

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 5Sžfk/70/2019  
Identifikačné číslo spisu: 8018200187  
Dátum vydania rozhodnutia: 06.10.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:8018200187.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Nory Halmovej, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Z. S., W. H. XXX, zastúpeného JUDr. Valériou Brečkovou, advokátkou so sídlom Dal'kovská 470/14, Snina, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100170163/2018 z 18. januára 2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove sp.zn. 3S/21/2018 z 27. septembra 2019, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Prešove sp. zn. 3S/21/2018 z 27. septembra 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 Prešove (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom sp.zn. 3S/21/2018 z 27.09.2019 podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100170163/2018 z 18.01.2018, ktorým bolo podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj „Daňový poriadok“) potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 102048633/2017 z 27.09.2017, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 4 900,- € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2013. O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 167, § 168 a § 175 ods. 1 SSP tak, že účastníkom náhradu trov konania nepriznal.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že predmetom preskúmania je rozhodnutie správcu dane, ktorý podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel v sume 4 900,- € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2013, pričom rozdiel vznikol tým, že si žalobca neoprávnene uplatnil odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa AGRODREVO s.r.o., so sídlom Zubné 481, nakoľko daňovou kontrolou nebolo preukázané, že táto spoločnosť predmetné faktúry vystavila, že

tovar deklarovaný na faktúrach dodala a hotovosť za úhradu faktúr prevzala.

3. Krajský súd poukázal na to, že v rovnakej veci týkajúcej sa tých istých účastníkov konania, rovnakých skutkových aj právnych zistení, vo veci vyrubenia rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2013, rozhodol senát Krajského súdu v Prešove v konaní vedenom pod sp.zn. 6S/20/2018 tak, že žalobu zamietol. V obidvoch prípadoch (3S/21/2018 aj 6S/20/2018) išlo o spochybnenie faktúr od dodávateľa AGRODREVO s.r.o., keď správca dane vychádzal aj z poznatkov zistených v rámci daňovej kontroly u žalobcu za inú daň (daň z príjmu fyzických osôb za rok 2013), respektíve u iného daňového subjektu.

4. S poukazom na § 140 SSP poukázal krajský súd na odôvodnenie rozsudku Krajského súdu v Prešove sp.zn. 6S/20/2018, na odseky 40 až 55 a 57, 58, 61 až 70.

5. Ako nedôvodnú a nad rozsah zákona (Daňového poriadku) vyhodnotil krajský súd požiadavku žalobcu na preskúmanie zdravotného stavu M. S., či bol schopný rozoznať ekonomické, daňové, účtovné a obchodné podnikateľské pojmy, respektíve či je spôsobilý na právne úkony, keď daňové orgány na to nie sú oprávnené.

6. Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť žalobca z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f/, g/ a h/ SSP a navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie, eventuálne aby rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie.

7. V dôvodoch namietal nezákonnosť realizácie dokazovania, nakoľko viackrát navrhoval vykonanie ďalších dôkazov (výsluch svedkov, miestne zisťovanie, preskúmanie ERP a ďalšie) v súlade s § 24 ods. 1 a ods. 4 Daňového poriadku, avšak tieto dôkazy boli zo strany správcu dane opakovane neakceptované. Správca dane celé svoje rozhodnutie, rovnako ako aj žalovaný, odôvodňuje len výpoveďou konateľa spoločnosti AGRODREVO s.r.o. S. S. z 24.10.2014, uskutočnenú pri daňovej kontrole iného daňového subjektu, ktorá s daňovou kontrolou voči žalobcovi nemá žiadne spojenie. Žalobca poukázal na jednostranné vyhodnotenie dvoch rôznych výpovedí svedka S. v neprospech žalobcu, t.j. jeho ústnej svedeckej výpovede pred správcom dane a výpovede vyplývajúcej z jeho čestného prehlásenia. Daňové orgány ani nepripustili možnosť, že by účelová mohla byť ústna svedecká výpoveď tohto svedka pred správcom dane, ale za účelové považujú čestné prehlásenie, ktoré svedok podpísal žalobcovi. Z dôvodu tohto rozporu žalobca navrhoval správcovi dane vykonať ako dôkaz preskúmanie zdravotného stavu S. S. v čase svedeckej výpovede a čestného prehlásenia, t. j. v aktuálnom čase v roku 2016, v podobe znaleckého posudku, t.j. či je táto osoba schopná rozoznávať ekonomické, daňové, účtovné a obchodné podnikateľské pojmy a či je spôsobilá na právne úkony.

8. Neakceptovaním uvedeného čestného prehlásenia, rovnako ako aj žalobcom navrhovaných dôkazov zo strany žalovaného a správcu dane došlo podľa názoru žalobcu ku skutkovým omylom v procese daňovej kontroly a daňového konania a k závažnému porušovaniu procesného postupu, ktoré mali podstatný hmotno-právny dopad na vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty.

9. Podľa žalobcu krajský súd svoje rozhodnutie oprel len o skutkové zistenia z výpovede konateľa AGRODREVO s.r.o. z 03.06.2016 (ods. 53 rozsudku sp.zn. 6S/20/2018 z 11.04.2019). Nemožno podľa žalobcu opomenúť ani skutočnosť, že dňa 29.03.2017 S. S. opätovne potvrdil to, čo uviedol vo svojom čestnom prehlásení zo 06.04.2016.

10. Žalobca je názoru, že nemožno zákonne vyrubiť rozdiel dane z pridanej hodnoty za kontrolované zdaňovacie obdobie marec 2013, pretože objektívna existencia zákonnosti rozhodnutia je založená na sporných dôkazoch, pričom hlavný dôkaz, ktorým je výsluch svedka S. S., nemožno bez ďalších pochybností označiť ako dôveryhodný a vzhľadom na to, že krajský súd pokladá túto výpoveď za rozhodujúcu skutočnosť pri hodnotení dokazovania, možno konštatovať, že tým boli porušené ustanovenia Daňového poriadku o realizácii dokazovania a hodnotení a vytváraní objektívneho

skutkového stavu, ktorý slúži ako podklad pre rozhodovanie. Žalobca má za to, že táto výpoveď z dôvodu jej nedôveryhodnosti a spornosti nemala byť braná v procese rozhodovania do úvahy v celom rozsahu.

11. Skutočnosť, že spoločnosť AGRODREVO s.r.o. pravdepodobne porušovala svoje zákonné povinnosti voči štátu, nemôže byť žalobcovi na ujmu. Žalobca tovar riadne odoberal a ďalej s ním obchodoval, riadne viedol účtovníctvo a plnil si všetky zákonom stanovené povinnosti. V danom prípade nebola podľa žalobcu spochybnená materiálna existencia tovaru. Podľa žalobcu správca dane nesprávne posúdil rozloženie dôkazného bremena. Dôkazné bremeno, že u iného daňového subjektu došlo k podvodnému konaniu je na správcovi dane. Žalobcovi zákon nedáva právne prostriedky na sledovanie obstarávacích procesov jeho dodávateľov. Na úkor žalobcu nemôže byť ani skutočnosť, že sídlo dodávateľa nie je reálne.

12. Žalobca je názoru, že dodanie tovaru od spoločnosti AGRODREVO s.r.o. bolo preukázané predložením všetkých dokumentov, ktoré sú v rámci obchodnej praxe a obchodného styku bežné a postačujúce na preukázanie takéhoto obchodného vzťahu a že daňové predpisy nekladú žiadne osobitné požiadavky na dôkazy. V tejto súvislosti žalobca poukázal aj na judikát R 93/1994, podľa ktorého tam, kde nie je hodnoverný doklad o nákupe tovaru, nie je možné bez ďalšieho vyvodit' záver, že nebol nakúpený žiaden tovar.

13. Ďalej žalobca namietal, že daňový subjekt nemá povinnosť preukazovať osobu dodávateľa, resp. aj jej prípadné nepreukázanie by samo o sebe nemalo viesť k záveru, že si daňový subjekt nesplnil pre účely dane z pridanej hodnoty svoje dôkazné bremeno.

14. S názorom správcu dane, že žalobca ako daňový subjekt v priebehu daňovej kontroly nepreukázal reálne dodávky deklarovaného tovaru, ktoré mu mala podľa predložených faktúr dodať spoločnosť AGRODREVO s.r.o. a že vykonaným dokazovaním nebolo preukázané skutočné dodanie tovaru zo strany tejto spoločnosti, sa žalobca v celom rozsahu nestotožnil. Na podporu svojich tvrdení poukázal na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. I. ÚS 241/2007, v zmysle ktorého sú orgány verejnej moci povinné v pochybnostiach postupovať voči daňovému subjektu miernejšie, pričom nie sú oprávnené nahradiť záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nad povinnosť dodržiavať a rešpektovať práva daňového subjektu.

15. Žalobca poukázal na doklady, ktoré v rámci daňovej kontroly predložil správcovi dane s cieľom preukázať oprávnenosť odpočítania dane a dodal, že okrem toho navrhoval vykonanie ďalších dôkazov v súlade s § 24 ods. 1 a ods. 4 a § 45 ods. 2 písm. e/ Daňového poriadku, ako napríklad výsluch svedkov - osôb, ktoré realizovali výmenu náhradných dielov na strojoch a zariadeniach, prostredníctvom ktorých realizuje svoju podnikateľskú činnosť, konateľa spoločnosti PRATUR s.r.o., ktorému predal drevnú hmotu určenú na štiepkovanie nadobudnutú od dodávateľa AGRODREVO s.r.o. a pána S. S., konateľa spoločnosti AGRODREVO s.r.o., z dôvodu spornosti obsahu jeho výpovedí a čestných prehlásení týkajúcich sa zabezpečenia dodávky tovaru, v tomto prípade náhradných dielov. Tieto však správca dane opakovane neakceptoval s odôvodnením, že vykonanie navrhovaných dôkazov by nevedlo k tomu, aby bol preukázaný nákup drevnej hmoty a náhradných dielov od spoločnosti AGRODREVO s.r.o. Takýto postup správcu dane sa žalobcovi javí ako arbitrárny a v rozpore s § 24 ods. 1, ods. 2 a ods. 4 Daňového poriadku, zásadou úzkej súčinnosti správcu dane a daňových subjektov podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku a zásadou voľného hodnotenia dôkazov podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku. Žalobca má za to, že správca dane nemôže dopredu vedieť, že navrhovaný výsluch svedka neozrejmi ním tvrdené pochybnosti.

16. Ohľadne otázky rozloženia dôkazného bremena poukázal žalobca na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4Sžf/16/2010 z 18.09.2010 a uviedol, že s týmto sa krajský súd v napadnutom rozsudku nijakým spôsobom nevysporiadal.

17. Na to, aby bolo možné čo najúplnejšie zistiť skutkový stav a teda zistiť, či bol predmetný tovar

dodaný žalobcovi deklarovaným dodávateľom, bolo nevyhnutné podľa žalobcu vykonať, okrem iného, aj ďalšie dokazovanie v mieste podnikania daňového subjektu za prítomnosti zamestnancov správcu dane. Správca dane nevykonával miestne zisťovanie, či sa naozaj fyzicky nachádzal nakúpený tovar v bývalom mieste podnikania, akým spôsobom žalobca obchodoval a ako využil a využíval dodaný tovar na účely ďalšieho podnikania.

18. Dôvod, prečo žalobca poukázal na rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp.zn. 6S/192/2016 z 15.02.2017 je ten, že žalobca SUNDERMANN s.r.o. obchodoval so spoločnosťou AGRODREVO s.r.o. v rozhodnom období a Daňový úrad Bratislava mu, podobne ako žalobcovi Daňový úrad Prešov, nechcel uznať právo na odpočet dane z pridanej hodnoty a vyrubil mu tam uvedený rozdiel dane. Podľa názoru súdu však žalovaný a ani správca dane pri ustálení skutkového stavu veci nevykonali potrebné dokazovanie v kontexte s dokladmi a vyjadreniami žalobcu. Podľa žalobcu skutková podstata a skutkové okolnosti, z ktorých súd vychádzal pri formulovaní rozsudku sp.zn. 6S/192/2016 z 15.02.2017 sú takmer identické ako v prípade žalobcu. Žalobca v tejto súvislosti poukázal na zásadu jednotného postupu správcu dane pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch resp. zásadu legitímneho očakávania.

19. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti žalobcu nevyjadril.

20. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v kasačnej sťažnosti (453 ods. 1 a 2 SSP) a po jej preskúmaní dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu nie je dôvodná a je potrebné ju zamietnuť. Kasačný súd rozhodol o kasačnej sťažnosti bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP). Miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v lehote najmenej piatich dní pred jeho vyhlásením (§ 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

21. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým tento podľa § 190 SSP zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia č. 100170163/2018 z 18.01.2018, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 102048633/2017 z 27.09.2017, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 4 900,- € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2013.

22. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2013 až júl 2013.

23. Žalobca si v zdaňovacom období marec 2013 uplatnil odpočítanie dane aj z faktúr od dodávateľa AGRODREVO s.r.o., so sídlom Zubné 481 a pokladničných dokladov vyhotovených ERP, ktorej bol pridelený DKP 9702022666800001, a to z faktúry č. 201303008 z 05.03.2013 za dodanie drapáka, základ dane 1 650,- €, daň 330,- €, z faktúry č. 201303038 z 15.03.2013 za dodanie pneumatík, základ dane 3 000,- €, daň 600,- €, z faktúry č. 201303050 z 18.03.2013 za dodanie pneumatík, základ dane 3 000,- €, daň 600,- €, z faktúry č. 201303055 z 19.03.2013 za dodanie pneumatík, základ dane 3 000,- €, daň 600,- €, z faktúry č. 201303056 z 20.03.2013 za dodanie radlíc, základ dane 3 000,- €, daň 600,- €, z faktúry č. 201303059 z 22.03.2013 za dodanie kolopasov, pneumatík, výsuvu na hydr. ruku, základ dane 3 925,- €, daň 785,- €, z faktúry č. 201303070 z 25.03.2013 za dodanie kolopasov, reťazí, alternátora, základ dane 3 925,- €, daň 785,- € a z faktúry č. 201303075 z 26.03.2013 za dodanie pneumatík, základ dane 3 000,- €, daň 600,- €.

24. V zmysle zápisnice z ústneho pojednávania č. 9710401/5/4758943/2014 z 24.10.2014 bol ako svedok vypočutý S. S., konateľ spoločnosti AGRODREVO s.r.o. od 15.08.2012, teda aj v období, v ktorom boli vystavené vyššie uvedené faktúry. Tento uviedol, že za nijakú spoločnosť nekonal, žiadnu činnosť nevyvíjal, účtovné doklady nevystavoval, ani nebolo treba, keďže nič nerobil a ani nikoho zastupovaním spoločnosti nepoveril.

25. Správca dane na ústnom pojednávaní dňa 09.03.2016, z ktorého vyhotovil zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 102689667/2016 z 09.03.2016 žalobcu o výpovedi konateľa spoločnosti AGRODREVO s.r.o. informoval a vyzval žalobcu, aby uviedol, akým spôsobom prebiehali obchodné transakcie so spoločnosťou AGRODREVO s.r.o., s kým jednal pri uzatváraní objednávok, akým spôsobom mu boli doručované faktúry, komu uhrádzal hotovosť za faktúry, ako mu boli náhradné diely dodávané, kto zabezpečil prepravu a kde ich preberal. Žalobca uviedol, že nevie, s kým jednal pri uzatváraní objednávok, pravdepodobne s p. S. a nakoľko sa zdržiaval v W. H., tak bol s pracovníkmi čerpacej stanice LIKOD s.r.o. dohodnutý, že môžu prevziať v jeho mene zásielky a takýmto spôsobom mu boli doručené aj faktúry. Tiež uviedol, že si myslí, že peniaze za úhradu faktúr odovzdával p. S. a od neho preberal náhradné diely v Zubnom. Keďže sa žalobca nevedel vyjadriť ku všetkým uvedeným skutočnostiam, uviedol, že svoje vyjadrenie, potrebné doklady a iné dôkazy predloží správcovi dane v termíne do 18.03.2016.

26. Dňa 24.03.2016 žalobca na ústnom pojednávaní (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 102827545/2016 z 24.03.2016) predložil správcovi dane Rámcovú zmluvu o dodávkach a odberoch tovaru (drewná hmota a strojárenské výrobky), uzavretú so spoločnosťou AGRODREVO s.r.o. dňa 05.01.2013. Žalobca sa zaviazal, že v termíne do 15.04.2016 predloží správcovi dane dôkazy preukazujúce obchodné transakcie so spoločnosťou AGRODREVO s.r.o.

27. Na ústnom pojednávaní dňa 21.04.2016 (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 102981986/2016 z 21.04.2016) žalobca správcovi dane predložil kópiu čestného prehlásenia S. S., konateľa spoločnosti AGRODREVO s. r. o. zo 06.04.2016 o tom, že pre žalobcu zabezpečoval dodávku tovaru, prevažne drewnej hmoty a náhradných dielov na stroje. Správca dane požiadal žalobcu, aby sa vyjadril, či má ešte nejaké iné dôkazy, ktorými by preukázal dodanie tovaru od spoločnosti AGRODREVO s. r. o. Žalobca uviedol, že žiadne iné doklady nepredkladá.

28. Správca dane dňa 03.06.2016 vypočul ako svedka S. S., konateľa spoločnosti AGRODREVO s. r. o. Žalobca sa na ústnom pojednávaní nezúčastnil, napriek tomu, že bol zo strany správcu dane o termíne výsluchu upovedomený (úradný záznam č. 103239132/2016 z 30.05.2016). Správca dane vyhotovil z ústneho pojednávania zápisnicu č. 103269155/2016 z 03.06.2016. Svedok uviedol, že

- podiel v spoločnosti AGRODREVO s.r.o. nadobudol tak, že jeden známy, ktorý sa volal H. (priezvisko nevedel), ktorý už pravdepodobne zomrel, mu ponúkol možnosť zárobku, ak v Humennom u notára podpíše nejaké papiere, a tak sa stal konateľom spoločnosti a za tento úkon dostal 200,- €,
- ako konateľ spoločnosti nikdy nikoho zastupovaním spoločnosti nepoveril,
- za nijakú obchodnú spoločnosť nekonal, žiadnu činnosť ako konateľ spoločnosti AGRODREVO s.r.o. nevyvíjal, účtovné doklady nevystavoval, ani nebolo treba, keďže nič nerobil,
- so žalobcom neobchodoval, ani ho nepozná a nikdy sa s ním nestretol, žiadnu rámcovú zmluvu o dodávkach a odberoch tovaru s ním neuzavrel, že zmluvu vidí prvýkrát, podpis nie je jeho, on sa podpisuje celým menom, nemá pečiatku spoločnosti a nikdy ju ani nemal, predložené faktúry nevystavil a podpis na faktúrach nie je jeho, tovar uvedený na faktúrach nedodal, nevykonával žiadnu činnosť a podľa neho ide o podvod,
- doklady, ktoré mu boli dané k nahliadnutiu, preukazujúce úhrady predmetných faktúr a ktoré boli vyhotovené elektronickou registračnou pokladnicou s DKP: 9702022666800001 (registrované na spoločnosť AGRODREVO s.r.o.), nevystavil, o žiadnej pokladni nevedel, peniaze od nikoho neprevzal a keby mal toľko peňazí, tak si kúpi garsónku, aby mal kde bývať,
- k čestnému prehláseniu zo 06.04.2016 uviedol, že toto podpísal, pretože ho oslovil kamarát, ktorý mu povedal, že treba overiť jeho podpis, za čo dostane 100,- €, tak bol u notára s kamarátom, ktorý mu dal dva papiere, ktoré mal overiť, nečítal, čo je na papieroch napísané, jeden papier notár overil a ten druhý nie, lebo na ňom bolo prázdne miesto, asi tam chceli tí podvodníci niečo dopísať, kamarát mu dal 100,- € na poplatok u notára a potom, keď mu odovzdal overený papier, tak mu dal ešte 100,- €, pozná ho iba z videnia, nevie, aké má priezvisko, jeho nezaujímalo, pre koho ten papier podpisuje, bol rád, že dostal nejaké peniaze.

29. S uvedenými skutočnosťami bol žalobca oboznámený v priebehu ústneho pojednávania dňa

11.07.2016, z ktorého správca dane vyhotovil zápisnicu z ústneho pojednávania č. 103472008/2016. Žalobca do zápisnice uviedol, že do 26.07.2016 predloží vyjadrenie a ďalšie dôkazy.

30. Žalobca vo vyjadrení, ktoré bolo správcovi dane doručené dňa 25.07.2016 uviedol, že v čase obstarania dotknutých tovarov spoločnosť AGRODREVO s.r.o. zastupoval konateľ S. S., ktorý zabezpečoval predmetné dodávky tovarov tak ako sú uvedené na faktúrach. Uvedené tovary boli použité na dodávky tovarov. Finančné prostriedky boli spoločnosťou AGRODREVO s. r. o. prijaté a ako dôkaz o úhrade boli vyhotovené doklady z EPR a táto skutočnosť bola potvrdená aj čestným prehlásením konateľa spoločnosti AGRODREVO s. r. o. zo 06.04.2016. Z dôvodu rozporu výpovede a tohto čestného prehlásenia navrhol žalobca preskúmanie zdravotného stavu M. S., či bol schopný rozoznať ekonomické, daňové, účtovné a obchodné podnikateľské pojmy, respektíve či je spôsobilý na právne úkony. Taktiež navrhol, aby boli preskúmané všetky aspekty elektronickej registračnej pokladnice, ktorej bol pridelený DKP: 9702022666800001.

31. Dňa 15.02.2017 bolo žalobcovi zaslané Oboznámenie kontrolovaného daňového subjektu so zistenými skutočnosťami č. 100283466/2017 zo 14.02.2017. Dňa 22.02.2017 bolo správcovi dane doručené vyjadrenie žalobcu, v ktorom zotrval na tom, že náhradné diely boli zakúpené od spoločnosti AGRODREVO s.r.o., žalobca taktiež trval na vykonaní miestneho zisťovania ohľadom použitia zakúpených náhradných dielov od dodávateľa AGRODREVO s.r.o. v jeho strojoch nachádzajúcich sa v obciach W. a výsluchu svedkov, ktorí tieto opravy realizovali.

32. Na ústnom pojednávaní dňa 12.04.2017 (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100610722/2017) žalobca predložil zamestnancom správcu dane fotokópiu čestného prehlásenia S. S. z 29.03.2017 a príjmový pokladničný doklad č. 1050/17 z 29.03.2017, v ktorom menovaný opätovne čestne prehlásil, že ako konateľ spoločnosti AGRODREVO s. r. o. so žalobcom obchodoval a zabezpečoval mu dodávky náhradných dielov a drevenej hmoty. Predaný tovar fakturoval a peniaze prevzal. Na základe toho žalobca požiadal o opätovné vypočutie S. S..

33. Správca dane zaslal dňa 20.04.2017 na adresu trvalého pobytu S. S. predvolanie na výsluch svedka č. 100646550/2017. Výsluch svedka sa mal uskutočniť dňa 23.05.2017 v čase o 09:00 hod. na Daňovom úrade Prešov, pobočka Humenné. Uvedená zásielka sa správcovi dane vrátila dňa 26.04.2017 s poznámkou adresát neznámy. Svedok sa dňa 23.05.2017 k vypočutiu nedostavil.

34. Správca dane zaslal Colnému úradu Prešov žiadosť o predvedenie S. S. č. 101024159/2017 na deň 26.06.2017. V tento deň k predvedeniu svedka nedošlo, pretože hliadka SCÚ Košice ho na adrese trvalého pobytu nenašla a nebolo možné ani zistiť, kde sa v danom čase nachádza.

35. Správca dane na ústnom pojednávaní dňa 26.06.2017, z ktorého vyhotovil zápisnicu č. 101426352/2017, splnomocnenému zástupcovi žalobcu oznámil, že ďalšie predvedenie svedka už nevykoná, pretože na adrese svojho trvalého bydliska sa nenachádza a jeho miesto pobytu nie je možné zistiť.

36. O výsledku daňovej kontroly správca dane vyhotovil protokol č. 101574533/2017 z 12.07.2017, ktorý bol žalobcovi spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený dňa 19.07.2017. Žalobca k zisteniam uvedeným v protokole v lehote určenej správcom dane podal písomné vyjadrenie. Prípomienky a dôkazy k protokolu z daňovej kontroly boli prerokované so splnomocneným zástupcom žalobcu dňa 21.09.2017. Z uvedeného ústneho pojednávania správca dane vyhotovil zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 102009774/2017.

37. Následne správca dane žalobcovi rozhodnutím č. 102048633/2017 z 27.09.2017 podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2013 v sume 4 900,- € z dôvodu, že žalobca nepreukázal, že fakturovaný tovar mu bol dodaný dodávateľom uvedeným na faktúrach - spoločnosťou AGRODREVO s.r.o. a teda odpočítanie dane bolo v rozpore s § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.

38. Žalovaný na odvolanie žalobcu žalobou napadnutým rozhodnutím č. 100170163/2018 z 18.01.2018 podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku rozhodnutie správcu dane č. 102048633/2017 z 27.09.2017 potvrdil.

39. 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.

40. 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.

41. 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.

42. 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.

43. 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.

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

45. Podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

46. Podľa § 19 ods. 1 prvá a druhá veta zákona č. 222/2004 Z.z. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

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

48. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. 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 ods. 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.

49. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. 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.

50. Kasačný súd poukazuje na to, že rozhodnutiu o predmete konania v tejto veci predchádza rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 6Sžfk/36/2019 z 18.06.2020 v obdobnej veci tých istých účastníkov konania, kedy správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2013 na podklade toho istého protokolu z daňovej kontroly č. 101574533/2017 z 12.07.2017 z dôvodu, že žalobca nepreukázal, že fakturovaný tovar mu bol dodaný dodávateľom uvedeným na faktúrach - spoločnosťou AGRODREVO s.r.o. a teda odpočítanie dane bolo v rozpore so zákonom č. 222/2004 Z. z.

51. Podľa § 464 ods. 1 SSP, 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.

52. V zmysle § 464 ods. 1 SSP poukazuje Najvyšší súd Slovenskej republiky na svoj rozsudok v obdobnej veci tých istých účastníkov konania sp. zn. 6Sžfk/36/2019 z 18.06.2020, v ktorého odôvodnení sa uvádza:

„56. Podľa ust. § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty Právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

57. Podľa ods. 2 cit. ustanovenia 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.

58. V cit. ustanoveniach zákona o DPH sú stanovené podmienky, ktorých splnenie sa vyžaduje pri uplatnení práva na odpočet DPH. Na to, aby mohol byť pri dodaní tovaru uplatnený odpočet DPH však nestačí len vyhotovenie faktúry s náležitosťami podľa ust. § 71 zákona o DPH. Musí dôjsť aj k preukázaniu reálneho, faktického dodania, ktoré musí byť rovnako materiálne preukázané. Tieto dve podmienky preukázania musia byť splnené kumulatívne, inak nárok na odpočet DPH nemožno uplatniť.

59. Dôkazné bremeno v takomto prípade zaťažuje daňový subjekt, ktorý musí preukázať splnenie formálnej, ako aj materiálnej podmienky. Daňový subjekt má povinnosť preukázať faktúry, resp. iné daňové doklady, na základe ktorých si uplatňuje odpočet DPH. Tieto listinné dôkazy sa musia zhodovať so skutočne zrealizovanými plneniami.

60. Preukázanie samotnej faktúry je dostačujúce iba v prípade, že je nepochybne preukázaná zhoda údajov uvedených vo faktúre s reálnym plnením. Doklady musia byť vystavené na reálnom materiálnom podklade, pričom údaje v nich musia byť, ako aj právna skutočnosť, reálne preukázané. Ak správca dane s prihliadnutím na objektívne skutočnosti zistí, že právo na odpočet DPH sa uplatňuje neoprávnené, spôsobom pokúšajúcim sa obísť zákon, subjektu právo na odpočet dane zamietne. Uvedené vyplýva aj z rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ a rovnako aj so smernice Rady EÚ č. 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.

61. Vo vzťahu k namietanému prenosu dôkazného bremena na sťažovateľa, najvyšší súd uvádza, že v rámci vyrubovacieho konania, pri preukazovaní reálneho dodania tovaru a služieb, zaťažuje dôkazné bremeno vždy daňový subjekt, čiže v tomto prípade sťažovateľa.

62. Podľa ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu SR v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. III.ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, možno konštatovať, 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 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 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. Žalobca ako daňový subjekt uplatňujúci si právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty neunesol dôkazné bremeno, keď jednoznačným a vierohodným spôsobom nepreukázal použitie tovaru na dodávku tovarov a služieb ako platiteľ, čím nesplnil jednu z dvoch zákonných podmienok zakotvených v ust. § 49 ods. 2 zákona o DPH. Uvedené podmienky musia byť splnené kumulatívne, a preto nesplnenie jednej z nich znamená negatívnu aplikáciu citovaného ust. § 49 ods. 2 zákona o DPH..“

63. Najvyšší súd SR teda k tvrdeniam sťažovateľa uvedeným v kasačnej sťažnosti uvádza, že pokiaľ si sťažovateľ uplatnil nárok na uznanie určitého výdavku, na základe ním predložených faktúr, musí byť potom schopný preukázať, že obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované na predložených faktúrach. V prejednávanej veci musí teda preukázať, že fakturovaný tovar bol skutočne dodaný dodávateľom uvedeným na faktúrach.

64. Skutočnosť, že v prejednávanej veci bolo relevantne spochybnené dodanie tovarov práve od deklarovaneho dodávateľa, nemožno, podľa názoru kasačného súdu, interpretovať tak, že dôkazné bremeno neunesol tento dodávateľ a sťažovateľ za to nezodpovedá. Dodanie tovarov od konkrétneho dodávateľa deklaroval sám sťažovateľ a na ňom teda spočívalo bremeno deklarovanú transakciu aj reálne preukázať.

65. V prejednávanej veci správca dane vykonal vo veci dostatočné a rozsiahle dokazovanie za účelom čo najpresnejšieho zistenia skutkového stavu, pričom zhromaždené dôkazy následne starostlivo vyhodnotil, každé jednotlivo a všetky vo vzájomných súvislostiach.

66. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak správca dane preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcu dane.

67. Pokiaľ samotný dodávateľ tvrdí, že k dodaniu fakturovaného tovaru nedošlo, správca dane nemôže a nesmie považovať deklarovanú transakciu za preukázanú a je potom na daňovom subjekte, ktorý obchodnú transakciu deklaroval (sťažovateľovi), aby svoje tvrdenia podložil aj inými dôkazmi a relevantne vyvrátil zistenia správcu dane.

68. Najvyšší súd poukazuje na to, že správca dane ako aj žalovaný neopierali svoje závery o nepreukázanosti deklarovaných výdavkov len o výpoveď konateľa dodávateľa, ale tieto vyhodnocovali v súvislosti s ďalšími zisteniami. Všetky zistenia vo vzájomnej súvislosti relevantne spochybnili, že sťažovateľom deklarovaný tovar bol dodaný dodávateľom uvedeným na ním predložených faktúrach.

69. K námietke o spochybnení výpovede konateľa dodávateľa a k sťažnostnej námietke ohľadom výpovede konateľa dodávateľa a návrhu na preskúmanie jeho duševného stavu kasačný súd konštatoval, že ide o námietky, s ktorými sa už vysporiadali tak správne orgány, ako aj krajský súd, pričom kasačný súd sa s ich názorom stotožnil a má rovnako za to, že nebol dôvod na spochybnenie výpovede ani na skúmanie duševného stavu konateľa spoločnosti dodávateľa.

71. Návrhy na vypočutie svedkov predložené sťažovateľom boli jednoznačne návrhmi, ktoré mohol predložiť v priebehu daňovej kontroly, preto správny orgán postupoval v súlade so zákonom, keď tieto dôkazy nevykonal a to aj s poukazom na tú skutočnosť, že predmetné návrhy by neprinesli žiadne nové skutočnosti, ktoré by ozrejmili účtovné výdavky deklarované vystavenými faktúrami.

72. K námietke sťažovateľa o nerešpektovaní právneho názoru vysloveného v rozsudku Krajského súdu v Bratislave sp.zn. 6S/192/2016 zo dňa 15.02.2017, kasačný súd uvádza, že s poukazom na ust. § 131 SSP nie je viazaný rozhodovacou činnosťou ani právnymi názormi krajských súdov.“

53. Vychádzajúc z uvedeného a s ohľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zmenu alebo zrušenie napadnutého rozsudku krajského súdu, kasačný súd kasačnú sťažnosť žalobcu podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

54. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že sťažovateľovi (žalobcovi), ktorý v kasačnom konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP). Žalovanému kasačný súd náhradu trov kasačného konania nepriznal, lebo neboli splnené podmienky podľa § 168 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP.

55. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov, § 139 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

**Poučenie:**

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