

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/32/2017
Identifikačné číslo spisu: 4015201026
Dátum vydania rozhodnutia: 03.07.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:4015201026.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej a z členov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a Mgr. Viliama Pohančenika v právnej veci sťažovateľa (predtým žalobcu): Progress Trade, s.r.o., so sídlom Podzáhradná 52/1298, Hurbanovo, IČO: 35 933 038, právne zastúpeného advokátskou kanceláriou Tomášek & partners, s. r. o., so sídlom Rožňavská 2, Bratislava proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 774898/2015 zo dňa 8. júna 2015, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/228/2015-75 zo dňa 7. septembra 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/228/2015-75 zo dňa 7. septembra 2016 z a m i e t a.

Sťažovateľovi 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 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 774898/2015 zo dňa 8. júna 2015, ktorým podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej len „správca dane“) č. 9410402/5/5152162/14/BeD zo dňa 24. novembra 2014. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane vyrubil žalobcovi na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie marec 2010 rozdiel v sume 12.758,71 €.

1.2 Krajský súd v Nitre v odôvodnení napadnutého rozsudku konštatoval, že medzi účastníkmi konania bol sporný výklad citovaných ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v rozhodujúcom období (ďalej len „zákon o DPH“), konkrétne či žalobcovi vznikol nárok na uplatnenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie marec 2010 pri ním tvrdenej dodávke

kukurice od dodávateľa ISIAH, s.r.o., deklarovanej na faktúre č. 210021 zo dňa 15.03.2010.

1.3 Krajský súd v Nitre uviedol, že zákon o DPH ustanovuje hmotnoprávne podmienky, na ktorých 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 dane, bol schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované v daňovom doklade, teda v tomto konkrétnom prípade vo vyššie špecifikovanej faktúre zo dňa 15.03.2010 za mesiac marec 2010, ktorá mala byť podľa tvrdení žalobcu vystavená dodávateľom tovaru, t. j. spoločnosťou ISIAH, s.r.o.

1.4 Z ustanovenia § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH 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 od ním deklarovaneho dodávateľa, t.j. spoločnosti ISIAH, s.r.o. len v prípade, ak by pri tomto tovare vznikla uvedenému dodávateľovi daňová povinnosť. Za účelom preverenia uvedených skutočností vykonal správca dane podľa názoru Krajského súdu v Nitre dokazovanie v potrebnom rozsahu, a to vyžiadaním listinných dokladov, výsluchom konateľov žalobcu, svedkov, resp. i preverovaním spoločnosti ISIAH, s.r.o.

1.5 V priebehu daňovej kontroly žalobca predložil správcovi dane faktúru č. 210021 zo dňa 15.03.2010 vystavenú dodávateľom, spoločnosťou ISIAH, s.r.o., ktorá mu mala dodať tovar (vo faktúre bližšie nešpecifikovaný) podľa dodacieho listu č. 210021 na základe objednávky (bližšie nešpecifikovanej), a to dňa 15.03.2010, v cene 79.909,81 € (z toho daň z pridanej hodnoty v sume 12.758,71 €). Žalobca predložil aj dodací list vystavený deklarovateľom dňa 15.03.2010, na ktorom je uvedený druh tovaru kukurica v množstve 404,21 ton a 227,62 ton, cena 79.909,81 € (z toho DPH 12.758,71 € a cena bez DPH 67.151,10 €).

1.6 Krajský súd v Nitre zdôraznil, že predloženie uvedených dokladov predstavuje iba jednu z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, pričom tým ešte nie je preukázaná realita a realizácia obchodnej transakcie, nakoľko technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad 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.

1.7 Vychádzajúc z údajov obsiahnutých v administratívnom spise, Krajský súd v Nitre označil postup správcu dane, spočívajúci v snahe preveriť dodanie tovaru u žalobcom deklarovaneho dodávateľa, resp. u jeho bývalého konateľa (T. D.) a súčasnej konateľky (M. N.) za správny, pričom správca dane podľa názoru krajského súdu využil všetky zákonom ustanovené možnosti na zabezpečenie ich účasti na pojednávaní, vrátane toho, že požiadal príslušné oddelenie polície o predvedenie T. D. a o vykonanie ústneho pojednávania a vypočutie M. N. iadal príslušného správcu dane podľa miesta jej trvalého pobytu, s tým, že o zabezpečenie jej účasti na pojednávaní je potrebné požiadať príslušné oddelenie polície. Napriek uvedenému postupu nebolo možné zabezpečiť účasť menovaných osôb ako svedkov na pojednávaní a nebolo zistené ani miesto ich súčasného pobytu, odkiaľ by mohli byť predvedení na pojednávanie.

1.8 K tvrdeniu žalobcu, že v prípade dodávky od spoločnosti ISIAH, s.r.o. sa jednalo o „statickú dodávku“, Krajský súd v Nitre uviedol, že takýto charakter dodávky nezbavuje žalobcu povinnosti preukázať jej skutočnú realizáciu, najmä ak sa jedná o dodávku v reťazci (čo uviedol žalobca v podanej žalobe) kupujúcich a predávajúcich spoločností. I v prípade „statickej dodávky“ je potrebné preukázať existenciu dodávky tovaru, jeho pôvod, okolnosti uskutočnenia dodávky od deklarovaneho dodávateľa a následne i okolnosti dodania tovaru ďalšiemu odberateľovi, 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 realitu deklarovanej dodávky.

1.9 V tejto súvislosti považoval Krajský súd v Nitre za dôležité zdôrazniť, že existenciu žalobcom deklarovanej dodávky kukurice nepreukazovali ani ním predložené doklady o skladovej evidencii, nakoľko žalobca nemal vlastné ani prenajaté skladové priestory, v ktorých by bolo možné skladovať tovar v množstve 404,21 tony a 227,62 tony, pričom takéto priestory nemala ani spoločnosť ISIAH, s.r.o. ako dodávateľ tovaru. Žalobca v podaní zo dňa 09.10.2012 uviedol názvy a sídla dodávateľov, prvovýrobcov, u ktorých mal byť tovar skladovaný v ich vlastných alebo prenajatých skladových priestoroch, pričom v ďalšom podaní zo dňa 15.04.2013 uviedol, že nakládka kukurice mala byť v Lenartovciach a v Tomášikove a subjekt nepoznajú. Nakládku kukurice v týchto miestach nepotvrdil ani A. D..

1.10 S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcom dane dospel Krajský súd v Nitre k obdobnému záveru, ako daňové orgány, a to 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 krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/63/2011 zo dňa 28. júna 2012, ako aj na rozsudok sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 78/2011 zo dňa 23. februára 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“.

1.11 Povinnosťou daňového subjektu uplatňujúceho si odpočítanie dane z pridanej hodnoty v daňovom konaní je preukázanie reálnej existencie 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 tvrdenej obchodnej transakcie v mesiaci marec 2010 na základe ním predložených dokladov správca dane zistil a konštatoval, že deklarovaná obchodná transakcia sa neuskutočnila tak, ako je to uvedené na faktúre č. 210021 zo dňa 15.03.2010, nakoľko v priebehu daňovej kontroly a ani vyrubovacieho konania žalobca náležitým spôsobom nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany deklarovaného dodávateľa, ako základnej podmienky pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane.

1.12 Krajský súd v Nitre konštatoval, že 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 (faktúru a dodací list vystavené dodávateľom žalobcu, faktúry a dodacie listy vystavené žalobcom pre jeho odberateľov - spoločnosť CEREА spol. s r.o., IMPEX Trade, s.r.o. a AGROPEX s.r.o., skladovú evidenciu, resp. doklady o úhrade faktúr), nespĺňa atribúty daňovej transakcie podľa zákona o DPH a žalobca nepreukázal kauzu právneho úkonu podľa prezentovaného zámeru. Uvedené znamená, že v daňovom ani v súdnom konaní žalobca nepreukázal, že ním predložené doklady zodpovedajú reálnemu plneniu. Krajský súd ďalej uviedol, že ak má ísť o daňový doklad spôsobilý na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí ho vyhotoviť platiteľ tejto dane, t.j. osoba, ktorá atribúty platiteľa tejto dane spĺňa (vznikla jej povinnosť zaplatiť daň z pridanej hodnoty a súčasne táto reálne uskutočnila zdaniteľné plnenie). V predmetnej veci je potrebné zdôrazniť, že sám žalobca v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania tvrdil, že za dodávateľa konal A. (ktorý i potvrdil, že faktúru a dodací list vystavil), pričom ale nebolo preukázané, či a na základe čoho bol tento oprávnený konať za dodávateľa. Žalobca taktiež tvrdil, že nakúpený tovar ďalej dodal svojim vyššie označeným odberateľom, o čom predložil faktúry, dodacie listy a ďalšie ním vyhotovené a bližšie nešpecifikované doklady, na ktorých je okrem iného uvedené evidenčné číslo vozidiel a návesov, ale nie je tam uvedený prepravca, ani meno vodiča. Vo svojich

odpovediach na výzvy správcu dane žalobca uvádzal, že vozidlá na miesto nakládky posielal odberateľ a nevie, komu vznikli náklady na prepravu, pričom nedisponuje označením prepravcov a neuviedol ani mená vodičov, napriek tomu, že ho správca dane k tomu opakovane vyzýval. Uvedené tvrdenia žalobcu, ako i ďalšie vyššie uvedené zistenia správcu dane jednoznačne sponchybujú žalobcom deklarované dodanie tovaru od spoločnosti ISIAH, s.r.o. a jeho následné dodanie deklarovaným odberateľom.

1.13 Bolo povinnosťou žalobcu v prípade, že si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty (pri tovare, ktorý mu mala dodať spoločnosť ISIAH, s.r.o. a ktorý mal žalobca dodať svojim odberateľom), aby preukázal skutočnú existenciu zdaniteľného plnenia, vrátane prepravy tohto plnenia. Je povinnosťou každej zmluvnej strany, aby sa pri úprave obchodných vzťahov odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov. 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 deklarovaným dodávateľom. S poukazom na uvedené, je potom podľa názoru krajského 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.

1.14 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 o DPH, 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 zneužívateľná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi, čo žalobca nesporne nepreukázal. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre.

1.15 Krajský súd v Nitre mal za to, 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 krajský súd zdôraznil, 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) vyplýva, že 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 zákona o DPH, pričom postupoval v súlade s ustálenou judikatúrou.

1.16 K žalobným námietkam žalobcu Krajský súd v Nitre uviedol, že po oboznámení sa s obsahom predloženého administratívneho spisu dospel k záveru, že v priebehu daňovej kontroly ani následného vyrubovacieho konania žalobca neunesol dôkazné bremeno svojho tvrdenia o deklarovanej obchodnej transakcii s dodávateľom, t. j. so spoločnosťou ISIAH, s.r.o. Dôkazné bremeno bolo jednoznačne na strane žalobcu, nakoľko skutočnosť vymezená v ust. § 49 ods. 2 písm. a/ a v ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení však nemožno vyvodit' dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa, resp. dodávateľových subdodávateľov, pričom v tejto súvislosti žalobca poukazyval na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn.

3 SŽf 1/2011 zo dňa 15. marca 2011. Na tomto mieste však krajský súd považoval za potrebné zdôrazniť, že žalobca bol priamo účastný ním deklarovaného zdaniteľného plnenia (dodávka kukurice) ako odberateľ a takýto subjekt nemá možnosť obhajovať sa nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie a bolo jeho povinnosťou zachovať zákonnosť tohto postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia dane z pridanej hodnoty (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5SŽf/94/2014 zo dňa 29. februára 2016). V predmetnej veci teda dôkazná povinnosť neprešla na správcu dane, nakoľko táto je v daňovom konaní primárne na strane žalobcu, ktorý má povinnosť svoje tvrdenie o deklarovanej obchodnej transakcii i náležite preukázať, čo bolo žalobcovi v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania správcom dane v súlade so zákonom i umožnené, keď bol opakovane vyzývaný, aby označil dôkazy a predložil doklady preukazujúce existenciu zdaniteľného obchodu, pri ktorom si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

1.17 Krajský súd v Nitre považoval za absurdnú požiadavku žalobcu na výsluch svedkov - vodičov motorových vozidiel za situácie, keď neuviedol ani mená a adresy týchto svedkov, neuviedol ani to, kto bol ich zamestnávateľom v období, keď mala byť preprava vykonaná. Daňové konanie je ovládané zásadou prejednávajúcou, nie vyhľadávajúcou, čo znamená, že bolo povinnosťou žalobcu označiť svedkov, ktorých navrhoval vypočuť a v prípade, ak by si žalobca túto povinnosť splnil, nastupovala by povinnosť správcu dane týchto svedkov predvolať a vypočuť. V prípade deklarovaných odberateľov (spoločnosť CEREA spol. s r.o., IMPEX Trade, s.r.o. a AGROPEX s.r.o.) žalobca opakovane uvádzal, že vozidlá na miesto nakládky posielal odberateľ a nevie, komu vznikli náklady na prepravu, pričom nedisponuje označením prepravcov. Krajský súd v tejto súvislosti uviedol, že podľa predložených listinných dokladov (faktúr a dodacích listov) mal byť žalobca v obchodnom vzťahu s vyššie označenými odberateľmi a bolo výlučne jeho povinnosťou ako dodávateľa, aby označil a predložil dôkazy o preprave tovaru k jeho odberateľom alebo na nimi označené miesto, vrátane dôkazov o prevzatí tovaru konkrétnym prepravcom na prepravu s uvedením mena vodiča, dôkazov o vykonaní konkrétnej prepravy a o prevzatí tovaru odberateľom. Za takejto dôkaznej situácie a neunesenia dôkazného bremena na strane žalobcu nemožno zo žiadneho ustanovenia daňového poriadku vyvodiť povinnosť správcu dane zisťovať totožnosť vodičov, ktorí mali prepravu vykonať, ako sa toho domáhal žalobca v podanej žalobe.

1.18 Žalobca v priebehu celého konania nepredložil žiadny dôkaz o tom, že preprava tovaru - kukurice bola skutočne vykonaná (odkiaľ a kam), kto ju dojednal, vykonal a zaplatil, ale vo svojich písomných podaniach uvádzal, že „predpokladáme, že odberateľ by mal disponovať označením prepravcov“. V predmetnej veci žalobca deklaroval ako odberateľov spoločnosť CEREA spol. s r.o., IMPEX Trade, s.r.o. a AGROPEX s.r.o. a svedok A. D. uviedol, že v prípade dodávok od spoločnosti ISIAH, s.r.o. zabezpečovala prepravu táto spoločnosť od subjektov: Veľká Ryba s.r.o., LKW Marko alebo Marko LKW a je dosť možné, že to zabezpečoval Expres Slovakia. Správca dane urobil dopyt na tieto spoločnosti (odberateľov žalobcu) s výzvou, aby oznámili údaje o preprave dodávok tovarov deklarovaných spoločnosťou žalobcu a ďalej urobil dopyt na spoločnosti Veľká ryba, spol. s r.o., MARKO LKW s.r.o., Express Group, a. s. (predtým Express Slovakia "Medzinárodná preprava a.s.") s výzvou, aby oznámili, čo vykonávali prepravu v prospech spoločnosti ISIAH, s.r.o. S poukazom na tvrdenia žalobcu a svedka A. D. ohľadne vykonávania prepravy sa podľa názoru Krajského súdu v Nitre jednalo o legitímne a správne otázky a žalobná námietka žalobcu, že správca dane nesprávne a nekompetentne formuloval otázku na prepravné spoločnosti, pretože podľa jeho tvrdenia „prepravcovia tovaru boli v zmluvnom vzťahu buď s odberateľmi žalobcu, alebo v prípade, ak prepravu objednávali dodávateľia, tak objednávali na český subjekt“, nie je dôvodná.

1.19 Krajský súd v Nitre poukázal na skutočnosť, že dopytom na vyššie označené spoločnosti neboli zistené žiadne údaje, resp. okolnosti týkajúce sa prepravy tovaru a dokonca niektoré spoločnosti vykonanie prepravy výslovne popreli, teda vykonanie prepravy tovaru nebolo žiadnym spôsobom preukázané. Žalobca nepredložil a neoznačil žiadne dôkazy ani na preukázanie svojho tvrdenia v podaní zo dňa 09.10.2012 o tom, že prepravu pre neho v roku 2010 vykonávali spoločnosti METEOR d.o.v. - R. R., ST OMEGA s.r.o. a R. S. - ALTRANZ, resp. že ostatné prepravy zabezpečovali odberatelia alebo

ich odberatelia, prípadne dodávateľa alebo ich dodávateľa a spôsob prepravy je uvedený na dodávateľských faktúrach. Neunesenie vlastnej dôkaznej povinnosti nemôže žalobca obhajovať tým, že správca dane nekompetentne formuloval otázky a nevyužil svoje kompetencie, keď nezistil totožnosť vodičov, ktorí prepravu vykonali, v dôsledku čoho potom podľa tvrdenia žalobcu nebol dostatočne zistený skutkový stav. Odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2010 nebolo žalobcovi uznané z dôvodu, že žalobca nepredložil a neoznačil žiadne dôkazy preukazujúce reálny obsah faktúry a reálne dodanie tovaru od spoločnosti ISIAH, s.r.o., v dôsledku čoho bolo potom spochybnené i žalobcom deklarované následné dodanie tovaru jeho odberateľom, pričom žalobca tieto pochybnosti v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania neodstránil.

1.20 K žalobnej námietke týkajúcej sa zisťovania pohybu 268 vozidiel, ktoré mali vykonávať prepravu tovaru u Národnej diaľničnej spoločnosti, a.s., resp. spoločnosti SkyToll, a.s. Krajský súd v Nitre uviedol, že ani pohyb vozidiel po spoplatnených úsekoch ciest nepreukazuje dodanie tovaru - kukurice žalobcom deklarovaným odberateľom.

1.21 Za nedôvodnú považoval Krajský súd v Nitre taktiež námietku žalobcu ohľadne hodnotenia svedeckej výpovede A. zo strany správcu dane. Žalovaný sa s touto námietkou žalobcu v dôvodoch svojho rozhodnutia riadne vysporiadal a dostatočne ozrejmil svoje stanovisko k predmetnej výpovedi tohto svedka, pričom túto vyhodnotil osobitne i v kontexte s ďalšími vykonanými dôkazmi. Výsluchom A. D. jednoznačne nebolo preukázané deklarované dodanie kukurice zo strany spoločnosti ISIAH, s.r.o. pre žalobcu v marci 2010 (v tom čase nebol ani konateľom tejto spoločnosti) a žalobca ani nepreukázal jeho oprávnenie konať za túto spoločnosť. Vzhľadom na existenciu ďalších vyššie uvedených pochybností, potom na základe tejto svedeckej výpovede nemožno konštatovať, že žalobca nakúpil kukuricu od spoločnosti ISIAH, s.r.o. a následne predal spoločnosti CEREAL spol. s r.o., IMPEX Trade, s.r.o. a AGROPEX s.r.o.

1.22 Pokiaľ žalobca v podanej žalobe poukazyval na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie (rozsudok C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Electronics, C-484/03 Bond House) a rozsudok Najvyššieho súdu SR (sp. zn. 3 Sžf 1/2011), krajský súd mal za to, 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 predloženej faktúry a v kontrolovanom zdaniteľnom období.

1.23 S poukazom na vyššie uvedené dospel Krajský súd v Nitre k záveru, že správca dane a žalovaný zistili skutkový stav veci správne a v dostatočnom rozsahu, pričom tento vychádzal nielen z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale predovšetkým zo zistení, že týmto dokladom absentuje materiálny podklad. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať k nim stanovisko, čo i využil a na svojich procesných právach nebol žiadnym spôsobom poškodený. Záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH, pričom súd nezistil ani žiadne procesné pochybenia daňových orgánov, na ktoré by musel prihliadať.

2.

2.1 Proti rozsudku Krajského súdu v Nitre podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby kasačný súd rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/228/2015-75 zo dňa 7. septembra 2016 zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného č. 774898/2015 zo dňa 8. júna 2015 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Nitra č. 9410402/5/5152162/14/Beď zo dňa 24. novembra 2014 zruší a vec vráti na ďalšie konanie, alternatívne aby rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/228/2015-75 zo dňa 7. septembra 2016 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, a to z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. h/, g/ a f/ SSP.

2.2 Žalobca v podanej kasačnej sťažnosti označil rozhodnutie Krajského súdu v Nitre za nesprávne. Ako jediný a základný dôvod vedúci krajský súd k zamietnutiu žaloby označil žalobca skutočnosť, že spoločnosti ISIAH, s.r.o. nevznikla daňová povinnosť na DPH a z uvedeného dôvodu nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane. Predmetná skutočnosť tvrdená správcom dane a žalovaným ohľadom vzniku daňovej povinnosti spoločnosti ISIAH, s.r.o. je podľa názoru žalobcu nepreukázaná a zároveň je to argument, s ktorým žalobca nemá ako bojovať. Z uvedeného dôvodu považuje žalobca za potrebné za účelom preukázania tejto skutočnosti vrátiť vec do daňového konania na ďalšie dokazovanie, to znamená vyhovieť kasačnej sťažnosti žalobcu a zrušiť napadnuté rozhodnutie.

2.3 Žalobca zároveň uviedol, že podozreniu, že daňové orgány zistili, že spoločnosti ISIAH, s.r.o. vznikla daňová povinnosť nasvedčuje aj skutočnosť, že bolo vedené trestné konanie protP. pod sp. zn. 5T/43/20 15 na OS BA I, ktoré pravdepodobne začalo na podnet správcu dane, keď zistil, že vznikla daňová povinnosť. A. bol dňa 25.01.2016 rozsudkom sp. zn. 5T/43/2015 právoplatne uznaný za vinného zo spáchania pokračujúceho zločinu neodvedenia dane a poistného mimo iných aj z predmetnej faktúry vystavenej žalobcovi č. 210021 (FD310/10) dňa 15.03.2010. Obvinený A. D. existenciu (aj tejto konkrétnej) dodávky potvrdil, neodvedenie dane priznal a momentálne už vykonáva trest.

2.4 V zmysle vyššie uvedeného bolo súdom OS BA I rozhodnuté, že dodávateľ mal povinnosť DPH odvieť a z toho vyplýva, že žalobca mal právo túto daň odpočítať. Žalobca mal za to, že neexistuje teda pochybnosť, že dodávateľovi vznikla povinnosť na DPH a žalobcovi právo na odpočítanie, preto je v tomto smere rozsudok Krajského súdu v Nitre jasne nezákonný, pričom možno konštatovať, že vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci v zmysle § 440 ods. 1 písm. g/ SSP.

2.5 K dodávke tovaru žalobca uviedol, že v predmetnej veci prebehla takzvaná statická dodávka, t.j. bez prepravy. V jednom momente sa uskutočnil reťazec zmien vlastníkov tovaru, čiže od spoločnosti X (dodávateľ spoločnosti ISIAH, s.r.o.) cez ISIAH, s.r.o., cez žalobcu tovar skončil u niektorého z odberateľov žalobcu (CEREA spol. s r.o., IMPEX Trade, s.r.o. a AGROPEX s.r.o.) alebo až ich odberateľov. V skutočnosti sa uskutočnila len jedna preprava tovaru od spoločnosti X ku konečnému odberateľovi. Túto prepravu žalobca podrobne označil konkrétnym EČV vozidlá aj návesu. Ak bola teda preukázaná dodávka na určitej časti tohto reťazca (od žalobcu odberateľom), potom je nevyhnutne preukázaná celá dodávka, keďže ide o neoddeliteľnú obchodnú transakciu. V prípade statickej dodávky, keď kúpa tovaru a jeho predaj prebehnú v tom istom momente ipso facto musí ísť o totožný tovar.

2.6 V súvislosti so spochybnením oprávnenia A. konať za spoločnosť ISIAH, s.r.o. zo strany Krajského súdu v Nitre žalobca uviedol, že správca dane ani žalovaný toto jeho oprávnenie v daňovom konaní nijakým spôsobom nespochybnovali, pričom v tomto smere nebolo realizované žiadne dokazovanie. V prípade, že mal krajský súd pochybnosti týkajúce sa oprávnenia p. D. konať v mene deklarovaného dodávateľa, mal rozhodnutie žalovaného zrušiť a vec vrátiť na ďalšie dokazovanie.

2.7 Žalobca zároveň zdôraznil, že spornú faktúru nevystavoval A. D. ako dodávateľ, ale spoločnosť ISIAH, s.r.o., ktorá je platiteľom DPH, čo vyplýva aj z verejnej evidencie platiteľov na internete. Žalobca mal obchodný vzťah s dodávateľom, od ktorého nakúpil tovar a bola mu doručená faktúra, ktorú nemal dôvod spochybňovať a nemal ani dôvod spochybňovať, či je dodávateľ platiteľom DPH. Predmetnú faktúru (kúpnu cenu za tovar) aj s DPH mal žalobca povinnosť zaplatiť bez ohľadu na to, kto ju podpísal/vystavil.

2.8 Posúdenie dôkaznej situácie v súvislosti s výsluchom konateľov dodávateľa (p. D. a p. N.) zo strany žalovaného a následne aj krajského súdu označil žalobca za nezákonné. Krajský súd v Nitre postupoval podľa názoru žalobcu opačne ako mal, keď v dôsledku nedostatočného objasnenia skutkového stavu rozhodol v neprospech žalobcu. Výpočutie svedkov, na ktorých žalobca nemá dosah, musí zabezpečiť správca dane ako orgán verejnej moci s donucovacím aparátom, o čo sa síce pokúsil, ale nedostatočne.

2.9 Žalobca konštatoval, že správca dane a žalovaný porušili povinnosti vyplývajúce im z § 24 daňového poriadku, keď nedbali na to, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo

najúplnejšie a nepreukázali skutočnosti, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. V daňovom konaní nebol dostatočne zistený skutkový stav zo zavinenia správcu dane a žalovaného a tento nezákonný postup vyústil do uloženia povinnosti žalobcovi. Aplikácia postupu "v pochybnostiach na neprospech" je absolútne neprípustná a to najmä vo verejnom práve, kde subjekty žalobca - žalovaný (resp. správca dane) nemajú rovnocenné postavenie, lebo je na jednej strane súkromnoprávny subjekt a na druhej orgán verejnej moci s donucovacou autoritou.

2.10 V súvislosti s navrhovaným výsluchom prepravcov žalobca poukázal odôvodnenie kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku, v ktorom krajský súd označil požiadavku žalobcu na výsluch svedkov - vodičov motorových vozidiel za situácie, keď neuviedol to, kto bol ich zamestnávateľom v období, keď mala byť preprava vykonaná, za absurdnú. Krajský súd ďalej uviedol, že žalobca si nesplnil povinnosť označiť svedkov a že bolo výlučne jeho povinnosťou ako dodávateľa, aby označil a predložil dôkazy o preprave tovaru k jeho odberateľovi alebo na nim označené miesto, vrátane dôkazov o prevzatí tovaru konkrétnym prepravcom na prepravu. Krajský súd označil za správnu otázku správcu dane na odberateľov žalobcu, aby oznámili, či vykonávali prepravu v prospech spoločnosti ISIAH, s.r.o.

2.11 Správca dane vykonal jediné, a to že zaslal list prepravným spoločnostiam, v ktorom formuloval otázku nekompetentne a nesprávne, keď sa pýtal, či daní prepravcovia vykonávali prepravu pre spol. ISIAH, s.r.o., resp. spol. HK Speed, S.r.o. a GYMO s.r.o. (teraz MALASZ s.r.o.) (dodávateľa žalobcu) a nech označia osobné údaje vodičov kamiónov. Žalobca správcu dane upozornil, že prepravcovia boli v zmluvnom vzťahu buď s odberateľmi žalobcu alebo v prípade, že prepravu objednávali dodávateľa, tak objednávali na český subjekt. Teda logicky odpoveď prepravcov musela byť, že prepravu pre označené spoločnosti- dodávateľov (spol. ISIAH, s.r.o. resp. spol. HK Speed, s.r.o. a GYMO s.r.o.) nevykonávali. Správca dane sa s touto odpoveďou uspokojil, nevyužil svoje kompetencie na zistenie totožnosti vodičov a paradoxne vyzýval žalobcu na označenie ich osobných údajov. Osobnými údajmi vodičov prepráv, ktoré nezabezpečoval žalobca, žalobca nedisponuje a disponovať nesmie. Tieto osobné údaje je oprávnený získať len správca dane na základe svojich kompetencií v rámci vedenia dokazovania od príslušných prepravných spoločností. Túto svoju kompetenciu nie je správca dane oprávnený prenášať na kontrolovaný daňový subjekt.

2.12 Žalovaný sa napriek tomu, že sám uložil správcovi dane povinnosť vypočítať daných svedkov, uspokojil rovnako ako krajský súd, s alibistickým a nezákonným prístupom správcu dane, ktorý nevyvinul dostatočné úsilie a nevyužil svoje autoritatívne kompetencie, aby zistil totožnosť týchto svedkov a zabezpečil ich výsluch. Nezákonný postup správcu dane, potvrdený žalovaným je opäť pričítaný na neprospech žalobcu - daňového subjektu. Týmto postupom správca dane spolu so žalovaným znemožnili žalobcovi výkon práva vyplývajúceho z ust. § 25 ods. 4 daňového poriadku.

2.13 Žalobca považoval svoju požiadavku na výsluch vodičov za legitímnu, pričom podľa jeho názoru zároveň dostatočne presne označil, koho žiada vypočítať. Vzhľadom na skutočnosť, že s prepravcami nebol v priamom zmluvnom vzťahu, nemohol disponovať ich osobnými údajmi a bolo práve úlohou správcu dane, aby zistil mená konkrétnych vodičov uskutočňujúcich prepravu. Žalobca zároveň zdôraznil, že žalovaný rovnako ako aj krajský súd nebrali na zreteľ skutočnosť, že sa jednalo o statickú dodávku tovaru. Požiadavka krajského súdu na predloženie dôkazov o preprave k odberateľovi žalobcu, vrátane dôkazov o prevzatí tovaru konkrétnym prepravcom na prepravu s uvedením mena vodiča, dôkazov o vykonaní konkrétnej prepravy a o prevzatí tovaru odberateľom, bola vzhľadom na charakter dodávky úplne neprimeraná a je prejavom nepochopenia skutkového základu celej posudzovanej transakcie.

2.14 Žalobca zároveň namietal nesprávnosť postupu správcu dane, ako aj Krajského súdu v Nitre, ktorí nebrali do úvahy zásadný dôkaz v podobe potvrdenia Národnej diaľničnej spoločnosti o pohybe nákladných vozidiel prepravujúcich tovar od dodávateľa k odberateľovi v čase zodpovedajúcom údajom uvedeným v prílohách faktúr preverovaných dodávok tovaru. Po získaní tohto dôkazu zaujal krajský súd nepochopiteľne stanovisko, že potvrdenie Národnej diaľničnej spoločnosti, že "dané vozidlá užívali vymedzené úseky ciest v požadovanom období" obsahuje iba údaje o pohybe palubnej jednotky, t.j. nie

vozidiel ako takých. Podľa názoru žalobcu je zrejmé, že takéto hodnotenie dôkazu bolo účelové, pričom uvedený postup nemá nič spoločné so zásadou voľného hodnotenia dôkazov, jednalo sa skôr o svojvôľu a nezákonný postup orgánu verejnej moci, ktorý hodnotil dôkazy nie v súlade so zásadami zákona a logického myslenia, ale tak ako mu vyhovuje, čiže vo svoj prospech.

2.15 V súvislosti s neunesením dôkazného bremena žalobca uviedol, že dodanie tovaru preukázal svojim účtovníctvom, dodávateľskými faktúrami, dodacími listami, kúpnyimi zmluvami, dokladmi o úhrade dodávateľských faktúr, svedeckými výpoveďami dodávateľov, svedeckou výpoveďou konateľa žalobcu. Žalobca tiež preukázal, že dodaný tovar ďalej predal, a to odberateľskými faktúrami, dodacími listami potvrdenými odberateľmi tovaru, kúpnyimi zmluvami, dokladmi o úhrade predaného tovaru. Taktiež preukázal prepravu tovaru potvrdením Národnej diaľničnej spoločnosti o pohybe jednotlivých kamiónov. Každú jednu dodávku tovaru žalobca spároval, každú dodávku mal správca dane a žalovaný presne stotožnenú dôkazmi o dodaní, o preprave a o následnom predaji odberateľovi. Žalobca preukázal, že všetko, čo mu bolo dodané ďalej predal. Žalovaný ani správca dane nepredložili jediný dôkaz opaku, nespochybnili dôkazy v prospech žalobcu inak ako iba tvrdením, že sú dôkazy žalobcu nedostatočné alebo že na ne neprihliadajú.

2.16 Žalobca na podporu svojich tvrdení poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ako aj na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 a sp. zn. 6Sžf/10/2012, z obsahu ktorých vyvodil, že dôkazné bremeno nezaťažuje platiteľa dane bezhranične, pretože po adekvátnom splnení dôkaznej povinnosti platiteľom dane prechádza dôkazné bremeno na správcu dane. Žalobca vyčerpal svoje dôkazné bremeno v úplnosti. Za akékoľvek ďalšie dôkazy, či už listinné alebo svedecké výpovede na strane dodávateľov/odberateľov/prepravcov žalobca nemôže niesť zodpovednosť a ani nie sú v sfére jeho dispozície. V tomto momente sa v zmysle judikatúry dôkazné bremeno prenáša na správcu dane. Ak správca dane a žalovaný pokladali vykonané dokazovanie za účelom zistenia daňovej povinnosti za nedostatočné, bolo to len v dôsledku neunesenia dôkazného bremena správcu dane, ktorý disponoval širokým kompetenčným inštrumentárom na zabezpečenie dôkazov autoritatívnym spôsobom tak, ako mu to umožňuje zákon. Neunesenie dôkazného bremena na strane správcu dane a žalovaného v žiadnom prípade nemôže byť na ťarchu daňového subjektu - žalobcu.

3.

3.1 Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril písomným podaním doručeným Krajskému súdu v Nitre dňa 25.11.2016, v ktorom uviedol, že sa v plnom rozsahu pridržiava písomného vyjadrenia uvedeného v stanovisku č. 102391553/2016 zo dňa 18.01.2016 k žalobe z dôvodu, že kasačná sťažnosť neobsahuje žiadne nové skutočnosti. Z tohto dôvodu navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť ako bezdôvodnú zamietol.

4.

4.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) ako súd príslušný podľa ust. § 11 písm. g/ SSP prejednal vec bez nariadenia pojednávania podľa ust. § 455 SSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk <., podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s ust. § 452 ods. 1 SSP.

4.2 V konaní o kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky preskúmal rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/228/2015-75 zo dňa 7. septembra 2016, ktorým zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 774898/2015 zo dňa 8. júna 2015, a to z hľadiska posúdenia, či vec bola správne právne posúdená z dôvodov uvedených v kasačnej sťažnosti.

4.3 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.

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

4.5 Kasačný súd po preskúmaní rozsudku Krajského súdu v Nitre a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení rozsudku krajského súdu. Závery krajského súdu spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku.

4.6 Podľa § 2 písm. a/ daňového poriadku, na účely tohto zákona sa rozumie správou daní postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov.

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

4.8 Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určaniu a vyrubeniu dane.

4.9 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.

4.10 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.

4.11 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.

4.12 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.

4.13 Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o

miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

4.14 Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.

4.15 Podľa § 46 ods. 1, 2, 5, 8, 9 písm. a/, 10 daňového poriadku v účinnom znení, daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, je povinný túto skutočnosť oznámiť správcovi dane do ôsmich dní od doručenia oznámenia a dohodnúť s ním nový termín začatia, daňová kontrola však nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly.

Ak sa vykonáva daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti, daňová kontrola je začatá v deň spisania zápisnice o začatí daňovej kontroly alebo v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, kontrolované zdaňovacie obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia.

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

Zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b/ a c/. Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od jej doručenia, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázat', alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasiela. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

Daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

Lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61. Ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu, druhostupňový orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 kalendárnych mesiacov.

4.16 Podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku, správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

4.17 Podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku, správca dane po vykonaní daňovej kontroly v rozhodnutí určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

4.18 Podľa § 74 ods. 2 daňového poriadku, odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu

požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

4.19 Podľa § 74 ods. 4 vety prvej daňového poriadku, odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí.

4.20 Podľa § 2 ods. 1 písm. a/ a b/ zákona o DPH, predmetom dane je dodanie tovaru, poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

4.21 Podľa ust. § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak.

4.22 Podľa § 9 ods. 1 zákona o DPH, dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru.

4.23 Podľa § 19 ods. 1 prvej a druhej veta ods. 2 zákona o DPH v účinnom znení, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

4.24 Podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH, základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Do základu dane sa zahŕňa aj dotácia alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby.

4.25 Podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

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

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

4.26 Podľa ust. § 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.

4.27 Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“), účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

4.28 Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve, účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

4.29 Podľa § 491 ods. 1 a 2 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. Právne účinky úkonov, ktoré v konaní nastali pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona zostávajú

zachované. Ak sa tento zákon použije na konania začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona, nemožno uplatňovať ustanovenia tohto zákona, ak by boli v neprospech žalobcu, ak je ním fyzická osoba alebo právnická osoba.

5.

5.1 Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd Slovenskej republiky zistil, že dňa 21.04.2010 podal žalobca daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2010, v ktorom uviedol daň celkom v sume 13.807,96 €, odpočítanie dane celkom v sume 13.465,26 €, vlastnú daňovú povinnosť v sume 342,70 € a nadmerný odpočet odpočítaný od vlastnej daňovej povinnosti v sume 342,70 €. Daňová kontrola na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2010 sa začala u žalobcu dňa 18.06.2012 (Oznámenie o výkone daňovej kontroly č. 9410401/5/310302/2012/Kur zo dňa 10.05.2012) a v tento deň bola s konateľom žalobcu spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, na ktorom konateľ žalobcu predložil listinné doklady uvedené v priloženom zozname.

5.2 Správca dane daňovou kontrolou zistil, že daňový subjekt si v zdaňovacom období marec 2010 uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty okrem iného aj z faktúry č. 210021 zo dňa 15.03.2010 vystavenej spoločnosťou ISIAH, s.r.o. Správca dane za účelom preverenia uskutočnenia dodávky tovaru na základe uvedenej faktúry prostredníctvom dožiadania požiadal Daňový úrad Košice o vykonanie miestneho zisťovania u spoločnosti ISIAH, s.r.o., so sídlom Hlavná 658/56, Kráľovský Chlmec a o preverenie skutočností týkajúcich sa dodávok a faktúr uvedených v tomto dožiadaní (jednalo sa aj o faktúru č. 210021 zo dňa 15.03.2010 za dodávku kukurice od dodávateľa ISIAH, s.r.o. pre žalobcu ako odberateľa). Dožiadaný správca dane v podaní zo dňa 31.01.2013 oznámil, že v rámci opakovaného miestneho zisťovania bolo zistené, že na udanej adrese sa spoločnosť nenachádza, nepreberá zásielky, pričom tieto nepreberá ani konateľka spoločnosti M. N. (zásielky sa vrátili s poznámkou, že adresát je neznámy). Posledné daňové priznanie k DPH podala spoločnosť ISIAH, s.r.o. za zdaňovacie obdobie 4. štvrtrok 2009.

5.3 Výzvou zo dňa 20.09.2012 bol žalobca vyzvaný na predloženie dokladov a dôkazov (spôsob prepravy tovaru uvedeného na faktúrach, označenie prepravcov a subjektu, ktorému vznikli náklady na prepravu, miesto uskladnenia tovaru, spôsob jeho prepravy podľa odberateľských a dodávateľských faktúr, súpis pohybu tovarov v sklade, začiatkový stav obilia k 01.01.2010, prijatie tovaru, číslo faktúry, predaj tovaru a číslo faktúry) týkajúcich sa predložených faktúr za rok 2010.

5.4 Žalobca v podaní zo dňa 09.10.2012 oznámil, že prepravu pre neho v roku 2010 vykonávali spoločnosti METEOR d.o.v. - R. R., ST OMEGA s.r.o. a R. S. - ALTRANZ s tým, že ostatné prepravy zabezpečovali odberatelia alebo ich odberatelia, prípadne dodávatelia alebo ich dodávatelia a spôsob prepravy je uvedený na dodávateľských faktúrach. Zároveň žalobca oznámil, že okrem prepráv uvedených v dodávateľských faktúrach neeviduje, komu vznikli náklady na prepravu a tovar bol uskladnený u dodávateľov - prvovýrobcov, pričom vymenoval 13 subjektov s uvedením ich adresy, ktoré tovar skladovali vo vlastných alebo prenajatých skladoch, prípadne v iných skladoch, kde bol tovar uskladnený. Prílohou tohto podania žalobcu bola i listina „tovar - bilancia“, v ktorej je uvedená kukurica od dodávateľa ISIAH, s.r.o. v marci 2010 v množstve 404,21 ton a 227,62 ton v cene 43.251,005 € a 23.900,100 €.

5.5 V priebehu ďalšieho konania správca dane robil dožiadanie na Národnú diaľničnú spoločnosť, a.s. za účelom zistenia, či sa v elektronickom mýtnom systéme nachádzajú vozidlá s tam uvedenými evidenčnými číslami. Výjadrenie Národnej diaľničnej spoločnosti, a.s. bolo doručené správcovi dane dňa 14.03.2013.

5.6 Na základe ďalšej výzvy na predloženie dokladov a dôkazov zo dňa 19.03.2013 správca dane vo

vzťahu k deklarovanej dodávke od spoločnosti ISIAH, s.r.o. žiadal od žalobcu oznámiť miesto uskladnenia tovaru, miesto jeho nakladania, označenie osôb (s uvedením ich adresy) za dodávateľa a odberateľa, ktoré sa zúčastnili nakládky a môžu byť vypočítané ako svedkovia, označenie trasy pohybu tovaru a pod. Žalobca v podaní zo dňa 15.04.2013 oznámil, že spoločnosť ISIAH, s.r.o. zastupoval A. D. a jedná sa o dodávku kukurice v mesiaci marec 2010 v množstve 404,21 ton a 227,62 ton s miestom nakládky Lenartovce a Tomášikovo, s tým, že „(subjekt nepoznáme)“ v hodnote celkom 79.909,81 €, odberateľom ktorej bola spoločnosť CEREAL spol. s r.o., IMPEX Trade, s.r.o. a AGROPEX s.r.o. s tým, že vozidlá poslal odberateľ na miesto nakládky, ktoré mu oznámili na základe informácie od ich dodávateľa a nevedia určiť, komu vznikli náklady na prepravu, nedisponujú ani označením prepravcu.

5.7 Následne správca dane predvolal na ústne pojednávanie T. D., ktorý bol v mesiaci marec 2010 konateľom spoločnosti ISIAH s.r.o., ako i A. D., pričom zásielky sa vrátili späť s tým, že adresát je neznámy.

5.8 Správca dane požiadal o spoluprácu i Daňový úrad Banská Bystrica, konkrétne o výsluch svedkyne M. N., ktorá je konateľkou spoločnosti ISIAH, s.r.o. od 20.07.2011. Dožiadaný správca dane však v podaní zo dňa 13.05.2013 oznámil, že svedkyňu nebolo možné vypočuť, nakoľko z miesta trvalého pobytu odišla asi pred 8 rokmi a ďalšie informácie o jej pobyte nie sú známe. Neúspešný bol i opätovný pokus o predvolanie T. D. z adresy N., nakoľko zásielka sa vrátila správcovi dane ako neprevzatá v odbernej lehote.

5.9 Dňa 17.05.2013 bola spísaná zápisnica o výsluchu svedka A. D. na dožiadanom Daňovom úrade Banská Bystrica, pobočka Zvolen, pričom výsluchu sa zúčastnil i konateľ žalobcu K. P..

5.10 O výsledku zistení z daňovej kontroly vyhotovil správca dane Protokol č. 9410401/5/2091857/2013/Bed zo dňa 22.05.2013, ktorý bol daňovému subjektu spolu s Výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole doručený dňa 14.05.2013, kedy bola daňová kontrola ukončená. V časti Protokolu označenom ako „zdaňovacie obdobie marec 2010“ bolo uvedené, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil odpočítanie dane v sume 13.465,26 €, pričom v tejto sume je zahrnutá i daň z pridanej hodnoty v sume 12.758,71 € z faktúry vystavenej spoločnosťou ISIAH s.r.o. ako dodávateľom žalobcu a po daňovej kontrole je rozdiel odpočítania dane v sume 12.758,71 €, nakoľko žalobca v priebehu kontroly a ani jeho dodávateľská spoločnosť neposkytli žiadne dôkazy o reálnosti uskutočnenia deklarovanej dodávky tovaru a nedošlo teda k preukázaniu vzniku daňovej povinnosti pri tejto dodávke, v dôsledku čoho nebola naplnená ani zákonná podmienka na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Žalobca sa k Protokolu vyjadril podaním zo dňa 13.06.2013, ku ktorému bolo pripojené aj prehlásenie A. D. zo dňa 05.06.2013.

5.11 Dňa 27.06.2013 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9410401/5/3062987/2013 zrealizovanom za účelom prerokovania pripomienok a dôkazov predložených žalobcom.

5.12 Na základe výsledkov zistených vykonanou daňovou kontrolou a vyrubovacím konaním vydal správca dane rozhodnutie č. 9410402/5/3171540/13/Rig zo dňa 01.07.2013 o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2010 v sume 12.758,71 €, proti ktorému podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 1100304/1/538510/2013 zo dňa 11.11.2013 tak, že rozhodnutie správcu dane zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V odôvodnení svojho zrušujúceho rozhodnutia žalovaný uviedol, že zistenie skutkového stavu zo strany správcu dane je nedostačujúce na posúdenie veci, pretože v dostatočnom rozsahu neobjasnil všetky skutočnosti, ktoré by mohli preukázať alebo vyvrátiť existenciu dodávaného tovaru s tým, že v priebehu ďalšieho dokazovania bude potrebné vypočuť svedkov a vo veci opätovne rozhodnúť, pričom správca dane bude viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

5.13 V priebehu vyrubovacieho konania, do ktorého bol vrátený rozhodnutím žalovaného, správca dane opätovne predvolal na pojednávanie T. D., pričom predvolanie sa vrátilo ako neprevzaté v odbernej lehote.

lehote a neúspešný bol i pokus o jeho predvedenie cestou Obvodného oddelenia PZ Šahy, ktoré správcovi dane v podaní zo dňa 04.03.2014 oznámilo, že T. D. sa v čase predvádzania nezdržoval na adrese trvalého pobytu a jeho miesto pobytu nebolo známe, v dôsledku čoho ho nebolo možné predviesť.

5.14 Výzvou zo dňa 13.03.2014 správca dane žalobcu opätovne vyzval, aby predložil dôkazy a preukázal tvrdenia obsiahnuté v dodávateľských faktúrach vystavených v roku 2010, okrem iného i spoločnosťou ISIAH, s.r.o., aby oznámil mená vodičov vykonávajúcich prepravu tovaru za účelom ich vypočutia a predložil dôkazy o účasti spoločnosti na nakládke. Žalobca v mailovom podaní zo dňa 01.04.2014 správcovi dane oznámil, že nedisponuje osobnými údajmi vodičov vykonávajúcich prepravy, ktoré nezabezpečovala spoločnosť žalobcu, ale dodávateľa, prípadne odberateľa. Tieto údaje je oprávnený získať len správca dane na základe svojich kompetencií. Uviedol, že odberateľom kukurice nadobudnutej žalobcom na základe faktúry č. FD 310/10 od spoločnosti ISIAH, s.r.o. v množstve 404,215 ton a 227,62 ton bola podľa faktúr spoločnosť CEREА spol. s r.o., IMPEX Trade, s.r.o. a AGROPEX s.r.o. s tým, že vozidlá podľa prílohy faktúr poslal odberateľ na miesto nakládky, ktoré mu oznámili na základe informácie od ich dodávateľa a predpokladajú, že odberateľ by mal disponovať označením prepravcov.

5.15 Z predloženého administratívneho spisu ďalej vyplýva, že žalobca bol vo výzve zo dňa 09.04.2014 opätovne vyzvaný na predloženie dôkazov a preukázanie tvrdení obsiahnutých v dodávateľských faktúrach vystavených v roku 2010 spoločnosťou ISIAH, s.r.o., pričom správca dane žalobcovi jednoznačne uviedol, čo je potrebné preukázať a predložiť v predmetnej veci na preukázanie dôvodnosti odpočítania dane z pridanej hodnoty. Žalobca na túto výzvu reagoval v podaní, doručenom správcovi dane dňa 14.05.2014 (prostredníctvom e-mailu), pričom pokiaľ ide o zdaňovacie obdobie marec 2010, opakovane uvádzal tie isté tvrdenia, ako vo svojom vyjadrení zo dňa 15.04.2013 a 01.04.2014.

5.16 Dňa 10.06.2014 bola za účasti konateľa žalobcu spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, na ktorom bol ako svedok vypočutý A., konateľ spoločnosti ISIAH, s.r.o. od 27.04.2010 do 19.07.2011, ktorý okrem iného uviedol, že konal na základe splnomocnenia, ktoré mu vystavil T. D., ktorý bol v čase vystavenia faktúry konateľom spoločnosti ISIAH, s.r.o., o čom však nevie predložiť listinný dôkaz. Taktiež sa vyjadril ku konaniu za spoločnosť ISIAH, s.r.o., k jej činnosti, obchodným transakciám, k nákupu a k predaju tovaru, k jeho preprave a k subjektom, ktoré zabezpečovali prepravu.

5.17 Následne správca dane zameral dokazovanie na zistenie deklarovaneho odberateľa kukurice od žalobcu v mesiaci marec 2010 a výzvou zo dňa 10.06.2014, resp. 11.06.2014 a 12.06.2014 vyzval spoločnosť CEREА spol. s r.o., IMPEX Trade, s.r.o. a AGROPEX s.r.o., aby oznámili údaje týkajúce sa prepravy tovaru (kukurice) podľa tam uvedených faktúr v mesiaci marec 2010, ktorý im mal dodať žalobca a zapožičali faktúry týkajúce sa prepravy. Spoločnosť CEREА spol. s r.o. zaslala listiny, v ktorých je uvedený ako dodávateľ žalobca a odberateľ spoločnosť CEREА, spol. s r.o., pričom sa jedná o listiny vystavené spoločnosťou žalobcu opatrené pečiatkou jeho spoločnosti a nečitateľným podpisom a dodávky (na základe faktúry č. 10/PT007K, č. 10/PT008K a 10/PT009K) sa mali uskutočniť v marci 2010. Spoločnosť IMPEX Trade, s.r.o. v podaní zo dňa 30.06.2014 správcovi dane oznámila názvy a sídla spoločností, ktoré vykonávali prepravu tovaru (19 subjektov, z ktorých len dva majú sídlo na Slovensku, ostatné majú sídlo v Poľskej republike, Maďarsku a v Rakúsku) a zároveň predložila i ňou vypracovaný zoznam, z ktorého vyplýva, že dodávateľom kukurice bol žalobca, odberateľom Wipasz, štát PL, ŠPZ vozidiel a ako dopravca je uvedený zahraničný subjekt. Spoločnosť AGROPEX s.r.o. najskôr zaslala správcovi dane čestné prehlásenie zo dňa 01.07.2014 o tom, že tovar (kukurica) dodaný v roku 2010 žalobcom bol vyfakturovaný faktúrou zo dňa 15.03.2010 č. 10PT 12K v množstve 101,545 ton. Až následne na základe opakovanej výzvy bola predložená faktúra č. 10/PT012K zo dňa 31.03.2010 s dátumom daňovej povinnosti 15.03.2010.

5.18 Správca dane sa taktiež obrátil i na prepravcov, ktorí mali podľa výpovede A. D., resp. i podľa žalobcu prepravu tovaru realizovať. Spoločnosť MARKO LKV s.r.o. správcovi dane oznámili, že so spoločnosťou ISIAH, s.r.o. v roku 2010 nespolupracovali. Rovnaké oznámenie zaslala i spoločnosť

Veľká Ryba spol. s r.o.

5.19 Výzvou zo dňa 23.10.2014 správca dane opätovne vyzýval žalobcu na vyjadrenie v predmetnej veci, pričom žalobcovi podrobne oznámil zistený skutkový stav v priebehu doterajšieho konania, vrátane oznámení prepravcov. Žalobca podal písomné vyjadrenie zo dňa 14.11.2014, v ktorom poukázal na povinnosti správcu dane v priebehu daňovej kontroly a daňového konania.

5.20 Dňa 21.11.2014 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, na ktorom bol konateľ žalobcu podrobne oboznámený s priebehom daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, ako i s výsledkami zistení správcu dane ohľadne žalobcom tvrdených odberateľov a subjektov, ktoré mali vykonať prepravu.

5.21 Súčasť predloženého administratívneho spisu tvorí aj faktúra zo dňa 15.03.2010 č. 210021 vystavená spoločnosťou ISIAH, s.r.o. ako dodávateľom pre žalobcu ako odberateľa na dodávku tovaru (ktorý nie je žiadnym spôsobom označený) v sume 79.909,81 €. Podľa dodacieho listu zo dňa 15.03.2010 č. 21021 mala byť predmetom dodávky kukurica v množstve 404,215 ton a 227,62 ton. K tejto dodávke žalobca predložil i ďalší, bližšie neoznačený doklad, na ktorom je uvedené poradové číslo 1 - 25, dodávateľ - spoločnosť ISIAH, s.r.o., odberateľ - žalobca, dátumy v mesiaci marec, evidenčné čísla vozidiel a návesov, netto váha pri jednotlivých poradových číslach a evidenčných číslach vozidiel a návesov v celkovom množstve 631,835 ton.

5.22 Žalobca v priebehu konania tvrdil, že nakúpenú kukuricu predal spoločnosti CEREА spol. s r.o. (podľa faktúry č. 10/PT007K, č. 10/PT008K a 10/PT009K), IMPEX Trade, s.r.o. (podľa faktúry č. 10/PT010K, 10/PT011K, 10/PT013K) a spoločnosti AGROPEX s.r.o. (podľa faktúry č. 10/PT012K). K týmto faktúram žalobca predložil dodacie listy ako i ďalšie, bližšie neoznačené doklady za marec 2010, na ktorých je uvedený dodávateľ - žalobca, odberateľ - uvedené spoločnosti, poradové číslo, dátum, evidenčné čísla vozidiel a návesov, vodič (nevyplnená kolónka) a údaj o množstve.

5.23 Na základe takto zisteného skutkového stavu a vykonaného dokazovania správca dane vydal rozhodnutie č. 9410402/5/5152162/14/Bed zo dňa 24.11.2014, ktorým žalobcovi vyrubil za zdaňovacie obdobie marec 2010 rozdiel na dani z pridanej hodnoty v sume 12.758,71 € s tým, že vlastná daňová povinnosť žalobcu uvedená v daňovom priznaní bola v sume 342,70 €, daňová povinnosť zistená správcom dane bola v sume 13.101,41 €. Proti uvedenému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 774898/2015 zo dňa 08.06.2015 tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil.

6.

6.1 Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Nitre po tom, ako sa oboznámil s obsahom súdneho a k nemu pripojeného administratívneho spisu a dospel k záveru, že sa stotožňuje s odôvodnením rozsudku Krajského súdu v Nitre a na zdôraznenie jeho správnosti doplnia nasledovné dôvody:

6.2 Kasačný súd poukazuje, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi 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.

6.3 Neoddeliteľnou súčasťou fungovania mechanizmu dane z pridanej hodnoty je právo daňového subjektu na odpočítanie DPH. Uvedené právo predstavuje jednu zo zásad fungovania systému DPH, ktorá vyplýva zo Smernice 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorá bola transponovaná aj do nášho zákona o DPH. Túto zásadu, resp. právo nemožno chápať ako absolútne právo platiteľa na odpočet DPH.

6.4 Predpoklady na vznik nároku na odpočet DPH môže rozdeliť na vecné podmienky pre odpočítanie DPH a na formálne preukázanie nároku na odpočet DPH dokladom na účely DPH, a to predovšetkým faktúrou, resp. dovozným dokladom, dodacím listom a pod.

6.5 Základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH zo zdaniteľného obchodu je vznik daňovej povinnosti. Daňová povinnosť vo všeobecnosti znamená, že štátu vzniká právo žiadať daň od osôb, ktorým to zákon vymedzuje. V tejto súvislosti je však potrebné uviesť, že nepostačuje len samotné uvedenie DPH na faktúre, podstatné je, aby došlo k vzniku daňovej povinnosti v intenciách ustanovenia § 19 zákona o DPH, t. j. z titulu skutočného dodania tovaru. Táto podmienka vyplýva z § 49 ods. 1 zákona o DPH. Samotný vznik daňovej povinnosti a uvedenie DPH na faktúre vo väzbe na nárok na odpočítanie DPH u kupujúceho však nestačí, pretože na strane platiteľa ako príjemcu zdaniteľného plnenia musí byť preukázané, že prijaté plnenia obstaral na účely uskutočňovania svojich vlastných zdaniteľných plnení (na účely svojho podnikania).

6.6 V priebehu daňového konania musí byť preukázaný jednak obsah, ale aj skutočný význam plnení deklarovaných daňových subjektom prostredníctvom relevantného daňového dokladu. Pri nepriznaní práva na odpočet DPH sa môže vziať do úvahy umelý charakter týchto plnení, ako aj právne, ekonomické alebo personálne prepojenie medzi podnikateľmi pri znížení daňového zaťaženia.

6.7 Preukazovanie práva na odpočet DPH vyplýva jednak z hmotnoprávných podmienok stanovených zákonom o DPH, ale taktiež je prepojené aj na procesnoprávne podmienky zakotvené v daňovom poriadku. Zákon o DPH vychádza z predpokladu, že zdaniteľný obchod reálne prebehol. Povinnosť preukázania reálneho uskutočnenia dodávky tovaru alebo služieb teda vyplýva z daňového poriadku ako procesného predpisu upravujúceho daňové konanie. Určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje, býva častokrát obtiažne a pomerne nejednoznačné. V zásade však platí, že daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získavať dôkazy o tom, že bol uskutočnený, aby v budúcnosti nemohli vzniknúť pochybnosti o jeho realizácii.

6.8 Samotná existencia faktúry však určite nie je postačujúcim, relevantným dôkazom toho, že k dodaniu tovaru skutočne došlo. Zaučtovanie daňových dokladov v súlade so zásadami účtovníctva ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých zdaniteľných dodávok (tovarov a služieb). Záonné podmienky, po splnení ktorých vzniká platiteľovi právo na odpočítanie dane, nespočívajú len vo formálnej deklarácii, v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu, t. j. musia nesporne preukazovať skutočnosť vo všetkých jej znakoch - v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte. Správca dane deklarovaný nárok na odpočítanie DPH neuzná, ak napríklad vykonanou analýzou bude zistené, že napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených zákonom o DPH účel tohto zákona nebol dodržaný a situácia umožňujúca vzniknúť uplatneniu práva na odpočítanie dane bola čisto umelá.

6.9 Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužívateľná. Je teda na mieste požadovať od daňového subjektu, aby už v priebehu vykonávania zdaniteľných plnení, obchodov deklarovaných účtovnými dokladmi, prijal opatrenia, ktoré by zaistili, že sa prijatím konkrétneho plnenia nebude podieľať na daňovom podvode. „Je pravda, že ak existujú okolnosti umožňujúce predpokladať nezákonnosti alebo daňový podvod, obozretný subjekt môže v závislosti od okolností prípadu považovať za svoju povinnosť zistiť si informácie o druhom subjekte, od ktorého zamýšľa nadobudnúť tovar alebo služby, tak, aby sa uistil o jeho spoľahlivosti“ (Rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, Mahagében a Dávid). Každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre.

6.10 Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný už vyslovil svoj právny záver v obdobnej veci

v rozsudku č. k. 3Sžfk/10/2017, týkajúcej sa tých istých účastníkov konania, vychádzajúc z totožných skutkových zistení, vyplývajúcich z tej istej daňovej kontroly, začatej u sťažovateľa dňa 18.06.2012, zameranej na kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie január až december 2010, za iné daňové obdobie (júl 2010). Charakter dodávateľsko - odberateľských vzťahov a spôsob deklarovanej realizácie dodávok v mesiacoch júl a marec 2010 bol ten istý, a preto kasačný súd v plnom rozsahu poukazuje na právny názor vyjadrený v rozsudku č. k. 3Sžfk/10/2017: „Z uvedenej právnej úpravy týkajúcej sa spôsobu dodania tovaru a okamihu nadobudnutia práva kupujúceho nakladať s ním teda vyplýva, že dodanie tovaru zo strany predávajúceho v podstate spočíva v tom, že predávajúci umožní kupujúcemu nakladať s tovarom v určitom mieste, resp. odošle tovar kupujúcemu prostredníctvom dopravcu. Kupujúci je povinný spolupôsobiť pri dodaní tovaru a dodaný tovar prevziať. Povinnosť predávajúceho odoslať tovar pre kupujúceho prostredníctvom dopravcu za účelom odovzdania tovaru zahŕňa povinnosť predávajúceho uzavrieť potrebnú prepravnú zmluvu, resp. zmluvy s dopravcom. Ak druh dopravného prostriedku nevyplýva zo zmluvy, resp. z dodacej doložky, dopravný prostriedok určí predávajúci, pretože odoslanie tovaru tvorí súčasť jeho odovzdávacieho úkonu; pritom musí brať do úvahy obvyklé okolnosti a podmienky, ako aj záujmy kupujúceho. Iná situácia nastáva v prípade, ak sa odovzdanie tovaru uskutoční medzi neprítomnými účastníkmi kúpnej zmluvy. Ide o prípad, keď odovzdanie tovaru sa v zmysle § 412 ods. 1 ObZ. uskutočňuje odovzdaním tovaru prvému dopravcovi na prepravu pre kupujúceho, ak je v zmluve určené odoslanie tovaru predávajúcim. V tomto okamihu si predávajúci plní iba svoju povinnosť dodania tovaru, nedochádza teda ešte k prevodu vlastníctva. K prevodu vlastníctva dôjde až okamihom odovzdania tovaru dopravcom kupujúcemu. Pri odovzdaní tovaru medzi neprítomnými treba teda rozlišovať dva úkony: dodanie tovaru v zmysle § 412 ods. 1 vo forme odovzdania tovaru prvému dopravcovi a vlastné odovzdanie tovaru kupujúcemu zo strany dopravcu, ktoré je rozhodujúce pre prechod vlastníctva k tovaru. V danom prípade sťažovateľ na podporu svojich tvrdení, že nadobudol vlastnícke právo, a teda právo disponovať s tovarom vyúčtovaným vyššie uvedenými faktúrami dodávateľa, nepredložil žiaden dôkazný prostriedok, doklad o odovzdaní tovaru prepravcovi ani doklad o odovzdaní tovaru prepravcom sťažovateľovi, a teda, že došlo k prevodu vlastníctva na jeho spoločnosť. V konaní pred daňovými orgánmi teda sťažovateľ žiadnym hodnoverným spôsobom nepreukázal, že akýmkoľvek zákonom upraveným alebo dohodou určeným spôsobom nadobudol právo nakladať s predmetom dodávok, že pri danom tovare vznikla daňová povinnosť (§ 19 zákona o DPH), a v konečnom dôsledku aj právo dodaný tovar ďalej predat’.

6.11 Pochybnosti správcu dane o skutočnej realizácii dodávky pre sťažovateľa boli podporené aj skutočnosťou, že spoločnosť dodávateľa nepreukázala vykonávanie ekonomickej činnosti v roku 2010. Súčasná konateľka, M. N., ktorej mal bývalý konateľ A. D. odovzdať účtovnú dokumentáciu sa podľa zistení správcu dane zdržuje na neznámom mieste a je z tohto dôvodu nekontaktná.

6.12 Kasačný súd v danom prípade v plnom rozsahu odkazuje na nález Ústavného súdu I. ÚS 241/07 - 44, v ktorom sa uvádza: „... 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.“

6.13 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. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, 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 správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania.

6.14 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, rozsudky ESD vo veciach napr. 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.

6.15 Správca dane mal právo preveriť realnosť dodávky odberateľovi tovaru, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia ako i komunikácia s dodávateľom sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru alebo jeho obchodných zvyklostí. Je na ňom, akým spôsobom preukáže komunikáciu s dodávateľom, spôsob preverovania dodávky, jej súlad s požiadavkou uvedenou v objednávke a pod.

6.16 V okamihu, kedy správca dane spochybnil dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Už samotné zistenie skutočnosti, že dodávateľ nie je ekonomicky činný, 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. 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 priznaní.

6.17 Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, keďže to zákon neustanovuje, ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužiteľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, plnenie bolo reálne dodané osobou uvedenou v na účtovnom doklade (§ 9 zákona o DPH).

6.18 Kasačný súd s poukazom na § 29 ods. 8 zákona o správe daní 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 Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02, Zb. s- I-5337, bod 76, ako aj z 21. februára 2006, Halifax, a i., C-255/02, Zb. s. I. 1609, bod 71).

6.19 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 i preukázal, (nielen formálnymi dokladmi) čo žalobca neurobil.

6.20 Najvyšší súd na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ naplňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu a pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú

oprávnené.

6.21 Vzhľadom na spochybnenie reálnosti dodania plnenia deklarovanej dodávateľom zdaniteľných plnení, nepreukázanie práva nakladať s tovarom (vyplývajúce z nadobudnutia vlastníctva tovaru), sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov ako nedostatočné. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, aby sa stal súčasťou fiktívneho zdaniteľného plnenia zneužívajúceho právo poskytované zásadou neutrality DPH. Nezodpovedá zásade zodpovedného a poctivého obchodného styku konanie podnikateľa, ktorý si riadne nepreverí svojho dodávateľa z hľadiska dôveryhodnosti, poctivosti, nevykoná všetky opatrenia na to, aby ako zodpovedný kupujúci reálne prevzal dodaný tovar, či už od dodávateľa alebo prepravcu a zadovážil si dostatok dôveryhodných podkladov, aby v prípade skúmania reálnosti obchodnej transakcie, vedel nadobudnutie tovaru riadne preukázať.

6.22 Žalobca v konaní pred daňovými orgánmi nepreukázal, že by v rámci svojej podnikateľskej činnosti vykonal všetky opatrenia zodpovedného podnikateľa na predchádzanie podvodnej činnosti, prípadne na odstránenie pochybností o tom, že sa na podvodných transakciách nepodieľal vedome.

6.23 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 tovaru platiteľovi, teda že bol uvedený základný princíp dodržaný. 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 deklarovanej 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). Právo na odpočet dane z pridanej hodnoty vzniká vtedy, ak je preukázané, že došlo k zdaniteľnému plneniu zdaniteľnou osobou, že došlo k právu nakladať s tovarom podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, v kontexte s príslušnými vyššie uvedenými ustanoveniami a definíciami Obchodného zákonníka. Dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte a dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom.

6.24 Na základe požiadavky sťažovateľa doplnil správca dane šetrenie v rámci vyrubovacieho konania, ktorým sa však nepodarilo odstrániť pochybnosti správcu dane, že plnenie pre neho reálne poskytol platiteľ DPH, že v konečnom dôsledku došlo k dodaniu tovaru sťažovateľovi, a teda prevodu práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom.

6.25 Súd z obsahu spisu zistil, že daňová kontrola bola vykonaná v zákonom určenej lehote, nebol dôvod na spochybnenie zákonnosti dôkazných prostriedkov, ktoré boli v danom období obstarané. Bolo zjavné, že daňový subjekt sa snažil presunúť svoje dôkazné bremeno na správcu dane a žiadal, aby dopĺňoval zisťovanie aj spôsobom a dôkazmi, ktoré nemohli ovplyvniť vierohodnosť už vykonaných dôkazov.

6.26 Žalovaný ako i Krajský súd v Nitre sa vo svojich rozhodnutiach dostatočným spôsobom vysporiadali s námietkami sťažovateľa, vysvetlili, z akého dôvodu nepristúpili na ďalšie požiadavky sťažovateľa vznesené po vykonanej kontrole.

6.27 K námietke sťažovateľa, že krajský súd nekonal v zmysle právneho názoru vyjadreného v rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011 kasačný súd uvádza, že závery

vyjadrené v uvedenom rozhodnutí vychádzali z iných skutkových zistení, týkali sa iných subjektov, jednalo sa o dodávky tovaru preukázateľne dodaného platiteľom DPH a nie je možné ich aplikovať na daný prípad. Skutočnosť, že sťažovateľ sa nestotožnil s právnym názorom správneho súdu nemožno považovať za nesprávny procesný postup znemožňujúci účastníkovi konania aby uskutočnil jemu patriace procesné práva podľa § 440 ods. 1 písmeno f) SSP. Za nesprávny procesný postup možno považovať nezákonné obsadenie súdu, konanie bez prítomnosti žalobcu alebo právneho zástupcu, ak trvajú na svojej účasti na pojednávaní a pod. Kasačný súd z obsahu spisu nezistil pochybenie správneho súdu, ktorým by znemožnil sťažovateľovi uplatňovať jeho procesné práva. Kasačný súd v tejto súvislosti zároveň dáva sťažovateľovi do pozornosti, že správny súd nie je súdom skutkovým, nie je jeho úlohou nahradiť činnosť správnych orgánov, nie je povinný vykonávať dokazovanie a pri svojom rozhodnutí sa môže vychádzať zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy (§ 197 SSP).“

6.28 Poukazujúc na uvedené, dospel senát kasačného súdu k záveru, že správny súd sa dostatočným spôsobom vysporiadal s námietkami žalobcu uvedenými v podanej žalobe, vec správne právne posúdil, kasačnú sťažnosť vyhodnotil ako nedôvodnú, a preto ju podľa § 461 SSP zamietol.

6.29 O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa ust. § 167 ods. 1 v spojení s ust. § 467 ods. 1 SSP tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov kasačného konania, pretože vo veci nemal úspech.

6.30 Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch v znení účinnom od 01.05.2011).

Poučenie:

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