

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 6Sžfk/48/2018  
Identifikačné číslo spisu: 8017200696  
Dátum vydania rozhodnutia: 14.11.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:8017200696.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Eriky Čanádyovej v právnej veci žalobcu Ing. Petra Juščáka, bytom Poprad, Nová 1050, IČO: 14 344 294, zastúpeného JUDr. Bohumilom Novákom, advokátom, so sídlom Banská Bystrica, Horná 27, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí a postupu žalovaného zo dňa 14. augusta 2017 číslo: 101756193/2017, zo dňa 14. augusta 2017 číslo: 101756050/2017, zo dňa 14. augusta 2017 číslo: 101755864/2017 v spojení s rozhodnutiami prvostupňového správneho orgánu, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 6S/36/2017-65 zo dňa 19. apríla 2018, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 6S/36/2017-65 zo dňa 19.04.2018 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 správnym 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 aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného zo dňa 14.08.2017, č. 101756193/2017.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že správny súd sa stotožnil s argumentáciou žalovaného, že v súlade s citovanými ustanoveniami zákona č. 479/2009 Z.z. bol prezidentom finančnej správy schválený organizačný poriadok daňových úradov, podľa ktorého organizačnými zložkami daňového úradu sú pobočky daňového úradu a kontaktné miesta daňových úradov s uvedením činností, ktoré zabezpečujú. Vnútornú organizačnú štruktúru Daňového úradu Prešov určil k 01.01.2012 prezident

finančnej správy na návrh riaditeľa Daňového úradu Prešov. Daňový úrad Prešov má zriadenú, okrem iných, aj pobočku Poprad ako svoju organizačnú zložku, preto, ak vydal rozhodnutie Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad, opatrené okrúhlu pečiatkou Daňového úradu Prešov, nešlo o rozhodnutie vydané neexistujúcim orgánom. Takýmto spôsobom vykonávajú činnosť daňové úrady na celom území Slovenskej republiky. Vo výroku rozhodnutia správcu dane je jednoznačne uvedené, že ho vydal Daňový úrad Prešov. Záhlavie rozhodnutia, resp. výzvy s uvedením pobočky Poprad, ako legitímnej organizačnej zložky daňového úradu, nemá vplyv na zákonnú formálnu a obsahovú stránku rozhodnutia, resp. výzvy správcu dane.

3. Žalobca namietal nepreskúmateľnosť a zmätočnosť rozhodnutí správcu dane, pretože z nich nie je možné zistiť dôvody neuznania práva na odpočítanie dane. Žalovaný dôvodil, že rozhodnutia obsahujú odôvodnenie s uvedením skutkového stavu, z ktorého je zrejмый dôvod neuznania odpočítania dane z pridanej hodnoty, a to nepreukázanie reálneho pôvodu predmetu fakturácie - dodanie tovaru dodávateľom DIMÁS s.r.o. Správca dane nespochybnil reálne dodanie tovaru, ale spochybnil dodanie tovaru konkrétnym dodávateľom. V tejto súvislosti správny súd poukázal na právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyslovený v rozsudku zo dňa 21. februára 2018 sp.zn. 3Sžf/6/2017, z ktorého vyplýva: „V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Takýto spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažovaný dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v daňovom priznaní.“

4. Žalobca v žalobe trval aj na skutočnostiach, ako ich uviedol v námietke zaujatosti zo dňa 14.03.2017 proti konajúcim zamestnancom daňovej správy. Žalovaný v odôvodneniach preskúmaných rozhodnutí poukázal, že podľa § 60 ods. 1 daňového poriadku zamestnanec príslušného orgánu je z daňového konania vylúčený, ak so zreteľom na jeho pomer k veci alebo k účastníkovi konania možno mať pochybnosť o jeho nezaujatosti. Zákon teda v tomto odseku stanovuje dôvod na vylúčenie zamestnanca, a to ak so zreteľom na jeho pomer k veci alebo k účastníkovi konania je možné mať pochybnosť o jeho nezaujatosti. Dôvodom na vylúčenie zamestnanca je existencia samotnej pochybnosti o jeho nezaujatosti. Zamestnanci správcu dane, ktorých uviedol žalobca v odvolaní, boli poverení na výkon daňovej kontroly vedúcim zamestnancom poverením č. 21306448/2015 zo dňa 26.11.2015.

5. Krajský súd uviedol, že z obsahu administratívneho spisu vyplynulo, že žalobca svojím podaním doručeným správcovi dane dňa 15.03.2017 vzniesol námietku zaujatosti voči zamestnancom správcu dane vykonávajúcich daňovú kontrolu. Správca dane po preskúmaní podania v oznámení č. 100493539/2017 zo dňa 17.03.2017 konštatoval, že námietka zaujatosti je neskôr uplatnená, teda uplatnená po 15 dňoch odo dňa, kedy sa skutočnosti preukazujúce vylúčenie zamestnancov správcu dane podľa § 60 ods. 1 a ods. 2 daňového poriadku daňový subjekt dozvedel. O tom, že vyrubovacie konanie budú vykonávať namietaní zamestnanci správcu dane sa daňový subjekt dozvedel dňa 06.02.2017 po prevzatí listu č. 100183792/2017 zo dňa 31.01.2017 (dohodnutie dňa ústneho pojednávania o priebehu a o výsledkoch dokazovania - vyrubovacie konanie), na ktorom boli uvedené mená zamestnancov správcu dane. Na základe týchto skutočností správca dane na námietku zaujatosti neprihliadal. Menovaní zamestnanci správcu dane postupovali v súlade s daňovým poriadkom a opisom činností ich štátno-zamestnaneckého miesta. Námietkou zaujatosti sa zaoberala H. Š. ako najbližšie nadriadený vedúci zamestnanec, ktorý podľa § 60 ods. 6 daňového poriadku môže rozhodnúť o vylúčení zamestnancov. Keďže vo vyrubovacom konaní pokračuje ten správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu, H. Š. mala kompetencie rozhodovať o vylúčení zamestnancov správcu dane aj po ukončenej daňovej kontrole. Tvrdenie daňového subjektu o jej zaujatosti považoval žalovaný za irelevantné a nepodložené žiadanými dôkazmi.

6. Správny súd považoval túto žalobnú námietku za nedôvodnú, správca dane aj žalovaný postupoval, podľa jeho názoru, v súlade s príslušnými ustanoveniami daňového poriadku.

7. Žalobca ďalej namietal nezákonnosť rozhodnutí správcu dane, pretože boli porušené jeho práva. Celú daňovú kontrolu považoval za nezákonnú z dôvodu, že v Protokole neboli uvedené podstatné skutočnosti pre posúdenie zákonnosti výkonu daňovej kontroly. Poukázal, že mu nebolo umožnené nazrieť do spisu v zmysle § 23 ods. 1 daňového poriadku. Žalovaný konštatoval, že dňa 03.11.2016 sa uskutočnilo ústne pojednávanie so svedkom Q. H. vo veci výkonu daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 104220435/2016). Pri ústnom pojednávaní bol prítomný aj kontrolovaný daňový subjekt so svojím splnomocneným zástupcom. Splnomocnený zástupca daňového subjektu bezprostredne po ukončení ústneho pojednávania požiadal o okamžité nazretie do spisu daňového subjektu. Správca dane mu oznámil, že po dohodnutí termínu mu umožní do spisu nazrieť. Ustanovenie § 23 ods. 1 daňového poriadku nestanovuje správcovi dane povinnosť okamžite dať nazrieť do spisu daňovému subjektu, kedykoľvek o to požiada. Toto ustanovenie zákona stanovuje podmienky, za akých je daňový subjekt oprávnený do spisu nazerať, to znamená, že spis nie je možné okamžite dať k nahliadnutiu, ale treba ho k nahliadnutiu pripraviť. Z toho dôvodu správca dane dal možnosť daňovému subjektu dohodnúť termín nahliadnutia do spisu. Daňový subjekt však nebol ochotný tento dátum dohodnúť. Táto skutočnosť je uvedená v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 104221036/2016 zo dňa 03.11.2016, ktorú splnomocnený zástupca odmietol podpísať. Daňový subjekt mohol kedykoľvek v priebehu kontroly, aj po nej, dohodnúť so správcom dane termín nahliadnutia do spisu, čo neurobil. Tvrdenie daňového subjektu o dôvodnom podozrení, že sa v spise nachádzali dôkazy svedčiace v jeho prospech, ktoré však správca dane zatajil, považoval žalovaný za irelevantné a nepodložené žiadnymi dôkazmi. V spise sa nachádzajú dôkazy svedčiace v prospech daňového subjektu, a to dôkazy týkajúce sa dodávateľa MAOP, s.r.o., u ktorého mal v priebehu daňovej kontroly správca dane pochybnosti, či skutočne tovar - mäso, dodal kontrolovanému subjektu. Odpočítanie dane na základe faktúr od tohto dodávateľa správca dane uznal. S poukazom na vyššie uvedené skutočnosti správny súd konštatoval, že námietka žalobcu o porušení jeho procesných práv je nedôvodná.

8. Žalobca poukázal, že správca dane v napadnutých rozhodnutiach uznáva a nespochybňuje, že nadobudnutý tovar dodaný na vstupe bol v rovnakom množstve a rovnakom druhu použitý na výstupe pre jeho vlastné zdaniteľné plnenie, pričom správca dane nikde neuvádza, že by žalobca tovar nadobudol od iného dodávateľa než od DIMÁS s.r.o. Žalovaný k tomuto tvrdeniu žalobcu dôvodil, že v daňovom konaní povinnosť dôkazného bremena spočíva priamo na daňovom subjekte podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku. Teda výhradne daňový subjekt je povinný preukázať vierohodnosť a správnosť povinných evidencií, resp. skutočností ovplyvňujúcich správne určenie dane. Vzhľadom na výsledky dokazovania sa túto povinnosť žalobcovi nepodarilo splniť, nepreukázal dostatočne, že tovar bol skutočne dodaný deklarovateľom. Nie je povinnosťou správcu dane preukazovať opak a zisťovať, aký dodávateľ dodal žalobcovi tovar.

9. Správny súd poukazoval v tomto prípade na fakt, že v daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane, resp. žalovaný tieto dôkazy len vykonáva.

10. V tejto súvislosti upozornil na právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyslovený v rozsudku zo dňa 30. januára 2013 sp.zn. 8Sžf/9/2012 „...vykonanie dokazovania je primerane rozložené medzi daňovníka a správcu dane. V prípade, že správca dane vykonaným dokazovaním preukáže daňovníkovi, že tovar skutočne nemohol dodať na faktúrach uvedený dodávateľ daňovníka, je povinnosťou daňovníka preukázať, že jeho závery sú nesprávne, alebo označiť skutočného dodávateľa na základe nových dôkazov. Ak daňovník skutočného dodávateľa neoznačí alebo správcovi dane nenavrhuje alebo nepredloží nové dôkazy, alebo neoznami inú osobu, ktorá by mohla byť skutočným dodávateľom tovaru alebo služby, tak potom musí niesť dôsledok tohto svojho konania, že riadne nepreukázal správcovi dane dodanie tovaru alebo služby.“

11. V tejto súvislosti správny súd dával do pozornosti aj uznesenie Ústavného súdu SR II. ÚS 784/2015 zo dňa 02.12.2015, v ktorom vyslovil právny názor, že prelievanie dôkazného bremena v daňovom konaní nie je samo o sebe porušením základného práva daňového subjektu na inú právnu ochranu.

12. Žalobca tiež v žalobe namietal, že správca dane nepostupoval objektívne, lebo prvoradáý záujem štátu,

ktorý má správca dane chrániť, nie je vymyslieť čo najviac pochybností na neuznanie práva na odpočítanie dane v reťazci DPH. Žalovaný argumentoval, že daňovou kontrolou správca dane zisťoval a preveroval základ dane a iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti predovšetkým formou podrobného preskúmania všetkých dokladov potrebných na určenie daňovej povinnosti z hľadiska ich hodnovernosti, úplnosti a správnosti. Nešlo iba o ich formálnu kontrolu. Správca dane nebol viazaný pri daňovej kontrole iba návrhmi daňového subjektu, bol však povinný zistiť skutkový stav veci a za tým účelom bol aj povinný obstarat' spoľahlivé a vierohodné podklady pre svoje rozhodnutie. Daňová kontrola bola vykonaná v rozsahu, ktorý bol nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu. Pri zisťovaní podkladov potrebných pre rozhodnutie vo veci správca dane postupoval tak, aby nedochádzalo k nadmernému zaťažovaniu daňového subjektu, a zvolil také zákonné prostriedky, ktorého výsledkom bolo objektívne rozhodnutie vo veci. Žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane, preto bolo pre prijatie vecného záveru nevyhnutné preveriť základný predpoklad na jeho uznanie, a to vznik daňovej povinnosti u dodávateľa tovaru podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH. Preto správca dane vykonal dôkazy dožiadaniami, žiadosťami o súčinnosť, ústnym pojednávaním.

13. V tejto súvislosti správny súd poukázal, že zásada objektívnej pravdy, ovládajúca daňové konanie, nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu. Je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí.

14. Námietku žalobcu „o vymyslení pochybností na neuznanie práva na odpočítanie dane a vykonávanie dokazovania, ktoré sa netýka jeho daňovej povinnosti“, považoval krajský súd za neopodstatnenú. Správny súd konštatoval, že správca dane bol oprávnený preveriť, či boli splnené zákonné podmienky na uplatnenie odpočítania dane v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a ods. 2 a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť. Uplatnenie nároku na odpočítanie dane nie je možné iba na základe splnenia formálnych náležitostí tým, že prijaté faktúry budú zaúčtované. Hlavnou podmienkou je preukázanie dodania tovaru deklarovaným dodávateľom. Žalovaný rešpektoval závery ESD uvedené v rozsudku C-285/11, na ktorý poukázal žalobca. Dôvodom neuznania práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty boli zistené skutočnosti, podľa ktorých deklarovanému dodávateľovi tovaru nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH a kontrolovaný daňový subjekt (žalobca) nespĺnil podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH.

15. K žalobnej námietke, že počas celej daňovej kontroly správca dane postupoval nezákonne, pretože mu nedoručil výzvu podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku správny súd uviedol, že z obsahu administratívneho spisu vyplynulo, že správca dane zaslal žalobcovi výzvu na poskytnutie informácií a predloženie dokladov a dôkazov č. 104021329/2016 zo dňa 03.10.2016, ktorá mu bola doručená dňa 04.10.2016. Žalobca si nespĺnil dôkaznú povinnosť keďže v odpovedi na výzvu nepredložil žiadny relevantný dôkaz, že spoločnosť DIMÄS s.r.o. mu dodala tovar. V odpovedi na výzvu označil Q. H. za jedinou osobu, s ktorou v zdaniteľných obchodoch konal. Menovaný mal však uzavretú dohodu o pracovnej činnosti iba s firmou MAOP s.r.o., ktorá dodávala tovar v zdaňovacích obdobiach júl až september 2014 a ktorej konateľkou bola Q. V. Tá bola označená vo svedeckej výpovedi Q. H. ako jediná osoba, s ktorou komunikoval ohľadom dodávok mäsa. V tejto súvislosti správny súd poukázal na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku. Vzhľadom na spochybnenie reálnosti dodania plnenia deklarovaným dodávateľom zdaniteľných plnení správcom dane, žalobca bol povinný preukázať, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, aby sa stal súčasťou fiktívneho zdaniteľného plnenia zneužívajúceho právo poskytované zásadou neutrality DPH.

16. K ďalším námietkam žalobcu správny súd uviedol, že správca dane vykonáva dokazovanie s cieľom zistiť a preveriť uvedené skutočnosti čo najúplnejšie. Správca dane nepostupoval nezákonne a

nevykonával v rámci daňovej kontroly vyhľadávaciu činnosť. Cieľom vykonaného dokazovania bolo preskúmať a preukázať reálnu existenciu uskutočnenia preverovaných obchodných transakcií, ktoré deklaroval žalobca, čo je v súlade s platnými právnymi predpismi.

17. Správny súd poukázal, že z judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednoznačne vyplýva, že pri posudzovaní nároku na odpočet DPH musí mať skutočný stav prednosť pred stavom formálne právnym, pričom táto zásada umožňuje, ale súčasne aj prikazuje správcovi dane neprihliadať k simulovaným právnym úkonom, keď tieto sa reálne neuskutočnili, nenaplnili a zastierajú úkony, ktoré sa uskutočnili. Nevyhnutným pre nárok na odpočet DPH je preukázanie, že formálna deklarácia predložených dokladov má aj povahu faktúr, teda, že tovar alebo služby, ktoré sú deklarované na faktúre boli skutočne dodané platiteľom uvedeným na faktúre. Nárok na odpočet DPH nevzniká len jeho uplatnením, ale až po splnení podmienok, ktorých splnenie je platiteľ povinný preukazovať a za správnosť ktorých zodpovedá.

18. Žalobca namietal, že zo skutočnosti, že konateľ spoločnosti DIMÄS s.r.o. nekomunikuje so správcom dane, vyvodil správca dane v svojich rozhodnutiach záver, že žalobcovi táto spoločnosť nedodala tovar. Takýto záver je podľa žalobcu nelogický. Dodávateľská spoločnosť je do dnešného dňa riadne zapísaná v Obchodnom registri SR a nikdy nebolo sporné, že žalobca nemal vedomosť o tom, že by nebola riadnou obchodnou spoločnosťou. Žalovaný v rozhodnutiach konštatoval, že žalobca nemôže byť postihnutý za správanie konateľa inej spoločnosti, avšak skutočnosť, že firma DIMÄS s.r.o. nedeklaruje v podaných daňových priznaniach ani kontrolných výkazoch dodanie tovaru pre kontrolovaný subjekt, nemala v kontrolovanom období podmienky na vykonávanie činnosti, nemala zamestnancov, dopravné prostriedky ani sklady, sídlo bolo fiktívne, nemala oprávnenie obchodovať s takýmto druhom tovaru, ihneď po ukončení obchodov zmenila jediného majiteľa a konateľa a vyhýba sa komunikácii s daňovým úradom, je podporným dôkazom toho, že táto firma vo všeobecnosti nemohla dodávať tovar, takže ho nemohla dodať ani kontrolovanému daňovému subjektu.

19. Správny súd uviedol, že tvrdenie daňového subjektu, že tovar mu dodala DIMÄS s.r.o., nezodpovedá zistenému skutkovému stavu. Daňový subjekt si nesplnil dôkaznú povinnosť a nepreukázal dodanie tovaru touto spoločnosťou. Taktiež svedok Q. H. vo svojej výpovedi nepotvrdil dodanie firmou DIMÄS s.r.o. Správca dane v odôvodneniach rozhodnutí uviedol, že svedok nepreukázal dodanie tovaru deklarovaným dodávateľom, kontrolovaný daňový subjekt nepredložil žiadny dôkaz o dodaní tovaru firmou DIMÄS s.r.o., dodávateľ nemal podmienky na vykonávanie takejto činnosti, nemal oprávnenie obchodovať so živočíšnymi produktmi. K tvrdeniu daňového subjektu, že Q. H. vykonával činnosť ako invalidný dôchodca na základe dohody o vykonaní prác, žalovaný dôvodil, že táto skutočnosť nebola preukázaná. Daňový subjekt predložil len dohodu o pracovnej činnosti, ktorú mal Q. H. uzavretú s firmou MAOP s.r.o., ktorá kontrolovanému daňovému subjektu dodávala tovar v zdaňovacích obdobiach júl, august, september 2014. Sklady a sídlo dodávateľa boli fiktívne. Q. H. vo svojej výpovedi sám potvrdil, že v inej firme ako MAOP s.r.o. nepracoval, ani nemal uzavretú žiadnu dohodu. Tvrdenie daňového subjektu o splnomocnení Q. V. nie je žiadnym spôsobom podložené. Sám daňový subjekt uviedol, že netvrdil, že Q. V. bola splnomocnená zastupovať firmu DIMÄS s.r.o., a že ju nepozná.

20. Žalobca namietal zaslanie oboznámenia s výsledkami z daňovej kontroly, ktoré mu bolo doručené dňa 30.11.2016, a to týždeň po vypracovaní Protokolu. Poukázal, že daňová kontrola začala dňa 18.12.2015 a po zapožičaní dokladov dňa 20.01.2016 správca dane uskutočnil ďalší úkon až dňa 03.10.2016. Žalovaný uviedol, že podľa § 45 ods. 1 písm. f/ daňového poriadku daňový subjekt má 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. Krajský súd poukázal na obsah administratívneho spisu, z ktorého vyplýva, že daňový subjekt bol správcom dane v priebehu daňovej kontroly vyzvaný, aby sa k zisteným skutočnostiam vyjadroval, a to na základe výzvy na predloženie dôkazov, resp. pri ústnom pojednávaní so svedkom. Taktiež mohol v priebehu celej kontroly nahliadnuť do spisu, čo neurobil.

21. Správny súd sa stotožnil s argumentáciou žalovaného, že povinnosťou správcu dane v priebehu dokazovania nie je viesť dokazovanie dovtedy, kým sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia

žalobcu preverované správcom dane. Správca dane nespochybnil existenciu tovaru, ale na základe zisteného skutkového stavu vznikli pochybnosti o dodávateľovi, ktorý je deklarovaný na dodávateľských faktúrach, a že tomuto dodávateľovi vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, v dôsledku čoho žalobcovi nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Deň vzniku daňovej povinnosti je stanovený v § 19 ods. 1 zákona o DPH a je to deň dodania tovaru. Pre nepriznanie uplatneného odpočtu dane bola podstatná skutočnosť, že žalobca nepreukázal dodanie tovaru od deklarovaného dodávateľa. Žalobca iné doklady a dôkazy nepredložil. Správca dane spochybnil tvrdenia žalobcu na základe objektívnych dôkazov.

22. Na základe vyššie uvedených skutočností rozhodol Krajský súd v Prešove tak, že žalobu zamietol a účastníkom konania nepriznal náhradu trov konania.

## II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

23. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Prešove podal žalobca, v postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) dňa 10.07.2018 kasačnú sťažnosť podľa ust. § 438 SSP, ktorou sa domáhal zrušenia rozhodnutia Krajského súdu v Prešove č.k. 6S/36/2017-65 a vrátenia mu veci na ďalšie konanie. Súčasne si uplatnil náhradu trov konania. V dôvodoch kasačnej sťažnosti uviedol, že správny súd posúdil ako nedôvodnú jeho námietku, že rozhodnutia vydané orgánom označeným ako Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad, v tejto veci sú nulitné, pretože boli vydané niekým neexistujúcim.

24. Podľa sťažovateľa prvostupňové rozhodnutie je nepreskúmateľné a zmätočné, pretože z neho nie je možné zistiť, aké sú dôvody neuznania práva na odpočítanie dane, teda či sa v ňom popiera existencia tovaru, dodanie tovaru alebo dodanie tovaru od dodávateľa uvedeného na faktúre, alebo ho obviňuje z daňového podvodu. Správca dane, podľa jeho názoru, uviedol množstvo spochybnení, pričom z nich nie je možné zistiť, ktoré z nich sú dôvodom na neuznanie jeho práva na odpočítanie dane. Správny súd sa, podľa názoru sťažovateľa, tejto námietke nevenoval a zopakoval len tvrdenia žalovaného a svojvoľne, keď konštatoval fiktivnosť zdaniteľného obchodu. Správny súd svojvoľne pridal ďalší dôvod, ktorým je zneužitie práva. Takýto dôvod sa nevyskytoval ani v daňovej kontrole, ani v daňovom konaní. Prvýkrát ho používa až správny súd v bode 95 rozsudku.

25. Sťažovateľ ďalej uviedol, že správny súd sa nezaoberal jeho námietkou, že daňová kontrola je nezákonná, pretože postup správcu dane v daňovej kontrole bol nezákonný a jeho postupom boli porušené práva kontrolovaného subjektu. Rovnako nezákonná je aj celá daňová kontrola z dôvodu, že v protokole nie sú uvedené podstatné skutočnosti pre posúdenie zákonnosti výkonu daňovej kontroly. Správny súd sa v napadnutom rozhodnutí nevyjadruje k podstate námietky sťažovateľa, teda k porušeniu základných práv podľa Ústavy SR aj daňového poriadku.

26. Sťažovateľ namietal, že žalovaný, ako aj správca dane v prvostupňovom rozhodnutí uznávali a nespochybnili, že nadobudnutý tovar dodaný na vstupe bol v rovnakom množstve a rovnakom druhu použitý na výstupe pre jeho vlastné zdaniteľné plnenie. Správca dane nikde neuviedol, že by tovar, ktorý bol nespochybniteľne dodaný, o čom svedčia dôkazy predložené daňovým subjektom, nadobudol kontrolovaný daňový subjekt od iného dodávateľa než od spoločnosti DIMÁS s.r.o. Podľa sťažovateľa splnil všetky podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane tak, ako ich stanovuje záväzná judikatúra Súdneho dvora EÚ. Správny súd sa ňou v rozhodnutí vôbec nezaoberal a len prebral argumentáciu žalovaného.

27. Podľa sťažovateľa vyjadrenie správcu dane v prvostupňovom rozhodnutí, že ho neobral o žiadne jeho práva, keď preveroval ďalšie skutočnosti obchodnej transakcie, ale chránil záujmy štátu, dokazuje, že správca dane nepostupoval v daňovom konaní objektívne. Správny súd v rozsudku iba prebral argumentáciu žalovaného o zásade objektívnej pravdy, ktorá ovláda daňové konanie a nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a

nepotvrďia tvrdenia daňového subjektu. Tieto skutočnosti podľa sťažovateľa nemajú nič spoločné s jeho námietkou uvedenou v tomto bode, v ktorom preukázal, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ mu z dôvodov, ktoré uviedol správca dane, nemožno odoprieť jeho právo na odpočítanie dane.

28. Sťažovateľ ďalej uviedol, že počas celej daňovej kontroly správca dane postupoval nezákonne, keď mu nedoručil výzvu podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku. Citované ustanovenie zákona jednoznačne určuje správcovi dane povinnosť, ako má postupovať pri výkone daňovej kontroly, a tento postup je pre správcu dane záväzný. Správny súd túto námietku nesprávne právne posúdil, keď jeho argumentácia sa vôbec netýka sťažovateľom vznesenej námietky.

29. Sťažovateľ namietal, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, pretože v ňom žalovaný nereaguje na jeho podstatnú námietku, že prvostupňové rozhodnutie je nezákonné, pretože daňová kontrola bola ukončená protokolom, ktorý je zmätočný a nezákonný. Žalovaný vo svojom rozhodnutí ani zmienkou neposúdil námietku sťažovateľa o neuskutočnení naozajstného dokazovania v priebehu daňovej kontroly, hoci je to veľmi podstatná námietka, v ktorej namieta, že žiadna z informácií, ktoré správca dane považoval za dôkazy, nie je zákonne získaný dôkaz použiteľný v daňovom konaní, pretože nebol vykonaný v súlade s Ústavou SR a zákonom. Správny súd v 88. bode rozsudku posúdil túto námietku ako nedôvodnú s odôvodnením, že protokol obsahuje všetky náležitosti, pretože daňová kontrola bola vykonávaná za tri zdaňovacie obdobia súčasne. Takéto odôvodnenie správneho súdu je podľa sťažovateľa arbitrárne. Správny súd sa nevenoval námietke sťažovateľa, že protokol neobsahuje základné náležitosti, teda, aké dôkazy správca dane získal a ako tieto dôkazy hodnotil jednotlivo a vo vzájomnej súvislosti.

30. Ďalej sťažovateľ uviedol, že v protokole z daňovej kontroly, ktorej výsledky potvrdzuje správca dane, je konštatované, že dokazovanie a dôkazy preukazujú, že tovar nebol skutočne dodaný konkrétnym dodávateľom. Podľa sťažovateľa sa správcovi dane podarilo nemožné, keď preukazuje neexistenciu niečoho, čo v právnej teórii je vylúčené, Neexistencia niečoho sa preukázať nedá. Takýto nezmysel vyvodzuje z toho, že dodacie listy neobsahovali pôvod tovaru, že si kontrolovaný subjekt nespĺnil povinnosť preukázať listinnými dôkazmi, že mu tovar bol skutočne dodaný spoločnosťou DIMÁS s.r.o. Správny súd v napadnutom rozsudku prebral argumentáciu žalovaného, ktorý opakovane údaje správcu dane o povinnostiach dodávateľa pri obchodovaní s mäsom. Nereagoval na námietky sťažovateľa v žalobe, že správca dane ani žalovaný nemajú kompetenciu na posudzovanie splnenia podmienok týkajúcich sa veterinárnych a potravinárskych predpisov, preto svojím postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces.

31. Sťažovateľ tiež namietal tvrdenia správcu dane, že len formálna existencia faktúry nie je predpokladom na odpočítanie DPH z prijatej faktúry a nepotvrdzuje aj reálne dodanie tovaru dodávateľom DIMÁS s.r.o. Správca dane tiež konštatoval, že táto skutočnosť, že spoločnosť DIMÁS s.r.o. nebola registrovaná v zmysle príslušného zákona o veterinárnej starostlivosti, poukazuje na to, že táto spoločnosť reálne nikdy nedodávala tovar - mäso. Tieto skutočnosti sú podľa sťažovateľa v rozpore so zisteným skutkovým stavom, pretože okrem faktúry predložil aj dodacie listy a jediný svedok Q. H. potvrdil reálne dodanie tovaru od tohto dodávateľa. V napadnutom rozsudku správny súd uviedol, že sa stotožnil s argumentáciou žalovaného a poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, podľa ktorej pri posudzovaní nároku na odpočítanie DPH musí mať skutočný stav prednosť pred stavom formálne právny. Takýto postup správneho súdu je podľa sťažovateľa nesprávnym právnym posúdením veci, keď správny súd nesprávne aplikoval právnu normu na existujúci skutkový stav.

32. Podľa sťažovateľa správca dane poukázal na uznesenie Ústavného súdu SR č. III. ÚS 401/09 s tým, že správca dane mu nikdy neoznámil svoje pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov tak, ako to stanovuje 46 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov. Súdny dvor EÚ určil jasné podmienky, ktoré musia byť splnené, aby správca dane nepriznal zdaniteľnej osobe jej právo na odpočítanie dane, pričom dôkazné bremeno preukázania týchto skutočností je na správcovi dane. V prípade sťažovateľa je nesporné, že mu bol dodaný tovar a použil ho na svoje zdaniteľné

obchody, preto mu nemôže byť odopreté jeho právo na odpočítanie dane, okrem prípadu podvodného konania alebo vedomosti o takomto konaní, pričom práve správca dane túto skutočnosť musí objektívne, zákonnými dôkazmi preukázať. O takýchto podozreniach sa však v daňovej kontrole a následnom daňovom konaní nikdy dokazovanie neuskutočnilo. Závery napadnutého rozhodnutia považuje sťažovateľ za rozporné so smernicou o DPH, keď mu nezákonne nepriznáva jeho právo na odpočítanie dane. Tieto závery prebral aj správny súd bez toho, že by sa vysporiadal s námietkami sťažovateľa. Ignorovaním jeho námietok ide o nesprávny procesný postup správneho súdu, ktorý mu znemožnil, aby uskutočnil jeho procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces.

33. Sťažovateľ ďalej namietal, že zo skutočnosti, že konateľ spoločnosti DIMÁS s.r.o. nekomunikuje so správcou dane, vyvodzuje správca dane vo svojom rozhodnutí záver, že mu táto spoločnosť nedodala tovar. Tento záver prijal v plnom rozsahu aj žalovaný a podľa sťažovateľa je takýto záver nelogický. Sťažovateľ nemôže ovplyvniť správanie konateľa inej spoločnosti, preto nemôže byť za jeho správanie ani postihnutý a toto správanie ani nemá žiadny vplyv na už uskutočnený obchod. Správny súd k týmto námietkam uviedol stanovisko žalovaného bez toho, aby sa s nimi vysporiadal.

34. Sťažovateľ uviedol, že správca dane odôvodnil neuznanie práva na odpočítanie dane pochybeniami na strane dodávateľa. Podľa názoru sťažovateľa je v rozpore so smernicou 2006/112/ES, aby zamietnutím práva na odpočet DPH bola postihnutá zdaniteľná osoba, ktorá nevedela a nemohla vedieť, že dotknuté plnenie je zapojené do podvodu spáchaného dodávateľom alebo, že podvodom DPH bolo poznačené iné plnenie tvoriace súčasť dodávateľského reťazca, ktoré predchádzalo plneniu uskutočnenému zdaniteľnou osobou, alebo po ňom nasledovalo. Podľa sťažovateľa sa správny súd k jeho námietkam vôbec nevyjadril, len uviedol stanovisko žalovaného.

35. Sťažovateľ poukázal na stranu 32 protokolu, že mu bolo zaslané oboznámenie s výsledkami z daňovej kontroly zo dňa 14.11.2016, ktoré mu bolo doručené dňa 30.11.2016. Zdôraznil, že oboznámenie mu bolo doručené až týždeň po vypracovaní protokolu, takže pred vypracovaním protokolu nemal možnosť zistiť obsah oboznámenia. Podľa sťažovateľa správny súd sa nevyjadril k významným výhradám k obsahu oboznámenia a protokolu, ktoré znamenajú nezákonnosť týchto úkonov a zároveň teda aj nezákonnosť celej daňovej kontroly.

36. Sťažovateľ ďalej upozornil na to, že záver správcu dane, ktorým spochybňuje dodanie tovaru spoločnosťou DIMÁS s.r.o. a neuznáva mu právo na odpočítanie dane, je zjavne v rozpore so smernicou 2006/112/ES, ako i s platnou judikatúrou Súdneho dvora EÚ, a to konkrétne vo veci Maks Pen EOOD, ktorá je pre túto vec v plnom rozsahu aplikovateľná, pretože ide o právne a skutkovo skoro totožné prípady. Správny súd k námietkam sťažovateľa uviedol rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, v ktorom sa hovorí o zneužití práva. Sťažovateľ poukazuje na to, že o zneužití práva prvýkrát hovorí až správny súd v napadnutom rozsudku. Ide o úplne nový a špecifický dôvod nepriznania práva na odpočítanie dane, ku ktorému sa sťažovateľ doteraz nemohol nijako vyjadriť, ani nijako brániť. Podľa sťažovateľa ide o svojvoľne pridávanie dôvodov, ktoré nemá oporu ani v dokazovaní v daňovej kontrole, ani v daňovom konaní. Takýto postup správneho súdu považuje za nesprávny procesný postup, ktorým mu znemožnil, aby mohol uskutočniť svoje procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu jeho základného práva na slobodný proces.

37. Na základe uvedeného sťažovateľ navrhuje, aby kasačný súd rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k 6S/36/2017-65 zo dňa 19.04.2018 zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie.

38. Žalovaný sa vyjadril k námietkam sťažovateľa, uviedol, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 6S/36/2017-65 zo dňa 19.4.2018 sú svojím obsahom v podstate rovnaké, aké uviedol v žalobe zo dňa 19.10.2017 proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného. S týmito námietkami sa vysporiadal vo vyjadrení k žalobe č. 100440966/2018 zo dňa 23.2.2018.

39. Trval na závere, že na základe výsledkov preverovania nebol preukázaný reálny dôvod fakturácie

(vznik daňovej povinnosti) - dodanie tovaru dodávateľom DIMÁS s.r.o., čím nevznikla pri deklarovanom dodaní tovaru daňová povinnosť a na druhej strane nevznikol nárok na odpočítanie dane. Spoločnosť DIMÁS s.r.o. nemala personálne, technické ani materiálne zabezpečenie na podnikanie s takýmto druhom tovaru, neboli predložené dôkazy preukazujúce skutočné dodanie tovaru spoločnosťou DIMÁS s.r.o. Keďže kontrolovaný daňový subjekt, H., nespĺnil podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, v zmysle ktorého právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť, správca dane mu z dôvodu porušenia § 51 ods. 1 písmo a/, § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov neuznal právo na odpočítanie dane na základe faktúr vystavených dodávateľom DIMÁS s.r.o. Pre nepriznanie uplatneného odpočtu dane bola podstatná skutočnosť, že daňový subjekt nepreukázal dodanie tovaru od deklarovaneho dodávateľa. Daňový subjekt iné doklady a dôkazy nepredložil. Správca dane spochybnil tvrdenia daňového subjektu na základe objektívnych dôkazov.

40. Vzhľadom na uvedené skutočnosti považoval žalovaný dôvody uvedené v kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 6S/36/2017-65 zo dňa 19.04.2018 v celom rozsahu za neopodstatnené. Kasačná sťažnosť neobsahuje žiadne nové skutočnosti, ktorými by sme už v tomto konaní nezaoberali. Poukázal na obsah odôvodnenia napadnutého rozhodnutia, kde sa odvolací orgán vysporiadal úplne podrobne so všetkými argumentmi žalobcu.

41. Čo sa týka námietok žalobcu ako sťažovateľa k nevysporiadaniu sa s jeho námietkami, k ich nesprávne právnemu posúdeniu v rozsudku, žalovaný uviedol, že nie je v kompetencii daňových orgánov posudzovať postup súdnych orgánov a hodnotiť závery prijaté v súdnych konaniach.

42. Navrhol preto, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 6S/36/2017-65 zo dňa 19.04.2018 potvrdil.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

43. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s § 449 ods. 1 SSP, bez nariadenia pojednávania podľa ust. § 455 SSP, preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

44. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako príslušný súd podľa § 11 písm. g/ SSP prejednal vec s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a internetovej stránke Najvyššieho súdu SR [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

45. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 6S/36/2017-65 zo dňa 19.04.2018, ktorým tento podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného zo dňa 14.08.2017 č. 101756193/2017, č. 101756050/2017 a č. 101755864/2017 v spojení s rozhodnutiami prvostupňového správneho orgánu.

46. V prejednávanej veci sa sťažovateľ domáhal preskúmania zákonnosti a postupu žalovaného zo dňa 14.08.2017, č. 101755864/2017, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona o správe daní potvrdil rozhodnutie Daňového úradu v Prešove č. 100541531/2017 zo dňa 28.03.2017, ktorým podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 1 405,18 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie október 2014.

47. Domáhal sa ďalej preskúmania zákonnosti konania a rozhodnutia žalovaného vedeného pod č.

101756050/2017 zo dňa 14.08.2017, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu v Prešove č. 100545675/2017 zo dňa 29.03.2017, ktorým podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 1 173,39 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie november 2014.

48. Ďalej sa domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného zo dňa 14.08.2017, č. 101756193/2017, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu v Prešove č. 100546151/2017 zo dňa 29.03.2017, ktorým podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 754,53 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie december 2014.

49. Z obsahu súdneho spisu kasačný súd zistil, že konania v danej veci boli vedené na Krajskom súde v Prešove pod sp.zn. 6S/36/2017, 6S/37/2017 a 6S/38/2017. Vzhľadom ku skutočnosti, že veci spolu skutkovo súvisia, týkajú sa tých istých účastníkov konania, správny súd podľa § 65 ods. 1 SSP spojil tieto veci, vedené pod vyššie uvedenými spisovými značkami, na spoločné konanie, ktoré bolo vedené pod sp.zn. 6S/36/2017.

50. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane vykonal u daňového subjektu H., kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie október 2014. Daňovou kontrolou bolo zistené, že kontrolovaný subjekt si uplatnil v zdaňovacom období október 2014 odpočítanie dane na základe faktúr vystavených spoločnosťou DIMÄS s.r.o., J. Smreka 1, Bratislava, za nákup tovaru - mäsa, v celkovej sume 1 405,18 Eur.

51. Daňovou kontrolou za zdaňovacie obdobie november 2014 bolo zistené, že kontrolovaný subjekt si uplatnil v zdaňovacom období november 2014 odpočítanie dane na základe faktúr vystavených spoločnosťou DIMÄS s.r.o., J. Smreka 1, Bratislava, za nákup tovaru - mäsa, v celkovej 1 173,39 Eur.

52. Daňovou kontrolou zameranou na zdaňovacie obdobie december 2014 zistil správca dane, že kontrolovaný subjekt (žalobca) si uplatnil v zdaňovacom období december 2014 odpočítanie dane na základe faktúr vystavených spoločnosťou DIMÄS s.r.o., J. Smreka 1, Bratislava, za nákup tovaru - mäsa, v celkovej sume 754,53 Eur.

53. Vo všetkých prípadoch správca dane preveroval dodávky mäsových výrobkov od spoločnosti DIMÄS s.r.o. pre kontrolovaný subjekt H. Preverovaním bolo zistené, že obchodná spoločnosť DIMÄS s.r.o. mala v kontrolovanom období, t.j. 18.09.2014 do 09.01.2015 jediného spoločníka a konateľa E., bytom Bardejov. Od 01.01.2015 do 11.06.2015 bol jediným konateľom a spoločníkom tejto spoločnosti V., neskoršie J., bytom P., Q..

54. Následne správca dane požiadal príslušného správcu dane daňového subjektu DIMÄS s.r.o. o preverenie faktúr za sporné daňové obdobie. Bolo zistené, že predmetná spoločnosť je nekontaktná, poštou doručované písomnosti sa z adresy spoločnosti vracali s poznámkou „adresát neznámy“. Rovnako boli nekontaktní aj konatelia tejto spoločnosti. Šetrením u Sociálnej poisťovne v Bratislave správca dane zistil, že táto spoločnosť v uvedených zdaňovacích obdobiach nemala zamestnancov a nebola registrovaná v informačnom systéme Sociálnej poisťovne ako zamestnávateľ. Taktiež bolo zistené, že túto spoločnosť neviduje v Registri prevádzkovateľov potravinárskych podnikov podľa ust. § 40 zákona č. 39/2007 Z.z. ani Regionálna veterinárna a potravinová správa SR v Bratislave.

55. Ďalším dokazovaním správca dane zistil, že daňový subjekt DIMÄS s.r.o. nemal žiadne prevádzky, nemal splnomocneného zástupcu, nepodal daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby za rok 2014 a v podaných kontrolných výkazoch DPH za zdaňovacie obdobia október - december 2014 nedeclaroval dodanie tovaru pre kontrolovaný daňový subjekt H. Vykonaným dokazovaním správca dane dospel k záveru, že tovar dodaný v mesiacoch október - december 2014, od dodávateľa DIMÄS s.r.o. nebol týmto dodávateľom skutočne dodaný.

56. Žalovaný konštatoval, že žalobca nesplnil podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane v zmysle ust. § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, v zmysle ktorého právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Správca dane mu preto z dôvodu porušenia ust. § 51 ods. 1 písm. a/, § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1 zákona o DPH neuznal právo na odpočítanie dane na základe faktúr vystavených spoločnosťou DIMÁS s.r.o. v rozhodnom zdaňovacom období.

57. Vo veci vydal rozhodnutie č. 100541531/2017 zo dňa 28.03.2017, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov vyrubil rozdiel dane 1 405,18 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie október 2014.

58. Rozhodnutím č. 100545675/2017 zo dňa 29.03.2017, vyrubil rozdiel dane 1 173,39 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie november 2014.

59. Rozhodnutím č. 100546151/2017 zo dňa 29.03.2017 vyrubil rozdiel dane vo výške 754,53 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie december 2014.

60. Voči všetkým rozhodnutiam podal daňový subjekt (sťažovateľ) odvolania, o ktorých bolo rozhodnuté preskúmanými rozhodnutiami žalovaného tak, že vyššie citované rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu (Daňového úradu Prešov) boli potvrdené.

#### IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

61. 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, 2 SSP).

62. Správne súdu v správnom súdnictve preskúmajajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom (§ 6 ods. 1 SSP).

63. Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (zákon o DPH), daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru.

64. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

65. 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.

66. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

67. 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.

68. 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.

69. 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.

70. Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku, pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

71. Podľa § 3 ods. 8 daňového poriadku, pri uplatňovaní osobitných predpisov právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d/ pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane.

72. Podľa § 4 ods. 1 daňového poriadku, správcom dane je daňový úrad, colný úrad a obec.

73. Podľa § 7 ods. 1 daňového poriadku, miestna príslušnosť správcu dane sa riadi, ak tento zákon alebo osobitné predpisy neustanovujú inak, u fyzickej osoby miestom jej trvalého pobytu a u právnickej osoby jej sídlom.

74. Podľa § 23 ods. 1 daňového poriadku, daňový subjekt alebo jeho zástupca je oprávnený nazerať do spisu daňového subjektu týkajúceho sa jeho daňových povinností. Do písomností, na základe ktorých sa vykonáva dožiadanie podľa § 21 alebo podľa osobitného predpisu, je daňový subjekt alebo jeho zástupca oprávnený nazrieť najskôr po tom, ako sa získa výsledok takéhoto dožiadania, ktorý je použiteľný ako dôkaz pri správe daní. Správca dane je povinný o každom takomto nazretí do spisu vyhotoviť úradný záznam. Daňový subjekt alebo jeho zástupca nie je oprávnený nazerať do písomností obsahujúcich utajované skutočnosti a dokumentov, sprístupneným ktorých by boli dotknuté právom chránené záujmy iných osôb.

75. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje

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

76. 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.

77. 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.

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

79. Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Prešove, po preskúmaní napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného administratívneho spisu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku.

80. Tieto závery spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Najvyšší súd sa s nimi stotožnil v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne.

81. Ku sťažnostnej námietke ohľadom znátočnosti a nulity rozhodnutia správcu dane, ktoré bolo vydané Daňovým úradom v Prešove, pobočka Poprad, kasačný súd uvádza, že s touto nie je možné sa stotožniť. Na účely správy daní sa za nulitné rozhodnutie podľa ust. § 64 ods. 1 daňového poriadku považuje rozhodnutie vydané podľa tohto zákona a ktoré je uvedené v ods. 2 tohto zákonného ustanovenia. Takéto rozhodnutie nemá právne účinky a hľadá sa naň akoby nebolo vydané. Vychádzajúc z dikcie ust. § 64 ods. 2 daňového poriadku pri správe daní je nulitným rozhodnutím rozhodnutie, ktoré:

- vydal orgán na to vecne nepríslušný; ak ide o správcu dane, ktorým je obec, za nulitné sa považuje aj rozhodnutie, ktoré vydá správca dane na to miestne nepríslušný,
- bolo vydané omylom inej osobe,
- c) nadväzuje na nulitné rozhodnutie.

82. Sťažovateľom vznesená námietka nulity prvostupňového rozhodnutia bola založená na skutočnosti, že v záhlaví prvostupňového rozhodnutia je uvedené Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad, teda má za to, že zo zákonom vymedzených dôvodov sa zrejme malo jednať o námietky vecne nepríslušného orgánu, ktorý prvostupňové rozhodnutie vydal.

83. Kasačný súd v tejto súvislosti udáva, že nulita rozhodnutia podľa § 64 ods. 2 písm. a/ daňového poriadku je založená na absencii výlučne vecnej nepríslušnosti orgánu vydávajúceho rozhodnutie. V posudzovaných veciach bola nad záhlavím prvostupňových rozhodnutí, za vecne a miestne príslušnom správcovi dane (Daňový úrad Prešov), uvedená aj pobočka Poprad. Zo záhlavia prvostupňových rozhodnutí, z výrokovej časti a odôvodnenia týchto rozhodnutí, ale jednoznačne vyplýva, že prvostupňové rozhodnutia boli vydané daňovým úradom príslušným podľa sídla sťažovateľa (Poprad), t.j. Daňovým úradom Prešov, s otlakom pečiatky, ktorého boli jednotlivé rozhodnutia aj opatrené. Uvedená námietka sťažovateľa je, podľa názoru kasačného súdu, nedôvodná.

84. K ďalšej námietke sťažovateľa, v ktorej tento namieta nepreskúmateľnosť a znátočnosť tak rozhodnutia žalovaného správneho orgánu ako aj rozsudku Krajského súdu v Prešove, kasačný súd udáva, že s touto nie je možné sa stotožniť. Z obsahu tak administratívneho ako aj súdneho spisu je možné konštatovať, že žalovaný správny orgán vykonal vo veci dostatočné dokazovanie, za účelom zistenia základného predpokladu pre uznanie odpočtu DPH podľa ust. § 19 ods. 1 zákona o DPH, vykonal dokazovanie dožiadaniami, žiadosťami o súčinnosť, ústnym pojednávaním, preveroval reálne dodanie mäsových výrobkov od spoločnosti DIMÁS s.r.o. u miestne príslušného správcu dane tejto spoločnosti ako aj u Sociálnej poisťovne, nariadil vo veci ústne pojednávania za účelom vypočutia svedkov, resp. konateľov tejto spoločnosti a zo zistených údajov konštatoval, že daňový subjekt DIMÁS s.r.o. nemal žiadne prevádzky, nemal splnomocneného zástupcu, nepodával daňové priznania z daní z príjmov právnickej osoby za rok 2014, nedeclaroval dodanie tovaru pre kontrolovaný daňový subjekt (sťažovateľa). Vykonaným rozsiahlym dokazovaním správcu dane tento dospel, podľa názoru kasačného

súdu, k správneému záveru, že tovar, ktorý bol v kontrolovanom období uvedený na dodávateľských faktúrach, nebol týmto dodávateľom skutočne dodaný. Na základe výsledkov preverovania nebol preukázaný reálny pôvod fakturácie (vznik daňovej povinnosti), čiže dodanie tovaru od uvedeného dodávateľa DIMÁS s.r.o., čím nevznikla pri deklarovanom dodaní tovaru daňová povinnosť a na druhej strane, nevznikol teda nárok na odpočítanie dane. V tejto súvislosti kasačný súd upozorňuje na konštantnú judikatúru tunajšieho súdu, v ktorej opakovane uvádzal, že pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt.

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

86. V tejto súvislosti poukazuje kasačný súd na rozhodovaciu činnosť tunajšieho súdu, napr. rozsudok sp.zn. 4SŽf/30/2014 zo dňa 10.02.2015, z ktorého vyplýva, že aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení.

87. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadom ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní.

88. V tomto prípade je potrebné poukázať aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp.zn. 2SŽf/4/2009 zo dňa 23.06.2010, v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva „...dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi, primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene, 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...“

89. Podobný právny názor vyplýva aj z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8SŽf/19/2015 zo dňa 23.02.2017, podľa ktorého „...Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu...“

90. Podľa názoru kasačného súdu je nutné si uvedomiť postavenie správcu dane v daňovom konaní,

ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustáľuje zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Touto skutočnosťou je aj realnosť dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

91. Kasačný súd ďalej uvádza, že odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon č. 222/2004 Z.z. vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8SŽf/26/2014).

92. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že tento dodávateľ mu naozaj tovar, resp. službu, dodal. Je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť.

93. Správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na predložených faktúrach. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na sťažovateľovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednávanom prípade nestalo.

94. Správny súd nesúhlasí ani s námietkou sťažovateľa, že správca dane, v rámci výkonu daňovej kontroly, postupoval nezákonne. Z obsahu administratívneho spisu je možné konštatovať, že procesné práva účastníka daňového konania neboli porušené. Vo veci boli sťažovateľovi riadne zasielané písomné oboznámenia s výsledkami daňovej kontroly za rozhodné zdaňovacie obdobia, ku dňu spisania protokolu sťažovateľ nepodal žiadne vyjadrenie k zisteným skutočnostiam. O výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený protokol, ktorý bol riadne spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedený v protokole doručený sťažovateľovi. Tento následne zaslal vyjadrenie k uvedeným zisteniam, pričom následne mu bolo doručované oznámenie o stanovení termínu ústneho pojednávania týkajúce sa prerokovania jeho pripomienok vo vyrubovacom konaní. Daňový subjekt sa so správcom dane nedohodol na dni prerokovania podmienok, a preto správca dane určil deň ich prerokovania v zmysle ust. § 68 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. sám oznámením, ktoré sťažovateľovi riadne doručil. Daňový subjekt ani jeho splnomocnený zástupca sa prerokovania pripomienok nezúčastnili. O tejto skutočnosti sa v administratívnom spise nachádza úradný záznam. Následne boli vydané rozhodnutia správcom dane, ktoré boli riadne doručované účastníkovi daňového konania.

95. K námietke sťažovateľa ohľadom zaujatosti kontrol vykonávajúcich pracovníkov správcu dane, kasačný súd udáva, že ani s touto nie je možné sa stotožniť. Podľa ust. § 60 ods. 1 zákona č. 563/2009

Z.z. v znení neskorších predpisov zamestnanec príslušného orgánu je z daňového konania vylúčený, ak so zreteľom na jeho pomer k veci alebo účastníkovi konania možno mať pochybnosť o jeho nezaujatosti. Dôvodom na vylúčenie zamestnanca je teda existencia samotnej pochybnosti o jeho nezaujatosti. Zamestnanci správcu dane, ktorých uvádza sťažovateľ, boli poverení na výkon daňovej kontroly vedúcim zamestnancom dňa 26.11.2015, až podaním, doručeným správcovi dane dňa 15.03.2017, bola vznesená námietka zaujatosti voči zamestnancom správcu dane vykonávajúcim daňovú kontrolu.

96. Správca dane po preskúmaní podania konštatoval, že námietka zaujatosti je neskôr uplatnená, čiže je uplatnená po viac ako 15 dňoch odo dňa, kedy sa skutočnosti preukazujúce vylúčenie zamestnancov správcu dane podľa § 60 ods. 1, 2 zákona č. 563/2009 Z.z. daňový subjekt dozvedel. O tom, že vyrubovacie konanie budú vykonávať sťažovateľom namietaní zamestnanci správcu dane sa daňový subjekt dozvedel z poverenia zo dňa 26.11.2015. Na základe skutočnosti, že sťažovateľ nepodal námietku riadne a včas, žalovaný správny orgán na túto neprihliadal.

97. K námietke sťažovateľa, že mu nebolo riadnym spôsobom doručené oboznámenie s výsledkami daňovej kontroly, kasačný súd rovnako nesúhlasí. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že procesné práva účastníka konania porušené neboli. Kasačný súd nezistil porušenie ust. § 45 ods. 1 daňového poriadku, mal možnosť vyjadrovať sa k zisteným skutočnostiam, mal možnosť nahliadnuť do spisu, bol upovedomený o vypočúvaní svedka ako aj o tom, kedy sa uskutoční vo veci ústne pojednávanie. Daňový subjekt svoje procesné práva riadnym spôsobom nevyužil, keďže sa nezúčastnil ani na vypočutí svedka, ani nenahliadal do spisu.

98. Kasačný súd mal za preukázané, že žalovaný ako aj správca dane, pri výkone daňovej kontroly vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť obchodov deklarovaných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

99. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popisali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný krajský súd uviedol vo svojom rozhodnutí, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľa.

100. Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t.j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

101. Kasačný súd poukazuje aj na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. I. ÚS 241/07-44, podľa ktorého, zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t.j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

102. Kasačný súd konštatoval, že správca dane v rámci daňovej kontroly vykonal rozsiahle dokazovanie, ktoré je podrobne rozpísané tak v preskúmanom rozhodnutí ako aj v rozsudku krajského súdu. Na jeho základe dospel k záveru, že sťažovateľ porušil ust. § 49 ods. 1, 2 v nadväznosti na ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH.

103. Podľa ust. § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná. Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatoval, že námietky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti je možné vyhodnotiť ako neopodstatnené, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia, pretože krajský súd sa vo svojom rozsudku riadne so všetkými vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde. Z uvedeného dôvodu kasačný súd kasačnú sťažnosť podľa vyššie citovaného ust. § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

104. Skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybňuje predmetný rozsudok Krajského súdu v Prešove boli totožné s námietkami, ktoré už sťažovateľ namietal v konaní pred správnym súdom ako aj pred žalovaným správnym orgánom a s ktorými sa tak krajský súd ako aj žalovaný náležite vysporiadali. Kasačný súd konštatuje, že kasačná sťažnosť sťažovateľa neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku Krajského súdu v Prešove.

105. V súlade s citovanými ustanoveniami a vyššie uvedenými úvahami si Najvyšší súd Slovenskej republiky osvojil záver, že napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove bol vydaný v súlade so zákonom a nebol dôvod na jeho zrušenie alebo zmenu a kasačnú sťažnosť bolo potrebné, ako nedôvodnú, zamietnuť.

106. O trovách konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky s prihliadnutím na ust. § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP tak, že neúspešnému sťažovateľovi nárok na náhradu trov konania nepriznal, žalovanému nevznikli.

107. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednomyseľne pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.