkov s bravčovým mäsom a v konečnom dôsledku zneužitie výhody DPH. Správca dane poukázal tiež na to, že daňový subjekt vo vzťahu k zisteniam správcu dane neuviedol žiadne dôkazy, ktorými by vyvrátil pochybnosti o tom, že sa zdanieľné obchody reálne uskutočnili dodávateľmi uvedenými na faktúre. Uviedol, že nevykonával len formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na skutkový stav, na realitu vecného plnenia, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach, pričom dospel k záveru, že obchody s tovarmi neboli reálne uskutočnené - išlo len o fiktívne fakturačné obchody. V tejto súvislosti poukázal na to, že predmetom obchodu bolo dodanie toho istého tovaru - bravčového mäsa - polovičiek medzi minimálne tromi subjektmi, s dodaním mäsa sa viazala jedna preprava tovaru, dodávky sú idúce časovo po sebe a zakladajú fyzický pohyb tovaru, ktorý sa uskutočňuje priamo od prvého dodávateľa z EÚ (Českej republiky) k poslednému odberateľovi (daňový subjekt), kde preprava končila. Z uvedeného dôvodu správca dane zastal názor, že pohyb tovaru sa uskutočnil len fakturačne, s cieľom uplatnenia zneužitia výhody DPH, poukázal na § 3 ods. 6 daňového poriadku, a preto daňovému subjektu znížil odpočítanie dane za zdaňovacie obdobie marec 2009 o celkovú sumu 115 345,53 Eur, z toho vo vzťahu k dodávateľovi MEAT SK, s.r.o. DPH vo výške 19% predstavuje sumu 90 704,85 Eur, vo vzťahu k dodávateľovi Ostwerke s.r.o. DPH vo výške 19% predstavuje sumu 19 686,30 Eur a vo vzťahu k dodávateľovi GIBALEX spol. s r.o. predstavuje DPH 19% sumu vo výške 4 954,38 Eur.

Správca dane na základe vykonaného dokazovania považoval obstaranie tovaru z Českej republiky, ktoré mali žalobcovia dodať spoločnosti MEAT SK, s.r.o. a Ostwerke s.r.o., za nadobudnutie tovaru v zmysle § 11 zákona o DPH priamo daňovým subjektom - Františkom Lančaričom, LAPREMA a keďže daňový subjekt nepriznal nadobudnutie tovaru z iného členského štátu vo výške, aká bola zistená v priebehu daňovej kontroly, správca dane mu postupom podľa § 69 ods. 6 zákona o DPH uložil povinnosť odvieť DPH v sadzbe 19% z nadobudnutého tovaru podľa § 11 zákona o DPH v celkovej výške 110 391,15 Eur (vo vzťahu k spoločnosti MEAT SK, s.r.o. vo výške 90 704,85 Eur a vo vzťahu k spoločnosti Ostwerke s.r.o. vo výške 19 686,30 Eur). Správca dane súčasne nepriznal daňovému subjektu právo na odpočítanie dane a to s poukazom na § 49 ods. 2 písm. c/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH, pretože nepreukázal, že má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu a tiež nepreukázal, že by viedol podrobné záznamy o prijatých tovaroch a službách, osobitne o nadobudnutí tovaru z iného členského štátu v zmysle § 70 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH.

Správca dane uzavrel, že daňový subjekt nespĺnil podmienky oslobodenia od dane v zmysle § 43 ods. 1 zákona o DPH, konkrétne vo vzťahu k faktúram pre spoločnosť Lannes IMC s.r.o. (Česká republika) v celkovej výške 32 174,01 Eur, a preto považoval predmetnú dodávku za dodanie tovaru v tuzemsku podľa § 8 citovaného zákona, pri ktorom vzniká daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH dodajúc, že na základe uvedenej skutočnosti je daňový subjekt podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH povinný odvieť do štátneho rozpočtu DPH zo základu dane 32 174,01 Eur v sadzbe 19% t.j. 6 113,06 Eur.

Z dôvodu podaného odvolania vo veci rozhodoval žalovaný orgán verejnej správy, ktorý podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil prvostupňové rozhodnutie. Žalovaný sa stotožnil s právnym názorom správcu dane založenom na zisteniach vykonaných počas daňovej kontroly, ako aj v ďalšom konaní nasledujúcom po rozsudku Krajského súdu v Trnave, že obchodné transakcie deklarované vo faktúrach predložených daňovým subjektom ku kontrole za január - december 2009 sa neuskutočnili dodávateľom daňového subjektu - spoločnostiam MEAT SK, s.r.o., Ostwerke s.r.o. a GIBALEX spol. s r.o. nevznikla daňová povinnosť z titulu dodania tovaru podľa § 19 zákona o DPH, a preto následne nevzniklo kontrolovanému daňovému subjektu právo na odpočítanie dane z predložených faktúr podľa § 49 ods. 1

a ods. 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Stotožnil sa tiež s názorom správcu dane, že cieľom takýchto formálnych obchodných transakcií, založených len na fakturácii tovaru bez reálneho plnenia bolo neoprávnené uplatnenie odpočítania DPH, čerpanie nadmerných odpočtov v reťazci obchodníkov s bravčovým mäsom a v konečnom dôsledku zneužitie výhody DPH. Za dôvodné vyhodnotil aj uloženie ďalšej daňovej povinnosti kontrolovanému daňovému subjektu podľa § 69 ods. 1 a ods. 6 zákona o DPH.

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.

Podľa § 2 písm. a/ daňového poriadku na účely tohto zákona sa rozumie správou daní postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov.

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.

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.

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.

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 zvyhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

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

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.

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.

Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku 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.

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

Podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

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

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

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

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

Podľa § 11 ods. 1 zákona o DPH na účely tohto zákona sa nadobudnutím tovaru v tuzemsku z iného členského štátu rozumie nadobudnutie práva nakladať ako vlastník s hnutelným hmotným majetkom odoslaným alebo prepraveným nadobúdateľovi dodávateľom alebo nadobúdateľom alebo na ich účet do tuzemska z iného členského štátu. Za nadobudnutie tovaru podľa prvej vety sa považuje aj prevzatie tovaru na základe nájomnej zmluvy s dojednaným právom kúpy prenajatej veci, ak sa v členskom štáte prenajímateľa považuje odovzdanie predmetu nájmu za dodanie tovaru do iného členského štátu s oslobodením od dane.

Podľa § 11 ods. 2 zákona o DPH nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu je predmetom dane, ak

- a) nadobúdateľom je zdaniteľná osoba konajúca v postavení zdaniteľnej osoby, právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, alebo zahraničná osoba, ktorá je identifikovaná pre daň v inom členskom štáte, a
- b) dodávateľom je osoba identifikovaná pre daň v inom členskom štáte, ktorá dodala tovar za protihodnotu, okrem dodania tovaru s inštaláciou alebo montážou dodávateľom alebo na jeho účet a okrem dodania tovaru formou zásielkového predaja.

Podľa § 19 ods. 1 prvej a druhej vety a ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

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.

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.

Podľa § 49 ods. 2 písm. c/ 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 ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a.

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.

Podľa § 51 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c/ má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu.

Podľa § 69 ods. 6 zákona o DPH pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu je povinná platiť daň osoba, ktorá tovar nadobudne podľa § 11 a § 11a.

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

Správne sudy v správnom súdnictve preskúmavajú 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 (§ 6 ods. 1 SSP).

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

Kasačný súd preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, a to najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe, a z takto vymedzeného rozsahu či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trnave potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ust. § 461 SSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem, obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožnil v celom rozsahu.

Účelom daňového konania je zistenie, či daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi 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.

Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie. 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. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav 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.

Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vysloveného v rozsudku sp.zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015 aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných ustanovení.

Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úloha, aké dôkazy vykoná a 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 má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č.k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva právny záver: „... dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2 a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že si nárok uplatňuje dôvodne 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 dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený...“.

V prejednávanej veci mal najvyšší súd za preukázané, že žalovaný, ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní, vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti, rozhodujúce pre správne určenie dane, v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie s cieľom preveriť realnosť deklarovaných obchodov.

V priebehu daňovej kontroly bolo vykonaných niekoľko ústnych pojednávaní, v rámci ktorých vypovedali viacerí svedkovia, predovšetkým H. G., M. N., M. C., M. M.. Kasačný súd preskúmal jednotlivé svedecké výpovede a dospel k rovnakému záveru ako krajský súd či daňové orgány, a teda, že jednotlivé svedecké výpovede sú nejednotné a predovšetkým nepreukazujú, že k obchodom, ktoré sú predmetom faktúr za zdaňovacie obdobie marec 2009, skutočne došlo. Predmetné svedecké výpovede

sú dostatočne podrobne zhrnuté ako v rozhodnutiach daňových orgánov, tak aj v rozsudku krajského súdu. Kasačný súd teda považoval za nadbytočné a nehospodárne opätovne uvádzať do rozsudku obsah týchto výpovedí.

Kasačný súd dodáva, že niektorí konatelia spoločností, ktoré v r. 2009 figurovali ako dodávatelia kontrolovaného daňového subjektu popreli vykonávanie akejkoľvek ekonomickej činnosti v roku 2009, rovnako popreli, že poznajú sťažovateľa. V spoločnostiach často dochádzalo k prevodu obchodných podielov, k zmene spoločníkov, konateľov. Mnohé spoločnosti, ktoré si v reťazci navzájom predávali mäso sú nekontaktné, konateľov nebolo možné predviesť ani prostredníctvom orgánov Policajného zboru. Spoločnosti v reťazci nezamestnávali zamestnancov, nevlastnili majetok, dopravné prostriedky, skladové či výrobné priestory čím nepreukázali, že mali vytvorené reálne predpoklady na vykonávanie ekonomickej činnosti s mäsom.

Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá pre správcu dane v daňovom konaní ustanovuje povinnosť postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi. V zmysle zásady súčinnosti 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, 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.

Kasačný súd konštatuje, že bolo nesporne povinnosťou žalobcu predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočet DPH. Existencia faktúry nepostačuje. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené.

Žalobca počas daňovej kontroly neposkytol požadované informácie a vysvetlenia, ktoré by preukázali vecnú stránku reálnej existencie dokladov, čím nespĺnil povinnosť úzko spolupracovať so správcom dane a nepreukázal skutočnosť, ktoré mali vplyv na správne určenie dane a skutočnosť, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní a na preukázanie ktorých bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania. Za stavu, že žalobca nepreukázal skutočnú realizáciu zdaniteľných obchodov tak, ako je uvedené na faktúrach a doklady, ktoré predložil nemali takú výpovednú hodnotu, aby ich bolo možné použiť ako jednoznačný dôkaz o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných obchodov, nepreukázal splnenie podmienok vyplývajúcich z ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Podľa názoru odvolacieho súdu žalobca jednoznačne neunesol dôkazné bremeno a nevyvrátil tak dôvodné pochybnosti správcu dane o reálnosti deklarovaných zdaniteľných plnení.

Správa daní s prihliadnutím na jej účel vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Uvedené platí v plnom rozsahu aj na uplatnenie nadmerného odpočtu DPH. Správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, samozrejme za zachovania procesných práv daňových subjektov, zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnené vrátenie DPH. Z uvedeného dôvodu sa pri tejto činnosti správcu dane, predchádzajúcej rozhodnutiu o uplatnenom nároku na vrátenie DPH, autoritatívnym spôsobom formou rozhodnutia uplatňuje dôsledná aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov správcom dane spolu so zásadou objektívnej pravdy vo vzťahu k potrebným zisteniam. Aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní), pričom vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácii

relevantných zákonných ustanovení.

Najvyšší súd Slovenskej republiky vo svojej rozhodovacej činnosti neustále poukazuje na nutnosť dodržiavať zásadu právnej istoty (čl. 1 ods. 1 veta prvá Ústavy Slovenskej republiky), t.j. že v obdobných veciach je možné sa od predchádzajúceho rozhodnutia najvyššieho súdu meritórne odchýliť iba, ak sa podstatne zmenili skutkové okolnosti a právny základ pre vyhlásenie súdneho rozhodnutia. Navyše, s princípom právnej istoty je tesne spojená kontinuita právnych názorov súdov na riešenie obdobných vecí.

V dôsledku uvedených okolností dospel kasačný súd k totožnému záveru, vyplývajúcemu z rozhodnutia iného senátu tohto súdu vo veci sp.zn. 4Sžf/56/2016, a preto kasačnú sťažnosť podľa ustanovenia § 461 SSP pre jej nedôvodnosť zamietol.

Námietky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil Najvyšší súd Slovenskej republiky ako neopodstatnené, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia, pretože krajský súd sa v rozhodnutí riadne so všetkými vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde.“

69. 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.

70. O trovách konania rozhodol podľa § 467 ods. 1 S.s.p. v spojení s ustanoveniami § 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.

71. 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 prostriedok n i e j e príпустný.