

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 6Sžfk/21/2018  
Identifikačné číslo spisu: 4015201251  
Dátum vydania rozhodnutia: 13.12.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Milučký  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:4015201251.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a členiek senátu JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. a JUDr. Eriky Čanádyovej v právnej veci sťažovateľa: Lanfer, s. r. o., Hlavná 137/67, Veľké Ripňany-Behynce, IČO: 36 772 283, právne zastúpený: Beňo & partners advokátska kancelária, s. r. o., Námestie sv. Egídia 93, Poprad, IČO: 44 250 029, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 864244/2015 zo dňa 12.06.2015, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/275/2015-57 zo dňa 16.11.2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/275/2015-57 zo dňa 16.11.2016 zamietla.

Sťažovateľovi nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

### Odôvodnenie

#### I.

Konanie pred prvostupňovým správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre (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. 864244/2015 zo dňa 12.06.2015, a žalovanému nepriznal náhradu trov konania.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že medzi účastníkmi konania bol sporný výklad ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „zákon č. 222/2004 Z. z.“ alebo „zákon o DPH“), a to, či žalobcovi vznikol nárok na uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2012 pri ním tvrdenej dodávke pohonných hmôt - diesel za mesiac december 2012 od dodávateľa LK IMPOEXPO, s. r. o. podľa faktúry zo dňa 10.12.2012, č. 10121636 a faktúry zo dňa 17.12.2012, č. 10121671 a pri dodávke auto-

plachty a pneumatík od dodávateľa MC GOLD, spol. s r. o. podľa faktúry zo dňa 10.12.2012, č. 10121180 a dodacieho listu zo dňa 10.12.2012, č. 120174, faktúry zo dňa 12.12.2012, č. 10121193 a dodacieho listu zo dňa 12.12.2012, č. 120176, faktúry zo dňa 14.12.2012, č. 10121208 a dodacieho listu zo dňa 14.12.2012, č. 120175 a faktúry zo dňa 17.12.2012, č. 10121220 a dodacieho listu zo dňa 17.12.2012, č. 120177.

3. Žalobca v žalobe poukazoval na to, že splnil všetky podmienky stanovené vyššie citovaným zákonom na odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri dodaní tovarov od spoločnosti LK IMPOEXPO, s. r. o. a MC GOLD, spol. s r. o. Taktiež namietal nesprávnu aplikáciu ustanovení zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z. z.“ alebo „daňový poriadok“) tvrdiac, že v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania predložil všetku účtovnú dokumentáciu, ktorú bolo možné v zmysle zákona od neho požadovať a splnil si teda svoju dôkaznú povinnosť.

4. Krajský súd k tomuto tvrdeniu uviedol, že zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov stanovil pre dokazovanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty prísnejšie podmienky ako pri iných druhoch daní a tieto podmienky sú uvedené v ust. § 49 ods. 1, 2 písm. a) ako i v ust. § 51 ods. 1 písm. a) vyššie citovaného zákona. Jedná sa o hmotno-právne podmienky a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Vzhľadom na ľahkú zneužívateľnosť tohto nároku zákonodarca požaduje, aby platiteľ tejto dane, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na odpočítanie, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované v daňovom doklade, teda v tomto prípade na vyššie označených faktúrach. Z ust. § 49 ods. 1, 2 vyššie citovaného zákona jednoznačne vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu. Uvedené znamená, že žalobca by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade dodávky tovaru, ktorý mal nakúpiť, alebo ktorý mu mali dodať ním deklarovaní vyššie označení dodávatelia len v prípade, ak by pri tomto tovare vznikla dodávateľom daňová povinnosť. V tomto smere podľa názoru krajského súdu správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, a to vyžiadaním si listinných dokladov, výsluchom konateľa žalobcu a svedkov, resp. i preverovaním v spoločnostiach, ktoré mali byť v zdaňovacom období december 2012 dodávateľmi žalobcu.

5. Je nesporné, že v priebehu daňovej kontroly žalobca predložil správcovi dane faktúru od dodávateľa LK IMPOEXPO, s. r. o. zo dňa 10.12.2012, č. 10121636 na sumu 13.588,08 eura (základ dane 11.323,40 eura + DPH 2.264,68 eura) a faktúru zo dňa 17.12.2012, č. 10121671 na sumu 13.578,79 eura (základ dane 11.315,66 eura + DPH 2.263,13 eura) a faktúry a dodacie listy od dodávateľa MC GOLD, spol. s r. o., a to faktúru zo dňa 10.12.2012, č. 10121180 na sumu 1.560,- eur (základ dane 1.300,- eur + DPH 260,- eur), dodacieho listu zo dňa 10.12.2012, č. 120174, faktúru zo dňa 12.12.2012, č. 10121193 na sumu 1.740,- eur (základ dane 1.450,- eur + DPH 290,- eur), dodacieho listu zo dňa 12.12.2012, č. 120176, faktúru zo dňa 14.12.2012, č. 10121208 na sumu 5.404,80 eura (základ dane 4.504,- eur + DPH 900,80 eura), dodacieho listu zo dňa 14.12.2012, č. 120175 a faktúru zo dňa 17.12.2012, č. 10121220 na sumu 6.276,60 eura (základ dane 5.228,- eur + DPH 1.045,60 eura) a dodacieho listu zo dňa 17.12.2012, č. 120177.

6. Krajský súd k tomuto uviedol, že predloženie uvedených dokladov (i keď sú opatrené pečiatkou a nečitateľným podpisom) je však len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, ale nie je tým ešte preukázaná realita a realizácia obchodnej transakcie, pretože technicky je dnes možné vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne uskutočnené alebo nie. Teda akékoľvek doklady bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia nie sú dôkazom o tom, že určité plnenie bolo i reálne uskutočnené.

7. V podaní zo dňa 05.08.2014 a 16.10.2014 sa žalobca vyjadroval k prijatým plneniam, ale neposkytol žiadny dôkaz o ich realizácii deklarovanými dodávateľmi (dieslu - spoločnosť LK IMPOEXPO, s. r. o., náhradné diely - spoločnosť MC GOLD, spol. s r. o.). V priebehu daňovej kontroly ani vyrubovacieho konania sa žalobca jednoznačne nevyjadril ani k pôvodu kupovaného tovaru, neuvádzal okolnosti jeho nakládky a vykládky, nepredložil žiadne doklady preukazujúce prepravu tovaru, neuvádzal mená osôb

vykonávajúcich prepravu tovaru - vodičov motorových vozidiel, ktorí by mohli byť vypočítaní ako svedkovia. Žalobca, ktorý si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri deklarovaných dodávkach tovaru od vyššie označených dodávateľov v mesiaci december 2012, bol povinný preukázať skutočnú realizáciu dodávky tovaru od spoločnosti LK IMPOEXPO, s. r. o. a MC GOLD, spol. s r. o., jeho pôvod a okolnosti uskutočnenia dodávky od deklarovaných dodávateľov, vrátane prepravy tovaru. Tieto okolnosti musí preukazovať žalobca, ktorý si uplatnil nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty a musí teda preukázať dôvodnosť tohto uplatnenia a realnosť deklarovanej dodávky. V tejto súvislosti správny súd uviedol, že existenciu žalobcom deklarovaných dodávok tovaru nepreukazujú ním predložené doklady.

8. Za danej dôkaznej situácie správny súd prisvedčil tvrdeniu správcu dane a žalovaného, že žalobca nepreukázal ním deklarovanú obchodnú transakciu (dodanie dieselu od spoločnosti LK IMPOEXPO, s. r. o. a tovaru od spoločností MC GOLD, spol. s r. o. ako dodávateľov). S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcom dane bol aj krajský súd toho názoru, že žalobcom deklarovaným dodávateľom nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty, a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane.

9. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 28.06.2012 v konaní pod sp. zn. 5Sžf/63/2011 ako i na ďalší jeho rozsudok zo dňa 23.06.2010 v konaní pod sp. zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 23.02.2011 v konaní pod sp. zn. III. ÚS 78/2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že si nárok uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako dôvodný.“

10. Daňový subjekt uplatňujúci si odpočítanie dane z pridanej hodnoty má v daňovom konaní preukázať reálnu existenciu zdaniteľného plnenia, pretože jej uskutočnenie zákon automaticky nepredpokladá. Z uvedeného potom vyplýva, že cieľom daňového konania je overiť, či sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo tak, ako to tvrdí daňový subjekt. Preverovaním žalobcom tvrdených obchodných transakcií v mesiaci december 2012 na základe ním predložených dokladov správca dane zistil a konštatoval, že deklarované obchodné transakcie (dodanie tovaru) sa neuskutočnili tak, ako je to uvedené na žalobcom predložených faktúrach, nakoľko v priebehu daňovej kontroly a ani vyrubovacieho konania žalobca, okrem vyššie uvedených dokladov, žiadnym spôsobom nepreukázal uskutočnenie zdaniteľných plnení zo strany deklarovaných dvoch dodávateľov ako základnej podmienky pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Daňové orgány si urobili správny záver, že daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty použiteľný vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť, teda že tovar bol i reálne dodaný od dodávateľov uvedených na predložených faktúrach (napr. rozsudok č. 2 Afs 177/2006-61).

11. Správny súd nemal žiadne pochybnosti o tom, že dodanie tovarov žalobcovi od ním deklarovaných dodávateľov uvedených vyššie nie je preukázané predloženými faktúrami a ani dodacími listami k nim, ale ani výpoveďou svedkov. Taktiež správny súd s poukazom na predložený administratívny spis a priebeh administratívneho konania nemal pochybnosti o tom, že predloženými listinnými dokladmi nebolo preukázané dodanie pohonných hmôt od dodávateľa LK IMPOEXPO, s. r. o., ale ani dodanie náhradných dielov od spoločnosti MC GOLD, spol. s r. o., nakoľko predloženie listinných dokladov (faktúr, dodacích listov) nie je ešte samo osebe dôkazom o dodaní tovaru a v konkrétnom prípade nebolo dodanie tovaru preukázané ani výpoveďou svedka S. N..

12. Podľa názoru správneho súdu bolo povinnosťou žalobcu v prípade, ak si uplatnil odpočítanie dane

pri tovare, ktorý mu mali dodať deklarovaní dodávatelia, (t. j. spoločnosť LK IMPOEXPO, s. r. o. a MC GOLD, spol. s r. o.), aby preukázal skutočnú existenciu zdaniteľného plnenia, vrátane napr. prepravy tovaru. Je povinnosťou každej zmluvnej strany, aby sa pri úprave obchodných vzťahov odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, pričom toto zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne obchodného partnera ako i osoby (fyzickej alebo právnickej), ktorá prepravu tovaru vykoná. Žalobca si zrejme tieto informácie neoveril dostatočne, a preto je podľa správneho súdu možné dôvodne pochybovať, či mu fakturované práce a tovar dodal ním tvrdený dodávateľ a platiteľ dane z pridanej hodnoty a či faktúry, pri ktorých si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty boli vôbec vystavené platiteľom tejto dane. Overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť schopný preukázať realnosť deklarovaného obchodu a v prípade nepreverení si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v tomto prípade, keď žalobca nevedel preukázať reálne naplnenie deklarovaného obchodu medzi ním a deklarovanými dodávateľmi.

13. S poukazom na uvedené je potom podľa názoru správneho súdu dôvodné konštatovanie žalovaného, že nebolo preukázané, že došlo k zdaniteľnému plneniu medzi dvoma deklarovanými platiteľmi dane z pridanej hodnoty a žalobca si v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty nedôvodne uplatnil odpočítanie tejto dane.

14. Krajský súd bol toho názoru, že žalovaný riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci. Procesnoprávny rámec predstavujú predovšetkým princípy riadneho a spravodlivého procesu (článok 46 a nasl. Ústavy SR a článok 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd), ktoré vylučujú ľubovôľu pri rozhodovaní, lebo povinnosťou správneho orgánu je presvedčivo a správne vyhodnotiť dôkazy a svoje rozhodnutie náležite odôvodniť.

15. V tejto súvislosti krajský súd dal do pozornosti žalobcu, že v zmysle konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. rozsudok zo dňa 21.01.2009 vo veci veci García Ruiz proti Španielsku, rozsudok zo dňa 19.04.1994 vo veci Van de Hurk proti Holandsku) a Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. vo veciach vedených pod sp. zn. III. ÚS 209/04, III. ÚS 95/06, zn. III. ÚS 260/06) nie je potrebné, aby bola daná podrobná odpoveď na každú vznesenú námietku, ale je vždy potrebné podľa povahy veci reagovať v odôvodnení rozhodnutia na zásadnú a relevantnú námietku. Žalovaný pri odôvodňovaní svojho rozhodnutia takto postupoval a jeho žalobou napadnuté rozhodnutie v dostatočnej miere uvádza dôvody, na ktorých sa výrok tohto rozhodnutia zakladá, pričom v odôvodnení svojho rozhodnutia sa vysporiadal so všetkými rozhodujúcimi námietkami žalobcu a nemožno hovoriť o jeho svojvôli pri rozhodovaní. Taktiež i po hmotnoprávnej stránke vysvetlil podstatu podmienok uplatnenia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa ust. § 49 ods. 1, 2 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, pričom postupoval v súlade s ustálenou judikatúrou.

16. Pokiaľ žalobca v podanej žalobe poukazyval na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie, a to rozsudky C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Electronics, C-484/03 Bond House a rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 3 Sžf 1/2011, krajský súd bol toho názoru, že žalobca si nesprávne vysvetľuje závery týchto rozsudkov na jeho obchodnú transakciu s deklarovaným dodávateľom a navyše ani neuviedol, v ktorých bodoch by bolo možné závery týchto rozsudkov aplikovať na jeho obchodný prípad podľa predložených faktúr a v kontrolovanom zdaniteľnom období.

17. S poukazom na uvedené krajský súd dospel k záveru, že správca dane postupoval správne a v zmysle zákona, keď žalobcovi rozhodnutím zo dňa 02.12.2014 vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2012 v sume 7.024,21 eura. Správne postupoval i žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane zo dňa 02.12.2014 potvrdil podľa ust. § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z., a to rozhodnutím zo dňa 12.06.2015. Z obsahu preloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány zistili skutkový stav správne a v dostatočnom rozsahu tak, aby bolo možné na jeho základe v

zmysle zákona rozhodnúť.

## II.

### Kasačná sťažnosť

18. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Nitre podal žalobca v postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) dňa 21.02.2017 kasačnú sťažnosť podľa ust. § 438 SSP, ktorou sa domáhal zrušenia vyššie citovaného rozsudku Krajského súdu v Nitre a vrátenia veci krajskému súdu na ďalšie konanie.

19. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že má za to, že rozhodnutie krajského súdu je založené na nesprávnom právnom posúdení veci - rozložení dôkazného bremena, keď ho súd v celom rozsahu určil sťažovateľovi ako daňovému subjektu.

20. Sporným v konaní je preto právna otázka posúdenia a rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt ako platiteľa DPH a správcu dane.

21. Žalovaný spochybňoval a namietal dodanie tovaru dodávateľmi LK IMPOEXPO, s. r. o. a MC GOLD spol. s r. o., nakoľko preverovaním zistil, že uskutočnenie zdaniteľného obchodu sa reálne neuskutočnilo. Rozhodujúcim teda bola skutočnosť, že daňový subjekt, s ktorým sťažovateľ realizoval obchody, a to spoločnosti LK IMPOEXPO, s. r. o. a MC GOLD spol. s r. o. nesídlia na uvedenej adrese. Podľa názoru sťažovateľa „nekontaktnosť“ týchto spoločností nemožno klásť za vinu sťažovateľovi. Sťažovateľ mal za to, že dôkazy od neho vyžadované boli za mierou jeho technických, právnych, ale aj zákonných možností.

22. Podľa názoru sťažovateľa správca dane od neho vyžadoval preukázať skutočnosti, ktoré sa týkajú iného daňového subjektu ako sťažovateľa a za ktoré zodpovedá iný daňový subjekt.

23. Sťažovateľ poukázal v kasačnej sťažnosti aj na to, že judikatúra, na ktorú poukazoval v žalobe, sa zhoduje v tom, že nie je v rozpore s právom Spoločenstva požadovať, aby dodávateľ prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Prijatím dostatočných opatrení by mohol byť postup daňového subjektu, vedúci k prevereniu si dôveryhodnosti osoby nadobúdateľa (obchodného partnera) overením v obchodnom registri, informáciách o solventnosti atď., ktorý právny názor podľa sťažovateľa vyplýva napr. z rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/5/2010.

24. Sťažovateľ mal za to, že prijal všetky opatrenia, ktoré bolo možné rozumne požadovať. Uviedol, že dodávateľia boli v čase dodania plnení osobami registrovanými ako platitelia DPH a mal za to, že na tieto skutočnosti bolo pri hodnotení dôkazov potrebné prihliadnuť. Na podporu svojich tvrdení sťažovateľ poukázal na judikatúru slovenských súdov, napr. na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011, 3Sžf/19/2010, 6Sžf/10/2012 a iné. Podľa jeho názoru uvedené rozsudky poukazujú na to, že k vyčerpaniu vlastného dôkazného bremena daňového subjektu dôjde, ak materiálne plnenie preukáže zodpovedajúcou faktúrou alebo daňovým dokladom. Mal preto za to, že právne významné okolnosti, z ktorých sa vyvodzuje úmysel a vedomosť daňového subjektu v podvodnom konaní obchodného partnera v reťazovej transakcii zisťuje a dokazuje správca dane.

25. Ďalej sťažovateľ poukázal aj na judikatúru Súdneho dvora v spojených prípadoch C-354/03 a C-355/03, C-484/03, C-273/11, C-409/04, C-484/03, v spojených veciach C-439/04 a C-440/04, C-285/11, v spojených veciach C-80/11 a C-142/11.

26. V tejto súvislosti poukázal na to, že preukázanie práva na oslobodenie, resp. odpočet dane je podmienené len existenciou faktúry a v zmysle európskej legislatívy nemožno vyžadovať nič viac. Žalovaný preto nemôže v rozpore s uvedenými ustanoveniami prenášať svoju vlastnú úlohu kontroly na zdaniteľnú osobu, a to pod hrozbou zamietnutia nároku na odpočet dane, resp. oslobodenie dane.

27. Sťažovateľ mal za to, že objektívne preukázal splnenie povinností, ktoré mu boli uložené v oblasti

dokazovania a tým si splnil aj povinnosť dôkazného bremena. V danom prípade mal sťažovateľ za to, že vyčerpал svoju dôkaznú povinnosť, predložil všetky doklady, ktorými reálne disponoval a reálne disponovať mohol.

28. Na základe vyššie uvedeného v zmysle ust. § 462 SSP navrhol, aby kasačný súd rozsudok Krajského súdu v Nitre zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

29. Žalovaný sa k podanej kasačnej sťažnosti nevyjadril.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

30. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) (§ 438 ods. 2 SSP) po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ust. § 449 ods. 1 SSP, bez nariadenia pojednávania podľa ust. § 445 SSP preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

31. Najvyšší súd SR ako príslušný súd podľa ust. § 11 písm. g) SSP prejednal vec bez nariadenia pojednávania podľa ust. § 455 SSP 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 ust. § 452 ods. 1 SSP.

32. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/275/2015-57 zo dňa 16.11.2016, ktorým tento podľa ust. § 190 SSP zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného zo dňa 12.06.2015, č. 864244/2015, ktorým Finančné riaditeľstvo SR s poukazom na ust. § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 9414401/5/5272934/2014 zo dňa 02.12.2014, ktorým bol v zmysle § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2012 v sume 7 024,21 eura daňovému subjektu Lanfer, s. r. o., Behynce, Hlavná 137/67, Veľké Ripňany.

33. Z obsahu administratívneho spisu najvyšší súd zistil, že Daňový úrad Nitra vykonal u platiteľa dane z pridanej hodnoty Lanfer, s. r. o., ICO: 36 772 283, DIČ: 2022369558, IČ DPH: SK2022369558, Behynce, Hlavná 137/67, 956 07 Veľké Ripňany daňovú kontrolu, o výsledku ktorej vyhotovil protokol číslo 9414401/5/4209204/2014 zo dňa 12.09.2014. Protokol bol platiteľovi doručený dňa 26.09.2014.

34. Deň nasledujúci po dni doručenia protokolu začalo vyrubovacie konanie. Platiteľ v zákonom stanovenej lehote 15 pracovných dní odo dňa prevzatia výzvy a protokolu zaslal vyjadrenie k protokolu. Vyjadrenie k protokolu č. 9414401/5/4209204/2014 zo dňa 12.09.2014 bolo doručené na Daňový úrad Nitra, pobočka Topoľčany dňa 17.10.2014 pod evidenčným číslom 6/20368990/2014.

35. Ako pripomienky kontrolovaný daňový subjekt uviedol citáciu ustanovení § 49 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. Vzhľadom na vznesené pripomienky bez predloženia relevantných dôkazov, správca dane v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 9414401/5/5231886/2014, spisanej podľa § 68 ods. 3 v nadväznosti na § 19 zákona č. 563/2009 Z. z. daňového poriadku dňa 28.11.2014, skonštatoval, že nie je nevyhnutné ďalšie dokazovanie vo vyrubovacom konaní v súlade s ustanovením § 24 daňového poriadku, nakoľko dôkazy, ktorými disponuje správca dane, sú dostatočné a na výsledku zistení uvedených v protokole naďalej trvá.

36. V zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. kontrolou predložených dokladov bolo zistené, že daňový subjekt nepodal za kontrolované zdaňovacie obdobie dodatočné daňové priznanie. Ďalej bolo zistené, že platiteľ v kontrolovanom zdaňovacom období v podanom daňovom priznaní uviedol uskutočnené zdaniteľné plnenia - dodanie tovaru a služby podľa § 8 a 9 zákona číslo 222/2004 Z. z. Kontrolou predložených dokladov neboli zistené porušenia zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

37. Daňový subjekt v podanom daňovom priznaní uviedol daň z tovarov a služieb kúpených v tuzemsku podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. vo výške 26.717,31 eura.

38. Kontrolovaný daňový subjekt evidoval vo svojom účtovníctve faktúry za nákup náhradných dielov od daňového subjektu MC GOLD, spol. s r. o., Kollárova 7, Pezinok 902 01, IČO: 44 524 099, DIČ: 2022812143, IČ DPH: SK2022812143. Jedná sa o nasledovné faktúry:

- faktúra č. 10121180, dátum dodania tovaru 10.12.2012, celková suma 1.560,00 eur, základ dane 1.300,00 eur, 20 % DPH 260,00 eur
- faktúra č. 10121193, dátum dodania tovaru 12.12.2012, celková suma 1.740,00 eur, základ dane 1.450,00 eur, 20 % DPH 290,00 eur
- faktúra č. 10121208, dátum dodania tovaru 14.12.2012, celková suma 5.404,80 eura, základ dane 4.504,00 eur, 20 % DPH 900,80 eura
- faktúra č. 10121220, dátum dodania tovaru 17.12.2012, celková suma 6.273,60 eura, základ dane 5.228,00 eur, 20 % DPH 1.045,60 eura.

39. Rozdiel vzniku práva na úplné odpočítanie dane podľa § 51 ods. 1 písm. a) 20 % je 2.496,40 eura.

40. Správca dane kontrolou predložených dokladov zistil, že daňový subjekt si uplatnil právo na odpočítanie dane podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o dani z pridanej hodnoty v sume 2.496,40 eura z faktúry č. 10121180 zo dňa 10.12.2012 v celkovej sume 1.560,00 eur, z toho základ dane v sume 1.300,00 eur a DPH v sume 260,00 eur, faktúry č. 10121193 zo dňa 12.12.2012 v celkovej sume 1.740,00 eura, z toho základ dane v sume 1.450,00 eur a DPH v sume 290,00 eur, faktúry č. 10121208 zo dňa 14.12.2012 v celkovej sume 5.404,80 eura, z toho základ dane v sume 4.504,00 eur a DPH v sume 900,80 eura a faktúry č. 10121220 zo dňa 17.12.2012 v celkovej sume 6.273,60 eura, z toho základ dane v sume 5.228,00 eur a DPH v sume 1.045,60 eura, za nákup auto-plachty a pneumatík, ktoré vystavil dodávateľ, spoločnosť MC GOLD, spol. s r. o., Kollárova 7, Pezinok 902 01, IČO: 44 524 099, DIČ: 2022812143, IČ DPH: SK2022812143 (ďalej len „MC GOLD, spol. s r. o.“).

41. Správca dane v priebehu daňovej kontroly preveroval dodanie tovaru spoločnosťou MC GOLD, spol. s r. o., formou dožiadania č. 9414401/5/4967188/2013 zo dňa 06.11.2013, zaslaného miestne príslušnému správcovi spoločnosti, na Daňový úrad Bratislava.

42. Z odpovedi na dožiadanie, doručenej správcovi dane dňa 29.11.2013, vyplynulo, že spoločnosť MC GOLD, spol. s r. o. so správcom dane nespolupracuje, úradné písomnosti na adrese svojho sídla nepreberá, zástupcovia spoločnosti sa na adrese sídla nezdržiavajú, žiadosti a výzvy na predloženie dokladov spoločnosť nepreberá, zásielky doručované na sídlo spoločnosti sa vracajú späť s poznámkou doručovacej pošty ako „adresát neznámy“. Spoločnosti bola dňa 24.07.2013 na návrh správcu dane zrušená registrácia platiteľa dane z pridanej hodnoty. Zamestnanci miestne príslušného správcu dane sa za účelom vykonania miestneho zisťovania a fyzickej obhliadky sídla daňového subjektu, opakovane dostavili do sídla spoločnosti, pričom zistili, že na adrese sídla spoločnosti je sídlo označené iba na poštovej schránke. Správcovi dane sa ani pri opakovanej návšteve sídla spoločnosti nepodarilo so zástupcami spoločnosti skontaktovať. Splnomocneným zástupcom spoločnosti bol p. S. N., bytom R. XXX/XXX, XXX XX N. Q. s doručovacou adresou J. Z. XXXX/X, XXX XX R., ktorý so správcom dane taktiež nespolupracuje. Správca dane zahájil v spoločnosti MC GOLD, spol. s r. o. dňa 05.03.2013 daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2012. Nakoľko spoločnosť napriek opakovaným výzvam správcu dane doklady k výkonu daňovej kontroly nepredložila, správca dane spoločnosti dňa 01.08.2013 oznámením č. 9104406/5/3658696/13/Kube oznámil, že nakoľko nastali skutočnosti uvedené v § 48 ods. 1 písm. c) daňového poriadku, správca dane začal dňa 22.08.2013 proces určenia dane podľa pomôcok. Na základe údajov z výpisu z Obchodného registra Okresného súdu Bratislava I zistil, že odo dňa 05.09.2013 je jediným konateľom spoločnosti Vladimír Mítkov Stefanov, občan Bulharskej republiky.

43. Spoločnosť za kontrolované zdaňovacie obdobia podávala daňové priznania k dani z pridanej hodnoty, daňové povinnosti si plnila.

44. Správca dane v priebehu výkonu daňovej kontroly zaslal súčasnému konateľovi spoločnosti Vladimír Mítkov Štefanov, bytom Ž. K. Ovča Kupel/Stoličná 510, 1000 Sofia, Bulharská republika, predvolanie č. 9414401/5/402912/2014, ktoré si konateľ neprevzal, ale v stanovený termín, t. j. dňa 27.02.2014 sa k výsluchu nedostavil. Taktiež sa dňa 27.02.2014 nedostavil k svedeckej výpovedi ani splnomocnený zástupca spoločnosti p. S. N., ktorému správca dane zaslal predvolanie na výsluch svedka č. 94144XX/5/402545/2014 zo dňa 31.01.2014. Predvolanie bolo p. S. N. zaslané na adresu J. Z. XXXX/X, XXX XX R. (prechodné bydlisko) a zároveň na adresu trvalého bydliska R. XXX/XXX, XXX XX N. Q.. Zásielka adresovaná na adresu J. Z. XXXX/X, R. sa vrátila správcovi dane dňa 26.02.2014 s označením „zásielka neprevzatá v odbernej lehote“ a zásielka adresovaná na adresu R. XXX/XXX vo N. Q. sa vrátila správcovi dane dňa 06.02.2014 s označením „adresát neznámy“.

45. Správca dane v ďalšom konaní zaslal dňa 31.01.2014 predvolania k svedeckej výpovedi č. 9414401/5/402811/2014 a č. 9414401/5/402617/2014 bývalým konateľom spoločnosti p. Jiřimu Streckovi a p. Emilovi Cigánekovi (ďalej aj „konatelia“).

46. Kontrolovanému daňovému subjektu bolo dňa 05.02.2014 doručené upovedomenie o vypočutí svedkov č. 9414401/5/403222/2014 zo dňa 31.01.2014. Právo klásť svedkom otázky kontrolovaný daňový subjekt nevyužil, nakoľko sa ústneho pojednávania nezúčastnil.

47. Svedok G. na úvod svedeckej výpovedi uviedol, že ku koncu roka 2010 splnomocnil p. S. N., aby ho zastupoval v plnom rozsahu, čo znamená že p. S. N. vykonával obchodnú činnosť spoločnosti a viedol účtovnú evidenciu a ako dôkaz svojho tvrdenia predložil správcovi dane udelenú plnú moc. Na podnet správcu dane sa s p. S. N. telefonicky skontaktoval, o čom správca dane spísal úradný záznam. Svedok A. na otázku správcu dane, či sa vie vyjadriť k splnomocnenému zástupcovi uviedol, že o ňom nevedel, pretože a staral len o obchody za českú stranu.

48. Svedkovia pri svedeckej výpovedi odpovedali na otázky správcu dane, pričom k predloženým účtovným dokladom uviedli, že účtovníctvo kompletne odovzdali novému konateľovi spoločnosti v júli 2013, o čom bol spísaný preberací protokol. Na otázku týkajúcu sa vystavenia predložených faktúr uviedli, že ich nevystavili. Na ďalšie otázky správcu dane, týkajúcich sa obchodnej činnosti spoločnosti, spôsobu jej fungovania, registrácie na jednotlivých druhoch daní, finančného kapitálu, nákupu a predaju tovaru, prevažujúcej podnikateľskej činnosti, konatelia vo svojich odpovediach uviedli, že nevedia, nakoľko za spoločnosť konal splnomocnený zástupca p. S. N.. K odpredaju spoločnosti uviedli, že ju predali Mítkovovi z dôvodu, že spoločnosti bola zrušená registrácie platiteľa dane z pridanej hodnoty. Na otázky správcu dane, týkajúcich sa obchodnej spolupráce s kontrolovaným daňovým subjektom, konkrétne kto zabezpečoval obchody, kde bol tovar nakladaný a vykladaný, kto zabezpečoval jeho prepravu, od koho spoločnosť nakupovala tovar, ktorý dodávala kontrolovanému daňovému subjektu, akým spôsobom boli uhrádzané faktúry, svedkovia uviedli, že si nepamätajú, nakoľko celú činnosť spoločnosti zabezpečoval p. S. N..

49. Správca dane na základe vyššie uvedených skutočností predvolal opakovaným predvolaním na výsluch svedka č. 9414401/5/772407/2014 sa dňa 12.03.2014 k svedeckej výpovedi splnomocneného zástupcu spoločnosti MC GOLD, spol. s r. o., p. S. N., o čom bol kontrolovaný daňový subjekt informovaný upovedomením o vypočutí svedka č. 9414401/5/772997/2014. Kontrolovaný daňový subjekt sa vypočutia svedka nezúčastnil a svoje právo klásť svedkovi otázky nevyužil.

50. Splnomocnený zástupca spoločnosti MC GOLD, spol. s r. o., p. S. N. poskytol správcovi dane dňa 12.03.2014 svedeckú výpoveď (zápisnica č. 9414401/5/937949/2014), pri ktorej k výkonu svojej funkcie v spoločnosti uviedol, že p. Emil Cigánek je jeho priateľ, on obchodoval s dovozom mäsa z ČR, spoločnosť HVH MIKRO, s. r. o. sa dostala do dlhov, tak s ňou skončil, nakontaktoval sa na p. Cigáneka s ponukou, či by nechcel pokračovať v obchodovaní tak ako on. Dátum, kedy mu udelil plnú moc si nepamätal, ale mal ju zaregistrovanú na Daňovom úrade Bratislava. Uvedeným spôsobom sa stal obchodným zástupcom spoločnosti MC GOLD, spol. s r. o. Prevažujúcou činnosťou spoločnosti bolo

obchodovanie s mäsom, hlavným odberateľom bola spoločnosť DIOS SLOVAKIA, s. r. o. Nakúpené mäso neskladovali, ale vozili ho do spracovateľských mäsových kombinátov. Ďalej obchodovali s DVD, kozmetikou, vínom, sanitou (sprchové kúty, toalety a umývadlá), tovar bol uskladnený v skladoch v Senici, areál bývalých kasární, patriacich p. Emilovi Cigánekovi. Splnomocnenie na zastupovanie spoločnosti MC GOLD, spol. s r. o. nezrušil, či to urobil p. Emil Cigánek nevedel uviesť.

51. Správca dane na základe zistených skutočností týkajúcich sa dodávateľskej spoločnosti MC GOLD, spol. s r. o., ako aj na základe vyjadrení kontrolovaného daňového subjektu skonštatoval, že dodanie tovaru uvedenou spoločnosťou nebolo v priebehu daňovej kontroly jednoznačne preukázané. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol skutočne v deklarovanom rozsahu aj týmto dodávateľom uskutočnený.

52. Správca dane kontrolou predložených dokladov zistil, že daňový subjekt si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil právo na odpočítanie dane podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o dani z pridanej hodnoty v sume 4.527,81 eura z faktúry č. 10121636 zo dňa 10.12.2012, v celkovej sume 13.588,08 eura, z toho základ dane v sume 11.323,40 eura a DPH v sume 2.264,68 eura a z faktúry č. 10121671 zo dňa 17.12.2012 v celkovej sume 13.578,79 eura, z toho základ dane v sume 11.315,66 eura a DPH v sume 2.263,13 eura, za dodávku pohonných hmôt, ktoré vystavil dodávateľ, spoločnosť LK IMPOEXPO, s. r. o., Vínárska 130/16, 926 01 Sered', IČO: 44 629 231, DIČ: 2022805972, IČ DPH: SK2022805972 (ďalej „LK IMPOEXPO, s. r. o.“).

53. Správca dane si v priebehu daňovej kontroly formou dožiadania č. 9414401/5/4941800/2013 zo dňa 05.11.2013, zaslaného miestne príslušnému správcovi dane spoločnosti LK IMPOEXPO, s. r. o., na Daňový úrad Trnava.

54. Z odpovede na dožiadanie, doručenej správcovi dane dňa 30.12.2013, vyplynulo, že spoločnosť na evidovanej adrese sídla nesídli, so správcom dane nekomunikuje, konateľom spoločnosti bol v kontrolovanom zdaňovacom období p. Ladislav Kížnanský, Spádová 4/1154, Sered'. Miestne príslušný správca dane požiadal o jeho predvedenie k ústnemu pojednávaniu OR PZ, ale pokus bol neúspešný. V spoločnosti LK IMPOEXPO, s. r. o. došlo dňa 25.02.2013 k zmene konateľa, kedy sa konateľom spoločnosti stal p. Patrisha Bozhidarova Tsuleva, občan Bulharskej republiky. Zároveň došlo aj k zmene sídla spoločnosti, na adresu Pezinok, Kollárova 2907.

55. Správca dane na základe zistených skutočností zaslal predvolanie na výsluch svedka S. N., splnomocnenému zástupcovi spoločnosti. Predvolanie, ktoré bolo adresované na adresu trvalého bydliska konateľa, sa vrátilo správcovi dane s poznámkou „adresát neznámy“, predvolanie zaslané na adresu prechodného bydliska konateľa spoločnosti sa vrátilo správcovi dane s poznámkou „zásielka neprevzatá v odbernej lehote“.

56. Konateľ spoločnosti sa dostavil k podaniu svedeckej výpovede, konanej dňa 12.03.2014 na základe opakovaného predvolania správcu dane. Kontrolovanému daňovému subjektu bolo konanie svedeckej výpovede oznámené, konania sa však nezúčastnil a svoje právo klásť svedkovi otázky nevyužil.

57. Správca dane ďalej zistil, že spoločnosť LK IMPOEXPO, s. r. o. nemala v predmete podnikania nákup a predaj pohonných hmôt, nebola registrovaná ako predajca pohonných hmôt v zmysle § 25b zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov ani ako platiteľ dane z motorových vozidiel, spoločnosť nemala zamestnancov a nedisponovala vybavením na prepravu pohonných hmôt. Správca dane na základe uvedených zistení a z obsahu predložených faktúr deklarujúcich predaj pohonných hmôt skonštatoval, že uvedené faktúry nie sú relevantným dôkazom o tom, že dodanie pohonných hmôt bolo uskutočnené, pretože v spoločnosti LK IMPOEXPO, s. r. o. neboli splnené podmienky umožňujúce nákup a predaj pohonných hmôt.

58. Správca dane v priebehu daňovej kontroly uskutočnil s kontrolovaným daňovým subjektom a jeho splnomocneným zástupcom dňa 28.05.2014 ústne pojednávanie, z ktorého spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 9414401/5/2263472/2014 (ďalej „zápisnica“). Daňový subjekt odpovedal pri ústnom

pojednávani na otázky správcu dane a k predloženým faktúram vystavených spoločnosťou MC GOLD, spol. s r. o. daňový subjekt uviedol, že faktúru prevzal od p. Cigánka, akým spôsobom objednával tovar si nepamätal, prepravu tovaru zabezpečil dodávateľ, spôsob úhrady tovaru si nepamätal. Na dôvody ukončenie spolupráce so spoločnosťou si nevedel spomenúť.

59. K faktúram vystaveným spoločnosťou LK IMPOEXPO, s. r. o. daňový subjekt uviedol, že nevie od koho, kedy a kde prijal faktúry, meno obchodného partnera si nepamätá, tovar pravdepodobne objednával telefonicky, pôvod tovaru nevie určiť, kvalitu nekontroloval, prepravu tovaru zabezpečoval dodávateľ, množstvo dodávanej nafty kontroloval na počítadle v cisterne, či mu boli predložené doklady, si nepamätal. Tovar mu odovzdával vodič, preberal ho on osobne alebo jeho zamestnanci.

60. Správca dane na základe uvedených skutočností uviedol, že nepochybuje o tom, že daňový subjekt pre svoju podnikateľskú činnosť, ktorou je medzinárodná kamiónová preprava, používal pohonné hmoty a náhradné diely na motorové vozidlá, avšak má pochybnosť o konkrétnom dodávateľovi tovarov, teda o tom, kto pohonné hmoty a náhradné diely skutočne dodal, kto uskutočnil ich prepravu, kto prijal úhrady za tovar a komu vznikla daňová povinnosť. Daňový subjekt počas výkonu daňovej kontroly nepreukázal, či tovar skutočne dodala spoločnosť, ktorá je uvedená na faktúrach ako dodávateľ, a teda či tovar dodal platiteľ dane z pridanej hodnoty, čiže nebola splnená podmienka práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 nadväzne na § 49 ods. 2 písm. a) zákona o dani z pridanej hodnoty, kedy 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.

61. Správca dane vykonal u daňového subjektu, ktorého predmetom podnikateľskej činnosti bola sprostredkovateľská činnosť, obchodná činnosť, reklamná a poradenská činnosť, prenájom strojov, prístrojov, dopravných zariadení, motorových vozidiel a ďalšie činnosti, kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2012, z ktorej vypracoval protokol č. 9414401/5/4209204/2014 zo dňa 12.09.2014. Na základe výsledkov kontroly vydal dňa 02.12.2014 rozhodnutie č. 9414401/5/5272934/2014, ktorým vyrubil daňovému subjektu rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 7.024,21 eura.

62. Voči tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom bolo rozhodnuté preskúmaným rozhodnutím žalovaného.

#### IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

63. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

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. 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.

68. 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.

69. 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.

70. Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

71. 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.

72. 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).

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

74. Úlohou správneho súdu pri preskúvaní 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.

75. 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.

76. Kasačný súd preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, a to najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe, a z

takto vymedzeného rozsahu či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

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

78. Účelom daňového konania je zistenie, či daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon č. 563/2009 Z. z. obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

79. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane.

80. 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 vecí čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

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

82. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná a akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

83. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva právny záver: „...dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že si nárok uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia

spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený...“.

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

85. Kasačný súd s poukazom na priložený administratívny spis, ako aj priebeh administratívneho konania nemal pochybnosti o tom, že predloženými listinnými dokladmi nebolo preukázanie dodanie pohonných hmôt od dodávateľa LK IMPOEXPO, s. r. o., ani dodanie náhradných dielov od spoločnosti MC GOLD, spol. s r. o., nakoľko predloženie listinných dokladov (faktúr) nie je ešte samo osebe dôkazom o dodaní tovaru a v konkrétnom prípade nebolo dodanie tovaru preukázané ani svedeckou výpoveďou svedka S. N..

86. Kasačný súd v danom prípade v plnom rozsahu odkazuje na nález Ústavného súdu SR č. k. I. ÚS 241/07-44, z ktorého vyplýva: „...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...“.

87. Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, napr. rozsudky SD EÚ vo veciach Teleos plc a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10). Možno preto určiť opatrenia, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby, uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom.

88. V tomto prípade teda správca dane mal právo preveriť realnosť dodávky, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Bolo na sťažovateľovi, aby predložil dôkazy svedčiacie o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného kontraktu a spôsob jeho prevedenia, ako i komunikácia s dodávateľom sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obchodov.

89. Najvyšší súd SR na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj na tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je aj to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie, ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak čini. Ak takéto vedomosti štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právo na ochranu a pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov, uvádzaných daňovým subjektom, sú oprávnené.

90. V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo. Už samotné zistenie skutočnosti, že dodávateľ nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky, pohyb finančných prostriedkov, nie je odzrkadlený v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o realnosti jeho dodávok.

91. 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 zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v daňovom priznaní.

92. Podmienky, uvedené v § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z., sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné plnenie sa viaže nárok na odpočet.

93. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, keďže to zákon neustanovuje ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu, ani pri dobromyseľnosti platiteľa prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužívateľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil.

94. Kasačný súd s poukazom na vyššie citované ust. § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. opätovne pripomína, že dôkazné bremeno, preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia, leží predovšetkým na daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady EÚ o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania (viď rozsudok zo dňa 29.04.2004 Gemeente Leusden a Holin Groep, C-487/01 a C-7/02, Zb. s. I. 5337, bod 76, ako rozsudok zo dňa 21.02.2006 Halifax, a i., C-255/02 Zb. s. I. 1609, bod 71).

95. V tomto smere preto dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočívala na daňovom subjekte - sťažovateľovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH dostatočným a vierohodným spôsobom preukázal.

96. Sťažovateľ v daňovom konaní neobjasnil ako prebiehala komunikácia medzi ním a dodávateľmi tovaru, ani nepreukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou, vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie obchodu, čo do osoby dodávateľa, nebude spochybnené.

97. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil, a žalovaný ustálil, podľa názoru kasačného súdu zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z. Z vykonaného dokazovania podľa názoru kasačného súdu je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom, predovšetkým vo svetle kontrolných zistení v rámci konkrétneho obchodného kontraktu, absentuje bez pochybnosti preukázané dodanie, čo oprávnené vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnených deklarovaných zdaniteľných plneniach, na základe ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočet, ako i vierohodnosti účtovnej evidencie žalobcu (§ 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z.).

98. Skutočnosť, ktorú sťažovateľ namietal v podanej kasačnej sťažnosti, že Krajský súd v Nitre sa predmetným rozsudkom odchýlil od ustálenej rozhodovacej praxe, pričom poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu SR, kasačný súd vyhodnotil ako nedôvodnú, nakoľko napadnutý rozsudok krajského súdu nie je v rozpore s rozhodnutiami, uvedenými sťažovateľom v kasačnej sťažnosti. Závery vyjadrené v uvedených rozhodnutiach vychádzali z iných skutkových zistení a týkali sa iných subjektov. Išlo o dodávky tovaru preukázateľne dodaného platiteľom DPH a nie je možné ich aplikovať na daný prípad.

99. Ďalšie skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybnil predmetný rozsudok Krajského súdu v Nitre, boli totožné s námietkami, ktoré namietal už v správnom konaní na tomto súde a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal. Nakoľko kasačný súd konštatoval, že kasačná sťažnosť neobsahuje žiadne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu, s poukazom na ust. § 461 SSP kasačnú sťažnosť zamietol.

100. Pre úplnosť kasačný súd uvádza, že v danom prípade je potrebné poukázať na rozhodovaciu činnosť tunajšieho súdu v obdobných veciach, napr. sp. zn. 6Sžfk/5/2016, 4Sžfk/1/2017, 5Sžfk/45/2017, 3Sžfk/33/2017, 3Sžfk/13/2018, 3Sžfk/32/2017.

101. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s ust. § 167 ods. 1 SSP a § 175 ods. 1 SSP tak, že sťažovateľovi ich náhradu nepriznal z dôvodu neúspechu v kasačnom konaní a žalovanému nárok na náhradu trov konania zo zákona nevyplýva.

102. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.