

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 4Sžfk/62/2017  
Identifikačné číslo spisu: 4015201040  
Dátum vydania rozhodnutia: 05.11.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:4015201040.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej a zo sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a Mgr. Viliama Pohančeniča, v právnej veci žalobcu: Miroslav Lanfer, Hlavná 137/67, Veľké Rypňany - Behynce, IČO: 33 128 472, zastúpeného: Beňo & partners advokátska kancelária, s.r.o., Nám. Sv. Egídia 93, 058 01 Poprad, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 873220/2015 zo dňa 12. júna 2015, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/239/2015-66 zo dňa 22. februára 2017, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/239/2015-66 zo dňa 22. februára 2017 z a m i e t a .

Kasačnému sťažovateľovi nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

### Odôvodnenie

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 873220/2015 zo dňa 12.06.2015, ktorým žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej len „správca dane“) č. 9414401/5/5197513/2014/Ges zo dňa 26.11.2014 o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za obdobie máj 2012 v sume 4.444,- € podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len „daňový poriadok“).

1.2 Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyplýva, že jeho úlohou bolo posúdiť správnosť postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty u žalobcu za zdaňovacie obdobie máj 2012 v sume 4.444,-€ (ako rozdielu medzi nadmerným odpočtom uplatneným žalobcom v daňovom priznaní, t. j. - 9.689,72 € za vyššie uvedené zdaňovacie obdobie a vlastnou daňovou povinnosťou žalobcu zistenou správcom dane, t. j. 5.245,72 € pri daňovej kontrole vykonanej u žalobcu v roku 2013 a 2014) a zistiť, či daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci

vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení záveru, že žalobca nespĺnil zákonom stanovené podmienky pre vznik nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

1.3 K nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty krajský súd uviedol, že zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z.“) stanovil pre dokazovanie tohto nároku 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/ zákon č. 222/2004 Z. z. Vzhľadom na ľahkú zneužitelnosť 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.

1.4 Krajský súd mal za to, že z ust. § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z. z. jednoznačne vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu, čo znamená, že žalobca by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade dodávky tovaru, (služby), ktorý mal nakúpiť, alebo ktorý mu mali dodať ním deklarovaní vyššie označení dodávateľa len v prípade, ak by pri tomto tovare (službe) vznikla dodávateľom daňová povinnosť. Podľa názoru súdu správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, a to vyžiadaním si listinných dokladov, výsluchom žalobcu a svedkov, resp. i preverovaním v spoločnostiach, ktoré mali byť v zdaňovacom období máj 2012 dodávateľmi žalobcu.

1.5 V preskúmvanej veci, i vzhľadom na námietky žalobcu, súd považuje za potrebné uviesť, že uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu a odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege podľa ust. § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, ale je iba právom platiteľa tejto dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu, ktorý je platiteľom dane. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužitelná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi, čo žalobca nesporne nepreukázal. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre. Faktúry a dodacie listy, ktoré predložil žalobca obsahovali popis zdaniteľného plnenia (stavebné práce, náhradné diely na auto pohonné hmoty a pod.), ktoré je však nepreskúmateľné bez predloženia napríklad dokladov o vykonaní stavebných prác, kto ich vykonával, kedy, či ich vykonával deklarovateľ alebo jeho subdodávateľ a ktorý a pod. Tieto dôkazy sa odvíjajú od druhu poskytnutej služby (tovaru) a konkrétneho dodávateľa. Jednoznačne však treba pričítať na ťarchu žalobcu tú skutočnosť, že žiadnym spôsobom si neoveroval svojho dodávateľa. 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 deklarovaneho 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 deklarovaneho obchodu medzi ním a deklarovateľom.

1.6 Žalobca okrem iného v žalobe namietal, že rozhodnutie žalovaného vychádza z nesprávneho a výlučne jednostranného hodnotenia dôkazov, ak správca dane prijatie zdaniteľných plnení od spoločnosti NAROKO s.r.o. neuznal. Žalobca pritom poukazuje na to, že správcovi dane predložil všetky dôkazy o prijatých zdaniteľných obchodoch od spoločnosti NAROKO s.r.o., a to faktúry, dodacie listy a výpisy z účtu o zaplatení faktúr. Krajský súd k tomu uvádza, že správca dane vykonal dokazovanie a v zmysle oprávnení mu daných daňovým poriadkom, preveroval všetky daňové transakcie, t. j. dodanie tovaru u žalobcom deklarovaneho dodávateľa, ktoré boli predmetom kontrolovaného zdaňovacieho obdobia podľa Protokolu, a to jednak dožiadaním na Daňový úrad Trenčín, ktorým bolo zistené, že spoločnosť NAROKO s.r.o. nie je v mieste sídla kontaktná. Súčasná konateľka O., ktorú správca dane vypočul ako svedka, uviedla a aj listinnými dôkazmi preukázala, že jej bol odcudzený občiansky preukaz, čo oznámila na polícii (dňa 13.04.2012) a následne zistila, že je zapísaná ako konateľka spoločnosti NAROKO s.r.o., a to v dôsledku zneužitia jej občianskeho preukazu. Bývalý konateľ Q. síce potvrdil dodanie tovaru a služieb žalobcovi, vystavenie faktúr a ich zaplatenie, ale bližšie sa k spolupráci vyjadriť nevedel. Okrem

toho Q. sa vo svojej výpovedi nevedel vyjadriť k dodávke tovaru, nevedel predložiť žiadne dôkazy o obchodoch so žalobcom, kde sa kontaktoval s E., s ktorým mal jednať. Odvolával sa iba na to, že všetko je v papieroch, ktoré odovzdal O. a na podrobnosti obchodov si nepamätal.

1.7 Táto spoločnosť - NAROKO s.r.o. nemala v predmete podnikania nákup a predaj pohonných hmôt, nebola evidovaná ako predajca pohonných hmôt podľa zákona č. 98/2004 Z. z. a príslušný colný úrad spoločnosť neevidoval túto spoločnosť s prideleným identifikačným číslom a miestom prevádzky. Taktiež šetrením bolo zistené, že tento dodávateľ žalobcu nemal technické vybavenia na prepravu pohonných hmôt, ani evidovaných žiadnych zamestnancov.

1.8 Pri preverovaní dodania žalobcom deklarovaného tovaru od dodávateľa GARAX s. r. o., správca dane zistil, že dodanie tovarov (pneumatiky) žalobcovi týmto dodávateľom nebolo preukázané a ani samotný dodávateľ (daňový subjekt) nepreukázal realnosť nadobudnutia deklarovaných zdaniteľných plnení, čo je rozhodujúce pre uznanie odpočtu dane z pridanej hodnoty. Konateľka spoločnosti I. sa na predvolanie správcu dane nedostavila, i keď doručenie predvolania mala vykázané a podľa oznámenia Obvodného oddelenia PZ SR Bratislava Petržalka - juh zo dňa 11.03.2014 nemohla byť ani predvedená. Je možné iba konštatovať, že konateľka tejto spoločnosti s daňovými orgánmi nespocoľpracovala a neposkytla im súčinnosť pri dokazovaní, aby preukázala realnosť daňových transakcií v zmysle zákonných podmienok, t. j. zákona o DPH a zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, podľa ktorého účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi (§ 6 ods. 1, § 10). Bývalý konateľ spoločnosti D. bol dňa 28.01.2014 vypočutý správcom dane, avšak tento iba uviedol, že spoločnosť nemala zamestnancov, obchodnú činnosť - nákupy a predaje náhradných súčiastok na autá robil sám, podrobnosti si nepamätá lebo účtovné doklady odovzdal novému konateľovi, ktorého meno si tiež nepamätal. Na základe jeho výpovede teda nebolo možné konštatovať, že deklarované daňové transakcie pre žalobcu, podľa predložených faktúr, boli i reálne uskutočnené ním ako daňovým subjektom v zmysle podmienok zákona o DPH.

1.9 Správca dane uskutočnil v priebehu daňovej kontroly so žalobcom pojednávanie dňa 28.05.2014, na ktorom ho vyzval, aby sa vyjadril k dokladom vystaveným zo strany dodávateľských spoločností a ku konkrétnym obchodom s týmito spoločnosťami. Žalobca vo svojom vyjadrení k protokolu poukázal na to, že správca dane mal pri výkone daňovej kontroly k dispozícii všetku dokumentáciu a nesúhlasil s konštatovaním správcu dane, že neboli splnené podmienky práva na odpočítanie dane. Niet pochyb o tom, že by žalobca nebol o týchto zisteniach a výsledkoch dokazovania oboznámený, čo vyplýva zo zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 16.07.2014 a správca dane vyslovil pochybnosti o predložení dokladov a konštatoval, že neboli splnené podmienky práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o dani z pridanej hodnoty, pričom opätovne žalobcu vyzval, aby sa k zisteným skutočnostiam vyjadril, resp., aby svoje tvrdenia preukázal.

1.10 Základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane je, aby sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo a aby boli splnené vecné a časové podmienky na odpočítanie dane v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. V daňovom konaní, pri výkone daňovej kontroly správcom dane, bolo vykonané rozsiahle dokazovanie dožiadanim na príslušné daňové orgány, vylúčením konateľa, predložením listín, preverovaním deklarovaných dodávateľov a pod. Podmienky uvedené v § 49 a nasl. (odpočítanie dane) zákona č. 222/2004 Z. z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže zákon to neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužitelnosť, aby platiteľ dane, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil v zákone o DPH.

1.11 Vychádzajúc z vyššie uvedeného teda súd dospel k záveru, že správca dane pri vykonávaní daňovej kontroly vychádzal z jednoznačných a presvedčivých dôkazov, svedeckých výpovedí a použil na to zákonné prostriedky, pričom dokazovaním zistený skutkový stav považoval súd za dostatočný a vyčerpávajúci. Odpočet DPH si žalobca uplatnil sám preto, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený tak, ako ho deklaroval v daňovom priznaní alebo v zmysle predložených

dokladov, ktoré preukazujú reálne uskutočnenie daňovej transakcie uvedenej na daňovom doklade (faktúra, doklady o úhrade a pod.), a to aj osobou uvedenou na týchto dokladoch, čo žalobca nevedel listinami preukázať, i keď ho zaťažuje dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z.

1.12 Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní, v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní. Aby daňové orgány mohli uvedenú zásadu realizovať, sú vybavené rozsiahlymi zákonnými právomocami, vychádzajúcimi zo zásady voľného hodnotenia dôkazov, zakotvenej v § 3 ods. 3 citovaného zákona. O takýto prípad v danej veci išlo a súd nezistil pochybenie v postupe oboch daňových orgánov, ani ich porušenie podľa Daňového poriadku, ako uvádza žalobca, pretože i správca dane má oprávnenie vykonať dokazovanie sám a voľba druhu dôkazného prostriedku závisí od otázky, ktorú treba, resp. správca dane potrebuje objasniť vzhľadom na predložené doklady k daňovému priznaniu príslušným daňovým subjektom a podaným vysvetlením daňového subjektu. Takto postupoval i správca dane v preskúmvanej veci, keď sa obrátil s konkrétnymi otázkami na vypočutých svedkov a zabezpečil si dôkazy cestou dožiadaných daňových úradov a pod. na verifikáciu tvrdení žalobcu v súvislosti s uplatneným nárokom na vyplatenie nadmerného odpočtu z deklarovaných listín viažucich sa na podané daňové priznanie v kontrolovanom zdaňovacom období.

1.13 V prejednávanej veci však žalobca neunesol dôkazné bremeno, resp. nepreukázal skutočnosti, ktoré by spochybňovali zákonnosť postupu, ako i rozhodnutia správcu dane a žalovaného. Nepreukázal reálne dodanie tovaru (služby) podľa predložených dokladov od ním označeného dodávateľa. Správca dane nad akúkoľvek pochybnosť zistil a listinnými dôkazmi preukázal, že ním deklarovaný dodávateľ podľa predložených dokladov, i keď nepoprel vystavenie faktúry a uskutočnenie obchodnej transakcie nepoprel, žiadnym relevantným dôkazom však nepreukázal spôsob uskutočnenia daňovej transakcie v zmysle zákona o dani z pridanej hodnoty a že mu vznikla daňová povinnosť daň priznať a odvieť podľa zákona o DPH. Úlohou správcu dane pri výkone daňovej kontroly nie je vyhľadávať dôkazy na preukázanie obchodných transakcií deklarovaných žalobcom podľa predložených daňových dokladov za príslušné kontrolované zdaňovacie obdobie, ale práve naopak tieto skutočnosti je povinný preukazovať daňový subjekt (žalobca).

1.14 Predloženie dokladov (faktúr, pokladničných dokladov, príp. i zmlúv) je len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane, ale nie je tým 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. Nestáčí predložiť riadne doklady so všetkými predpísanými náležitosťami, nakoľko takéto doklady, i keď riadne záúčtované, nemôžu byť podkladom pre uznanie nároku na odpočítanie dane.

1.15 Vzhľadom na vyššie uvedené, nemožno nepoznamenať, že daňový subjekt ako podnikateľ, ktorý podniká na základe živnostenského oprávnenia, má sa riadiť Ústavou SR a je povinný dodržiavať zákony, teda riadiť sa zákonom o DPH, zákonom o účtovníctve a ďalšími zákonmi vzťahujúcimi sa na predmet jeho podnikateľskej činnosti, a preto má nielen práva voči štátu (napr. právo na nadmerný odpočet), ale aj povinnosti. Je povinnosťou žalobcu ako podnikateľa, pokiaľ je platcom DPH, aby si tieto povinnosti osvojil, tieto dodržiaval a riadil sa uloženými povinnosťami podľa zákona. Toto jednoznačne vyplýva i z § 2 zákona č. 1 o Zbierke zákonov Slovenskej republiky, ako to uvádza žalovaný, že o všetkom, čo bolo v zbierke zákonov uverejnené, platí domnienka, že dňom uverejnenia sa stalo známym každému, koho sa to týka. Bolo povinnosťou žalobcu (daňového subjektu) zachovať zákonnosť postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia DPH.

1.16 Účelom zákona o DPH, ktorý transponoval Smernicu Rady EÚ č. 2006/112/ES z 28. 11. 2006, bolo upraviť vzťah daňového subjektu ako registrovaného platcu DPH k štátu stanovením povinností daňovému subjektu, ale určil i jasné pravidlá pri uplatnení si nároku na odpočet dane zo zdaniteľných

plnení ako základ tohto práva, teda stanovil hmotnoprávne podmienky podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH a zamedziť tak ľahkému zneužitiu tohto práva. Zákona o DPH vyžaduje preukázanie pôvodu a účel zdaniteľného plnenia dodaného v zmysle vystavenej faktúry pre odberateľa, ktorý si na základe nej uplatňuje nárok na odpočítanie dane vo vzťahu k štátu zmysle zákona o DPH. Nesplnenie hmotnoprávnych podmienok nie je možné odpustiť a zákonodarca vzhľadom na ľahkú zneužiteľnosť odpočtu DPH požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu zákonných podmienok uvedených v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (napr. rozsudok NS SR č. 6Sžf/53/2011).

1.17 S poukazom a na výsledky dokazovania vykonaného správcom dane je i súd toho názoru, že žalobcom deklarovanému dodávateľovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty, a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane. V tejto súvislosti súd poukazuje 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 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 dôvodný“.

1.18 Preverovaním žalobcom tvrdenej obchodnej transakcie, ktorá však musí spĺňať i atribúty daňovej transakcie podľa podmienok zákona o DPH, v kontrolovanom zdaňovacom období (máj 2012) na základe ním predložených dokladov správca dane zistil a správne konštatoval, že deklarovaná obchodná transakcia sa neuskutočnila tak, ako je to uvedené na faktúre, nakoľko v priebehu daňovej kontroly a ani vyrubovacieho konania žalobca okrem vyššie uvedených dokladov žiadnym spôsobom nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany deklarovaného dodávateľa 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 dodávateľa uvedeného na faktúre (napr. rozsudok č. 2 Afs 177/2006-61). Obchodný prípad, ktorý žalobca považuje za uskutočnené zdaniteľné plnenie a ku ktorému predložil doklady (faktúry, dodacie listy, doklady o zaplatení vystavených faktúr), nespĺňa atribúty daňovej transakcie podľa zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a žalobca nepreukázal kauzu právneho úkonu podľa prezentovaného zámeru.

1.19 Súd je 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. V tejto súvislosti súd dáva do pozornosti žalobcu, že z 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. Taktiež i po hmotnoprávnej stránke

vysvetlil podstatu podmienok uplatnenia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa ust. § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, pričom postupoval v súlade s ustálenou judikatúrou.

1.20 Za danej dôkaznej situácie potom treba prisvedčiť tvrdeniu správcu dane a žalovaného, že žalobca nepreukázal ním deklarovanú obchodnú transakciu (dodanie PHM od NAROKO s.r.o., dodanie pneumatík od Garax, s.r.o.) a súd nemohol vyhovieť námietkam žalobcu uvedených v žalobe a vo vyjadrení zo dňa 22.01.2016, najmä s uvedením niekoľkých rozhodnutí Najvyššieho súdu SR a ESD, ktoré sa týkajú napr. intrakomunitárneho dodania tovaru v rámci Spoločenstva.

1.21 Žalobca napr. poukazoval na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie 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), bez bližšej špecifikácii podobnosti s jeho prípadom v prejednávanej veci a súd je 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.

1.22 K rozsudku SD EÚ (druhá komora) vo veci C-273/11- Mecsek-Gabona Kft proti Nemzeti Adó és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága zo dňa 06.09.2012 (týka sa oslobodenia od dane), na ktorý poukazoval žalobca súd uvádza sa, že z tohto rozsudku vyplýva záver, že je úlohou členského štátu ustanoviť rozsah dôkazných prostriedkov na preukázanie realizácie zdaniteľného obchodu. Toto slovenský zákonodarca vykonal prostredníctvom ust. § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, keď stanovil podmienky oslobodenia od dane z pridanej hodnoty, pričom žalobcom deklarovaného dodania tovaru do Českej republiky sa týka ust. § 43 ods. 5 písm. c/ tohto zákona, nakoľko prepravu tovaru podľa predložených dokladov mal vykonať odberateľ. Je nepochybné, že SD EÚ vo veci Mecsek - Gabona tiež uviedol, že „ak platiteľ dane nespĺní povinnosti, ktoré mu ukladá vnútroštátny predpis o DPH v oblasti dokazovania oslobodenia dodania tovaru do iného členského štátu od DPH, nie je možné mu priznať oslobodenie od dane. Súdny dvor EÚ rozhodol, že článok 138 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby sa predávajúcemu zamietlo priznanie práva na oslobodenie od dane v prípade dodania tovaru v rámci Spoločenstva, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že tento predávajúci si nespĺnil povinnosti, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania“. Dôvodom pre nepriznanie oslobodenia dane z pridanej hodnoty v konkrétnom prípade bolo neunesenie dôkaznej povinnosti na strane žalobcu a nie nekontaktosť, resp. nespôlupráca so správcom dane zo strany zahraničného daňového subjektu.

1.23 K rozsudku Európskeho súdneho dvora z 27.09.2007 číslo C-409-04 vo veci Teleos plc. vs Commissioners of Customs & Excise súd zastáva zhodný názor, že uvedený rozsudok nie je možné aplikovať na preskúmané konanie z dôvodu, že predmetom konania pred Európskym súdnym dvorom bola prejudiciálna otázka podaná vnútroštátnym súdom Spojeného kráľovstva na základe podnetov ich daňových subjektov na vyriešenie podmienok oslobodenia od platenia DPH pri obchodoch realizovaných medzi dodávateľmi a odberateľmi v rámci krajín Európskeho spoločenstva. Uvedený rozsudok rieši prejudiciálnu otázku aplikácie vnútroštátneho práva Spojeného kráľovstva v nadväznosti na obchody - dodávky tovaru vnútri Spoločenstva, kedy podmienkou oslobodenia je fyzické opustenie územia členského štátu dodania preukázané dodávateľom a dôjde k nadobudnutiu práva nakladať s tovarom ako s vlastným na nadobúdateľa v inom členskom štáte Spoločenstva. Krajský súd je toho názoru, že podmienky režimu vyššie uvedenej kauzy nemožno porovnávať s podmienkami vnútroštátneho dodania tovaru v Slovenskej republike, vzniku zdaniteľného plnenia a vzniku práva odpočítať daň z tovaru alebo zo služby platiteľovi DPH podľa § 49 zákona o DPH, kedy podľa podmienok stanovených vnútroštátnou právnou úpravou zákona o DPH s prihliadnutím na dôkaznú povinnosť daňových subjektov vyplývajúcej z ustanovenia § 24 Daňového poriadku a oprávnenosť nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane preukazuje odberateľ.

1.24 K rozsudku ESD, ktorý tiež nemožno aplikovať v predmetnej právnej veci, vo veci Mahagében (C-

80/11 a C-142/11) súd uvádza, že súdny dvor pripomenul boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam, ktorý je uznaný a podporovaný Smernicou Rady 2006/112/ES. Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne. V predmetnej veci položené prejudiciálne otázky vychádzali z predpokladu, že zdaniteľné plnenie, ktoré zakladá nárok na odpočet dane, sa uskutočnilo tak, ako to vyplýva z príslušnej faktúry, a že faktúra obsahuje všetky údaje požadované smernicou 2006/112/ES. V predmetnej právnej veci však nebolo preukázané, žeby sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo, nebola teda splnená jedna z podmienok, za ktorých došlo k položeniu prejudiciálnej otázky vo veci Mahagében; zároveň v predmetnej právnej veci nebolo preukázané splnenie vecných a formálnych podmienok vzniku práva na odpočet dane upravené v smernici 2006/112/ES. Členské štáty sú povinné overovať daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné závierky a ostatné relevantné dokumenty (rozsudky Súdneho dvora Európskej únie zo 17. júla 2008 vo veci Komisia vs. Taliansko, C-132/06, Zb. s. I-5457, bod 37; z 29. júla 2010 Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, Zb. s. I-7639- bod 21; z 21. júna 2012 Mahagében, C-C-80/11, C 142/11, body 63, 64).

Každá zdaniteľná osoba je povinná viesť dostatočne podrobné účtovníctvo s cieľom umožniť uplatnenie dane z pridanej hodnoty a jej kontrolu daňovým orgánom. Určenie opatrení, ktoré možno požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností uvedeného prípadu vo veci samej (napr. i rozsudok NS SR sp. zn. 2Sžf/42/2012).

1.25 K ďalším námietkam žalobcu súd zaujal stavisko v predchádzajúcich častiach odôvodnenia rozsudku. Pokiaľ ide o námietky žalobcu týkajúce sa procesných pochybení správcu dane, súd je toho názoru, že z predloženého administratívneho spisu procesné pochybenia správcu dane nevyplývajú a s týmito námietkami sa súd vysporiadal v odôvodnení tohto rozsudku. Námietky žalobcu (nevyhotovenie úradného záznamu z telefonického hovoru, vyžiadanie si dokladov zamestnancom správcu dane, ktorý nebol poverený výkon daňovej kontroly u žalobcu, nevrátenie dokladov, zhodnosť výpovedí svedkov a zhodnosť protokolu v predmetnej veci s výpoveďami svedkov a protokolom vo veci daňovej kontroly u daňového subjektu Lanfer, s.r.o.) nemajú podľa názoru súdu žiadny vplyv na zákonnosť rozhodnutia správcu dane a žalovaného.

1.26 Pokiaľ ide o námietku žalobcu, že mu bolo znemožnené klásť svedkom otázky, je potrebné uviesť, že o toto právo sa pripravil sám žalobca, ktorý bol vždy upovedomený o tom, že budú vykonané výsluchy svedkov na pojednávaní, ale ani v jednom prípade sa týchto pojednávaní nezúčastnil. Z predloženého administratívneho spisu nie je možné zistiť, či dňa 22.01.2014 bola vykonaná ohliadka podnikateľských priestorov žalobcu (čo tvrdí žalobca v podanej žalobe), nakoľko sa o tom v spise nenachádza žiadny záznam a správca dane ani žalovaný na takýto dôkazný prostriedok ani nepoukazujú a nezdôvodňujú ním svoje rozhodnutia. Žalobca ani neuviedol, aký vplyv má nevyhotovenie úradného záznamu z vykonaného miestneho zisťovania (na ktoré sa ale daňové orgány ani neodvolávajú) na zákonnosť žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného, resp. zákonnosť postupu, ktorý vydaniu tohto rozhodnutia predchádzal. Na doplnenie súd uvádza, že nepriznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty v prípade dodávok tovaru správcu dane neodôvodnil nevykonaním prác, resp. nedodaním tovaru, ale spochybnil žalobcom predložené doklady o dodávke tovaru zo strany deklarovaných dodávateľov, čo súvisí so vznikom daňovej povinnosti u týchto dodávateľov a následne i s právom žalobcu na odpočítanie dane.

1.27 Z vyššie uvedených dôvodov je krajský súd toho názoru, že záver oboch správnych orgánov, ktorí urobili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade s i hmotnoprávnymi ustanoveniami vyššie citovaných zákonov. Súd nezistil, že by žalobou napadnuté rozhodnutie trpelo takými vadami, ku ktorým by musel prihliadnuť. Nezistil ani dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov vo veci samej, spolu so správnu citáciou dotknutých právnych predpisov uvedených v rozhodnutí žalovaného, ktoré je predmetom súdneho prieskumu, v spojení s rozhodnutím správcu dane (obe rozhodnutia tvoria jeden celok). Z vyššie uvedených dôvodov bolo potrebné rozhodnúť tak ako je uvedené vo výroku rozsudku a žalobu ako nedôvodnú podľa § 491 v spojení s § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. zamietnuť.

1.28 O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech (súd žalobu zamietol) nepriznal náhradu trov konania, a to s poukazom na ust. § 168 SSP, vychádzajúc z toho, že žalovaný v zásade nemá právo na náhradu trov konania a túto mu možno priznať len vo výnimočných prípadoch. O takýto prípad sa v predmetnej veci nejednalo a zo súdneho spisu ani nevyplýva, že by žalovanému v súvislosti s týmto súdnym konaním trov konania vznikli.

2.

2.1 Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci a navrhol, aby kasačný súd zrušil rozsudok Krajského súdu v Nitre a vec mu ďalšie konanie, pričom si uplatnil trov kasačného konania.

2.2 V dôvodoch kasačnej sťažnosti uviedol, že rozhodnutie krajského súdu je založené na nesprávnom posúdení veci - rozložení dôkazného bremena, keď ho súd v celom rozsahu určil žalobcovi ako daňovému subjektu v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku. Žalobca uviedol, že žalovaný spochybňoval dodanie tovaru odberateľovi NAROKO s.r.o., GARAX s.r.o., nakoľko preverovaním zistil, že uskutočnenie zdaniteľného obchodu sa reálne neuskutočnilo, pričom rozhodujúcou bola skutočnosť, že tieto daňové subjekty sa na adrese sídla nezdržujú, reálne tam nesídlia, resp. už boli z obchodného registra vymazané. Žalobca namietal, že „nekontaktnosť“ mu nemožno klásť za vinu. Mal za to, že dôkazy od neho vyžadované boli za mierou jeho technických, právnych ale aj zákonných možností, nakoľko nijakým spôsobom nevie ovplyvniť právnu existenciu jeho dodávateľov, resp. dodávateľov týchto dodávateľov. Žalobca mal za to, že rozhodnutiami príslušných orgánov verejnej správy, ktoré boli vydané na tom základe, že žalobca hodnoverným spôsobom nepredložil dôkazy, resp. že dostatočne nevysvetlil okolnosti, ktoré od neho požadoval žalovaný boli vydané v rozpore so zákonom, a preto existuje dôvod na ich zrušenie. Podľa žalobcu ho nemožno viniť za to, že s orgánom daňovej kontroly nespolupracoval a neposkytol takú súčinnosť, ktorá nebola v jeho technických aj právnych možnostiach a rovnako tak nie je možné od neho požadovať, aby zodpovedal za fyzickú a právnu existenciu právnických a fyzických osôb, ktoré boli časťou obchodného reťazca, ktorý predchádzal finálnej obchodnej transakcii, ktorá sa stala predmetom alebo časťou základu dane.

2.3 Žalobca konštatoval, že judikatúra 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, (rozhodnutie NS SR 8Sžf/5/2010). Žalobca mal za to, že prijal všetky opatrenia, ktoré od neho bolo rozumné požadovať.

2.4 Na podporu svojich tvrdení žalobca poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR 3Sžf 1/2011, 3Sžf/19/2010, 6Sžf/10/2012, 6Sžf/81/2013, 8Sžf/5/2010, 8Sžf/81/2013 a 3Sžf/8/2014, 36Sžf/1/2010, ktoré poukazujú na to, že k vyčerpaniu vlastného dôkazného bremena daňového subjektu dôjde, ak materiálne plnenie preukáže zodpovedajúcou faktúrou ako daňovým dokladom; a teda na preukázanie opaku znáša dôkazné bremeno aj dôkaznú núdzu správca dane. 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. Žalobca poukázal na iné konania vedené na krajskom súde, ktorých predmetom boli veci založené na rovnakých skutkových základoch; a o ktorých krajský súd rozhodol v prospech žalobcu, dôvodiac najmä prekročením miery dôkazného bremena, ktoré bolo kladené na žalobcu. Žalobca poukázal aj na judikatúru Súdneho dvora v spojených prípadoch C-354/03 a C-355/03 a C-484/03, vo veci C-273/11, vo veci C-409/04, C-484/03, spojené veci C 439/04 a C 440/04, vo veci C-285/11, v spojených veciach C-80/11 a C-142/11.

2.5 Podľa názoru žalobcu preukázanie práva na oslobodenie, resp. odpočet dane je podmienené len existenciou faktúry a v zmysle európskej legislatívy nemožno vyžadovať nič viac. V zmysle ustálenej

judikatúry sa počíta teda aj s takými prípadmi, kedy je zrejmé, že daňový subjekt sa stal obeťou daňového podvodu, no nie je možné považovať za spravodlivé takýto daňový subjekt postihovať. Žalobca mal za to, že vyčerpал svoju dôkaznú povinnosť - predložil všetky doklady, ktorými reálne disponoval a reálne disponovať mohol - účtovníctvo, účtovné doklady, faktúry, doklady o úhrade faktúr - na preukázanie opodstatnenosti nákladov, za ktoré v zmysle faktúry zaplatil; vystavenie predmetných faktúr ako aj dodanie predmetných plnení potvrdili svedkovia a to ich podpísanie a opečiatkovanie, ako aj to, že uvedené listiny sa nachádzajú v účtovníctve.

3.

3.1 Podaním zo dňa 04.07.2017 žalovaný uviedol, že sa v plnom rozsahu pridrižiava písomného vyjadrenia k žalobe a rozhodnutia žalovaného č. 873220/2015 zo dňa 12.06.2015, a navrhuje kasačnú sťažnosť zamietnuť ako nedôvodnú.

4.

4.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 SSP preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

4.2 Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, 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.

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

4.4 Podľa § 177 ods. 1 SSP správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

4.5 Podľa § 178 ods. 1 SSP žalobcom je fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá o sebe tvrdí, že ako účastník administratívneho konania bola rozhodnutím orgánu verejnej správy alebo opatrením orgánu verejnej správy ukrátená na svojich právach alebo právom chránených záujmoch.

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

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

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

4.9 Najvyšší súd Slovenskej republiky z predloženého spisového materiálu krajského súdu zistil, že žalobca sa žalobou doručenou Krajskému súdu v Nitre dňa 11.09.2015 domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného zo dňa 12.06.2015 č. 873220/2015 (zdaňovacie obdobie máj 2012), č. 820644/2015 zo dňa 10.06.2015 (zdaňovacie obdobie január 2012), č. 862644/2015 zo dňa 12.06.2015 (zdaňovacie obdobie február 2012), č. 872211/2015 zo dňa 12.06.2015 (zdaňovacie obdobie apríl 2012). Krajský súd uznesením zo dňa 05.10.2015 č. k. 11S/191/2015-82 vylúčil preskúmanie

rozhodnutia žalovaného zo dňa 12.06.2015 č. 873220/2015 (zdaňovacie obdobie máj 2012) na samostatné konanie.

4.10 Preskúmaným rozhodnutím č. 873220/2015 zo dňa 12.06.2015 žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 9414401/5/5197513/2014/Ges zo dňa 26.11.2014, ktorým bol žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty podľa ust. § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubený rozdiel tejto dane v sume 4.444,- € za zdaňovacie obdobie máj 2012.

4.11 Žaloba v predmetnej veci bola krajskému súdu podaná počas platnosti a účinnosti zákona č. 99/1963 Zb. Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“), ktorý v piatej časti upravoval problematiku súdneho preskúmania rozhodnutí orgánov verejnej správy. Tento zákon bol v časti týkajúcej správneho súdnictva s účinnosťou od 01.07.2016 nahradený Správnym súdnym poriadkom. Podľa § 491 ods. 1 SSP, ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

4.12 Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalobcu je rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/239/2015-66 zo dňa 22.02.2017, ktorým súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 873220/2015 zo dňa 12.06.2015, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky žalobcu sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

4.13 Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdenie, 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 s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia.

4.14 Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zistil, že správca dane dňa 10.10.2013 začal u žalobcu (v priestoroch daňového subjektu) s výkonom daňovej kontroly (poverenie zo dňa 11.09.2013), predmetom ktorej bola daň z pridanej hodnoty podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január - december 2012. Daňová kontrola bola súbežne začatá i v spoločnosti Lanfer, s.r.o., ktorej je E. jediným konateľom. Daňová kontrola bola začatá na základe výsledkov šetrení z medzinárodnej výmeny informácií s preverením nadobudnutia tovaru u daňového subjektu Ro- Truck, s.r.o. so sídlom Náměstí T.G. Masaryka 2392/17, Břeclav, DIK .cz 29274052, v ktorej je E. konateľom. V ten istý deň bola so žalobcom spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9414401/5/45926/22/2013/Ges., v ktorej uviedol, že prevažujúcim predmetom podnikateľskej činnosti v kontrolovanom období boli prepravné služby, mal 5 zamestnancov na pracovnú zmluvu, úhrady za nákup tovarov a služieb súvisiacich s predmetom podnikania vykonával väčšinou bezhotovostne. Dodávateľov i odberateľov mal z tuzemska i štátov v rámci Európskej únie (Rakúsko, Taliansko, Nemecko, Poľsko, Maďarsko). Daňová kontrola bola súbežne začatá i u právnickej osoby Lanfer, s.r.o., ktorej jediným konateľom je Miroslav Lanfer. Daňová kontrola bola začatá na základe výsledkov šetrení z medzinárodnej výmeny informácií (dožiadanie českého daňového úradu) s preverením nadobudnutia intrakomunitárneho tovaru u daňového subjektu Ro- Truck, s.r.o. so sídlom Náměstí T.G. Masaryka 2392/17, Břeclav, DIK .CZ 29274052 od daňového subjektu (iné zdaňovacie obdobie), v ktorej spoločnosti je konateľom tá istá osoba a to E..

4.15 V priebehu daňovej kontroly bolo vykonané dokazovanie týkajúce sa, okrem iného, i zdaňovacieho obdobia máj 2012, v ktorom si žalobca v daňovom priznaní uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty v sume 15.159,68 € z dodávateľskej faktúry č. 2012/5/20/1 (DPH 2300,- €) za dodanie tovaru (nákup PHM) od dodávateľa NAROKO s.r.o. Trenčín, Gen. M.R. Štefánika 373/11 a tiež odpočítanie dane z

pridanej hodnoty v sume 12.864,- € z dodávateľskej faktúry č. 2012/5/21/1 (DPH 2144,- €) za dodanie tovaru (nákup pneumatík), ktorú vystavil dodávateľ GARAX s. r. o. Bratislava (do 27.12.2013 Parková 45), Mlynarovičová č. 2471/11, Bratislava - Petržalka.

4.16 Správca dane vykonal šetrenie dožiadaním na miestne príslušný Daňový úrad Trenčín za účelom preverenia faktúr č. 2012/5/20/1 od daňového subjektu NAROKO s.r.o., a z odpovede (doručenej správcovi dane dňa 21.11.2013) mal za preukázané, že miestnym zisťovaním na adrese sídla spoločnosti NAROKO s.r.o. (M.R. Štefánika 373/11, Trenčín) daňový subjekt reálne nesídlí. Na uvedenej adrese mu bolo poskytované registračné sídlo a korešpondenčná adresa na základe podnájomnej zmluvy zo dňa 17.08.2011 uzavretej s poskytovateľom ZALOŽENIE-PREDAJ-S.R.O., s.r.o. Písomnosti správcu dane zasielané poštou daňovému subjektu NAROKO s.r.o. sa vracajú späť s poznámkou pošty „adresát neznámy“.

4.17 Daňový úrad Trenčín na dožiadanie správcu dane oznámil, že z iného konania zistil, že súčasná konateľka tejto spoločnosti O. nie je konateľkou spoločnosti NAROKO s.r.o. a na zmenu konateľa bol zneužitý jej občiansky preukaz, ktorý jej bol odcudzený v apríli 2012. Z uvedených dôvodov Daňový úrad Trenčín nevedel zabezpečiť doklady spoločnosti NAROKO s.r.o. a preveriť požadované skutočnosti na základe dožiadania správcu dane.

4.18 K odpovedi na dožiadanie boli pripojené listinné doklady - potvrdenie OO PZ Sereď o oznámení krádeže občianskeho preukazu O. zo dňa 13.04.2012; trestné oznámenie zo dňa 13.08.2012 podané O., v ktorom uviedla, že po krádeži dokladov zistila, že je vedená ako konateľka spoločnosti NAROKO s.r.o. podľa výpisu z obchodného registra, pričom nikdy nepodpisovala a nedala podnet na vytvorenie takejto spoločnosti. Doterajším majiteľom mal byť Q., ktorého nikdy nevidela a žiadne doklady o prevode spoločnosti nepodpisovala. O. E. bola vypočutá dňa 26.11.2012 Daňovým úradom Trenčín, uviedla, že nie je konateľkou spoločnosti NAROKO s.r.o. ani jej spoločníčkou. Jej doklady boli zneužitú na prepis spoločnosti.

4.19 Dňa 17.08.2011 bola uzavretá podnájomná zmluva medzi poskytovateľom: ZALOŽENIE-PREDAJ-S.R.O., s.r.o., so sídlom M. R. Štefánika 373/11, Trenčín a objednávateľom - spoločnosťou NAROKO s.r.o. s rovnakým sídlom. Predmetom zmluvy bolo oprávnenie objednávateľa využívať služby dodávané poskytovateľom, ktoré zahŕňujú poskytovanie registračného sídla a korešpondenčnej adresy na ul. M. R. Štefánika 373/11, Trenčín. Za spoločnosť NAROKO s.r.o. bola zmluva podpísaná konateľom Q. na dobu 12 mesiacov.

4.20 Správca dane vypočul dňa 25.02.2014 na ústnom pojednávaní svedka Q., bývalého konateľa spoločnosti NAROKO s.r.o., a to k priebehu zdaniteľných obchodov spoločnosti NAROKO s.r.o. so žalobcom. Svedkovi boli predložené k nahliadnutiu konkrétne faktúry (ich čísla sú jednotlivo uvedené v zápisnici). Potvrdil, že faktúry vystavil, opečiatkoval a podpísal. Uviedol, že účtovníctvo viedol on, spoločnosť bola platcom DPH. Všetky obchody zabezpečoval sám, nemal žiadnych zamestnancov, všetko sa riešilo zmluvami o dielo. Nevedel sa vyjadriť, aká bola prevažujúca podnikateľská činnosť spoločnosti, aké nákupy spoločnosť realizovala. Potvrdil, že za daňový subjekt - žalobcu vystupoval osobne E.. Svedok sa nevedel vyjadriť k podrobnostiam obchodov so žalobcom, odkiaľ tovar objedávali, nevedel doložiť žiadne doklady. Uviedol, že spoločnosť predal O..

4.21 Správca dane v podaní zo dňa 08.01.2014 požiadal miestne príslušného správcu dane Daňový úrad Bratislava o preverenia dodania tovaru náhradných dielov k nákladným autám (pneumatiky) spoločnosťou GARAX s.r.o. (dodávateľ žalobcu) podľa pripojenej faktúry č. 2012/5/21/1. Dožiadanie bolo bezúspešné (zo dňa 17. 01., 13. 02., 14. 03. 2014), nakoľko konateľka spoločnosti I. sa na predvolanie nedostavila a podľa oznámenia polície ju nebolo možné ani predviesť, čo bolo oznámené správcovi dane dňa 22.05.2014. Konateľka tejto spoločnosti sa nedostavila ani na pojednávanie k správcovi dane, i keď doručenie predvolania mala vykázané a podľa oznámenia Obvodného oddelenia PZ SR Bratislava Petržalka - juh zo dňa 11.03.2014 nemohla byť ani predvedená.

4.22 Daňový subjekt - spoločnosťou GARAX s.r.o., Parková 45, Bratislava je registrovaný ako platiteľ dane z pridanej hodnoty od 01.01.2012 a od 01.01.2013 s mesačným zdaňovacím obdobím bez registrácie banky. Spoločnosť nebola nikdy registrovaná na dani zo závislej činnosti, teda nemala nikdy zamestnancov. Podľa údajov z Obchodného registra dňom 28.12.2013 došlo ku zmene sídla spoločnosti na adresu Mlynarovičová 2471/11, Bratislava - Petržalka a zároveň došlo aj ku zmene konateľa. Novou konateľkou spoločnosti sa stala I., ktorá sa v priebehu krátkej doby stala konateľkou a spoločníčkou viacerých spoločností sídliačich na rovnakej adrese.

4.23 Dňa 28.01.2014 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní so svedkom D. (bývalý konateľ spoločnosti GARAX s. r. o.), ktorý uviedol, že spoločnosť nemala zamestnancov, robila obchodnú činnosť - nákupy a predaje náhradných súčiastok na autá. Prepravu tovaru zabezpečil on, mal požičané auto od kamaráta, jeho meno uviesť nevedel. Miesto vykladania a nakladania tovaru, ani meno obchodného partnera - dodávateľa ani odberateľa uviesť nevedel. Náhradné diely doviezol k A. do Behyniec, preberal ich asi skladník. Účtovné doklady odovzdal v nákupnom centre v Bratislave novému konateľovi, ktorého meno uviesť nevedel.

4.24 S výsledkami daňovej kontroly bol žalobca oboznámený dňa 28.05.2014 a opakovane dňa 16.07.2014, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní za účasti splnomocneného zástupcu žalobcu O., ktorá uviedla, že sa k zisteným skutočnostiam budú vedieť vyjadriť bližšie po nahliadnutí do spisu a doložia doklady k spoločnosti NAROKO s.r.o. a GARAX s.r.o. Žalobca sa vyjadril k nákupu pohonných hmôt a uviedol, že prevádzkuje kamiónovú dopravu a v roku 2012 disponoval vozovým parkom s počtom 5 motorových vozidiel. Tovar asi objednal telefonicky, bol mu dodaný do dodávateľom v cisterne do Behyniec, kde PHM prečerpali, doklad o množstve nevie preložiť, náklady na dopravu znášal dodávateľ, faktúry boli zaplatené asi na účet. Ako dôkaz spotreby pohonných hmôt nakúpených od preverovaných spoločností uviedol, že ak by nemal k dispozícii pohonné hmoty, neboli by motorové vozidlá schopné najazdiť 560 000 km. Žalobca predložil internú evidenciu pohonných hmôt bez predloženia relevantných dôkazov týkajúcich sa dodávateľa. Ku skutočnostiam zisteným u ďalších spoločností sa splnomocnený zástupca žalobcu nevyjadril.

4.25 Dňa 12.09.2014 bol spísaný protokol z daňovej kontroly, v ktorom je okrem iného popísané vykonané dokazovanie správca dane vo vzťahu k spoločnosti NAROKO s.r.o. a GARAX s.r.o. tak, ako je uvedené vyššie. Správca dane skonštatoval, že na základe šetrení zistil, že v rámci preverovaného reťazca obchodov „dodávateľa“ sa jedná o obchodníka - NAROKO s.r.o. bez dokladov, povolenia na nákup a predaj pohonných hmôt, registrácie ako predajca PHM podľa § 25b zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja. Správca dane nepochybuje, že daňový subjekt pre svoju podnikateľskú činnosť, ktorou je medzinárodná kamiónová preprava, používa pohonné hmoty a náhradné diely do motorových vozidiel, avšak má pochybnosť o dodávateľovi, teda o tom, kto pohonné hmoty a náhradné diely skutočne dodal, kto uskutočnil ich prepravu, kto prijal úhrady za tovar a službu (stavebné práce, odťah motorového vozidla a pod.), 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 (službu) 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 DPH, kedy platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

4.26 Žalobca bol vyzvaný výzvou zo dňa 12.09.2014, aby sa vyjadril k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly (ktorý mu bol spolu s výzvou doručený dňa 26.09.2014), na čo reagoval podaním (doručené správcovi dane dňa 17.10.2014), v ktorom sa vyjadril k jednotlivým dodávkam a dodávateľom od rôznych spoločností, ktoré boli predmetom daňovej kontroly (spoločnosti NAROKO s.r.o., Garax, s.r.o.). K dodávkam od spoločnosti NAROKO s.r.o. žalobca uviedol, že od tejto spoločnosti nakúpil rôzny tovar ako napr. náhradné diely, stavebný materiál, motorovú naftu a prijal služby stavebné práce, zemné práce, ktoré sú uvedené na faktúrach v protokole o daňovej kontrole za kontrolované zdaňovacie obdobia v roku 2012. Ku každej dodávke vystavila spoločnosť NAROKO s.r.o. vystavila faktúry a žalobca vystavené faktúry uhradil v hotovosti alebo prevodom na bankový účet

dodávateľa. Správca dane mal k dispozícii všetku dokumentáciu k predmetným dodávkam od tejto spoločnosti. K dodávkam od spoločnosti NAROKO s.r.o. splnomocnený zástupca uviedol iba informácie o počte motorových vozidiel, najazdených kilometrov, výške tržieb a množstva nakúpených PHM.

4.27 Správca dane dňa 25.11.2014 vyhotovil zápisnicu o ústnom pojednávaní vo veci prerokovania pripomienok k protokolu č. 9414401/5/4209204/2014, tohto sa za žalobcu zúčastnila splnomocnená osoba O.. K obchodnom so spoločnosťou NAROKO s.r.o. a Garax, s.r.o. zopakovala rovnaké tvrdenia, aké boli uvedené v písomnom vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly.

4.28 Správca dane vydal dňa 26.11.2014 rozhodnutie č. 9414401/5/5197513/2014 Ges, ktorým podľa ust. § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 4.444,- € za zdaňovacie obdobie máj 2012 ako rozdiel medzi daňou vyrubenou daňový priznaním - 9.689,72 € a daňou zistenou správcom dane a nepriznal daňovému subjektu uplatnený nadmerný odpočet z predloženej faktúry. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie.

4.29 Podľa § 2 ods. 1 písm. b/ zákona č. 222/2004 Z. z. predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

4.30 Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. (v znení do 30.09.2012) dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnuteľné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehnuteľné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

4.31 Podľa § 19 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z. z. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. 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. 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.

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

4.33 Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa 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.

4.34 Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

4.35 Podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je

odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

4.36 Podľa § 43 ods. 4 zákona č. 222/2004 Z. z. Oslobodené od dane je premiestnenie tovaru zdaniteľnej osoby z tuzemska do iného členského štátu na účely jej podnikania (§ 8 ods. 4 <.), ak by dodanie tohto tovaru pre inú osobu bolo oslobodené od dane podľa ods. 1.

4.37 Podľa § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4. Platiteľ je povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiou faktúry, a

a) ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ inou osobou, prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia,

b) ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, písomným potvrdením prijatia tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou,

c) ak prepravu tovaru vykoná odberateľ, písomným vyhlásením odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu,

d) inými dokladmi, ako napríklad zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar.

4.38 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.

4.39 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.

4.40 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, 2)

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.

4.41 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.

4.42 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.

4.43 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.

4.44 Podľa § 63 ods. 1 daňového poriadku ukladať povinnosti alebo priznať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak

tento zákon neustanovuje inak. Podľa ods. 2 citovaného ustanovenia rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak. Podľa ods. 5 cit. ustanovenia rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhom a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

5.

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

5.2 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 ustanovenie § 461 SSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil 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 týmto sa kasačný súd stotožňuje s v celom rozsahu.

5.3 Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

5.4 Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, 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 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.

5.5 Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 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 zistenia 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. 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, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť záver 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.

5.6 V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekt - žalobcovi (§ 28 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 42 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý

disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dne 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 odôvodnenia 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.“

5.7 Najvyšší súd mal 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 viedol dokazovanie s cieľom preveriť realnosť obchodov deklarovovaných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav vecí tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zamerával sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

5.8 Najvyšší súd je názoru, že žalobca predložil správcovi dane iba faktúry, ktorými fakturoval odberateľovi dodávky tovaru a nespĺnil podmienky uvedené v ust. § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. Správca dane v priebehu daňovej kontroly preveroval dodanie tovaru, deklarovaneho žalobcom na predložených účtovných dokladoch u dodávateľa, v spoločnosti NAROKO s.r.o. Konateľkou spoločnosti mala byť p. IF.. Z jej vyjadrenia vyplynulo, že konateľkou spoločnosti sa stala na základe podvodu (odcudzený občiansky preukaz). V skutočnosti konateľkou spoločnosti nikdy nebola, a preto účtovnými dokladmi spoločnosti nedisponuje. Doklady spoločnosti nepredložil správcovi dane ani bývalý konateľ spoločnosti p. Q., pretože ich už tiež nemal k dispozícii. Správca dane neuznal žalobcovi odpočítanie dane z dôvodu, že dodanie tovaru nebolo zo strany spoločnosti NAROKO s.r.o. preukázané relevantnými dôkazmi a nie z dôvodu, že spoločnosť nemala v predmete podnikania nákup a predaj pohonných hmôt. Uvedenú skutočnosť správca dane uviedol iba v rozhodnutí na podporu svojich tvrdení. Vyjadrenie p. Q. nepreukazuje uskutočnenie zdaniteľného plnenia, nakoľko jeho vyjadrenie bez predloženia účtovných dokladov nemá vypovedaciu schopnosť. Správca dane ani žalovaný netvrdia, že k uskutočneniu zdaniteľného plnenia nemohlo dôjsť, ale na preukázanie uplatneného nároku na odpočítanie dane nepostačuje to, že bývalý konateľ dodávateľskej spoločnosti poskytnú správcovi dane vyjadrenie, že obchod sa uskutočnil. Deklarované uskutočnenie zdaniteľného plnenia musí byť ako žalobcom, tak aj dodávateľom spoločnosťou NAROKO s.r.o. preukázané aj predložením listinných dôkazov, čo v danom prípade nebolo zrealizované. Konateľ spoločnosti NAROKO s.r.o., p. Q., aj napriek tomu, že vo svojej výpovedi dodanie tovaru žalobcovi potvrdil, túto skutočnosť relevantným spôsobom nepreukázal. Na uplatnenie nároku na odpočítanie dane je nevyhnutné, aby prijaté plnenie bolo skutočne zrealizované, čo v danom prípade nebolo žalobcom ani jeho obchodným partnerom preukázané. Žalobca je povinný preukázať svoje tvrdenia, že tovar mu dodala spoločnosť uvedená na daňových dokladoch, pretože v zmysle § 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. Nakoľko v danom prípade nebol vznik daňovej povinnosti u dodávateľa preukázaný, žalobcovi v zmysle citovaného ustanovenia nevznikol nárok na odpočítanie dane.

5.9 K potvrdeniu dodávky spoločnosťou GARAX, s.r.o. najvyšší súd uvádza, že správca dane predvolal k podaniu svedeckej výpovede bývalého konateľa spol. GARAX s.r.o. p. D., ktorý vo svojej výpovedi potvrdil, že predložené faktúry vystavil, opečiatkoval aj podpísal, priznanie k dani z pridanej hodnoty však spracovávala osoba, ktorej meno si nepamätal. Svedok ďalej uviedol, že spoločnosť nemala zamestnancov, v prípade potreby si prenajímala ľudí, ktorých nikde neevidovala, mená si nepamätal. Obchody uskutočňoval sám alebo osoba, ktorej meno si tiež nepamätal, k obchodným partnerom uviedol, že si nepamätá meno žiadneho obchodného partnera, či už dodávateľa alebo odberateľa ani kto preberal tovar. K odovzdávaniu faktúr a ich úhrade uviedol, že si nepamätá ako prebiehalo odovzдание faktúr, ani meno komu ich odovzdal. K účtovným dokladom spoločnosti uviedol, že tieto odovzdal novému majiteľovi, na meno si tiež nespomenul. Najvyšší súd uvádza, že napriek tomu, že konatelia spoločnosti vo svojich výpovediach potvrdili vystavenie faktúr, vzhľadom na skutočnosť, že nepredložili

listinné dôkazy, preukazujúce ich tvrdenia, nemožno ich vyjadrenia považovať za dôkazy preukazujúce uskutočnenie zdaniteľných plnení v prospech žalobcu. Správca dane nemôže v prípade, že dodávateľské spoločnosti nedisponujú dokladmi, preukazujúcimi uskutočnenie zdaniteľných plnení skonštatovať, že k nim preukázateľne došlo a žalobcovi vzniklo právo na odpočítanie dane. Správca dane uskutočnil v priebehu daňovej kontroly so žalobcom dňa 28.05.2014 ústne pojednávanie, pri ktorom vyzval žalobcu, aby sa vyjadril k dokladom vystaveným dodávateľskými spoločnosťami, k priebehu ich vzájomnej obchodnej spolupráce a aby v lehote do 14 dní predložil doklady, týkajúce sa kontrolovaného zdaňovacieho obdobia. Keďže dôkazné bremeno znáša žalobca bolo jeho povinnosťou preukázať svoje tvrdenia relevantnými dôkazmi. Pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane je nevyhnutné, aby prijaté plnenie bolo v skutočne zrealizované, čo v danom prípade nebolo žalobcom ani jeho obchodnými partnermi preukázané. Žalobca bol povinný preukázať, že zdaniteľné plnenie bolo uskutočnené spoločnosťami uvedenými na predložených účtovných dokladoch, pretože nárok na odpočítanie dane vzniká iba v prípade, že tovar alebo služba mu bola dodaná platiteľom dane, ktorému vznikla z dodania tovaru alebo služby daňová povinnosť.

5.10 Najvyšší súd poukazuje na okolnosť, že okrem vystavenej faktúry nevedel sťažovateľ žiadnym iným spôsobom preukázať reálny základ pre jej vystavenie. Správca dane v priebehu daňovej kontroly preveroval uskutočnenie zdaniteľných plnení nielen z formálnej stránky, ale preveroval tiež, či boli zdaniteľné obchody reálne uskutočnené, a to preverovaním vykonávaným v dodávateľskej spoločnosti.

5.11 Základným princípom výberu dane z pridanej hodnoty ako všeobecnej nepriamej dane je, že podnikateľ musí byť plne zbavený ťarchy DPH zaplatenej v cene prijatých tovarov a služieb určených na uskutočnenie zdaniteľných obchodov podliehajúcich DPH. V danom prípade na základe uvedených dôvodov nebolo bez pochyb preukázané, že žalobca zaplatil DPH z reálne prijatého plnenia od platiteľa DPH, teda, že bol uvedený základný princíp dodržaný.

5.12 Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom, predovšetkým vo svetle kontrolných zistení v rámci konkrétneho obchodného kontraktu absentuje bez pochybností preukázané dodanie, čo oprávnene vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení, na základe ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočet, ako i o vierohodnosti účtovnej evidencie žalobcu (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní).

6.

6.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky má za to, že rozhodnutie krajského súdu žalovaného a správcu dane obsahuje všetky zákonom požadované náležitosti, žalovaný pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona a logického uvažovania, všetky dôkazy zhodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Z týchto dôvodov kasačnú sťažnosť zamietol podľa § 461 SSP, keďže po jej preskúmaní zistil, že nie je dôvodná.

6.2 O náhrade trov kasačného konania najvyšší súd rozhodol podľa § 170 písm. a/ SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalobca v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania zo zákona neprislúcha, preto žalobcovi právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

#### **Poučenie:**

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