

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	10Sžfk/52/2019
Identifikačné číslo spisu:	8018200186
Dátum vydania rozhodnutia:	26.05.2021
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Hatalová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2021:8018200186.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a JUDr. Zuzany Mališovej, v právnej veci žalobcu: U. P., nar. XX.XX.XXXX, trvale bytom J. O. XXX, XXX XX J. O. (sťažovateľ), v zastúpení: JUDr. Valéria Brečková, advokátka, so sídlom v Snine, Daľkovská 470/14/, 069 01 Snina, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 100169615/2018 zo dňa 18. januára 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/20/2018-70 zo dňa 29. januára 2019, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť 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

I.

Konanie pred prvostupňovým správny súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100169615/2018 zo dňa 18. januára 2018.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že poukazuje na príslušnú judikatúru NS SR v obdobných veciach 2Sžfk/29/2010 z 15. júna 2011, 3Sžfk/42/2009 z 9. októbra 2008.

3. S dôrazom na to, že ako dodávateľ bola označená spoločnosť AGRODREVO s.r.o., Zubné na sporných faktúrach predložených žalobcom, rozhodujúcou skutočnosťou, pre ktorú daňové orgány dospeli k záveru, že predložené faktúry žalobcom neboli vystavené touto spoločnosťou, bolo zistenie z daňovej kontroly a výpovede jediného konateľa spoločnosti AGRODREVO s.r.o. Milana Mikulajčíka.

Tento uviedol pri svojej výpovedi tak v predmetnom konaní, ako aj v iných konaniach, že nikdy nikoho nepoveril zastupovaním spoločnosti. Žiadnu obchodnú činnosť v spoločnosti AGRODREVO s.r.o. nikdy nevyvíjal, účtovné ani iné doklady v spoločnosti nikdy nevystavoval. Uvedené vyjadrenia jediného konateľa spoločnosti AGRODREVO s.r.o. vlastne potvrdzujú aj ďalšie zistenia, že tovar deklarovaný na predložených faktúrach od tejto spoločnosti, t. j. drevnú hmotu a náhradné diely neboli dodané daňovému subjektu spoločnosťou AGRODREVO s.r.o. na základe tých faktúr, ktoré žalobca predložil a ktoré boli podkladom pre priznanie DPH za zdaňovacie obdobie február 2013.

Zo zistení v rámci daňovej kontroly vyplynulo, že sídlo spoločnosti na adrese Zubné 481 nie je reálne, nakoľko v obci sa nachádza najvyššie súpisné číslo 352. Spochybnené bolo nielen sídlo spoločnosti, ale aj vystavené faktúry uvedenou spoločnosťou a napokon aj výkon samotných platieb v hotovosti za tovar.

4. V prípade ak dodanie tovaru podľa faktúr nie je uskutočnené dodávateľom, ktorý je na faktúre uvedený, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi, ktoré boli predložené žalobcom nie sú podkladom pre priznanie DPH za mesiac február 2013, ako to deklaruje žalobca v žalobe.

5. Podľa názoru správneho súdu v danom prípade pri posudzovaní opodstatnenosti pre priznanie DPH je potrebné vychádzať nielen z predložených daňových dokladov žalobcom, ale aj zo zistení, či k predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad, pričom nie je povinnosťou správcu dane počas tejto daňovej kontroly zisťovať, od ktorého iného dodávateľa uvedený tovar, ktorým sa vlastne preukazoval žalobca, skutočne prevzal, resp. akým spôsobom tento tovar získal. Správca dane však v protokole, ako aj v rozhodnutí bezpochyby konštatoval, že tovar nebol dodaný žalobcovi spoločnosťou AGRODREVO s.r.o., pričom vychádzal z dôkazov, ktoré boli v daňovej kontrole bezpochyby potvrdené. Išlo predovšetkým o predložené faktúry, ktorých existenciu a samotné vystavenie spochybnil konateľ spoločnosti AGRODREVO s.r.o. Milan Mikulajčík, ako aj predložené doklady o platbách v hotovosti na základe pokladničných dokladov, potvrdenie o zaplatení tovaru. Samotný spôsob preukázania platieb zo strany žalobcu ako daňového subjektu bol od počiatku spochybnený a to nielen tým, že ku týmto dokladom žalobca nepredložil žiadne iné hodnoverné listiny a dôkazy, ale aj potvrdením žalobcu, že išlo u neho o bezhotovostný styk, pričom išlo o platenie v hotovosti cez pokladničné doklady, o čom svedčia aj predložené pokladničné doklady, ktoré sú obsahom administratívneho spisu. Povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu bolo preukázať správcovi dane všetky skutočnosti týkajúce sa uplatnenia práva na odpočítanie dane a reálnosti zdaniteľných obchodov. Žalobca si túto povinnosť podľa názoru správneho súdu počas daňovej kontroly ani vo vyrubovacom konaní nesplnil.

6. Správny súd sa preto nestotožnil s námietkou, že rozhodnutie Daňového úradu Prešov, pobočka Humenné je arbitrárne, pretože správca dane vychádzal bezpochyby z dokladov predložených žalobcom, tento aj napriek viacerým výzvam nepredložil riadne a včas všetky požadované doklady, ktoré mal k dispozícii ešte pred samotným požiarom, ktorý bol tou skutočnosťou, ktorou žalobca argumentoval ospravedlnenie toho, že nepredložil príslušné účtovné doklady správcovi dane včas a na základe výziev. Napokon aj sám správca dane, ako aj žalovaný argumentovali vo svojich rozhodnutiach, že už 21.04.2016 žalobca sám uviedol, že nemá žiadne iné doklady, ktoré by predložil. K samotnému požiaru v budove, na ktorý poukázal žalobca došlo až 16.07.2016, tzn. až po jeho vyjadrení ohľadom neexistencie iných dokladov. Aj podľa názoru správneho súdu pokiaľ žalobca mal k dispozícii uvedené účtovné doklady, tieto bolo potrebné predložiť správcovi dane včas. Tieto dôkazy pokiaľ by nimi žalobca disponoval a predložil by ich v lehote, ktorú mu správca dane určil bez toho, aby správca dane na predloženie týchto dokladov žalobcu viackrát vyzýval, boli by správcovi dane vyhodnotené v prospech žalobcu. Uvedené skutočnosti boli obsahom Protokolu zo dňa 12.07.2017, ku ktorým sa žalobca mal možnosť vyjadrovať v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku.

7. Podľa názoru správneho súdu spochybnené bolo samotné preberanie tovaru, ako aj reálne dodanie tovaru, pričom tvrdenia žalobcu, že k preberaniu tovaru došlo medzi ním a pánom P. osobne, niekedy inou formou, avšak nepovedal akou. To, či k reálnemu dodaniu tovaru vôbec došlo, uviedol iba to, že k dodaniu tovaru malo dôjsť v spoločnosti jeho otca. Tovar, ktorý bol predmetom zdaňovacieho obdobia

február 2013 mal byť dodaný spoločnosťou AGRODREVO s.r.o. nie jemu, ale do spoločnosti otca. Tieto skutočnosti samotné spochybňujú nielen existenciu tovaru, ale aj jeho reálne dodanie. Predvolávanie svedkov navrhovaných žalobcom, t. j. otca žalobcu a zamestnancov je aj podľa názoru správneho súdu v súčasnosti, kedy je skutková podstata dodania tovaru iná (tovar sa nenachádza u žalobcu, ani u otca, náhradné diely boli použité) neúčelné a zbytočné. Zamestnanci žalobcu by potvrdili len skutočnosti v prospech žalobcu.

Nedôveryhodné podľa súdu bolo aj samotné preukázanie účtovných dokladov, vyhotovených faktúr, ako aj potvrdení o zaplatení hotovosti a samotné platenie v hotovosti za dodaný tovar. Uvedené skutočnosti sú viac ako spochybnené samotnými výpoveďami žalobcu. A napokon uvedené skutočnosti výpoveďou konateľa spoločnosti AGRODREVO s.r.o., ktorý sám uviedol, že s pánom P. sa nepozná, toho nikdy nevidel, rámcovú zmluvu nikdy nepodpísal, ani žiadne faktúry pre neho nevystavil a dodanie tovaru zo spoločnosti AGRODREVO s.r.o. nikdy v prospech žalobcu nedošlo. Pokiaľ žalobca mal úmysel toto tvrdenie konateľa spoločnosti AGRODREVO s.r.o. vyvrátiť, mal možnosť zúčastniť sa výpovede tohto svedka a všetky sporné okolnosti namietat'. Svoje právo však žalobca nevyužil a odôvodňoval to tým, že disponoval čestným prehlásením konateľa spoločnosti AGRODREVO s.r.o. z 06.04.2016.

8. Ohľadom žalobnej námietky žalobcu, že žalovaný neprihliadal na čestné prehlásenia konateľa spoločnosti AGRODREVO s.r.o. Milana Mikulajčika zo dňa 06.04.2016 a 29.03.2017, správny súd považuje predloženie uvedených prehlásení za účelové v tomto konaní, nakoľko z viacnásobných výpovedí tejto osoby vyplýva, že podpísal papier, na ktorom ani nevedel, čo bolo za účelom získania finančnej odplaty. V tejto súvislosti považuje aj správny súd rovnako ako daňové orgány ústnu výpoveď zo dňa 03.06.2016 konateľa spoločnosti AGRODREVO s.r.o. Milana Mikulajčika za hodnovernú a smerodajnú. Prítom správny súd svoj názor opierať aj o výpoveď tohto svedka 24.10.2014, kedy zhodne vypovedal ako svedok pri daňovej kontrole iného daňového subjektu.

9. Poukaz žalobcu na rozsudku Súdneho dvora EÚ považuje správny súd v tomto konaní za účelové, nakoľko v rozsudkoch, na ktoré žalobca poukazuje je iná skutková podstata veci a preto nie sú na dané konanie aplikovateľné, nakoľko v uvedených rozhodnutiach je podstatou to, že dodanie tovaru, resp. služieb bolo reálne uskutočniteľné, čo nie je prípad žalobcu.

Takisto poukaz na rozsudok KS v Bratislave 6S/192/2016 zo dňa 15.02.2017 považuje správny súd za predčasný a v predmetnej veci za čisto účelový v snahe ovplyvniť rozhodnutie v tomto konaní. Uvedený rozsudok nie je publikovaný judikát NS SR.

10. Čo sa týka navrhovaných dôkazov na tieto už súd vyššie poukázal, pokiaľ žalobca v rámci daňovej kontroly mal v úmysle podať návrh na vypočutie ako svedka jeho otca, resp. svojich zamestnancov, tak to mohol vykonať už skôr, ešte počas daňovej kontroly a nie ako uviedol správca dane, ako aj žalovaný, až po pripomienkach k protokolu o výsledku daňovej kontroly. Výpoveď samotného U. P. staršieho, aj podľa názoru správneho súdu by neprinesli žiadne nové skutočnosti, ktoré by ozrejmili daň z pridanej hodnoty, ktorú si žalobca uplatnil na základe deklarovania vystavenými faktúrami zo strany spoločnosti AGRODREVO s.r.o. za zdaňovacie obdobie február 2013 v spoločnosti žalobcu. Tak z výpovede, ako aj miestneho zisťovania v mieste podnikania, ktoré už nie je miestom podnikania žalobcu a tovaru (náhradných dielov, pneumatík,...), ktorý už nie je v jeho vlastníctve, resp. vôbec neexistuje, by bolo neúčelné a nelogické dokazovanie, čo považuje súd za nedôvodné.

11. Podľa názoru správneho súdu rozhodnutia daňových orgánov vychádzali z náležite zisteného skutkového stavu veci, pričom rozhodnutie žalovaného je zrozumiteľné, jasné a náležite odôvodnené a následne preskúmateľné. V administratívnom spise sa nachádzajú všetky listiny, ktoré tvorili podklad tak rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia správcu dane, preto žalobné námietky považuje správny súd za bezdôvodné.

12. Čo sa týka žaloby správny súd má za to, že žalobné dôvody neboli preukázané a preto žalobu ako nedôvodnú v zmysle ustanovenia § 190 SSP zamietol.

13. O náhrade trov konania rozhodol súd podľa § 167 ods.1 SSP v spojení s ustanovením § 168 SSP. Žalobca v konaní nebol úspešný a nebol naplnený ani dôvod pre priznanie trov konania žalovanému podľa § 168 SSP, preto správny súd rozhodol tak, že náhradu trov konania účastníkom nepriznal.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

14. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Prešove podal sťažovateľ dňa 05.04.2019 kasačnú sťažnosť podľa § 438 SSP, v ktorej napadol rozhodnutie krajského súdu v celej výrokovej časti a kasačnú sťažnosť odôvodnil v zmysle ust. § 440 ods. 1 písm. f) a písm. g) a písm. h) SSP.

15. Sťažovateľ predovšetkým namietal nezákonnosť realizácie dokazovania v rámci správy predmetnej dane, 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. Milana Mikulajčíka zo dňa 24.10.2014, uskutočnenú pri daňovej kontrole iného daňového subjektu, ktorá s daňovou kontrolou voči žalobcovi nemá žiadne spojenie.

16. Sťažovateľ navrhoval správcovi dane vykonať ako dôkaz preskúmanie zdravotného stavu P. P. v čase svedeckej výpovede a čestného prehlásenia, t. j. v aktuálnom čase v roku 2016 zamerané na psychologické a psychiatrické aspekty tohto svedka v podobe znaleckého posudku, t. j. či je táto osoba schopná rozoznávať ekonomické, daňové, účtovné a obchodné podnikateľské pojmy, či je spôsobilá na právne úkony.

17. Neakceptovaním uvedeného čestného prehlásenia, rovnako ako aj žalobcom navrhovaných dôkazov (výsluch svedkov, miestne zisťovanie, preskúmanie ERP a ďalšie) zo strany žalovaného, rovnako ako správcu dane, podľa názoru sťažovateľa, došlo ku skutkovým omylom v procese daňovej kontroly a daňového konania a k závažnému porušovaniu procesného postupu, ktoré mali podstatný hmotno-právny dopad na vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty.

18. Krajský súd svoje rozhodnutie oprel len o skutkové zistenia z kontroverznej výpovede konateľa AGRODREVO s.r.o. Milana Mikulajčíka zo dňa 03.06.2016. Podľa názoru sťažovateľa teda správca dane pochybil, keď odmietol vykonať ním navrhovaný dôkaz preskúmania zdravotného stavu P. P. v čase svedeckej výpovede a čestného prehlásenia, t. j. v aktuálnom čase v roku 2016 zameraný na psychologické a psychiatrické aspekty tohto svedka v podobe znaleckého posudku, t. j. či je táto osoba schopná rozoznávať ekonomické, daňové, účtovné a obchodné podnikateľské pojmy, resp. či je spôsobilá na právne úkony.

19. Sťažovateľ je názoru, že nemožno zákonne vyrubiť rozdiel dane z pridanej hodnoty za kontrolované zdaňovacie obdobie február 2013, pretože objektívna existencia zákonnosti rozhodnutia je založená na sporných dôkazoch, pričom hlavný dôkaz, ktorým je výsluch svedka P. P., nemožno bez ďalších pochybností označiť ako dôveryhodný a vzhľadom na to, že krajský súd pokladá túto výpoveď p. P. 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. Sťažovateľ má za to, že táto výpoveď z dôvodu jej nedôveryhodnosti a spornosti nemala byť braná v procese rozhodovania do úvahy v celom rozsahu.

20. Na rozdiel od žalovaného, sťažovateľ 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.

21. V tejto súvislosti sťažovateľ poukázal aj na judikát R 93/1994, podľa ktorého: „tam, kde nie je hodnoverný doklad o nákupe tovaru, nie je možné bez ďalšieho vyvodiť záver, že nebol nakúpený žiaden tovar.”

22. Ďalej uviedol, že je názoru, 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.

23. S názorom správcu dane, že sťažovateľ 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 v celom rozsahu nestotožnil. Na podporu žalobcových tvrdení poukázal na nález Ústavného súdu SR, 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.“

24. V plnej miere teda nesúhlasil s argumentáciou správcu dane, odvolacieho orgánu a krajského súdu v rozhodnutiach, pretože tá sa nezákladá na platných pravidlách formálnej logiky a predmetné vyjadrenia správcu dane v rozhodnutí si vnútorne odporujú pri opise priebehu dokazovania správcou dane a naplnení materiálneho aspektu ním tvrdeného priebehu dokazovania. Na to, aby bolo možné čo najúplnejšie zistiť skutkový stav, a teda zistiť, či bol predmetný tovar dodaný deklarovaným dodávateľom daňového subjektu, bolo nevyhnutné 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.

25. Ďalej uviedol, že opakovane navrhoval vykonanie ďalších dôkazov v súlade s ustanovením § 24 ods. 1 a ods. 4 daňového poriadku a s ustanovením § 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 konateľ spoločnosti PRATUR s.r.o., ktorému predal drevnú hmotu určenú na štiepkovanie nadobudnutú od dodávateľa AGRODREVO s.r.o. a pána Milana Mikulajčika, konateľa spoločnosti AGRODREVO s.r.o., z dôvodu spornosti obsahu jeho výpovedí a čestných prehlásení týkajúceho sa zabezpečenia dodávky tovaru, v tomto prípade náhradných dielov. Tieto však správca dane opakovane neakceptoval s odôvodnením, že nakoľko by vykonanie navrhovaných dokazovaní nevedlo k tomu, aby bol preukázaný nákup drevnej hmoty a náhradných dielov od spoločnosti AGRODREVO s.r.o.

26. Sťažovateľ považoval za nevyhnutné opätovne poukázať na argumentáciu uvádzanú v odvolaní. 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 vykonaným dokazovaním nebolo preukázané skutočné dodanie tovaru zo strany tejto spoločnosti, sa v celom rozsahu nestotožnil. Na podporu svojich tvrdení poukázal takisto na nález Ústavného súdu SR, 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...”

27. Uviedol, že je potrebné upriamiť pozornosť na fakt, že žalovaný neuviedol, z akého dôvodu je v tomto štádiu konania predmetný nález neuplatniteľný a prečo prichádza do úvahy až vtedy, ak rozhodnutie odvolacieho orgánu bude predmetom súdneho konania. Naopak, je názoru, že nálezmi Ústavného súdu SR by sa mali riadiť nielen všeobecné súdy, ale aj daňové úrady a Finančné riaditeľstvo SR.

28. Dôvod, prečo sťažovateľ poukázal na rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 6S/192/2016 zo dňa 15.02.2017 je ten, že žalobca SUNDERMANN s.r.o. (ďalej len „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, pobočka Humenné, nechcel uznať právo na odpočet dane z pridanej hodnoty a vyrubil mu tam uvedený rozdiel dane. Tu by žalobca chcel uviesť, že v rozsudku ako konateľ spoločnosti AGRODREVO s.r.o., tam označovaný ako p. W., vzhľadom na kontrolované zdaňovacie obdobie jún 2013 (DPH) a na výpis z Obchodného registra SR ohľadom spoločnosti AGRODREVO s.r.o., s určitosťou vystupuje Milan Mikulajčík (keďže je konateľom spoločnosti AGRODREVO s.r.o. od 23.08.2012 do súčasnosti).

29. Sťažovateľ trval na tom, že uvádzaná judikatúra sa v celom rozsahu vzťahuje na správu predmetnej dane a na nezákonný postup správcu dane a žalovaného pri realizácii správy dane. V tomto zmysle má žalobca za to, že sa žalovaný žiadnym spôsobom odôvodnene nevysporiadal s touto judikatúrou a skonštatoval, že daná judikatúra je účelová. Dôvod, prečo žalobca poukázal na už spomínaný rozsudok Krajského súdu v Bratislave, sp. zn. 6S/192/2016 zo dňa 15.02.2017 je, že skutková podstata a skutkové okolnosti, z ktorých súd vychádzal pri formulovaní rozsudku, sú v danom prípade takmer identické.

30. Ako už sťažovateľ uviedol v uvedenom rozsudku ako konateľ spoločnosti AGRODREVO s.r.o., tam označovaný ako p. W., vzhľadom na kontrolované zdaňovacie obdobie jún 2013 (DPH) a na výpis z Obchodného registra SR ohľadom spoločnosti AGRODREVO s.r.o., s určitosťou vystupuje Milan Mikulajčík (keďže je konateľom spoločnosti AGRODREVO s.r.o. od 23.08.2012 do súčasnosti) - teda nie „pravdepodobne” ako to uvádza žalovaný vo svojom vyjadrení k žalobe zo dňa 06.06.2018 na str. 8 v ods. 4.

31. Sťažovateľ ďalej upozornil na zásadu jednotného postupu správcu dane pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch, ktorá má veľmi úzku väzbu na princíp právnej istoty ako jedného zo základných princípov právneho štátu, ktorého súčasťou je okrem iného ochrana dôvery v právo.

32. V súvislosti v spojení uvedenej zásady a princípu sa žiada upriamiť pozornosť na skutočnosť, že každý správca dane by mal mať povedomie o rozhodovacej činnosti iného správcu dane pri realizácii správy daní v Slovenskej republike, na základe ktorej by mal byť schopný zaistiť, aby sa v skutkovo zhodných prípadoch nerozhodovalo bez odôvodnených rozdielov. Preto bolo na správcovi dane, resp. na Finančnom riaditeľstve SR, alebo na krajskom súde, aby zabezpečil naplnenie uvedenej zásady a s ňou spojeného princípu pri realizácii tejto správy dane.

33. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že zotrváva na svojej argumentácii uvedenej v preskúmaných rozhodnutiach, ako aj vyjadreniach k žalobe a navrhuje kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

III.

Konanie na kasačnom súde

34. Senát Najvyššieho súdu SR konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 SSP preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 SSP) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP) dospel k záveru, že kasačnú sťažnosť je potrebné ako nedôvodnú zamietnuť. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 26.05.2021.

35. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Prešove, ktorým tento podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. SSP zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania a

následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100169615/2018 zo dňa 18.01.2018, ktorým Finančné riaditeľstvo SR podľa ust. § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Prešov, pobočka Humenné, č. 102048143/2017 zo dňa 27.09.2017, ktorým Daňový úrad Prešov, pobočka Humenné, podľa ust. § 68 ods. 5 daňového poriadku žalobcovi (sťažovateľovi) vyrubil rozdiel dane v sume 3 440,- Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2013.

36. Z obsahu pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane vykonal u sťažovateľa daňovú kontrolu DPH na základe Oznámenia o výkone daňovej kontroly č. 103451685/2016 zo dňa 06.07.2016 za zdaňovacie obdobie január 2013 až júl 2013, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 101574533/2017 zo dňa 12.07.2017. Daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2013 až júl 2013 bola ukončená v zmysle § 46 ods. 9 písm. a) zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov dňom doručenia protokolu, t. j. dňa 19.07.2017. Nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov, t. j. dňa 20.07.2017, začalo vyrubovacie konanie.

37. Daňový subjekt si v roku 2013 uplatnil odpočítanie dane okrem iného aj z faktúr, na ktorých je ako dodávateľ uvedená spoločnosť AGRODREVO s.r.o., so sídlom Zubné 481 a pokladničných dokladov vyhotovených ERP, v zdaňovacom období február 2013 takto:

1. Z faktúry č. 201302013 zo dňa 06.02.2013 od deklarovaného dodávateľa AGRODREVO s.r.o., predmetom ktorej bolo dodanie pneumatík, základ dane 3 700,-eur, 20% daň v sume 740,- eur.
2. Z faktúry č. 201302024 zo dňa 12.02.2013 od deklarovaného dodávateľa AGRODREVO s.r.o., predmetom ktorej bolo dodanie pneumatík, základ dane 3 700,-eur, 20% daň v sume 740,-eur.
3. Z faktúry č. 201302036 zo dňa 14.02.2013 od deklarovaného dodávateľa AGRODREVO s.r.o., predmetom ktorej bolo dodanie pneumatík, základ dane 3 700,-eur, 20% daň v sume 740,-eur.
4. Z faktúry č. 201302059 zo dňa 25.02.2013 od deklarovaného dodávateľa AGRODREVO s.r.o., predmetom ktorej bolo dodanie reťazí a oleja OHM, základ dane 3 600,-eur, 20% daň v sume 720,-eur.
5. Z faktúry č. 201302070 zo dňa 28.02.2013 od deklarovaného dodávateľa AGRODREVO s.r.o., predmetom ktorej bolo dodanie hydraulického oleja, základ dane 2 500,-eur, 20% daň v sume 500,- eur.

38. Správca dane spochybnil a v procese výkonu daňovej kontroly preukázal, že drevná hmota a náhradné diely neboli daňovému subjektu dodané spoločnosťou AGRODREVO s.r.o., Zubné 481 na základe faktúr, ktoré boli podkladom pre odpočítanie dane na vstupe v jednotlivých zdaňovacích obdobiach január 2013 až júl 2013. V prípade, ak dodanie tovaru podľa faktúr nie je uskutočnené dodávateľom, ktorý je uvedený na predmetných faktúrach, potom len formálna existencia faktúr, nie je predpokladom pre uznanie odpočítania dane na vstupe.

39. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti odpočítania dane na vstupe je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Nie je však povinnosťou správcu dane zisťovať, od ktorého iného dodávateľa daňový subjekt tovar v skutočnosti prevzal alebo akým spôsobom tento získal a použil ho na dosiahnutie zdaniteľných príjmov, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú tvrdenia daňového subjektu o tom, že predmetný tovar bol dodaný obchodnou spoločnosťou, ktorá je deklarovaná ako dodávateľ daňového subjektu, pričom kontrolnými zisteniami uvedenými v Protokole č. 101574533/2017 zo dňa 12.07.2017 bolo preukázané, že tovar nebol dodaný spoločnosťou AGRODREVO s.r.o., Zubné 481.

IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

40. Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

41. 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 neodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

42. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy vo vzájomnej súvislosti, prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

43. 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) skutočností, 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.

44. 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.

45. 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.

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

47. Podľa § 65 ods. 2 a 3 daňového poriadku, ak vzhľadom na mimoriadnu zložitosť prípadu alebo iné závažné okolnosti alebo osobitnú povahu prípadu nemožno rozhodnúť ani v lehote do 60 dní, môže túto lehotu pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť druhostupňový orgán. Ak rozhoduje druhostupňový orgán, môže túto lehotu pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť ministerstvo, a ak rozhoduje ministerstvo, minister. Ak orgán príslušný na rozhodnutie v daňovom konaní nemôže vo veci rozhodnúť v lehote do 60 dní, je povinný o tom písomne s uvedením dôvodov upovedomiť daňový subjekt.

48. Podľa § 65 ods. 6 daňového poriadku, lehota na rozhodnutie je zachovaná, ak v posledný deň lehoty daňový subjekt prevezme rozhodnutie u správcu dane alebo ak správca dane odovzdá rozhodnutie na poštovú prepravu prostredníctvom pošty alebo poskytovateľa poštových služieb alebo ak odošle rozhodnutie elektronickými prostriedkami.

49. Podľa § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1 zákona o DPH, právo na odpočítanie dane z tovarov a služby vzniká platiteľovi v deň, keď vznikla daňová povinnosť, pričom daňová povinnosť vzniká dňom dodania. To znamená, že právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ.

50. 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.

51. 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).

52. Správne sudy 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 (§ 6 ods. 1 SSP).

53. 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.

54. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

55. 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.

„Pre možnosť využitia skráteného odôvodnenia rozhodnutia podľa § 464 ods. 1 SSP sa v kasačnom konaní nevyžaduje ani totožnosť sťažovateľa ani totožnosť predmetu konania, plne postačujúce bude, ak pôjde o obdobnú vec“ (Správny súdny poriadok, Kometnár, JUDr. Jana Baricová a kol., C.H.Beck 2018). 81.

56. Vo veci vedenej na najvyššom súde pod sp. zn. 6Sžfk/36/2019 išlo o obdobnú vec ako je predmetom konania vedeného pod sp. zn. 10Sžfk/52/2019. Sťažovateľom bol spoločnosť U. P., osoba žalovaného bola identická, predmetom konania bolo rozhodnutie žalovaného o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty sťažovateľovi za zdaňovacie obdobie júl 2013. Správca dane v danom prípade odpočítania dane na základe predložených faktúr v jednotlivých zdaňovacích obdobiach za rok 2013 nepovažoval za riadne odpočítanie dane platiteľom v zmysle § 49 ods. 1,2 písm. a) zákona o DPH, v zmysle ktorého právo odpočítať daň z tovarov vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť, resp. voči nemu uplatnená daň platiteľom v tuzemsku z tovarov, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

57. Najvyšší súd poukazuje na dôvody uvedené v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/36/2019 zo dňa 18.06.2020, s ktorými sa v plnom rozsahu stotožňuje a zároveň v súlade s ustanovením § 464 ods. 1 SSP uvádza text jeho odôvodnenia nasledovne:

„36. Z obsahu spisu mal kasačný súd za preukázané, že Daňový úrad Prešov vykonal u daňového subjektu U. P. daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až júl 2013, na základe poverenia na výkon daňovej kontroly č. 103443984/2016 zo dňa 06.07.2016 a na základe Oznámenia o výkone daňovej kontroly č. 103451685/2016 zo dňa 06.07.2016.

37. O výsledku daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2013 až júl 2013

bol vyhotovený Protokol č. 101574533/2017 zo dňa 12.07.2017.

38. Rozdiel na DPH vznikol z dôvodu, že si daňový subjekt v roku 2013 uplatnil odpočítanie dane, o.i. aj z faktúr, na ktorých je ako dodávateľ uvedená spoločnosť AGRODREVO, s.r.o., so sídlom Zubné 481 a pokladničných dokladov vyhotovených ERP, ktorej bol pridelený DKP 9702022666800001 v zdaňovacom období júl 2013 nasledovne:

1. Z faktúry č. 201307010 zo dňa 05.07.2013, od deklarovaného dodávateľa AGRODREVO, s.r.o., predmetom ktorej bolo dodanie drevnej hmoty na štiepku, základ dane 3 505,50 Eur, 20 % daň v sume 701,10 Eur;
2. Z faktúry č. 201307031 zo dňa 12.07.2013, od deklarovaného dodávateľa AGRODREVO, s.r.o., predmetom ktorej bolo dodanie drevnej hmoty na štiepku, základ dane 3 742,20 Eur, 20 % daň v sume 748,44 Eur;
3. Z faktúry č. 201307051 zo dňa 19.07.2013, od deklarovaného dodávateľa AGRODREVO, s.r.o., predmetom ktorej bolo dodanie drevnej hmoty na štiepku, základ dane 3 524,50 Eur, 20 % daň v sume 704,90 Eur;
4. Z faktúry č. 201307107 zo dňa 31.07.2013, od deklarovaného dodávateľa AGRODREVO, s.r.o., predmetom ktorej bolo dodanie drevnej hmoty na štiepku, základ dane 3 727,80 Eur, 20 % daň v sume 745,56 Eur.

39. Správca dane vo veci vykonal dokazovanie a hlavne ústne pojednávanie, na ktorom vypočul zamestnancov správcu dane, zástupcu sťažovateľa ako aj bol vypočutý svedok p. P. P., konateľ spoločnosti AGRODREVO, s.r.o. a konštatoval, že faktúry, na základe ktorých si daňový subjekt U. P. odpočítal dane na vstupe, v jednotlivých zdaňovacích obdobiach neboli vystavené spoločnosťou AGRODREVO, s.r.o., Zubné 481. Vzhľadom k tejto skutočnosti správca dane odpočítania dane zaúčtované na základe predmetných faktúr v jednotlivých zdaňovacích obdobiach za rok 2013 nepovažoval za riadne odpočítanie dane platiteľom v zmysle § 49 ods. 1, 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH, v zmysle ktorého právo odpočítať daň z tovarov vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť, resp. voči nemu uplatnená daň platiteľom v tuzemsku z tovarov, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

40. Správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie ústnym pojednávaním, spolupracoval s Kriminálnym úradom Finančnej správy, úsek colnej a daňovej kriminality, pobočka Košice - východ. Svedeckými výpoveďami, vypočutím daňového subjektu, ako aj jeho splnomocnenej zástupkyne.

41. Následne správca dane vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2013 v sume 2 900,- Eur, a to rozhodnutím č. 102049793/2017 zo dňa 27.09.2017. Voči tomuto rozhodnutiu sa daňový subjekt odvolal. O odvolaní bolo rozhodnuté preskúmaným rozhodnutím žalovaného zo dňa 18.01.2018, č. 100171698/2018, tak ako bolo uvedené vyššie.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

42. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

43. Podľa § 3 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

44. Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

45. Podľa § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

46. Podľa § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

47. Podľa § 24 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

48. Podľa § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

49. Podľa ust. § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

50. 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.

51. 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, 2 SSP).

52. Správne sudy 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 (§ 6 ods. 1 SSP).

53. Úlohou správneho súdu po 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.

54. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho

orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

55. Kasačný súd preskúmal rozsudok správneho orgánu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, preskúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie jemu predchádzajúce a konštatoval, že kasačná sťažnosť sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Prešove sa podstatne neodlišovala od dôvodov podanej žaloby o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, s ktorej dôvodmi sa Krajský súd v Prešove v celom rozsahu vysporiadal a jeho skutkové zistenia, ako aj právne závery, považuje kasačný súd za vecne správne.

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 neoprávnene, 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 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 uplatniť, 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 deklarovaného 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 spochybnil 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 správcom 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 vyhodnocoval 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.

70. S poukazom na ust. § 46 ods. 8 daňového poriadku kasačný súd uvádza, že zákonodarca jednoznačne ustanovil, že daňový subjekt sa vo vyjadrení môže zamerať len na dôkazy, ktoré mal povinnosť poskytnúť v priebehu daňovej kontroly.

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 nepriniesli 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. Okrem toho ide o rozsudok, ktorý bol napadnutý kasačnou sťažnosťou.

73. V oboch prípadoch v prejednávanej veci správca dane dospel k záveru o nepreukázaní dodania tovaru spoločnosťou AGRODREVO, s.r.o., preto nie je dôvodná námietka týkajúca sa nedodržania zásady rovnakého postupu správcu dane v skutkovo zhodných prípadoch, a to ani porušenie zásady legitímnych očakávaní. Hoci z legitímnych očakávaní, v pomere k správnym rozhodnutiam, možnosť právne predpokladať určitú istotu účastníkov, že o ich veci bude rozhodnuté obdobne ako vo veci skutkovo a právne podobnej, legitímne očakávania sa nedajú absolutizovať. Dotknuté osoby sa nemôžu účinne dovolávať nemennosti rozhodovacej činnosti verejnej správy - či súdov, ani ju, naopak, očakávať tam, kde na takúto zmenu existuje legitímny dôvod.

74. V tejto súvislosti kasačný súd dáva do pozornosti aj rozhodovaciu činnosť kasačného súdu v obdobnej veci, vedenú na tunajšom súde pod sp.zn. 10Sžfk/19/2018.

75. Ku kasačnej námietke ohľadom nedostatočného odôvodnenia napadnutého rozsudku zo strany krajského súdu kasačný súd uvádza, že s touto nie je možné sa stotožniť. Po preskúmaní rozsudku Krajského súdu v Prešove kasačný súd konštatoval, že krajský súd sa posudzovanou vecou dôsledne zaoberal a vyvodil aj správne právne aj skutkové závery, ktoré aj náležite odôvodnil.

76. Po preskúmaní napadnutého rozsudku krajského súdu, ako konania, ktoré mu predchádzalo v zmysle námietok uvedených v kasačnej sťažnosti dospel kasačný súd k záveru, že krajský súd postupoval v súlade so zákonom, keď žalobu zamietol.

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

78. Najvyšší súd SR konštatoval, že námietky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia, pretože krajský súd sa vo svojom rozsudku riadne so všetkými vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, ktorej riešenie by zostalo na kasačnom súde.

79. Z uvedeného dôvodu kasačný súd kasačnú sťažnosť podľa vyššie cit. ust. § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.“

80. O nároku na náhradu 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) a rovnako aj žalovanému nárok na ich náhradu nepriznal v súlade s § 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 168 SSP.

81. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyseľne (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

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