

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/10/2017
Identifikačné číslo spisu: 4015201030
Dátum vydania rozhodnutia: 21.03.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:4015201030.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a z členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Sone Langovej v právnej veci sťažovateľa (predtým žalobcu): Progress Trade, s.r.o., Podzáhradná 52/1298, Hurbanovo, IČO: 35 933 038, zastúpeného advokátskou kanceláriou Tomášek & partners, s. r. o., Rožňavská 2, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 780513/2015 zo dňa 08.06.2015, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/232/2015-75 zo dňa 19. októbra 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/232/2015-75 zo dňa 19. októbra 2016 z a m i e t a.

Sťažovateľovi náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

I.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 780513/2015 zo dňa 08.06.2015, ktorým žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane č. 9410402/5/5152338/14/Be zo dňa 24. 11. 2014, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel na dani z pridanej hodnoty (DPH) za zdaňovacie obdobie júl 2010 v sume 21.748,12 € (vlastná daňová povinnosť žalobcu uvedená v daňovom priznaní bola v sume 1.321 € a daňová povinnosť zistená správcom dane bola 23.069,12 €, t. j. rozdiel dane predstavuje 21.748,12 €).

2. V odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že jeho úlohou bolo posúdenie správnosti postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu DPH u žalobcu za zdaňovacie obdobie júl 2010, na základe zistení daňovej kontroly vykonanej u žalobcu v roku 2012 a

2013 a zistiť, či daňové orgány vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení záveru, že žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky pre vznik nároku na odpočítanie DPH a nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany ním deklarovaného dodávateľa tovaru - kukurice, pšenice a repky, od spoločnosti ISIAH, s.r.o., so sídlom Hlavná 658/56, Kráľovský Chlmec.

3. V priebehu daňovej kontroly žalobca predložil správcovi dane faktúry zo dňa 01. 07. 2010 pod č. 210101, zo dňa 01. 07. 2010 pod č. 210102, zo dňa 02. 07. 2010 pod č. 210104, zo dňa 07. 07. 2010 pod č. 210121, zo dňa 12. 07. 2010 pod č. 210130 a zo dňa 28. 07. 2010 pod č. 210255 vystavené dodávateľom označeným ako ISIAH, s.r.o., ktorý mu mal dodať tovar (vo faktúrach bližšie nešpecifikovaný) podľa dodacích listov č. 210101, 210102, 210104, 210121, 210130 a č. 210255 na základe objednávky (bližšie nešpecifikovanej), a to kukuricu dňa 01. 07. 2010 v cene 23.154,43 eur (z toho daň z pridanej hodnoty v sume 3.696,93 eur), pšenicu dňa 01. 07. 2010 v cene 37.370,76 eur (z toho daň z pridanej hodnoty v sume 5.966,76 eur), dňa 02. 07. 2010 v cene 14.014,39 eur (z toho daň z pridanej hodnoty v sume 2.237,59 eur), dňa 07. 07. 2010 v cene 10.150,22 eur (z toho daň z pridanej hodnoty v sume 1.620,62 eur), dňa 12. 07. 2010 v cene 10.596,19 eur (z toho daň z pridanej hodnoty v sume 1.691,83 eur) a repku dňa 28. 07. 2010 v cene 40.925,89 eur (z toho daň z pridanej hodnoty v sume 6.534,39 eur). Žalobca predložil i dodacie listy k uvedeným faktúram vystavené deklarovaným dodávateľom dňa 01. 07. 2010 (dva dodacie listy), 02. 07. 2010, 07. 07. 2010, 12. 07. 2010 a dňa 28. 07. 2010, na ktorých je uvedený druh tovaru kukurica, pšenica a repka, množstvo tovaru, jeho cena s DPH a cena bez DPH.

4. Podľa názoru krajského súdu predloženie uvedených dokladov (opatrených pečiatkou a podpisom) je však len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, ale nie je tým ešte preukázaná reálnosť a realizácia obchodnej transakcie, pretože v súčasnosti je technicky 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.

5. Krajský súd popísal výsledky kontroly, z ktorej vyplynulo, že žalobca ako osobu, ktorá zastupovala spoločnosť dodávateľa pri deklarovaných dodávkach označil Jozefa Hucovciho (konateľ spoločnosti dodávateľa od 27. 04. 2010) a taktiež opakovane uvádzal, že nakládku kukurice sa uskutočnila v Dvoroch nad Žitavou, nakládku pšenice v Hrnčiarovciach nad Parnou, v Plaveckom Petre, v Bukovej a nakládku repky v Sobotišti (všetko bez bližšieho označenia) s tým, že „subjekt nepoznáme“. Dožiadaný správca dane dňa 17. 05. 2013 vypočul Jozefa Hucovciho ako svedka a tento bol vypočutý i správcom dane dňa 10. 06. 2014 v rámci vyrubovacieho konania. Podľa výpovede tohto svedka zo dňa 10. 06. 2014, svoju činnosť vyvíjal v prenajatých priestoroch v Nitre, adresu si nepamätá, nájomnú zmluvu o prenájme nemá, za spoločnosť ISIAH, s.r.o. konal osobne, faktúry vystavil, podpísal ich, pričom daňové priznania nepodával z dôvodu jeho nezodpovednosti, reálnosť deklarovaných dodávok nevedel preukázať listinnými dôkazmi, nepamätal si, odkiaľ spoločnosť ISIAH, s.r.o. nadobudla tovar, ktorý predala žalobcovi, bolo to buď od prvovýrobcov, alebo od obchodných spoločností, spoločnosť ISIAH, s.r.o. nemala vlastné skládové priestory a ani fyzicky nemanipulovala s tovarom, tovar bol už nakúpený v naloženom stave a odoslaný na miesto určené odberateľom, na nakládkach sa zúčastňoval osobne a v takom prípade boli tam prítomní i zástupcovia spoločnosti žalobcu alebo sa nakládky zúčastňovala ním poverená osoba, N. O., spoločnosť predal pani Vengrínovej. Vzhľadom na tvrdenia predkladané na základe výziev správcu dane žalobcom v jeho písomných vyjadreniach zo dňa 09. 10. 2012, 15. 04. 2013, podľa ktorých spoločnosť ISIAH, s.r.o. zastupoval Jozef Hucovci, jednalo sa o dodávku kukurice v mesiaci júl 2010, v množstvách uvedených na dodacích listoch, s miestom nakládky v Dvoroch nad Žitavou, dodávku pšenice v mesiaci júl 2010 v množstvách uvedených na dodacích listoch, s miestom nakládky v Hrnčiarovciach nad Parnou, Plaveckom Petre, v Bukovej, a dodávku repky v mesiaci júl 2010, v množstvách uvedených na dodacích listoch s miestom nakládky v Sobotišti, bez bližšieho označenia s tým, že „subjekt nepoznáme“, pričom 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, správca dane, podľa názoru súdu postupoval správne, keď požiadal Daňový úrad Banská Bystrica, pobočka Rimavská Sobota ako správcu dane príslušného podľa

trvalého pobytu súčasnej konateľky spoločnosti ISIAH, s.r.o. (Dana Vengrínová) o jej vypočutie ako svedka na pojednávaní. Vykonanie tohto úkonu nebolo možné, nakoľko zásielka s predvolaním pre Danu Vengrínovú sa vrátila dožiadanému správcovi dane s tým, že adresát je na udanej adrese neznámy. Podľa oznámenia bývalého manžela sa Dana Vengrínová viac rokov nezdržuje v mieste trvalého pobytu, nemá o nej žiadne informácie, pričom adresa jej pobytu ostala nezmenená. Preverenie dodania tovaru zo strany spoločnosti ISIAH, s.r.o. žalobcovi nebolo možné ani v sídle tejto spoločnosti, t. j. na adrese Hlavná 658/56, Kráľovský Chlmec, zapísanom v Obchodnom registri Okresného súdu Košice, pretože podľa oznámenia dožiadaného správcu dane - Daňového úradu Košice, pobočka Trebišov zo dňa 31. 01. 2013, udaná adresa nie je reálnym sídlom spoločnosti.

6. Správny súd považoval postup správcu dane za správny, keď sa snažil preveriť dodanie tovaru i na základe dokladov v spoločnosti ISIAH, s.r.o. a u súčasnej konateľky tejto spoločnosti (Dana Vengrínová), pričom využil všetky zákonom mu dané možnosti na zabezpečenie jej účasti na pojednávaní, vrátane toho, že o vykonanie ústneho pojednávania a vypočutie Dany Vengrínovej žiadal 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 menovanej ako svedkyne na pojednávaní a nebolo zistené ani miesto jej súčasného pobytu, odkiaľ by mohla byť predvedená na pojednávanie.

7. Žalobca bol v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania priebežne vyzývaný na predloženie dokladov a dôkazov preukazujúcich jeho tvrdenia a taktiež bol oboznamovaný s priebehom konania, so zisteniami a výsledkami vykonaného dokazovania. V reakcii na tieto výzvy žalobca predkladal listinné doklady, písomné vyjadrenia (ktoré zasielal i mailovou formou), pričom v priebehu daňovej kontroly ani vyrubovacieho konania sa konatelia žalobcu jednoznačne nevyjadrili k pôvodu kupovaného tovaru, neuvádzali okolnosti jeho nakládky a vykládky, nepredložili napr. vážne lístky, neoznačili prepravcov tovaru, neuvádzali mená osôb vykonávajúcich prepravu tovaru - vodičov motorových vozidiel, ktorí by mohli byť vypočutí ako svedkovia. Dodanie tovaru (kukurice, pšenice a repky) žalobcovi zo strany spoločnosti ISIAH, s.r.o. nebolo preukázané ani výsluchom Jozefa Hucovciho, ktorý bol konateľom tejto spoločnosti od 27. 04. 2010. Žalobca v podanej žalobe tvrdil, že v prípade dodávky od tejto spoločnosti sa jedná o „statickú dodávku“, čo však podľa názoru správneho súdu 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 deklarovaného dodávateľa a následne i okolnosti dodania tovaru ďalšiemu odberateľovi, vrátane prepravy tovaru. Tieto okolnosti musí preukazovať žalobca, ktorý si uplatnil nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty a musí teda preukázať dôvodnosť tohto uplatnenia a reálnosť deklarovanej dodávky. Existenciu žalobcom deklarovanej dodávky kukurice, pšenice a repky nepreukázali ním predložené doklady o skladovej evidencii, pretože žalobca nemal vlastné ani prenajaté skladové priestory, v ktorých by bolo možné skladovať tovar v množstvách uvádzaných na predložených faktúrach, tieto 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 Dvoroch nad Žitavou, pšenice v Hrnčiarovciach nad Parnou, v Plaveckom Petre, v Bukovej a nakládka repky v Sobotišti (bez bližšieho označenia) s tým, že subjekt nepoznajú. Nakládku kukurice, pšenice a repky v uvedených miestach a jej dodávku žalobcovi nepotvrdil ani Jozef Hucovci.

8. Za danej dôkaznej situácie potom správny súd prisvedčil tvrdeniu správcu dane a žalovaného, že žalobca nepreukázal ním deklarovanú obchodnú transakciu (dodanie tovaru od spoločnosti ISIAH, s.r.o. ako dodávateľa). S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného daňovým orgánom 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 poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 28. 06. 2012 v konaní pod sp. zn. 5Sžf/63/2011, ako i na ďalší jeho rozsudok zo dňa 23. 06. 2010 v konaní pod sp. zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 23. 02. 2011 v konaní pod sp. zn. III. ÚS 78/2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že:

„Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že si nárok uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako dôvodný“.

9. Preverovaním žalobcom tvrdenej obchodnej transakcie v mesiaci júl 2010, na základe ním predložených dokladov správca dane zistil a konštatoval, že deklarované obchodné transakcie sa neuskutočnili tak, ako je to uvedené na faktúre zo dňa 01. 07. 2010 pod č. 210101 (dodávka kukurice), faktúre zo dňa 01. 07. 2010 pod č. 210102, zo dňa 02. 07. 2010 pod č. 210104, zo dňa 07. 07. 2010 pod č. 210121, zo dňa 12. 07. 2010 pod č. 210130 (všetko dodávky pšenice) a na faktúre zo dňa 28. 07. 2010 pod č. 210255 (dodávka repky), nakoľko v priebehu daňovej kontroly a ani vyrubovacieho konania žalobca, okrem vyššie uvádzaných dokladov, žiadnym spôsobom nepreukázal uskutočnenie zdanieľného plnenia zo strany deklarovaného dodávateľa ako základnej podmienky pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Daňové orgány 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 faktúrach (napr. rozsudok č. 2 Afs 177/2006-61). Obchodný prípad (dodávku kukurice, pšenice a repky), ktorý žalobca považuje za uskutočnené zdanieľné plnenie a ku ktorému predložil doklady (faktúry a dodacie listy vystavené dodávateľom žalobcu, faktúry a dodacie listy vystavené žalobcom pre jeho odberateľov - spoločnosť GYMO s.r.o. a IMPEX TRADE, s.r.o. a skladovú evidenciu, resp. doklady o úhrade 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.

10. V daňovom ani v súdnom konaní žalobca nepreukázal, že ním predložené doklady zodpovedajú reálnemu plneniu, pretože, 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 zdanieľné plnenie). V predmetnej veci sám žalobca v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania tvrdil, že za dodávateľa konal Jozef Hucovci, ktorý bol konateľom deklarovaného dodávateľa žalobcu od 27. 04. 2010, ale ani jeho výsluchom nebolo preukázané skutočné dodanie tovaru podľa predložených faktúr. Taktiež žalobca tvrdil, že nakúpený tovar (kukuricu, pšenicu a repku) ďalej dodal svojim 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 naložky (v prípade dodávky kukurice, pšenice a repky) 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 spochybňujú žalobcom deklarované dodanie tovaru od spoločnosti ISIAH, s.r.o. a jeho následné dodanie deklarovaným odberateľom.

11. Je povinnosťou každej zmluvnej strany, aby sa pri úprave obchodných vzťahov odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, pričom toto zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne obchodného partnera ako i osoby (fyzickej alebo právnickej), ktorá prepravu tovaru vykoná. Žalobca si zrejme tieto informácie neoveril dostatočne, a preto je možné dôvodne pochybovať, či mu fakturovaný tovar reálne dodal ním tvrdý dodávateľ a platiteľ dane z pridanej hodnoty a či faktúry zo dňa 01. 07. 2010 (2 faktúry), 02. 07. 2010, 07. 07. 2010, 12. 07. 2010 a zo dňa 28. 07. 2010, pri ktorých si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty boli vôbec vystavené platiteľom tejto dane. Jednoznačne však treba pričítať na ťarchu žalobcu tú skutočnosť, že žiadnym spôsobom si neoveroval svojho dodávateľa a jeho obchodné aktivity. Overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou podnikateľa, 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. Na tomto konštatovaní nemôže nič zmeniť ani tá skutočnosť, že Jozef Hucovci konal za spoločnosť dodávateľa, pretože ani jeho výsluchom nebolo preukázané faktúrami a dodacími listami deklarované dodanie tovaru a jeho existencia vôbec.

12. 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 zák. 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 zneužiteľná, 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.

13. K námietkam žalobcu v podanej žalobe správny súd uviedol, že po oboznámení sa s obsahom predloženého administratívneho spisu došiel 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., ktoré bolo jednoznačne na jeho strane, pretože skutočnosti vymedzené v ust. § 49 ods. 2 písm. a/ a v ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení nemožno vyvodiť dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa, resp. dodávateľových subdodávateľov. Na argumentáciu žalobcu, ktorý poukazoval na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 15. 03. 2011 v konaní pod sp. zn. 3 Sžf 1/2011 súd uviedol, že žalobca bol priamo účastný ním deklarovaného zdaniteľného plnenia (dodávka kukurice, pšenice a repky) ako odberateľ a takýto subjekt nemá možnosť obhajovať sa nemožnosťou dosahu a preverení 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 zo dňa 29. 02. 2016 v konaní pod sp. zn. 5Sžf/94/2014). V prípade deklarovaných odberateľov (spoločnosť GYMO s.r.o. a IMPEX TRADE, s.r.o.) žalobca opakovanne uvádzal, že vozidlá na miesto nakládky posielal odberateľ a nevie, komu vznikli náklady na prepravu, pričom nedisponuje označením prepravcov. 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.

14. Za takejto dôkaznej situácie a neunesenia dôkazného bremena na strane žalobcu nemožno zo žiadneho ustanovenia zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyvodiť povinnosť správcu dane zisťovať totožnosť vodičov, ktorí mali prepravu vykonať, ako sa toho domáhal žalobca v podanej žalobe. Žalobca v priebehu celého konania nepredložil žiadny dôkaz o tom, že preprava tovaru - kukurice, pšenice a repky bola skutočne vykonaná (odkiaľ a kam), kto ju dojednal, vykonal a zaplatil, ale vo svojich písomných podaniach uvádzal, že „vozidlá na miesto nakládky posielal odberateľ a nevie, komu vznikli náklady na prepravu, pričom nedisponuje označením prepravcov“. V predmetnej veci žalobca deklaroval ako odberateľov spoločnosť GYMO s.r.o. a IMPEX TRADE, s.r.o. a svedok Jozef Hucovci 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 Express Slovakia. Správca dane urobil dopyt na tieto spoločnosti 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, či vykonávali prepravu v prospech spoločnosti ISIAH, s.r.o.

Dopytom na vyššie označené spoločnosti však 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. - Tibor Tóth, ST OMEGA s.r.o. a Ľubomír Pichňa - ALTRANZ, resp. že ostatné prepravy zabezpečovali odberatelia alebo ich odberatelia, prípadne dodávatelia alebo ich dodávatelia 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. Odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2010 nebolo žalobcovi uznané z dôvodu, že žalobca nepredložil a neoznačil žiadne dôkazy preukazujúce reálny obsah faktúr 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.

15. K námietke ohľadne zisťovania pohybu 268 vozidiel, ktoré mali vykonávať prepravu tovaru u Národnej diaľničnej spoločnosti, a.s., resp. spoločnosti SkyToll, a.s. je potrebné uviesť, že ani pohyb vozidiel po spoplatnených úsekoch ciest nepreukazuje dodanie tovaru - kukurice a repky olejnej k žalobcom deklarovaným odberateľom. I v prípade, že bol pohyb vozidiel po monitorovaných úsekoch ciest zaznamenaný, nie je to dôkazom o tom, že vozidlá skutočne prepravovali deklarovaný tovar a že tento bol i dodaný deklarovaným dodávateľom.

16. Za nedôvodnú správny súd považoval i ďalšiu námietku žalobcu ohľadne hodnotenia svedeckej výpovede Jozefa Hucovciho správcom 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 Jozefa Hucovciho jednoznačne nebolo preukázané deklarované dodanie pšenice a kukurice zo strany spoločnosti ISIAH, s.r.o. pre žalobcu v júli 2010. Vzhľadom na existenciu ďalších vyššie uvedených pochybností potom na základe tejto svedeckej výpovede nemožno konštatovať, že žalobca nakúpil kukuricu, pšenicu a repku od spoločnosti ISIAH, s.r.o. a následne predal spoločnosti GYMO s.r.o. (ktorej konateľ vo svojej výpovedi uviedol, že táto spoločnosť bola len sprostredkovateľom obchodov) a spoločnosti IMPEX TRADE, s.r.o.

17. Pokiaľ žalobca v podanej žalobe poukazoval 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 (v konaní pod sp. zn. 3 Sžf I/2011), správny súd vyjadril názor, 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.

18. Skutkový stav zistený správcom dane a žalovaným bol podľa názoru správneho súdu dostatočný, vychádzal nielen z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale predovšetkým zo zistení, že týmto dokladom absentuje materiálny podklad. Záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov platnom v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia, pričom súd nezistil ani žiadne procesné pochybenia daňových orgánov, ku ktorým by musel prihliadať, preto podľa ust. § 190 SSP žalobu ako nedôvodnú zamietol a o trovách konania rozhodol tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech nepriznal náhradu trov konania, s poukazom na ust. § 167 ods. 3, písm. c/ SSP.

19. Voči rozsudku Krajského súdu v Nitre podal žalobca v zákonom určenej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) a f) SSP.

20. Vo svojej kasačnej sťažnosti uviedol, že daňové orgány v konaní, týkajúcom sa žalobcu

nespomenuli, či spoločnosti ISIAH s.r.o. vznikla alebo nevznikla daňová povinnosť na DPH v súvislosti s predmetnými faktúrami. Je dôvodné podozrenie, že štát dodanil spoločnosť dodávateľa a na druhej strane odopiera právo žalobcovi na odpočet DPH z rovnakého plnenia z dôvodu nevzniknutia daňovej povinnosti, čo by znamenalo, že štát vyberie tú istú daň dvakrát. Rozhodnutie správneho súdu považuje za nesprávne, pretože nebolo preukázané, či vznikla daňová povinnosť dodávateľovi, a preto je potrebné, aby bola táto skutočnosť preukázaná ďalším dokazovaním.

21. Súd bol od žalobcu informovaný, že konateľ dodávateľa, Jozef Hucovci bol právoplatne uznaný za vinného zo spáchania pokračujúceho zločinu neodvedenia dane a poistného aj z predmetných faktúr, vystavených žalobcovi. Obvinený existenciou dodávok potvrdil neodvedenie dane priznal a vykonáva trest. Keďže dodávateľ mal povinnosť odvieť DPH, vzniklo žalobcovi právo túto daň odpočítať. Z tohto dôvodu považuje rozsudok za nezákonný, vychádzajúci z nesprávneho právneho posúdenia veci.

22. V daňovom konaní bolo preukázané, že tovar vyúčtovaný dodávateľom bol dodaný a prepravený spoločnostiam IMPEX Trade, s.r.o, a GYMO s.r.o. - odberateľom žalobcu, z Dvorov nad Žitavou, Hrnčiaroviec nad Parnou, Plaveckého Petra, Bukovej a Sobotišt'a, špecifikovanými nákladnými automobilmi. Sťažovateľ v tabuľkách rozpísal dátumy EČ vozidiel, množstvo prepravovaného tovaru a odberateľa. Rozsudok považuje za rozporný so skutkovými zisteniami správcu dane a žalovaného, keď tí vo svojich rozhodnutiach jednoznačne uviedli, že dodanie tovaru odberateľom žalobcu je preukázané.

23. V predmetnej veci prebehla takzvaná statická dodávka, čiže bez prepravy. V jednom momente sa uskutočnil reťazec zmien vlastníkov tovaru od dodávateľa cez spoločnosť žalobcu a skončil u odberateľov žalobcu. Uskutočnila sa len jedna preprava ku konečnému odberateľovi, ktorú žalobca podrobne označil uvedením konkrétneho evidenčného čísla vozidla aj návesu. Ak je teda preukázaná dodávka na určitej časti reťazca, je nevyhnutne preukázaná celá dodávka, keďže sa jedná o neoddeliteľnú obchodnú transakciu.

24. Rozhodnutie správneho súdu považuje za nezákonné, potvrdzujúce nezákonné rozhodnutie žalovaného z dôvodu, že vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, pričom súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo aj k porušeniu práva na spravodlivý proces podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP.

25. Správcom dane uznaný nákup kukurice, vyúčtovanej faktúrou FD1021/10 od spoločnosti ISIAH s.r.o., pri ktorom uznal nárok žalobcu na odpočet DPH sa líšil od neuznaných nákupov len tým, že preprava bola hrazená žalobcom. Týmto prístupom správca dane a žalovaný potvrdili nulovú výpovednú hodnotu prezentovaných argumentov vo vzťahu k spochybnovaniu existencie predmetných dodávok tovaru. V danom prípade súd nevzal do úvahy výpoveď svedka Jozefa Hucovciho, avšak neuviedol žiaden dôvod, ktorý by mal jeho výpoveď spochybníť. V daňovom konaní nebol podľa jeho názoru dostatočne zistený skutkový stav, ktorý vyústil do uloženia povinnosti žalobcovi. V danom prípade je aplikácia postupu „v pochybnostiach na neprospech“ neprípustná, a to najmä vo veciach, kde subjekty nemajú rovnocenné postavenie.

26. Správca dane zaslal list prepravným spoločnostiam, v ktorom nekompetentne a nesprávne formuloval otázku, keď sa spýtal, či vykonávali prepravu pre spoločnosť ISIAH s.r.o., HK Speed s.r.o., GYMO s.r.o., keď žalobca správca dane upozornil, že prepravcovia boli v zmluvnom vzťahu buď s odberateľmi žalobcu alebo ak prepravu objednávali dodávateľia, tak bola objednaná na český subjekt. Logicky preto prepravcovia museli uviesť, že prepravu pre označené subjekty nevykonávali. Správca dane sa s touto odpoveďou uspokojil a nevyužil svoje kompetencie na zistenie totožnosti vodičov a vyzýval žalobcu na ich označenie. Súd sa uspokojil s nezákonným prístupom správca dane, ktorý nevyvinul dostatočné úsilie a nevyužil svoje kompetencie, aby zistil totožnosť svedkov a zabezpečil ich výsluch. Žalobcova požiadavka na výsluchu vodičov bola legitímna a zároveň dostatočne presne označil, koho žiada vypočuť. Keďže s prepravcami nebol žalobca v priamom zmluvnom vzťahu, nemohol disponovať osobnými údajmi vodičov. Požiadavka súdu na predloženie dôkazov o preprave odberateľom je preto neprimeraná.

27. Správca dane aj súd ignorovali dôkaz, potvrdenie Národnej diaľničnej spoločnosti o pohybe 268 konkrétnych, identifikovaných nákladných vozidiel, prepravujúcich tovar v reálnom čase, zodpovedajúcom údajom uvedeným v prílohách faktúr, preverovaných dodávok tovaru. Stanovisko súdu k tomuto dôkazu považoval sťažovateľ za účelové. Žalobca preukázal dodanie tovaru svojim účtovníctvom, svedeckými výpoveďami dodávateľov, konateľa žalobcu a jeho ďalšie dodanie odberateľom účtovnými dokladmi, vrátane dokladov o úhrade predaného tovaru. Preukázal prepravu tovaru potvrdením Národnej diaľničnej spoločnosti o pohybe jednotlivých kamiónov. Každú jednu dodávku tovaru žalobca spároval a každú dodávku mal správca dane a žalovaný presne stotožnenú dôkazmi o dodaní, o preprave a o následnom predaji odberateľovi. Žalovaný ani správca dane nepredložili jediný dôkaz opaku, nespochybnili dôkazy v neprospech žalobcu inak ako tvrdením, že dôkazy žalobcu sú nedostatočné alebo, že na ne neprihliadajú. V danej súvislosti poukázal na judikatúru, podľa ktorej platiteľ dane nemôže zodpovedať za okolnosti na strane jeho dodávateľov alebo odberateľov, o ktorých nemohol vedieť. Podľa jeho názoru, uniesol a vyčerpal svoje dôkazné bremeno v úplnosti.

28. Sťažovateľ ďalej uviedol, že k problémom došlo na strane dodávateľa, ktorý daň uplatnil, vybral a nepriznal. Podnikanie žalobcu je nastavené tak, že má veľmi nízku maržu a uloženie povinnosti zaplatiť 20% z každého obchodu navyše je pre neho likvidačné.

29. Na základe uvedených dôvodov žiadal kasačný súd, aby rozsudok Krajského súdu v Nitre zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Nitra zruší, vec vráti žalovanému na ďalšie konanie, prípadne, aby kasačnou sťažnosťou napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil súdu na ďalšie konanie s tým, aby bol žalovaný zaviazaný na náhradu trov konania.

30. Žalovaný vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 31.01.2017 uviedol, že sa v plnom rozsahu pridržiava písomného vyjadrenia zo dňa 18.01.2016 k žalobe z dôvodu, že kasačná sťažnosť neobsahuje žiadne nové skutočnosti a navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť ako bezdôvodnú zamietol.

31. Podľa ust. § 491 ods. 1 a 2 SSP, účinného od 01.07.2016, 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.

32. 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.

33. Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, Nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnili jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces [§ 440 ods. 1 písm. g) a f) SSP].

34. Predmetom skúmania kasačného súdu bolo rozhodnutie Krajského súdu v Nitre z hľadiska posúdenia, či vec bola správne právne posúdená z dôvodov uvedených v kasačnej sťažnosti.

35. Kasačný súd po preskúmaní rozsudku krajského súdu a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil 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.

36. Podľa § 2 písm. a) zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej len daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, 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.

37. 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.

38. 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 prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

39. 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.

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,
- 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.

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.

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.

43. 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.

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

45. 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 spísania 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 1)zaplatiť alebo vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, 1)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 1)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.

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

47. 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.

48. 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.

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

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

51. 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.

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

53. 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 vlastník. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

54. 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 zahrňa aj dotácia alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby.

55. 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.

56. 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.

57. 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.

58. 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.

59. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že sťažovateľ podal daňové priznanie pre daň z pridanej hodnoty za júl 2010, v ktorom si uplatnil odpočet DPH za plnenia, ktoré prevzal od spoločnosti ISIAH, s.r.o., vyúčtované faktúrami dodávateľa č. 210101, 210102, 210104, 0210121, 210130, 210255, pričom pri všetkých miestach nakládok sťažovateľ v priebehu daňovej kontroly správcovi dane oznámil: „subjekt nepoznáme“. Sťažovateľ zároveň oznámil, že vozidlá poslal jeho odberateľ na miesto nakládky, ktoré mu oznámili na základe informácie od ich dodávateľa a nevedia určiť, komu vznikli náklady na prepravu, nedisponujú označením prepravcov. Kasačný súd sa oboznámil s faktúrami dodávateľa sťažovateľa, z ktorých vyplývalo množstvo, špecifikácia dodanej obilniny, čas dodania, označenie vozidla jeho evidenčným číslom, ktoré vykonalo dopravu od dodávateľa do miesta plnenia pre sťažovateľa (miesto nebolo dohodnuté, resp. preukázané). Z pripojených dokladov nevyplýva, aká prepravná spoločnosť vykonala prepravu komodít pre sťažovateľa, miesto plnenia, vážny list, ani iný doklad, ktorý by preukazoval preverenie druhu a množstva tovaru odberateľom. Daňový subjekt ku kontrole predložil vlastné faktúry, ktoré vystavil pre jeho odberateľov predmetných dodávok, ktorými boli v danom období spoločnosti: GYMO s.r.o. a IMPEX Trade, s.r.o., pričom neboli vo všetkých preverovaných prípadoch zhodné množstvami obdržanej dodávky od ISIAH s.r.o. s množstvom dodávaným sťažovateľom uvedeným odberateľom. Z jednotlivých príloh k dodacím listom vyplýva, že prepravu pre odberateľov sťažovateľa mali vykonať tie isté vozidlá, ktoré uskutočnili prepravu tovaru od jeho dodávateľa, bez odovzdania prepravovaného tovaru dopravcom sťažovateľovi. Nebolo preukázané, kedy a kde prešlo vlastnícke právo na dodaný tovar z ISIAH s.r.o. na sťažovateľa. Z údajov vyplývajúcich z príloh dodacích listov je evidentné, že v účtovných dokladoch žalobca deklaroval doručenie jemu dodaných komodít svojím odberateľom tými istými vozidlami, ktoré ho doviezli do

nešpecifikovaného miesta určenia pre sťažovateľa. Jozef Hucovci počas vyrubovacieho konania uviedol, že daňové priznanie za rok 2010 nepodával, reálnosť deklarovaných dodávok sťažovateľovi nevedel preukázať a nepamätal si pôvod tovaru. Nezaujímal ho dopravca, ktorého poslal odberateľ, overoval si iba evidenčné čísla vozidiel. Odberateľ, spoločnosť Impex Trade s.r.o., síce na výzvu správcu dane potvrdil dodanie tovaru od sťažovateľa, okrem evidenčných čísel vozidiel, ktoré mali vykonávať prepravu, však nepredložil žiadne nákladné listy, vážne listy, ktoré by preukazovali uskutočnenie nakládky a vykládky deklarovaného tovaru. Správca dane vykonal šetrenie u všetkých oznámených a identifikovaných prepravcov za účelom zistenia realizácie dodávok, nepodarilo sa mu však zistiť zo žiadneho predloženého vyjadrenia a dokladov skutočnú realizáciu prepravy tovaru vyúčtovaného dodávateľom sťažovateľa v mesiaci júl 2010, či sa skutočne jednalo o tovar dodaný sťažovateľovi od spoločnosti ISIAH s.r.o.

60. V celom procese dodávateľsko - odberateľských vzťahov nebol pri daňovej kontrole predložený žiaden dôkazný prostriedok svedčiaci o mieste nakládky, množstve, prepravcovi, systéme objednávok, spôsobe komunikácie medzi dodávateľmi a odberateľmi, čo viedlo k dôvodnej pochybnosti správcu dane o skutočnej realizácii zdaniteľných plnení. Kasačný súd zistil rozpory v tvrdeniach bývalého konateľa dodávateľskej spoločnosti, podľa ktorého dával tovar osobne naložiť na vozidlá pristavené odberateľom (bez preukázania, kto nakládku realizoval, keďže spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov) na ním určené miesto nakládky, v prípade dodania tovaru na miesto nakládky a v prípadoch dodania tovaru na sklade u odberateľa, objednal vozidlá, na ktoré dal naložiť tovar a previezť na miesto vykládky, ktoré mu určila spoločnosť sťažovateľa, s vyjadrením sťažovateľa, podľa ktorého vozidlá podľa prílohy faktúry poslal jeho odberateľ na miesto nakládky, ktoré mu oznámil na základe informácie od dodávateľa. Z predložených dokladov vyplýva, že dodávateľ ani sťažovateľ neuhradzoval náklady za prepravu a túto neúčtoval ani svojim odberateľom. Vzniká teda otázka, kto bol skutočným odberateľom dodávok, ktoré mala realizovať spoločnosť ISIAH s.r.o., pretože z dôkazných prostriedkov predložených sťažovateľom nie je zjavné, kedy a na akom mieste nadobudol právo disponovať s dodávaným tovarom a stal sa jeho vlastníkom.

61. Z výpovede bývalého konateľa odberateľa sťažovateľa Miroslava Lapšanského (GYMO s.r.o.) správca dane zistil, že podľa jeho vyjadrenia pred správcou dane 19. 11. 2012 spoločnosť nemá skladovacie priestory, neobjednávala prepravu, nezúčastňovala sa na nakládkach a vykládkach tovaru, neevidovala náklady na prepravu. Počas vypočutia dňa 07.05.2014 svoje predchádzajúce vyjadrenie zmenil v tom zmysle, že nakládkou tovarov sa vo väčšine prípadov zúčastňoval, nevedel presne uviesť jednotlivé dodávky a vykládky sa nezúčastňoval. Fyzicky tovar, ktorý predával spoločnosti Progress Trade s.r.o. videl, jeho výpoveď sa však týkala dodávok tovaru pre sťažovateľa, nie dodávok sťažovateľa pre jeho spoločnosť. Nevedel predložiť listinné dôkazy o reálnom uskutočnení prepravy tovarov, nemal informácie o konkrétnych dodávkach, trasách prepravy, použitých vozidlách ani príslušných vodičoch. Účtovné doklady odovzdal novému konateľovi, rumunskému občanovi.

62. Predávajúci je povinný kupujúcemu dodať tovar, odovzdať doklady, ktoré sa na tovar vzťahujú, a umožniť kupujúcemu nadobudnúť vlastnícke právo k tovaru v súlade so zmluvou a týmto zákonom (§ 411 Obchodného zákonníka).

63. Predávajúci je povinný kupujúcemu dodať tovar, odovzdať doklady, ktoré sa na tovar vzťahujú, a umožniť kupujúcemu nadobudnúť vlastnícke právo k tovaru v súlade so zmluvou a týmto zákonom (§ 412 ods. 1 Obchodného zákonníka).

64. Ak sa dodanie tovaru uskutočňuje jeho odoslaním a tovar odovzdávaný dopravcovi nie je zjavne a dostatočne označený ako zásielka pre kupujúceho, nastanú účinky dodania len keď predávajúci bez zbytočného odkladu oznámi kupujúcemu odoslanie tovaru a odoslaný tovar v oznámení bližšie určí. Ak tak predávajúci neurobí, uskutočňuje sa dodanie až odovzdaním tovaru dopravcom kupujúcemu (§ 413 ObZ).

65. Kupujúci nadobúda vlastnícke právo k tovaru, len čo je mu dodaný tovar odovzdaný § 443 ods. 1

ObZ).

66. 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. zmluvu 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.

67. 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 Dana Vegrínová, ktorej mal bývalý konateľ Jozef Hucovci odovzdať účtovnú dokumentáciu sa podľa zistení správcu dane zdržuje na neznámom mieste a je z tohto dôvodu nekontaktná.

68. Okolnosť, že bývalý konateľ spoločnosti ISIAH s.r.o., mal byť, podľa vyjadrení sťažovateľa, trestne stíhaný za neodvedenie dane aj v prípadoch sporných faktúr, nemôže mať vplyv na skutkové zistenia správcu dane a nemôže odstrániť pochybnosti o skutočnej realizácii účtovnými dokladmi deklarovaných dodávok.

69. Kasačný súd zistil, že sťažovateľ bol v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania informovaný o výsledkoch dokazovania, bola mu poskytnutá možnosť vyjadriť sa k dôkazným prostriedkom a predložiť dôkazy. Následne bolo vydané prvostupňové rozhodnutie, ktorým správca dane vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane za zdaňovacie obdobie júl 2010 v sume 21.748,12 €.

70. 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.“

71. 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 správcovi dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, 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.

72. 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.

73. Správca dane mal právo preveriť realitu dodávky odberateľovi tovaru, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy svedčiacie 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.

74. V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Už samotné zistenie skutočností, 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 realite 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.

75. 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 zneužívateľnosti 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).

76. 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).

77. 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.

78. 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.

79. Vzhľadom na spochybenie reálnosti dodania plnenia deklaroványm 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.

80. 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.

81. 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 deklarováných 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.

82. 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.

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

84. 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.

85. 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 môže vychádzať zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy (§ 197 SSP).

86. Kasačný súd na základe dôvodov uvedených vyššie dospel k záveru, že Krajský súd v Nitre vec správne právne posúdil, kasačná sťažnosť vyhodnotil ako nedôvodnú, a preto ju podľa § 461 SSP zamietol.

87. 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.

88. 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 nie je prípustný.