

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 4Sžfk/4/2020  
Identifikačné číslo spisu: 4018200363  
Dátum vydania rozhodnutia: 13.04.2021  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:4018200363.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Moniky Válašikovej, PhD., v právnej veci žalobcu: PV MONT, s. r. o., IČO: 36 553 492, Výsoká 8, Levice, právne zastúpený: JUDr. Martin Kanás, advokát, Školská 3, Nitra, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100589956/2018 zo dňa 20. marca 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre, č. k.: 11S/87/2018-73, zo dňa 22. mája 2019, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

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

### Odôvodnenie

1.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 100589956/2018, zo dňa 20. marca 2018. Prvostupňový správny orgán, Daňový úrad Nitra vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie jún 2016, o výsledku ktorej daňovej kontroly vyhotovil 7. marca 2017 protokol, v ktorom zhrnul výsledky kontroly a popísal dôkazy vykonané v jej priebehu. Následne správca dane vydal dňa 15. novembra 2017 rozhodnutie, ktorým žalobcovi určil rozdiel v sume nadmerného odpočtu 9.359,60 eura na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie jún 2016 tak, že znížil nadmerný odpočet na DPH, uplatnený v daňovom priznaní zo sumy 22.076,43 eura na sumu 12.716,83 eura. Rozhodnutie odôvodnil nespĺnením všetkých zákonných podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 zákona o DPH, pretože daňový subjekt preukazoval uskutočnenie dodania tovaru (drevených paliet) dokladmi nezodpovedajúcimi skutočnosti. Žalovaný o podanom odvolaní žalobcu zo dňa 4. decembra 2017 rozhodol podľa § 74 ods. 4 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len „Daňový poriadok“) tak, že rozhodnutím zo dňa 20. marca 2018, rozhodnutie

správcu dane

č. 102391062/2017, zo dňa 15. novembra 2017, potvrdil.

2. Krajský súd rozsudok právne odôvodnil podľa § 2 písm. a), b), § 8 písm. a), § 19 ods. 1, ods. 2, § 49 ods. 1, ods. 3 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a), ods. 2, § 71 ods. 1 písm. a), písm. c), ods. 3, § 75 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) a § 3 ods. 1, ods. 2, ods. 3, ods. 6, ods. 8, § 4 ods. 2 písm. d), § 24 ods. 1, ods. 2, ods. 3, ods. 4, § 46 ods. 5, § 74 ods. 2, ods. 4 daňového poriadku. Krajský súd vecne rozsudok odôvodnil tým, že zákonodarca vzhľadom na ľahkú zneužívateľnosť nároku podľa § 49 ods. 1, ods. 2, § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, zákonodarca požadoval preukázanie skutočnosti, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované na faktúre č. OF 2016/73 zo dňa 30. júna 2016, vystavenej spoločnosťou AYYA SALMET, s. r. o. ako dodávateľom. Žalobca v priebehu daňovej kontroly predložil správcovi dane faktúru

č. OF2016/72 zo dňa 28. júna 2016, ktorou dodávateľ AYYA SALMET, s. r. o. vyfakturoval žalobcovi sumu za výrobu a dodanie drevených paliet, výrobu a dodanie drevených paliet na mieru pre expedíciu hutného materiálu“ v sume 26.940,- eur (základ dane 22.450,- eur a DPH v sume 4.490,- eur). K faktúre boli v priebehu daňovej kontroly predložené ďalšie listiny, a to objednávka č. 60-2016-1 zo dňa 10. mája 2016, ktorou si žalobca v spoločnosti AYYA SALMET, s. r. o. objednal výrobu drevených paliet potrebných na expedíciu cca 900t hutného materiálu s termínom dodania 28. júna 2016, miesto plnenia Hontianska Vrbica. Žalobca predložil tiež faktúru č. OF2016/73 zo dňa 30. júna 2016, s totožným dátumom dodania, ktorou dodávateľ - spoločnosť AYYA SALMET s. r. o. vyfakturoval odberateľovi (žalobcovi) sumu za výrobu a dodanie drevených paliet, výrobu a dodanie drevených paliet na mieru pre expedíciu hutného materiálu“ v sume 29.217,60 eura (základ dane 24.348,- eur spolu s DPH vo výške 4.869,60 eura), v priebehu daňovej kontroly predložil tiež objednávku

č. 60-2016-2 zo dňa 01. júna 2016, ktorou si žalobca v spoločnosti objednal výrobu drevených paliet potrebných na expedíciu cca 900 t hutného materiálu. V súvislosti s deklarovaným zdaniteľným obchodom žalobcu a spoločnosti AYYA SALMET, s. r. o. v zdaňovacom období jún 2016 podľa faktúr č. OF2016/72 zo dňa 28. júna 2016 a faktúr č. OF2016/73 zo dňa

30. júna 2016, bola správcovi dane spoločnosťou AYYA SALMET predložená zmluva o bezodplatnom prevode zo dňa 02. januára 2016, predmetom ktorej bol bezodplatný prevod dreveného odpadu v množstve 72 prm, nachádzajúceho sa v Hornom Piali, ktorý vznikol u podnikania subjektu: X. Q. - drevovýroba z obdobia rokov 2001 až 2009. Predmetnou zmluvou spoločnosť AYYA SALMET, s. r. o. preukazovala nadobudnutie materiálu, následne použitého na výrobu drevených paliet v zmysle objednávok. Správca dane z dokazovania vyvodil záver, že zmluvu o bezodplatnom prevode zo dňa 02. januára 2016 nie je možné považovať za dostatočný dôkaz preukazujúci skutočnosť, že materiál použitý na výrobu drevených paliet pochádzal z podnikania X. Q. z obdobia rokov 2001 až 2009, keď tento zásoby materiálu (drevený odpad) neuvádzal v účtovníctve a evidenciách. Druh a charakter materiálu použitého na výrobu drevených paliet podľa objednávok žalobcu nebol v priebehu daňovej kontroly jednoznačne preukázaný, keď X. Q. ako konateľ dodávateľ tvrdil, že palety boli vyhotovené z dreveného odpadu pochádzajúceho z rokov 2001 až 2009 (drevnej hmoty uloženej ako drevený odpad v trvaní 7 až 15 rokov) a svedok K. Q. (osoba podľa tvrdenia dodávateľa reálne vyrábajúca drevené palety) tvrdil, že išlo o nové surové smrekové drevo. Prepravu vyrobených drevených paliet zabezpečil motorovým vozidlom zn. Peugeot Boxer, valník, EČV: E. XXXDF.

3. Krajský súd z administratívneho spisu ďalej zistil, že žalobca v priebehu daňovej kontroly nepredložil (okrem faktúr a dodacích listov vystavených spoločnosťou AYYA SALMET) ani neoznačil dôkaz preukazujúci dodanie deklarovaného tovaru spoločnosťou, napriek tomu, že dôkazná povinnosť bola jednoznačne na jeho strane, pretože si uplatnil odpočítanie DPH pri deklarovanej dodávke od tejto spoločnosti. Zohľadniac výsledky vykonaného dokazovania a listiny, nachádzajúce sa v administratívnom spise a výpovede vypočutých svedkov bol názoru, že vykonané dôkazy nepreukazujú, že medzi žalobcom ako odberateľom a deklarovaným dodávateľom došlo k reálnemu zdaniteľnému plneniu a splneniu podmienok podľa § 49 a nasl. zákona o DPH. Žalobca totiž nevedel preukázať dodanie drevených paliet na materiálnom základe. Dodávateľ odkazoval na zmluvu o bezodplatnom prevode,

avšak zmluvu bez toho, aby bol konkrétny materiál evidovaný v evidencii zásob, prípadne karte majetku nemožno považovať za relevantný dôkaz, preukazujúci nadobudnutie komodity. Právom a povinnosťou správcu dane bolo preveriť všetky subjekty, ktoré sa mali podieľať na deklarovanom obchode, pretože realnosť a vznik daňovej povinnosti u dodávateľa a právo na odpočítanie DPH u odberateľa musí byť preukázané v každom článku reťazca dodávateľov a odberateľov. Vlastnenie daňových dokladov od spoločnosti AYYA SALMET a od dodávateľa stolárskych prác, K. Q., nedokazuje dodanie plnení uvedených na faktúrach. Fotodokumentácia, medzinárodné nákladné listy a ďalšie listiny, predložené v priebehu administratívneho konania, tvrdenú dodávku podľa faktúr nepreukazujú, a to že konkrétny tovar vyrobený žalobcom na podklade objednávok bol naložený. Prisvedčil tvrdeniu správcu dane a žalovaného, že žalobca nepreukázal deklarovanú obchodnú transakciu a dodanie tovaru od dodávateľa. Žalobcom deklarovateľovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť na DPH z titulu dodania tovaru a preto ani žalobcovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť na DPH z titulu dodania tovaru a právo na odpočítanie tejto dane. Zdôraznil judikatúru najvyššieho súdu (sp.zn. 5SŽf/63/2011 zo dňa 28. júna 2012 a sp. zn. 2SŽf/4/2019 zo dňa 23. júna 2010) a ústavného súdu (III. ÚS 78/2011), v ktorej sa súde zaoberali výkladom nesenia dôkazného bremena daňovým subjektom. Správca dane žalobcu opakovane vyzýval na predloženie relevantných dokladov preukazujúcich zrealizovanie zdaniteľného obchodu so spoločnosťou AYYA SALMET, s. r. o., zástupkyňa žalobcu bola v priebehu daňovej kontroly oboznamovaná so skutočnosťami zistenými správcou dane, vykonanými dôkazmi a závermi vyvozenými správcou dane, mala teda možnosť reagovať na vzniknutú situáciu a navrhovať ďalšie dôkazy na preukázanie oprávnenosti uplatneného nároku na odpočítanie dane.

4. Správny súd v súvislosti so spochybňovaním zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 25. júla 2017 (č. 101632311/2017), na ktorom bol vypočutý svedok K. Q. uviedol, že podľa zápisnice sa ústneho pojednávania zúčastnila aj poverená zástupkyňa žalobcu. Z obsahu zápisnice nevyplýva, že by svedok alebo poverená zástupkyňa s obsahom zápisnice nesúhlasili, v záverečnej časti zápisnicu po oboznámení sa s obsahom a vyjadrení súhlasu s obsahom podpísali. Nevyplývala z nej tiež skutočnosť, že by svedok neovládal slovenský jazyk v dostatočnej miere a žiadal zabezpečiť tlmočníka alebo námietky poverenej zástupkyne, že svedok nerozumie položeným otázkam z dôvodu jazykovej bariéry. Položené otázky správcu dane považoval za jednoznačné, neumožňujúce rôznych výkladov toho, čo mal správca dane položenou otázkou na mysli. Odpovede svedka tiež považoval za priame a jednoznačné, v rámci ktorých uvádzal, že išlo o nové surové smrekové drevo a nie odpadové drevo. Podľa názoru súdu množstvo materiálu uvedené svedkom K. Q. a množstvo materiálu uvedené konateľom dodávateľa nekorešponduje, keď prepočet prm na m<sup>3</sup> je závislý od dĺžky dreveného materiálu, druhu dreva a iných faktoroch a aj pri použití hrubého prepočtu

(1 prm = 0,54 m<sup>3</sup>), konateľ dodávateľa množstvo použitého materiálu uviedol vo viac ako dvojnásobnom množstve oproti množstvu uvádzanému svedkom K. Q.. Správca dane tak preveril všetky subjekty, ktoré sa mali podieľať na deklarovanom obchode, pretože jeho realnosť, vznik daňovej povinnosti u dodávateľa a následne i právo na odpočítanie DPH u odberateľa musí byť preukázané v každom článku reťazca dodávateľov a odberateľov. Pokiaľ si daňový subjekt uplatňuje odpočítanie dane z konkrétneho plnenia, musí preukázať nielen jeho použitie na účely svojho podnikania ako platiteľa, ale tiež to, že toto plnenie bolo skutočne dodané spoločnosťou z predložených dokladov. Predloženie dokladov je len jednou z hmotnoprávných podmienok na uznanie odpočítania dane a i keď majú doklady všetky náležitosti daňového dokladu a sú riadne zaúčtované, neznamená to automaticky, že DPH bola odpočítaná oprávnené a v súlade so zákonom. Daňový subjekt uplatňujúci si odpočítanie DPH musí v daňovom konaní preukázať aj reálne vykonanie zdaniteľného plnenia deklarovateľom, pretože jeho uskutočnenie a vykonanie zákon automaticky nepredpokladá.

5. Overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, akým nárokom je uplatnenie nároku na odpočítanie DPH, musí byť schopný preukázať realnosť deklarovateľného obchodu a v prípade nepreverení si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, kedy žalobca nevedel preukázať reálne naplnenie deklarovateľného obchodu medzi ním a deklarovateľom. Uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu a odpočítanie DPH nenastáva ex lege podľa § 49 ods. 1, ods. 2 zákona o

DPH, ale je iba právom platiteľa tejto dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu, ktorý je platiteľom dane, daňové konanie je pritom ovládané zásadou prejednávajúcou, nie vyhľadávajúcou. DPH je ľahko zneužívateľná, preto každý subjekt

pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi. Určenie opatrení možno požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočítanie DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu a závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok SD EÚ v spojených veciach Mahagében kft. a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11). V priebehu vyrubovacieho konania bolo nepochybne preukázané, že žalobca neprijal žiadne takéto opatrenia. Z tohto dôvodu nepovažoval za zrejmé, že predmetný tovar je tvrdeného pôvodu a skutočne pochádza od dodávateľa deklarovaného na faktúrach vystavených dňa 28. a 30. júna 2016. Správny súd prvého stupňa konštatoval nemožnosť z predloženého administratívneho spisu obsahujúceho listiny žalobcu vyvodiť záver o reálnom dodaní tovaru žalobcovi zo strany deklarovaného dodávateľa. Právom a povinnosťou správcu dane bolo preveriť hodnovernosť žalobcom predložených dokladov a za tým účelom vykonať v potrebnom rozsahu dokazovanie, vrátane dokazovania vo vzťahu k iným subjektom (spoločnosť AYYA SALMET, s. r. o. a K. Q.). Žalobca bol správcom dane podrobne oboznámený o výsledkoch vykonaného dokazovania, vrátane zistení týkajúcich sa predmetných subjektov a k týmto mal možnosť

sa vyjadriť, ktorú možnosť žalobca využil a vyjadril s týmito súhlas. Úlohou správcu dane totiž nie je inštruovať kontrolovaný daňový subjekt, akými konkrétnymi dôkaznými prostriedkami má disponovať alebo aké konkrétne dôkazné prostriedky mal zabezpečiť v záujme uznania uplatneného odpočítania DPH a uplatneného oslobodenia od DPH za zdaňovacie obdobie jún 2016. Krajský súd považoval za potrebné, aby žalobca preukázal vynaloženie a prijatie všetkých rozumných opatrení s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z podnikateľskej činnosti, aby zabránil spochybneniu uskutočneného zdaniteľného obchodu. Dôkazné bremeno bolo na strane žalobcu a tvorili ho skutočnosti vymedzené v § 49 ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, pričom bol priamo účastný deklarovaného zdaniteľného obchodu (dodávka tovaru podľa faktúr č. OF2016/72 a OF č. OF2016/73) ako odberateľ a takýto subjekt nemá možnosť obhajovať sa nemožnosťou preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie a bolo jeho povinnosťou zachovať zákonnosť postupu a tiež zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia DPH (rozsudok najvyššieho súdu zo dňa 29. februára 2016, sp. zn. 5Sžf/94/2014).

6. Správca dane preto správne a zákonne postupoval, keď žalobcovi rozhodnutím zo dňa 15. novembra 2017 určil rozdiel v sume nadmerného odpočtu 9.359,60 eura na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2016, znížil nadmerný odpočet na DPH za predmetné zdaňovacie obdobie zo sumy 22.076,43 eura na sumu 12.716,83 eura a túto sumu vrátil žalobcovi. Správne postupoval i žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane zo dňa 15. novembra 2017 potvrdil podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku. Preskúmaním napadnutého rozhodnutia žalovaného v intenciách žaloby krajský súd dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná a preto ju podľa § 190 SSP rozsudkom zamietol. Žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech náhradu trov konania podľa § 168 SSP nepriznal, pretože vznik trov v súvislosti s predmetným konaním nevyplýval zo spisu.

2.

7. Žalobca (ďalej len „kasačný sťažovateľ“) podal proti rozsudku krajského súdu v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť odôvodnenú tým, že napadnuté rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci [§ 440 ods. 1 písm. g) SSP] je nepreskúmateľné

pre nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostatočné na riadne posúdenie veci, skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia a prvostupňového rozhodnutia je v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu. Daňový úrad Nitra, pobočka Levice vykonal u žalobcu daňovú kontrolu, ktorá začala dňa 12. septembra 2016 za zdaňovacie obdobie jún 2014, pričom

15. novembra 2017 vydal rozhodnutie, ktorým sťažovateľovi vyrubil rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie jún 2014 (poznámka kasačného súdu: predmetom konania je mesiac jún 2016) v sume 9.359,60 eura. Správca dane v zápisnici o ústnom pojednávaní 7. novembra 2017,

predmetom ktorého bolo oboznámenie žalobcu so skutočnosťami zistenými v priebehu daňovej kontroly vyhodnotil vykonané dokazovanie so záverom, že dodanie tovaru od spoločnosti AYYA SALMET, s. r. o. nebolo preukázané relevantným spôsobom, a teda neboli splnené podmienky na uplatnenie odpočítania DPH podľa § 49 zákona o DPH, pretože dostatočným spôsobom nepreukázal spôsob nákupu tovaru uvedeného na faktúre. Rozhodnutie oprel najmä o skutočnosť, že svedkovia nevedeli uviesť alebo si nepamätali rôzne skutočnosti, svedok K. Q. nevedel uviesť, kto zabezpečoval pomocný a prevádzkový materiál, kto a akým spôsobom vykonal prepravu materiálu, ktorým motorovým vozidlom, osoby prítomné pri odovzdávaní a preberaní materiálu a iné skutočnosti. Dokazovaním správca dane dospel k záveru, že reálne dodanie tovaru nebolo preukázané žiadnym spôsobom - dôkazom, okrem listinných dôkazov, a predložené faktúry, a doklady o úhrade správca považoval za nedostatočné. Kasačný sťažovateľ bol názoru, že daňový orgán nevedel správnym postupom dokazovanie a na základe dokazovania vyvodil nesprávne právne názory, nezistil spoľahlivo skutkový stav. Za podstatné porušenie považoval porušenie zásady dokazovania, keď svedecké výpovede ako jeden z dôkazných prostriedkov nevyhodnotil ako dôkaz, ale výpovede odmietol dôvodiť tým, že výpovede svedkov bez predloženia ďalších dôkazov nie sú relevantné s následkom porušenia zásady rovnakej sily dôkazov, pričom len vo vzájomných súvislostiach je možné na jednotlivé svedecké výpovede neprihliadať. Nezohľadnenie svedeckých výpovedí podľa žalobcu spočívalo v tom, že správca dane tvrdil, že reálne dodanie tovaru nebolo preukázané žiadnymi relevantnými dôkazmi, okrem listinných, napriek svedeckým výpovediam potvrdzujúcim dodávku tovaru.

8. Podstatné pochybenie žalobca vzhladol tiež v tom, že správca dane dokazovanie nevyhodnotil, iba zhrnul obsah vykonaných úkonov. Správny orgán musí prihliadať na všetko čo bolo v rámci dokazovania preukázané a nie jednostranne vyhodnotiť dôkazy zabezpečené v prospech jednej strany. Správca dane vyhodnotil dokazovanie v neprospech sťažovateľa na základe identickej ceny tovarov bez ohľadu na druh a rozmery tovaru, hoci pri výsluchu svedkov a konateľa pochybnosti neodstraňoval. Sťažovateľ nemohol mať vedomosti o pochybnostiach správcu vo vzťahu k správnosti alebo úplnosti dokladov predložených daňovým subjektom, nemohol na pochybnosti adekvátne reagovať a navrhnúť či zabezpečiť dôkazy, čím došlo k porušeniu § 46 ods. 5 daňového poriadku s následkom vydania nezákonného rozhodnutia. Vytkol, že v administratívnom spise sa okrem zápisnice o ústnom pojednávaní nenachádza postup v dokazovaní, vysvetľujúci či odstraňujúci rozpory. Z gramatického výkladu § 46 ods. 5 Daňového poriadku („oznami správca dane“ a „vyzve ho“) je zrejmé, že ide o povinnosť správcu dane a nie iba o možnosť alebo oprávnenie, v zmysle rozsudku najvyššieho súdu, sp. zn. 5 Sžf/43/2012. Správca dane tak musí informovať daňový subjekt o svojich pochybnostiach a zároveň ho vyzvať na odstránenie či vyvrátenie pochybností pred dorúčením protokolu o daňovej kontrole daňovému subjektu, ktorú výzvu však správca dane neučinil. Žalobca splnil podmienky pre preukázanie daňového výdavku v zmysle zákonnej definície, a to vynaložením, zaúčtovaním a zjavne slúžením na dosiahnutie zdaniteľných plnení, vyčerpal tak vlastné dôkazné bremeno. Krajský súd rozhodoval v rôznych konaniach o daňových kontrolách za rôzne zdaňovacie obdobia s následkom vydania rôznych rozhodnutí na základe totožného skutkového stavu vykonaného v jednom dokazovaní za rôzne zdaňovacie obdobia. Rozpor v rozhodovacej činnosti krajského súdu považoval za porušenie princípu právnej istoty a zákonnosti rozhodnutia, pretože v totožných skutkových veciach a vykonanom dokazovaní nemožno vydať rôzne rozhodnutia súdov. Zdôraznil, že v konaní vedenom na Krajskom súde v Nitre pod sp. zn. 26S/23/2018, súd rozhodnutia zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie. Záverom kasačnej sťažnosti navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vrátil vec na ďalšie konanie.

3.

9. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti podanej kasačným sťažovateľom nevyjadril.

4.

10. Najvyšší súd Slovenskej republiky Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“ alebo „najvyšší súd“) konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 SSP preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia

bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

11. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

12. Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou sťažnosťou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

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

14. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalobcu je rozsudok Krajského súdu v Nitre, č. k.: 11S/87/2018-70 zo dňa 22. mája 2019, ktorým zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 100589956/2018 zo dňa 20. marca 2018, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného a správcu dane, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky žalobcu sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

5.

15. 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.

16. 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.

17. 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.

18. 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.

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

20. Podľa § 46 ods. 1 veta prvá Daňového poriadku, daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole.

21. Podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku, zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b/ a c/.

22. Podľa § 461 SSP, kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

23. Úlohou správneho súdu v rámci preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného a predchádzajúceho postupu správneho orgánu, podľa SSP bolo posúdiť, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav dostatočne a riadne, 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 s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia žalovaného je podmienená zákonnosťou postupu správcu dane. V rámci správneho prieskumu krajský súd teda musel skúmať procesné pochybenia finančných orgánov namietané v žalobe, či sú takou vadou konania pred orgánom verejnej správy, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

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

25. Najvyšší súd považuje za potrebné zdôrazniť, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. 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. Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 Ústavy Slovenskej republiky. V zmysle zásady zákonnosti daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Daňová kontrola nemôže u daňového subjektu prebiehať po neobmedzenú dobu. Každý zásah orgánu verejnej správy do súkromnoprávnej sféry právneho subjektu sa spravuje univerzálnou zásadou proporcionality, prejavom ktorej je ustanovenie lehôt na vykonanie daňovej kontroly.

26. Najvyšší súd z pripojeného administratívneho a súdneho spisu zistil, že Daňový úrad Nitra, pobočka Levice začal dňa 19. septembra 2016 daňovú kontrolu zameranú na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti podľa zákona o DPH. Predmetom daňovej kontroly u žalobcu ako daňového subjektu bolo zdaňovacie obdobie jún 2016. Daňová kontrola bola ukončená vydaním protokolu z daňovej kontroly č. 100412401/2017, zo dňa 7. marca 2017, záverom ktorého bolo konštatované porušenie § 49 ods. 2, § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH s vyčísleným rozdielom vzniku práva na úplné odpočítanie v riadku 21 DP spolu 9.359,60 eura. Poverená zástupkyňa daňového subjektu sa podľa § 45 ods. 1 písm. f) daňového poriadku vyjadrila k zisteným skutočnostiam ku kontrole a vyslovila nesúhlas. Správca dane následne vykonal dokazovanie vo vyrubovacom konaní na podklade ktorého vydal rozhodnutie č. 102391062/2017 zo dňa 15. novembra 2017, ktorým daňovému subjektu podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku určil rozdiel v sume nadmerného odpočtu DPH v sume 9.359,60 eura za zdaňovacie obdobie jún 2016. Žalovaný na odvolanie žalobcu proti prvostupňovému správnenému rozhodnutiu o určení rozdielu dane rozhodnutie správcu dane napadnutým rozhodnutím č. 100589956/2018, zo dňa 20. marca 2018 podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil.

27. Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. dodaním tovaru je prevod práva nakladať s

hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

28. Podľa § 22 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z. z. základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Do základu dane sa zahrňa aj dotácia alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby.

29. Podľa § 49 zákona č. 222/2004 Z. z. (odpočítanie dane platiteľom)

ods. 1 právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

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

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,

b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 48c ods. 5 a § 69 ods. 2 až 4 , a 9 až 12 ,

c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a ,

d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

30. 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.

31. Podľa § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim,

32. Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

33. Podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b) a c). Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov<sup>1)</sup> zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov,<sup>1)</sup> zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od jej doručenia, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno

odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov1) zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov1) nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasieľa. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.36a)

34. Žalovaný rozhodnutie skutkovo odôvodnil v zásade zisteniami, podľa ktorých právo na odpočítanie dane podľa § 49 zákona o DPH môže platiť dane podľa § 51 ods. 1

písm. a) citovaného zákona uplatniť, ak pri odpočítaní dane má faktúru od platiteľa dane vyhotovenú podľa § 71 zákona č. 222/2004 Z. z. Zo zabezpečených dôkazov podľa správcu dane plynul záver, že nedošlo k reálnemu dodaniu hutného materiálu plechov na dreve, ktorých dodávateľom bola firma AYYA SALMET. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí v súvislosti s tvrdeným spochybňovaním dokladov, CMR, dodacích listov, fotografií návesov uviedol, že hodnotiac fotodokumentáciu predloženú správcovi dane (fotodokumentácia hutného materiálu, drevených paliet - 10ks, CMR - dodacie listy v počte 117 ks, tabuľka - sumarizácia 2 ks) zistil, že z fotografií nebolo zrejmý ich autor, adresa miesta vyhotovenia, časové obdobie, prepravovaný materiál ako ani na akých paletách bol materiál naložený. Materiál na návесе nepovažoval za dôkaz, pretože dokumentoval iba nejakú vykládku a nakládku, okrem toho sa v spise nachádzali CMR vyplnené v nemeckom jazyku. Pečiatka prepravcu, evidenčné číslo motorového vozidla, dátum prepravy a meno vodiča nekorešpondovali s počtom kusov paliet v predložených CMR a dodacích listoch. Poukázal na rozpor spočívajúci v tom, že svedok K. Q. v zápisnici o ústnom pojednávaní 07. novembra 2017 vypovedal, že na výrobu paliet bolo použité nové smrekové drevo. Neakceptoval následné čestné vyhlásenie, podľa ktorého išlo o drevený odpad z predošlej pilárskej prevádzky. Žalovaný ďalej posudzoval nezrovnalosti v zmysle ktorých p. Q. tvrdil, že vo výrobnej prevádzke bolo cca 15 až 25 m dreveného odpadu vhodného na výrobu a svedok Q. hovoril o cca 72 „priestorových metroch“, čo sú dve rozdielne veci, pričom všeobecne platí, že 72 priestorových metrov je cca 36 m<sup>3</sup> dreva. Daňový subjekt tiež vypovedal, že „palety na mieru“ boli obyčajnými paletami, nič zložité, úplne jednoduché, ktorých rozmery sú dané na pevno a nemenia sa, ide o jednorazové palety s jednoduchou konštrukciou. Nevedel však uviesť a vyjadriť sa k tomu, akým spôsobom a za akých podmienok mal byť tovar nadobudnutý spoločnosťou, ktorá mu palety dodala a s ktorou nemal žiaden obchodný vzťah. Tvrdil však, že za tieto skutočnosti nemôže niesť zodpovednosť. Správca dane dôsledne preskúmaval reálnosť dodávateľských faktúr č. OF2016/72 a OF2016/73, ich prílohy (objednávky, vykalkulovanú cenu, dodacie listy) a zistil, že palety boli predmetom objednávky a cena bola vykalkulovaná na základe obhliadky a vzájomnej dohody (išlo o cca 900 ton hutného materiálu), rozmery plechov 1000 x 2000 mm, 1500 a 3000 mm, k faktúre č. OF2016/72 bol predložený dodací list zo dňa 29. júna 2016. K faktúre OF2016/73, bola predložená objednávka č. 60-2016- 2 zo dňa 01.06.2016, na ktorej bol uvedený predmet objednávky a cena bola vykalkulovaná na základe obhliadky a vzájomnej dohody, s vymedzením, že ide o výrobu drevených paliet potrebných na expedíciu cca 900 ton hutného materiálu. Žalovaný zdôraznil, že sa v žiadnom prípade nejednalo o „celkom obyčajné palety“, „nič zložité, úplne jednoduché, jednoduchá konštrukcia“. Jednotková cena paliet vyhotovených v rozmeroch, 2 x 6m cena za kus 148 eur, 1, 5 x 6 m cena za kus 114,- eur, 1,5 x 3 m cena za kus 56 eur, 1,25 x 2,5 cena za kus 28,- eur, 1x 2m cena za kus 28 eur však považoval za príliš vysokú na zhotovenie obyčajných, jednoduchých paliet. Odvolací orgán z verejne prístupných zdrojov (internet) zistil, že trhovú cenu drevenej palety sa pohybuje okolo 6 - 8 eur/kus. Podľa zmluvy o bezodplatnom prevode zo dňa 02. januára 2016 medzi nadobúdateľom AYYA SALMET a prevodcom X. Q. bezodplatne previedol drevený odpad v množstve 72 prn, z podnikania X. Q. - drevovýroba z rokov 2001 až 2009, uskladnený v obci Horný Pál, pričom prepravu mala vykonať spoločnosť AYYA SALMET,

s. r. o., vlastným motorovým vozidlom, PEUGEOT BOXER valník EČV XXX DF. Správca dane však na základe osvedčenia o evidencii - časť II - Technický preukaz, k predmetnému vozidlu, v ktorom sú zaznamenané rozmery a hmotnosť vozidla zistil, že na motorovom vozidle PEUGEOT BOXER nie je možné prepraviť palety rozmerov uvádzaných daňovým subjektom. Dospel tak k záveru, že prepravu tak nemohla vykonať spoločnosť AYYA SALMET, s. r. o., ktorá taktiež pochybila v tom, že napriek tomu, že jej povinnosť ukladali príslušné účtovné predpisy nevedla evidenciu zásob. Poukázal na zistenia, podľa ktorých predmetná spoločnosť v zmysle daňového priznania k dani z príjmov právnickej

osoby za roky 2009 a 2010 vykazovala len obežný majetok a peniaze na účtoch v bankách, neevidovala pritom žiadne zásoby materiálu na výrobu drevených paliet ako fyzická osoba podnikateľ - X. Q. a rovnako zásoby neevidovala ani právnická osoba AYYA SALMET. Správca dane z daňového systému získal aj údaje týkajúce sa daňovej kontroly za rok 2014, vykonanej u daňového subjektu, podľa ktorých si uplatnil odpočítanie dane za nákup tovaru (drevené podvaly, debnenia, hranoly od dodávateľa AYYA SALMET s. r. o., pričom nakúpil rezivo - smrek (na výrobu podvalov, debnenia, hranolov použitých na prepravu hutného materiálu) od spoločnosti SCANDERE, s. r. o. Okružná 3239 Modra. Žalovaný z výpisu z príslušného obchodného registra zistil, že spoločnosť SCANDERE bola zrušená bez likvidácie ku dňu 21. augusta 2014, a to postupom spočívajúcim v zlúčení so spoločnosťou Eurotransfer, spol. s r. o. Konateľ spoločnosti na dopyt správcu dane v súvislosti s preverovaním týchto skutočností oznámil, že doklady týkajúce sa predmetnej dodávky sa u neho nenachádzajú.

35. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí dal do pozornosti zásadu objektívnej pravdy a zásadu voľného hodnotenia dôkazov spočívajúcu v tom, že pokiaľ daňový subjekt nevie preukázať pravdivosť svojich tvrdení, musí byť uzrozumený s dôsledkami konania, v danom prípade neuznania práva na odpočítanie dane z predmetných faktúr. Pokiaľ má správca dane preukázané, že daňový subjekt neoprávnené odpočítal daň na základe faktúr, zahrnutých v účtovníctve, nezakladajúcich však reálne plnenia, správca dane je povinný chrániť záujmy štátu a brániť neoprávnenému vyplácaniu uplatňovaných odpočtov. Ustálený súdny názor je vyjadrením uplatňovania prejednávacej, nie vyhľadávacej zásady v daňovom konaní. Správca dane nie je povinný stručne vysvetlené donekonečna čakať na dôkazy zabezpečené daňovým subjektom, z daňového poriadku takáto povinnosť nevyplýva.

36. Najvyšší súd považuje za potrebné zdôrazniť, že samotná existencia faktúry a zaúčtovanie daňových dokladov (faktúr) v súlade so zásadami účtovníctva ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých zdaniteľných dodávok (tovarov a služieb), nakoľko podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. môže platiteľ od dane, ktorú je povinný platiť odpočítať výlučne daň, ktorý je voči nemu uplatnená iným platiteľom dane v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané a ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ. 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, a teda musia nesporene preukazovať vyžadovanú skutočnosť vo všetkých jej znakoch - v právnej skutočnosti, v objekte a subjekte. Zákonodarca vzhľadom na zneužívateľnosť požaduje, aby platiteľ uplatňujúci si nárok na odpočítanie dane, preukázal existenciu podmienok, stanovených pre nárok na odpočítanie dane. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený osobou označenou na faktúre. Dodávateľ uvedený na faktúre musí byť identický s osobou, reálne dodávajúcou tovar odberateľovi. Pokiaľ daňový subjekt dôkazné bremeno neunesie, nemôže byť úspešný v uplatnení nároku na odpočítanie DPH. Overenie oprávnenosti odpočítania značí objasnenie všetkých okolností umožňujúcich prijať závery o splnení zákonných podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie DPH. K rozhodnutiu správcu dane o uznaní uplatňovaného práva na odpočítanie dane nestačí len mechanické porovnanie výšky odpočítanej dane s príslušnou faktúrou, je totiž potrebné zabezpečiť aj iné dôkazy.

37. Kasačný súd v súvislosti s uplatnenou kasačnou argumentáciou v prvom rade považuje za potrebné uviesť, že uplatnené námietky spočívajúce v tom, že zistenie skutkového stavu orgánom finančnej správy bolo nedostatočné na riadne posúdenie veci a ďalej tvrdenie, že skutkový stav, ktorý finančné orgány vzali za základ napadnutého rozhodnutia a prvostupňového správneho rozhodnutia je podľa žalobcu v rozpore s obsahom administratívnych spisov nemožno subsumovať pod žiaden z kasačných dôvodov, ktoré zákonodarca explicitne a taxatívne zakotvil v ustanovení § 440 ods. 1 SSP a k subsumpcii predmetných eventuálnych pochybení nemožno dospieť ani extenzívnym výkladom dotknutého ustanovenia úpravy správneho súdneho procesu. Kasačné dôvody uplatnené žalobcom zodpovedajú ustanoveniam § 250j ods. 2 zakotveným v Piatej časti, II. hlavy zákona č. 99/1963 Zb. Občianskeho súdneho poriadku, upravujúcich rozhodovanie o žalobách proti rozhodnutiam a postupom správnych orgánov. Kasačný súd považuje v tejto súvislosti

za potrebné upriamiť pozornosť na skutočnosť, že predmetný procesný správny predpis, Občiansky súdny poriadok, stratil účinnosť ku dňu 30. júna 2016, pretože bol nahradený novoprijatým procesným predpisom, a to zákonom č. 162/2015 Z. z. Správnym súdnym poriadkom, ktorý nadobudol účinnosť 01. júla 2016. Vzhľadom na skutočnosť, že správne konanie bolo vedené podľa Správneho súdneho poriadku, kasačný sťažovateľ mohol v kasačnej sťažnosti uplatňovať len kasačné dôvody zakotvené v platných a účinných právnych predpisoch (§ 19 ods. 2 zák. č. 400/2015 Z. z. o tvorbe právnych predpisov a o Zbierke zákonov Slovenskej republiky v znení neskorších predpisov).

38. V súvislosti s kasačnou námietkou, založenou na tvrdenom pochybení správcu dane spočívajúcom v postupe v priebehu daňovej kontroly, teda v tom, že správca dane pochybil, pretože kasačného sťažovateľa v postavení kontrolovaného daňového subjektu podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku nevyzval na vyjadrenie k vzniknutým pochybnostiam o správnosti, úplnosti či pravdivosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom, je potrebné zdôrazniť, že správca dane vydal protokol č. 100412401/2017 z daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti, a to dňa 7. marca 2017, pričom výsledkom kontroly bolo konštatované porušenie § 49 ods. 2, § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH a rozdiel vzniku práva na úplné odpočítanie v riadku 21 DP spolu v sume 9.359,60 eura. Správca dane listom zo dňa 08. marca 2017 kasačného sťažovateľa podľa § 46 ods. 8 daňového poriadku vyzval na vyjadrenie sa k zisteniam v predmetnom protokole a daňový subjekt poučil, že je oprávnený vyjadriť sa k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy, preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly, vrátane listinných dôkazov. Žalobca zaujal stanovisko k protokolu v liste zo dňa 22. marca 2017. V nadväznosti na skutočnosti tvrdené kasačným sťažovateľom vo vyjadrení správcu dane predvolal z dôvodu vypočutia na ústnom pojednávaní uskutočnenom dňa 27. júna 2017 svedka K. Q. a svedka vyzval na predloženie listinných dôkazov, ktoré svedok na ústnom pojednávaní predložil (listina č. 22). Správca dane o vypočutí svedka upovedomil aj daňový subjekt. Správca dane predmetného svedka v opätovne vypočul v súvislosti s vyrubovacím konaním - kontrole nadmerného odpočtu na ústnom pojednávaní 25. júla 2017, na ktorom bola prítomná aj poverená zástupkyňa kontrolovaného daňového subjektu, Ing. T., ktorej bolo zo strany správcu dane na ústnom pojednávaní umožnené klásť svedkovi otázky, zaznamenané v predmetnej zápisnici. Záverom zápisnice zúčastnené osoby vyhlásili, že boli oboznámené s obsahom zápisnice a s týmto súhlasili, ktorú skutočnosť podpísom potvrdila tiež poverená zástupkyňa daňového subjektu. Správca dane následne v rámci zahájeného, pomerne rozsiahleho dokazovania vo vyrubovacom konaní na ústnom pojednávaní uskutočnenom 19. septembra 2017 vypočul svedka X. Q., spoločníka a konateľa spoločnosti AYYA SALMET, s. r. o., taktiež za účasti poverenej zástupkyne kontrolovaného daňového subjektu, pričom svedok predložil listiny, a to karty dlhodobého majetku, účtovné odpisy dlhodobého majetku, zmluvu o bezodplatnom prevode, evidenciu zásob a osvedčenie o evidencii nákladného motorového vozidla, vzťahujúce sa ku kontrolovanému zdaňovaciemu obdobiu. Zúčastnené subjekty a poverená zástupkyňa opätovne na znak oboznámenia sa a súhlasu s obsahom zápisnice opatrili zápisnicu z ústneho pojednávania podpísom, pričom návrhy alebo námietky smerujúce proti obsahu zápisnice neboli vznesené.

39. Kasačný sťažovateľ bol následne správcom dane predvolaný na ústne pojednávanie uskutočnené dňa 7. novembra 2017, pričom predmetom pojednávania bol priebeh a výsledky dokazovania na základe pripomienok a dôkazov predložených daňovým subjektom k protokolu č. 100412401/2017 zo dňa 7. marca 2017, a to v nadväznosti na vyjadrenie k protokolu z daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti č. 100412401/2017 zo dňa 7. marca 2017, vo vyrubovacom konaní - NO DPH za zdaňovacie obdobie jún 2016, za účasti splnomocnenej zástupkyne kasačného sťažovateľa. V priebehu ústneho pojednávania bol oznámený obsah vyjadrenia daňového subjektu k zisteniam uvedeným v protokole č. 100412401 zo dňa 7. marca 2017 a následne prítomní zamestnanci správcu dane vyjadrili pomerne rozsiahle kvalifikované a zdôvodnené stanovisko k jednotlivým predloženým dôkazom, a to nad rámec doručených faktúr v daňovom priznaní k predloženej fotodokumentácii, CMR, záverom miestneho zisťovania u kontrolovaného daňového subjektu a obhliadky prevádzkových priestorov, taktiež miestneho zisťovania u dodávateľskej spoločnosti AYYA SALMET, s. r. o., dokladom týkajúcim sa zrealizovaných platieb, predložených konateľom predmetnej

spoločnosti a tiež k výsluchom svedkov, vypočutých v rámci vyrubovacieho konania na ústnych pojednávaniach uskutočnených u správcu dane a najmä účtovných listinných dôkazov predložených predvolanými svedkami, ktorými preukazovali tvrdené skutočnosti o realizácii zdaniteľných plnení a splnení formálnych zákonných ako aj materiálnych podmienok dodania požadovaných § 49 zákona o DPH a s tým súvisiacim nárokom na odpočet DPH. Správca dane v priebehu ústneho pojednávania zhrnul tiež podstatný obsah a závery vykonaného dokazovania vo vyrubovacom konaní. Správca dane záverom ústneho pojednávania na základe výsledku daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie jún 2016, ďalších zistení a úkonoch vykonaných vo vyrubovacom konaní pristúpil k zníženiu nadmerného odpočtu uvedeného v daňovom priznaní z výšky 22.076,43 eura na nadmerný odpočet vo výške 12.716,86 eura, zodpovedajúci rozdielu vo výške 9.359,60 eura a zotrval na kontrolných zisteníach uvedených v protokole č. 100412401/2017 zo dňa 7. marca 2017. Poverená zástupkyňa žalobcu vyslovila nesúhlas s výsledkom daňovej kontroly, dôvodiac nezohľadnením predložených dokladov a predĺžovaním daňovej kontroly, vznesený nesúhlas však žiadnym spôsobom bližšie nekonkretizovala. Správca dane v nadväznosti na závery daňovej kontroly vydal rozhodnutie č. 102391062/2017, zo dňa 15. novembra 2017., ktorým platiteľovi DPH určil podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku rozdiel v sume nadmerného odpočtu vo výške 9.359,60 eura a znížil uplatnený nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2016 na sumu 12.716,83 eura. Kasačný súd vzhľadom na vyššie popísaný priebeh vyrubovacieho konania vedeného pred správcom dane, nasledujúcim po oboznámení kontrolovaného kasačného sťažovateľa o záveroch protokolu vydaného dňa 7. marca 2017, a s tým súvisiacim dokazovaním, ktorého potreba vyvstala v súvislosti s obsahom vyjadrenia k protokolu z daňovej kontroly, na ktoré bol kontrolovaný subjekt riadne vyzvaný postupujúc v súlade s § 46 ods. 8 daňového poriadku, dospel k záveru, že správca dane kontrolovanému daňovému subjektu poskytol dostatočný priestor na oboznámenie sa s nezrovnalosťami, neúplnosťou či spochybnením dokladov zistených správcom dane vo vzťahu k dôkazom predložených v daňovom priznaní.

40. Taktiež nemožno prisvedčiť sťažnostnej námietke kasačného sťažovateľa, založenej na tvrdení o nezohľadnení dôkazných prostriedkov a to svedeckých výpovedí žalovaného v daňovom konaní. Kasačný súd sa stotožňuje s názorom, že rozhodnutie žalovaného je založené nielen na hodnotení listinných dôkazov, faktúr, objednávok, dodacích listov, účtovných kníh predložených kontrolovaným daňovým subjektom ako aj dodávateľskou spoločnosťou, ale tiež zo skutkových tvrdení vyjadrených vo svedeckých výpovediach svedkov, K. Q. T. X. Š., a to predovšetkým na nezrovnalostiach vo výpovediach medzi konateľom dodávateľskej spoločnosti a tvrdení zhotoviteľa fakturovaného tovaru, týkajúcich sa výroby dodávaných paliet, a to jednak materiálu, z ktorého bol predmetný tovar vyrobený, rozmerov, dopravy, osôb prítomných pri dodaní a ďalších skutočností, relevantných z hľadísk splnenia zákonných podmienok zakotvených v hmotnoprávných daňových predpisoch na vyslovenie záveru o vzniku práva na odpočítanie DPH podľa § 51 zákona o DPH. Zákonnosťou dôkazných prostriedkov, vlastným priebehom výsluchov svedkov na ústnom pojednávaní vedenom pred správcom dane, splnením poučovacej povinnosti správcom dane ako aj hodnotením obsahu svedeckých výpovedí, z obsahu ktorých žalovaný vychádzal v napadnutom rozhodnutí sa podrobne a dôsledne zaoberal krajský súd v napadnutom rozsudku, na ktorého závery kasačný súd v súvislosti s hodnotením týchto dôkazných prostriedkov poukazuje a s týmito sa stotožňuje. Kasačný súd tiež dospel k záveru o nedôvodnosti argumentácie kasačného sťažovateľa, založenej na tvrdenom porušení princípu právnej istoty, spočívajúcom v odlišnom rozhodnutí Krajského súdu v Nitre v konaní, vedenom pod sp. zn. 26S/23/2018. Krajský súd totiž v dotknutom konaní zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného, predmetom ktorého bolo rozhodnutie o dôvodnosti vzniku nároku na odpočítanie DPH za iné zdaňovacie obdobie. V namietanej súvislosti sa však žiada vysvetliť, že z odôvodnenia zrušujúceho rozhodnutia krajského súdu je nepochybný záver, že dôvodom vydania zrušujúceho rozhodnutia bolo pochybenie, spočívajúce v porušení správcu dane podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku, kasačný súd je však toho názoru, že predmetné pochybenie správcu dane bolo kvalifikovaným a dostatočným spôsobom odstránené dokazovaním správcu dane vykonanom vo vyrubovacom konaní, odôvodneným reakciou kontrolovaného daňového subjektu na výzvu správcu dane o zaujatie stanoviska k nezrovnalostiam konštatovaným v protokole o výsledku daňovej kontroly,

vydanú podľa § 46 ods. 8 daňového poriadku.

41. Po vyhodnotení závažnosti kasačných dôvodov kasačného sťažovateľa vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu, Najvyšší súd Slovenskej republiky v zmysle § 461 SSP konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby vyhovel kasačnej sťažnosti, pretože konanie pred finančnými orgánmi bolo súladné so zákonom a krajský súd postupoval preto vecne správne, keď žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100589956/2018 zo dňa 20. marca 2018 zamietol.

7.

42. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 167 ods. 1 SSP). Úspešnému žalovanému voči sťažovateľovi právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal (§ 168 SSP).

43. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu SR jednomyseľne (§ 139 ods. 4 SSP).

### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.