

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 4Sžfk/21/2017  
Identifikačné číslo spisu: 4015201028  
Dátum vydania rozhodnutia: 10.05.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:4015201028.1

## 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. 760564/2015 zo dňa 8. júna 2015, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/235/2015-84 zo dňa 9. novembra 2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/235/2015-84 zo dňa 9. novembra 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. 760564/2015 zo dňa 08.06.2015, 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 č. 9410402/5/5152597/14/Beď zo dňa 24.11.2014. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane žalobcovi vyrubil na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie november 2010 rozdiel v sume 42.188,53 €.

1.2 Krajský súd v odôvodnení rozsudku konštatoval, že medzi účastníkmi konania bol sporný výklad citovaných ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), konkrétne či žalobcovi vznikol nárok na uplatnenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie november 2010 pri ním tvrdenej dodávke kukurice od dodávateľa HK speed, s.r.o. deklarovanej na

faktúre č. 2010040 zo dňa 24.11.2010 na sumu 109.483,27 € ako i pri tvrdení dodávke kukurice, pšenice a jačmeňa od dodávateľa GYMO s.r.o. v celkovej sume 130.042,10 € podľa 17 faktúr uvedených v protokole z daňovej kontroly zo dňa 22.05.2013 (str. 50) ako i v rozhodnutí správcu dane zo dňa 24.11.2014 (str. 9).

1.3 Správny súd uviedol, že zákon o DPH ustanovuje hmotnoprávne podmienky, na ktorých bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie DPH. Vzhľadom na ľahkú zneužitelnosť tohto nároku zákonodarca požaduje, aby platiteľ tejto dane, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na odpočítanie, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované v daňovom doklade. Z § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH jednoznačne vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu. Uvedené znamená, že žalobca by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade dodávky tovaru, ktorý mal nakúpiť od ním deklarovaneho dodávateľa HK speed, s.r.o. a GYMO s.r.o. len v prípade, ak by pri tomto tovare vznikla týmto dodávateľom daňová povinnosť. V tomto smere podľa názoru správneho súdu správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, a to vyžiadáním listinných dokladov, výsluchom konateľov žalobcu, svedkov, resp. i preverovaním spoločnosti HK speed, s.r.o. a GYMO s.r.o. ako aj ďalších spoločností, ktoré mali byť odberateľmi žalobcu.

1.4 V priebehu daňovej kontroly žalobca predložil správcovi dane faktúru č. 2010040 zo dňa 24.01.2010 vystavenú dodávateľom HK speed, s.r.o., ktorý mal žalobcovi dodať tovar podľa predloženeho dodacieho listu nachádzajúceho sa v administratívnom spise. Predloženie uvedených dokladov je však len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania DPH, ale nie je tým ešte preukázaná realnosť a realizácia obchodnej transakcie, pretože technicky je dnes možné vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne uskutočnené alebo nie.

1.5 Žalobca označil ako osobu, ktorá zastupovala spoločnosť dodávateľa pri deklarovanej dodávke kukurice O. G. (konateľ spoločnosti dodávateľa od 25.06.2010) a taktiež uvádzal (v podaní zo dňa 15.04.2013), že miesto nakládky nevie, pretože dodávateľ (t.j. spoločnosť HK speed, s.r.o.) mu tovar dodával na sklad odberateľa ENAGRO, a.s. Leopoldov.

1.6 Za odberateľa kukurice žalobca označil spoločnosť BALDMANN, s.r.o., s tým, že miesto nakládky nevie, pretože dodávateľ mu tovar dodával na sklad odberateľa ENAGRO, a.s. Leopoldov, nevie určiť, komu vznikli náklady na prepravu a nedisponuje ani označením prepravcov. V predloženom administratívnom spise sa nachádzajú faktúry a dodacie listy vystavené žalobcom ako dodávateľom pre uvedeného odberateľa, t.j. spoločnosť BALDMANN, s.r.o. V ďalšom podaní (zo dňa 01.04.2014) žalobca za dodávateľa kukurice opätovne označil spoločnosť HK speed, s.r.o., a za odberateľa spoločnosť BALDMANN, s.r.o., s tým, že tovar bol dodaný dodávateľom na sklad odberateľa a predpokladajú, že dodávateľ by mal disponovať označením prepravcov, resp. v jednom prípade, že miesto nakládky žalobca nevie, pretože tovar bol dodaný dodávateľom na sklad odberateľa ENAGRO, a.s. Za ďalšieho dodávateľa kukurice v mesiaci november 2010 žalobca označil spoločnosť GYMO s.r.o., odberateľom ktorej mala byť spoločnosť Poľnonákup TURIEC, a.s. (prepravca Ľubomír Pichňa - ALTRANZ a ST OMEGA s.r.o., s tým, že náklady na prepravu boli fakturované žalobcovi) a spoločnosť BALDMANN, s.r.o. (prepravca ST OMEGA s.r.o. a Ľubomír Pichňa - ALTRANZ s tým, že náklady na prepravu boli fakturované žalobcovi). Spoločnosť GYMO s.r.o. mala žalobcovi podľa jeho tvrdenia dodávať v mesiaci november 2010 i pšenicu a jačmeň, odberateľom ktorých mala byť spoločnosť IMPEX Trade, s.r.o. s tým, že vozidlá poslal odberateľ na miesto nakládky, ktoré mu oznámili na základe informácie od ich dodávateľa a predpokladajú, že odberateľ by mal disponovať označením prepravcov.

1.7 Na základe týchto tvrdení žalobcu dožiadaný správca dane dňa 17.05.2013 vypočul O. G. (konateľ spoločnosti HK speed, s.r.o.) ako svedka a tento bol vypočutý i správcovi dane dňa 10.06.2014 v rámci vyrubovacieho konania. S poukazom na výpoveď tohto svedka zo dňa 10.06.2014 a tvrdenia ním uvádzané (svoju činnosť vyvíjal v prenajatých priestoroch v Nitre, adresu si nepamätá, nájomnú zmluvu

o prenájme nemá, za spoločnosť HK speed, s.r.o. konal osobne, faktúry vystavil, podpísal ich, pričom daňové priznania podával ešte pán D., ktorý mal splnomocnenie na konanie v mene tejto spoločnosti, reálnosť deklarovaných dodávok nevedel preukázať listinnými dôkazmi, nepamätal si, odkiaľ spoločnosť HK speed, s.r.o. nadobudla tovar, ktorý predala žalobcovi, bolo to buď od prvovýrobcov, alebo od obchodných spoločností, spoločnosť HK speed, s.r.o. nemala vlastné skladové 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 C. Z., spoločnosť predal pani K.) a na tvrdenia predkladané na základe výziev správcu dane žalobcom v jeho písomných vyjadreniach zo dňa 09.10.2012, 15.04.2013 (spoločnosť HK speed, s.r.o. zastupoval O. G., jednalo sa o dodávku kukurice v mesiaci november 2010 v množstve uvedenom na dodacom liste, miesto nakládky nevedia určiť, nakoľko dodávateľ tovar dodával na sklad odberateľa ENAGRO, a.s. Leopoldov, odberateľom tovaru bola spoločnosť BALDMANN, s.r.o., pričom tovar bol dodaný na sklad odberateľa a nevedia určiť, komu vznikli náklady na prepravu a nedisponujú označením prepravcov), správca dane podľa názoru správneho 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. (B. K.) o jej vypočutie ako svedka na pojednávaní. Vykonanie tohto úkonu nebolo možné, nakoľko zásielka s predvolaním pre B. K. sa vrátila dožiadanému správcovi dane s tým, že adresát je na udanej adrese neznámy. Podľa oznámenia bývalého manžela sa B. viac rokov nezdržuje v mieste trvalého pobytu, nemá o nej žiadne informácie, pričom adresa jej pobytu ostala nezmenená. Preverenie dodania tovaru zo strany spoločnosti HK speed, 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, nakoľko podľa oznámenia dožiadaného správcu dane - Daňového úradu Košice, pobočka Trebišov zo dňa 17.01.2013, udaná adresa nie je reálnym sídlom spoločnosti. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že na vyššie uvedenej adrese mala sídlo i spoločnosť ISIAH, s.r.o., ktorá taktiež obchodovala so žalobcom v iných mesiacoch roku 2010 a ktorej konateľom bol taktiež O. G..

1.8 S poukazom na uvedené zistenia vyplývajúce z predloženého administratívneho spisu bol i podľa názoru správneho súdu zákonný postup správcu dane, keď sa snažil preveriť dodanie tovaru i na základe dokladov v spoločnosti HK speed, s.r.o. a u súčasnej konateľky tejto spoločnosti (B. K.), pričom využil i všetky zákonom mu dané možnosti na zabezpečenie jej účasti na pojednávaní, vrátane toho, že o vykonanie ústneho pojednávania a vypočutie B. K. 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 menovanej ako svedkyne na pojednávaní a nebolo zistené ani miesto jej súčasného pobytu, odkiaľ by mohla byť predvedená na pojednávanie.

1.9 V prípade deklarovanej dodávky kukurice od spoločnosti HK speed, s.r.o. žalobca tvrdil, že miesto nakládky nevie určiť, pretože tento tovar u dodávateľ na sklad odberateľa ENAGRO, a.s., Leopoldov a zároveň tvrdil, že odberateľom tovaru bola spoločnosť sa BALDMANN, s.r.o., pričom tovar bol dodaný na sklad odberateľa a nevedia určiť, komu vznikli náklady na prepravu a nedisponujú označením prepravcov. Spoločnosť BALDMANN, s.r.o. však správcovi dane na základe jeho dožiadania oznámila, že ohľadne dopravcu nemá žiadne informácie, pretože dopravu tovaru, ktorý bol dodávaný do Leopoldova si zabezpečoval, objednával a platil žalobca.

1.10 V kontrolovanom zdaňovacom období (november 2010) žalobca tvrdil a deklaroval i nákup kukurice, pšenice a jačmeňa od spoločnosti GYMO s.r.o. V tejto spoločnosti bolo dožiadaným správcu dane dňa 19.11.2012 vykonané miestne zisťovanie, o ktorom bola spísaná zápisnica. Konateľ tejto spoločnosti A. P. potvrdil, že deklarované dodávky sa uskutočnili a spoločnosť neeviduje náklady na prepravu, pretože len sprostredkovala nákup tovaru. Vykonávanie obchodnej činnosti v spolupráci so žalobcom potvrdil i v čestnom prehlásení zo dňa 07.06.2013. A. P. bol dňa 07.05.2014 vypočutý správcu dane ako svedok (za prítomnosti konateľa žalobcu), o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní. Uvedol, že obchodoval so spoločnosťou žalobcu a vystavil i faktúry pre túto spoločnosť ako odberateľa, vykonanie prepravy pre túto spoločnosť však reálne preukázať dokladmi nevie, pretože

spoločnosť GYMO s.r.o. nezabezpečovala prepravu.

1.11 Žalobca bol v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania priebežne vyzývaný na predloženie dokladov a dôkazov preukazujúcich jeho tvrdenia (výzva zo dňa 20.09.2012, 19.03.2013, 13.03.2014, 09.04.2014, 23.10.2014) a taktiež bol podrobne oboznamovaný s priebehom konania, so zisteniami a výsledkami vykonaného dokazovania (zápisnica zo dňa 27.06.2013, 21.11.2014). V reakcii na tieto výzvy žalobca predkladal listinné doklady, písomné vyjadrenia zo dňa 09.10.2012, 15.04.2013, 01.04.2014, 29.04.2014 (ktoré zasielal i mailovou formou), pričom v priebehu daňovej kontroly ani vyrubovacieho konania sa konatelia žalobcu jednoznačne nevyjadrili k pôvodu kupovaného tovaru (kukurice, pšenice a jačmeňa), neuvádzali okolnosti jeho nakládky a vykládky, nepredložili napr. vážne listky, nepredložili žiadne dôkazy a doklady o vykonanej preprave tovaru, uvádzali tvrdenia o preprave, - ktoré vykonaným dokazovaním neboli preukázané (v podaní zo dňa 15.04.2013 žalobca tvrdil, že tovar bol dodaný dodávateľom na sklad odberateľa a nedisponuje označením prepravcov, zatiaľ čo deklarovaný odberateľ tohto tovaru - spoločnosť BALDMANN, s.r.o. správcovi dane oznámil, že ohľadne dopravcu nemá žiadne informácie, pretože dopravu tovaru, ktorý bol dodávaný do Leopoldova si zabezpečoval, objednával a platil žalobca) a neuvádzal ani mená osôb vykonávajúcich prepravu tovaru - vodičov motorových vozidiel, ktorí by mohli byť vypočítaní ako svedkovia. Dodanie tovaru (kukurice) žalobcovi zo strany spoločnosti HK speed, s.r.o. nebolo preukázané ani výsluchom O. G., ktorý bol konateľom tejto spoločnosti od 25.06.2010. Žalobca v podanej žalobe tvrdil, že v prípade dodávky od tejto spoločnosti sa jedná o "statickú dodávku", čo však podľa názoru 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 realitu deklarovanej dodávky. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že existenciu žalobcom deklarovanej dodávky kukurice nepreukazujú ani ním predložené doklady o skladovej evidencii, nakoľko 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 HK speed, 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 miesto nakládky kukurice v mesiaci november 2010 nevie, pretože tovar dodával dodávateľ na sklad odberateľa.

1.12 V prípade dodávky kukurice, pšenice a jačmeňa, ktoré mala žalobcovi dodať spoločnosť GYMO s.r.o. nebol žiadnym spôsobom preukázaný pôvod tohto tovaru (spoločnosti SARTIS s. r. o. a MARA, s. r. o. nepotvrdili dodanie tovaru spoločnosti GYMO s.r.o.) a taktiež nebola preukázaná ani dodávka tohto tovaru deklarovaným odberateľom (poľnohársky podnik TURIEC, a.s. so sídlom v Martine a IMPEX Trade, s.r.o.), čo správca dane i žalovaný vo svojich rozhodnutiach riadne zdôvodnili.

1.13 Za danej dôkaznej situácie potom treba prisvedčiť, podľa názoru správneho súdu, tvrdeniu správcu dane a žalovaného, že žalobca nepreukázal ním deklarovanú obchodnú transakciu (dodanie tovaru od spoločnosti HK speed, s.r.o. a GYMO s.r.o. ako dodávateľov). S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcou dane je i súd toho názoru, že žalobcom deklarovaným dodávateľom nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty, a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane. V tejto súvislosti súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 28.06.2012 v konaní pod sp. zn. 5Sžf/63/2011, ako i na ďalší jeho rozsudok zo dňa 23.06.2010 v konaní pod sp. zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 23.02.2011 v konaní pod sp. zn. III. ÚS 78/2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že "dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje 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 dňovým 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.

1.14 Daňový subjekt uplatňujúci si odpočítanie dane z pridanej hodnoty má v daňovom konaní preukázať reálnu existenciu zdaniteľného plnenia, pretože jej uskutočnenie zákon automaticky nepredpokladá. Z uvedeného potom vyplýva, že cieľom daňového konania je overiť, či sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo tak, ako to tvrdí daňový subjekt. Preverovaním žalobcom tvrdených obchodných transakcií v mesiaci november 2010 na základe ním predložený dokladov správca dane zistil a konštatoval, že deklarované obchodné transakcie sa neuskutočnili tak, ako je to uvedené na žalobcom predloženej faktúre uvedenej v bode 22 tohto rozsudku, ako i na faktúrach, ktoré mala pre žalobcu vystaviť spoločnosť GYMO s.r.o., nakoľko v priebehu daňovej kontroly a ani vyrubovacieho konania žalobca okrem vyššie uvádzaných dokladov žiadnym spôsobom nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany deklarovaných dodávateľov ako základnej podmienky pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Daňové orgány si urobili správny záver, že daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty použiteľný vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť, teda že tovar bol i reálne dodaný od dodávateľa uvedeného na faktúrach (napr. rozsudok č. 2 Afs 177/2006-61). Obchodný prípad (dodávku kukurice, pšenice a jačmeňa), ktorý žalobca považuje za uskutočnené zdaniteľné plnenie a ku ktorému predložil doklady (faktúry a dodacie listy vystavené dodávateľmi žalobcu, faktúry a dodacie listy vystavené žalobcom pre jeho odberateľov - spoločnosť BALDMANN, s.r.o., Poľnonákup TURIEC, a.s. a IMPEX Trade, s.r.o. a skladovú evidenciu, resp. doklady o úhrade faktúr), nespĺňa atribúty daňovej transakcie podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov 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. Súd považuje za potrebné uviesť, 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 HK speed, s.r.o. konal O. G., ktorý bol konateľom deklarovaného dodávateľa žalobcu od 25.06.2010, ale ani jeho výsluchom nebolo preukázané skutočné dodanie tovaru podľa predloženej faktúry. Dodanie tovaru žalobcovi od dodávateľa GYMO s.r.o. nebolo preukázané ani výsluchom konateľa tejto spoločnosti A. P. Taktiež žalobca tvrdil, že nakúpený tovar (kukuricu, pšenicu a jačmeň) ďalej dodal svojim vyššie označeným odberateľom, o čom v prípade dodávok spoločnosti BALDMANN s.r.o. 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 celé meno vodiča. V tejto súvislosti je ale potrebné poukázať na rozporné tvrdenia žalobcu a deklarovaného odberateľa (BALDMANN s.r.o.), keď žalobca tvrdil, že dodávateľ dodal tovar na sklad odberateľa, a preto nedisponuje označením prepravcu, zatiaľ čo odberateľ (BALDMANN s.r.o.) tvrdil, že dopravu zabezpečoval, objednával a platil žalobca. V prípade dodávok od spoločnosti GYMO s.r.o. pre žalobcu, ktorých odberateľom bol Poľnonákup TURIEC, a.s., žalobca tvrdil, že prepravcom boli subjekty Ľubomír Pichňa - ALTRANZ a ST OMEGA s.r.o. a náklady na prepravu mu boli i fakturované, pričom ale žiadne faktúry nepredložil. V prípade dodávok pre odberateľa žalobcu označeného ako IMPEX Trade, s.r.o. žalobca tvrdil, že označením prepravcov by mal disponovať odberateľ, čo ale nebolo žiadnym spôsobom preukázané. Uvedené tvrdenia žalobcu ako i ďalšie vyššie uvedené zistenia správcu dane jednoznačne spochybňujú žalobcom deklarované dodanie tovaru od spoločnosti HK speed, s.r.o. a GYMO s.r.o. a jeho následné dodanie deklarovaným odberateľom.

1.15 Bolo povinnosťou žalobcu v prípade, že si uplatnil odpočítanie dane hodnoty (pri tovare, ktorý mu mali dodať deklarovaní dodávatelia, t. j. spoločnosť s.r.o. a GYMO s.r.o. a ktorý mal žalobca dodať svojim odberateľom), aby preukázal skutočnú existenciu zdaniteľného plnenia, vrátane prepravy tohto plnenia. Je povinnosťou každej 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

ohľadom 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 dodali ním tvrdení dodávateľa a platiteľa dane z pridanej hodnoty a či faktúra uvedená v bode 22. tohto rozsudku, ako i faktúry vystavené spoločnosťou GYMO s.r.o. 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 svojich dodávateľov a ich obchodné aktivity. Overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť schopný preukázať realnosť deklarovaného obchodu a v prípade nepreverení si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v tomto prípade, keď žalobca nevedel preukázať reálne naplnenie deklarovaného obchodu medzi ním a deklarovanými dodávateľmi. Na tomto konštatovaní nemôže nič zmeniť ani tá skutočnosť, že O., ktorý konal za spoločnosť dodávateľa HK speed, s.r.o. bol od 25.06.2010 konateľom tejto spoločnosti, nakoľko ani jeho výsluchom nebolo preukázané faktúrou a dodacím listom deklarované dodanie tovaru a jeho existencia vôbec. Uvedené platí i v prípade deklarovaných dodávok od spoločnosti GYMO s.r.o., konateľom ktorej bol v roku 2010 A. P.. S poukazom na uvedené je potom podľa názoru 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.

1.16 Uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu a odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege podľa ust. § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, 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.

1.17 Správny súd je toho názoru, že žalovaný riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci. Procesnoprávny rámec predstavujú predovšetkým princípy riadneho a spravodlivého procesu (článok 46 a nasl. Ústavy SR a článok 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd), ktoré vylučujú ľubovôľu pri rozhodovaní, lebo povinnosťou správneho orgánu je presvedčivo a správne vyhodnotiť dôkazy a svoje rozhodnutie náležite odôvodniť. V tejto súvislosti súd dáva do pozornosti žalobcu, že z konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. rozsudok zo dňa 21.01.2009 vo veci 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, III. ÚS 260/06) nie je potrebné, aby bola daná podrobná odpoveď na každú vznesenú námietku, ale je vždy potrebné podľa povahy veci reagovať v odôvodnení rozhodnutia na zásadnú a relevantnú námietku. Žalovaný pri odôvodňovaní svojho rozhodnutia takto postupoval a jeho žalobou napadnuté rozhodnutie v dostatočnej miere uvádza dôvody, na ktorých sa výrok tohto rozhodnutia zakladá, pričom v odôvodnení svojho rozhodnutia sa vysporiadal so všetkými rozhodujúcimi námietkami žalobcu a nemožno hovoriť o jeho svojvôli pri rozhodovaní. Taktiež i po hmotnoprávnej stránke vysvetlil podstatu podmienok uplatnenia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa ust. § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, pričom postupoval v súlade s ustálenou judikatúrou.

1.18 K námietkam žalobcu v podanej žalobe, ktoré žalobca zhrnul do 9 bodov, správny súd uviedol, že po oboznámení sa s obsahom predloženého administratívneho spisu dospel k tomu záveru, že v priebehu daňovej kontroly ani následného vyrubovacieho konania žalobca neunesol dôkazné bremeno svojho tvrdenia o deklarovanej obchodnej transakcii s dodávateľmi, t.j. so spoločnosťou HK speed, s.r.o. a GYMO s.r.o. Dôkazné bremeno bolo jednoznačne na strane žalobcu, nakoľko 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 však nemožno vyvodit' dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľov, resp. dodávateľových subdodávateľov, pričom v tejto súvislosti žalobca poukazoval na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 15.03.2011 v konaní pod sp. zn. 3 Sžf 1/2011. Tu je však potrebné zdôrazniť, že žalobca bol priamo účastný nim deklarovaneho zdaniteľného plnenia (dodávka kukurice, pšenice a jačmeňa) 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 zo dňa 29.02.2016 v konaní pod sp. zn. 5Sžf/94/2014). 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 zdaniteľných obchodov, pri ktorých si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Je absurdná požiadavka 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, čo možno vyvodit' i z prvého rozhodnutia žalovaného zo dňa 11.11.2013, ktorým zrušil prvé rozhodnutie správcu dane zo dňa 02.07.2013 a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. V prípade deklarovaneho odberateľa (BALDMANN, s.r.o.), žalobca opakovane uvádzal, že predpokladá, že dodávateľ (t.j. spoločnosť HK speed, s.r.o.) by mal disponovať označením prepravcov, čo ale nebolo preukázané a v prípade odberateľa Poľnonákup TURIEC a.s. žalobca tvrdil, že prepravcom boli subjekty Ľubomír Pichňa - ALTRANZ, resp. ST OMEGA s.r.o., ktoré mu fakturovali náklady na prepravu, o čom ale nepredložil žiadny dôkaz. Pokiaľ ide o ďalšieho odberateľa žalobcu, spoločnosť IMPEX Trade, s.r.o. žalobca uvádzal, že vozidlá podľa prílohy faktúry posielal odberateľ na miesto nakládky a predpokladá, že odberateľ by mal disponovať označením prepravcov. Tu je potrebné uviesť, že podľa 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 preprave tovaru k jeho odberateľom alebo na nimi označené miesto, vrátane dôkazov prevzatí tovaru konkrétnym prepravcom na prepravu uvedením mena vodiča, dôkazov o vykonaní konkrétnej prepravy a o prevzatí tovaru odberateľom.

1.19 Za takejto dôkaznej situácie a neunesenia dôkazného bremena na strane žalobcu nemožno zo žiadneho ustanovenia daňového poriadku vyvodit' 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 jačmeňa bola skutočne vykonaná (odkiaľ a kam), kto ju dojednal, vykonal a zaplatil, ale vo svojich písomných podaniach uvádzal, že "tovar bol dodaný na sklad odberateľa a predpokladá, že odberateľ by mal disponovať označením prepravcov", resp. že prepravu vykonal Ľubomír Pichňa - ALTRANZ a ST OMEGA s.r.o., ktorí mu fakturovali náklady na prepravu, alebo, že "vozidlá na miesta nakládky posielal odberateľ a predpokladá, že odberateľ by mal disponovať značením prepravcov". V predmetnej veci žalobca deklaroval ako odberateľov spoločnosť BALDMANN, s.r.o., Poľnonákup TURIEC, a.s. a IMPEX Trade, s.r.o. a svedok O. G. uviedol, že v prípade dodávok od spoločnosti HK speed, s.r.o. zabezpečovala prepravu prevažne táto spoločnosť a znášala i náklady na prepravu. Taktiež za prepravcov označil i ďalšie subjekty: 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 deklarovaneých spoločnosťou žalobcu a ďalej urobil dopyt na spoločnosti Veľká ryba, spol. s r.o., MARKO KW s.r.o., Express Group, a. s. (predtým Express Slovakia "Medzinárodná preprava a.s.") s výzvou, aby oznámili, či vykonávali prepravu v prospech spoločnosti HK speed, s.r.o. S poukazom na tvrdenia žalobcu a svedka O. G. ohľadne vykonávania prepravy sa podľa názoru súdu jedná o legitímne a správne otázky a nie je dôvodná námietka žalobcu v podanej žalobe, že správca dane nesprávne a nekompetentne formuloval otázku na

prepravné spoločnosti, pretože podľa jeho tvrdenia "prepravníkov tovaru boli v zmluvnom vzťahu buď s odberateľmi žalobcu, alebo v prípade, prepravu objednávali dodávateľia, tak objednávali na český subjekt". 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. - J. J., ST OMEGA s.r.o. a Ľubomír Pichňa - ALTRANZ, resp. že ostatné prepravy zabezpečovali odberatelia alebo ich odberatelia, prípadne dodávateľia alebo ich dodávateľia 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 november 2010 nebolo žalobcovi uznané z dôvodu, že žalobca nepredložil a neoznačil žiadne dôkazy preukazujúce reálny obsah faktúr a reálne dodanie tovaru od spoločnosti HK speed, s.r.o. a GYMO 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. Listinné doklady, ktoré boli správcovi dane predložené na základe jeho dožiadaní od spoločností, ktoré mali podľa tvrdenia O. G. vykonávať prepravu tovaru, nepreukazujú žalobcom deklarované obchody, resp. sa ani týchto obchodov (dodávok a preprav tovaru) netýkajú.

1.20 K námietke ohľadne zisťovania pohybu 268 vozidiel, ktoré mali vykonávať prepravu tovaru Národnej diaľničnej spoločnosti, a.s., resp. spoločnosti SkyToll, a.s. správny súd uviedol, že ani pohyb vozidiel po spoplatnených úsekoch ciest nepreukazuje dodanie tovaru - kukurice, pšenice a jačmeňa k žalobcom deklaroványm 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 deklaroványm dodávateľom.

1.21 Za nedôvodnú správny súd považoval i ďalšiu námietku žalobcu ohľadne hodnotenia svedeckej výpovede O. G. správcou 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 O. G. jednoznačne nebolo preukázané deklarované dodanie kukurice zo strany spoločnosti HK speed, s.r.o. pre žalobcu v novembri 2010. Vzhľadom na existenciu ďalších vyššie uvedených pochybností, potom na základe tejto svedeckej výpovede nemožno konštatovať, že žalobca nakúpil kukuricu od spoločnosti HK speed, s.r.o. a následne túto predal spoločnosti BALDMANN, s.r.o. Taktiež nebolo preukázané ani dodanie kukurice, pšenice a jačmeňa žalobcovi zo strany spoločnosti GYMO s.r.o. a jej následné dodanie žalobcom spoločnosti Poľnonákup TURIEC, a.s. a IMPEX Trade, s.r.o.

1.22 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 1/2011), súd je toho názoru, že žalobca si nesprávne vysvetľuje závery týchto rozsudkov na jeho obchodnú transakciu s deklaroványmi dodávateľmi 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 K ďalším námietkam žalobcu správny súd zaujal stavisko v predchádzajúcich častiach odôvodnenia rozsudku.

1.24 S poukazom na uvedené správny súd dospel k záveru, že správca dane postupoval správne a v zmysle zákona, keď žalobcovi rozhodnutím zo dňa 24.11.2014 vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2010 v sume 42.188,53 € (z faktúr vystavených v novembri 2010 deklaroványm dodávateľom - spoločnosťou HK speed, s.r.o. a GYMO s.r.o.). Správne postupoval i žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane zo dňa 24.11.2014 potvrdil podľa ust. § 74 ods. 4 daňového poriadku a to rozhodnutím zo dňa 08.06.2015. Z obsahu preloženého administratívneho spisu vyplýva,

že daňové orgány zistili skutkový stav správne a v dostatočnom rozsahu tak, aby bolo možné na jeho základe v zmysle zákona rozhodnúť.

1.25 Skutkový stav zistený správcom dane a žalovaným je dostatočný, vychádza 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 platnom v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia, pričom súd nezistil ani žiadne procesné pochybenia daňových orgánov, ku ktorým by musel prihliadať.

1.26 Preskúmaním žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného v intenciách podanej žaloby a bez zistenia dôvodov na jeho zrušenie podľa ust. § 191 SSP, správny súd dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, a preto ju rozsudkom zamietol podľa ust. § 190 SSP.

2.

2.1 Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ a f/ SSP.

2.2 V dôvodoch kasačnej sťažnosti žalobca uviedol, že rozhodnutie krajského súdu je nesprávne. Skutočnosť tvrdená žalovaným i správcom dane ohľadom vzniku daňovej povinnosti spoločnosti HK speed, s.r.o. a GYMO s.r.o., je podľa žalobcu nepreukázaná a zároveň je to argument, s ktorým žalobca nemá ako bojovať a už vôbec nie v tomto štádiu.

2.3 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 HK speed, s.r.o./GYMO s.r.o.) cez HK speed/GYMO s.r.o., cez žalobcu tovar skončil u niektorého z odberateľov žalobcu alebo až ich odberateľov. Uskutočnila sa len jedna preprava zo spoločnosti X ku konečnému odberateľovi. Túto prepravu podrobne označil žalobca konkrétnym ECV vozidlá aj návesu. Ak je teda preukázaná dodávka na určitej časti tohto reťazca (od žalobcu odberateľom) 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.

2.4 V súvislosti so spochybňovaným oprávnením O. G. konať za spoločnosť ISIAH, s.r.o. žalobca uviedol, že v prípade, že krajský súd mal v tomto smere pochybnosti, mal rozhodnutie žalovaného zrušiť a vec vrátiť na ďalšie dokazovanie. Predmetnú faktúru nevystavoval O. G. 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.

2.5 Posúdenie dôkaznej situácie, v súvislosti s výsluchom konateľov dodávateľa, je podľa žalobcu nezákonné. Krajský súd postupoval 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 aj pokúsil, aj keď nedostatočne. Žalobca taktiež namietal, že v priebehu daňového konania neboli vypočutí prepravníci. Žalobca mal za to, že jeho požiadavka na výsluch vodičov bola legitímna a zároveň žalobca dostatočne presne označil, koho žiada vypočuť.

2.6 Súd v rozsudku uvádza, že za účelom objasnenia deklarovaného obchodného vzťahu dodávateľov a

žalobcu bolo potrebné vypočutie aktuálnej konateľky HK speed, s.r.o. B. K.. K rovnakému záveru prišiel aj sám žalovaný vo svojom zrušovacom rozhodnutí č. 1100304/1/538563/2013 z roku 2013. Ďalej súd konštatuje, že sa správcovi dane nepodarilo túto osobu vypočuť. Súd z uvedeného vyvodil záver, že je potrebné žalobu žalobcu zamietnuť, pretože neuniesol dôkazné bremeno.

2.7 Poukázal, že správny súd v rozsudku uvádza, že je absurdá požiadavka žalobcu na výsluch svedkov - vodičov motorových vozidiel za situácie, keď neuviedol ani to, kto bol ich zamestnávateľom v období, keď mala byť preprava vykonaná. Ďalej súd uvádza, že žalobca si nesplnil povinnosť označiť svedkov a že bolo výlučne jeho povinnosťou ako dodávateľa, aby označil a predložil dôkazy a o preprave tovaru k jeho odberateľovi alebo na nim označené miesto, vrátane dôkazov o prevzatí tovaru konkrétnym prepravcom na prepravu. Súd považuje za správnu otázku správcu dane na odberateľov žalobcu, aby oznámili, či vykonávali prepravu v prospech spoločnosti HK speed, s.r.o. a GYMO s.r.o.

2.8 Správca dane vykonal jediné, a to že zaslal list prepravným spoločnostiam, v ktorom formuloval otázku nekompetentne a nesprávne, keď sa spýtal, 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.

2.9 Žalovaný sa napriek tomu, že sám uložil správcovi dane povinnosť vypočuť daných svedkov, uspokojil rovnako ako 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.

2.10 Zároveň týmto postupom správcu dane v spolupráci so žalovaným znemožnili žalobcovi výkon práva vyplývajúci z ust. § 25 ods. 4 zákona daňového poriadku.

2.11 Uviedol, že jeho požiadavka na výsluch vodičov bola legitímna a zároveň dostatočne presne označil, koho žiada vypočuť (je názoru, že v rámci dokazovania predložil presnú evidenciu ku každej jednej dodávke tovaru, kde boli uvedené nasledovné údaje: označenie dodávateľskej faktúry, označenie odberateľských faktúr k danému tovaru, označenie evidenčných čísiel vozidiel vykonávajúcich prepravu, hmotnosť jednotlivých dodávok tovaru, dátum dodania). Keďže 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.

2.12 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 NDS 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 aj 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. Žalobca v tejto súvislosti poukázal na rozsudok SD 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, na základe 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.

2.13 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. Rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci a taktiež krajský súd dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam.

3.

3.1 Žalovaný v písomnom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalobcu uviedol, že sa v plnom rozsahu pridrižiava písomného vyjadrenia uvedeného v stanovisku 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](http://www.nsud.sk) <., podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s ust. § 452 ods. 1 SSP.

4.2 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).

4.3 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.

4.4 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.

4.5 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.

4.6 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.

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

4.8 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.

4.9 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.

4.10 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.

4.11 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.

4.12 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.

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

4.14 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 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.

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

4.16 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.

4.17 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.

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

4.19 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.

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

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

4.22 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.

4.23 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, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby.

4.24 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.

4.25 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.

4.26 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.

4.27 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.

4.28 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.

## 5.

5.1 Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zistil, že dňa 22.12.2010 podal žalobca daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2010, v ktorom uviedol daň celkom v sume 64.632,78 €, odpočítanie dane celkom v sume 61.953,94 €, vlastnú daňovú povinnosť v sume 2.678,84 € a vlastnú daňovú povinnosť na úhradu v sume 2.678,84 €. Daňová kontrola na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2010 sa začala u žalobcu dňa 18.06.2012 (v zmysle oznámenia o výkone daňovej kontroly 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 vykonávajúci daňovú kontrolu u žalobcu požiadal Daňový úrad Košice o vykonanie preverenia v 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 (medzi ktorými ale neboli dodávky v mesiaci november 2010). 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 B. K. (zásielky sa vrátili s poznámkou, že adresát je neznámy). Taktiež správca dane žiadal o preverenie skutočností týkajúcich sa dodávok a faktúr od spoločnosti HK speed, s.r.o. so sídlom Hlavná 658/56, Kráľovský Chlmec uvedených v dožiadaní zo dňa 12.09.2012. Dožiadaný správca dane (Daňový úrad Košice, pobočka Trebišov) v podaní zo dna 17.01.2013 oznámil, že na udanej adrese sa nachádza schátralý rodinný dom,

ku ktorému nebol prístup a zásielka adresovaná spoločnosti sa vrátila ako neprevzatá v odbernej lehote, pričom zásielky adresované konateľke spoločnosti B. K. sa vrátili späť s poznámkou, že adresát je neznámy. Správca dane žiadal i o preverenie dodávok a faktúr od spoločnosti GYMO s.r.o. so sídlom Banšelova 39, Bratislava, uvedených v dožiadaní zo dňa 14.09.2012. Dožiadaný správca dane (Daňový úrad Bratislava) v podaní zo dňa 30.11.2012 oznámil, že podľa vyjadrenia konateľa tejto spoločnosti (A. P.) sa dodávky uskutočnili, daňové doklady zaúčtovali a náklady na prepravu neeviduje, spoločnosť len sprostredkovala nákup tovaru.

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 ku dňu 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. - Tibor Tóth, ST OMEGA s.r.o. a Ľubomír Pichňa - 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 v prenajatých skladoch, prípadne v iných skladoch, kde bol tovar uskladnený. Prílohou tohto podania žalobcu bola i listina "tovar - bilancia", v ktorej je v mesiaci november 2010 uvedená okrem iných komodít i pšenica (dodávateľ PD Dubovce a GYMO s.r.o., odberateľ IMPEX Trade, s.r.o.), jačmeň (dodávateľ GYMO s.r.o., LEVSEM, spol. s r.o., odberateľ IMPEX Trade, s.r.o.), kukurica (dodávateľ GYMO s.r.o., J. Z., U. Z., S. Z., HK speed, s.r.o., odberateľ Poľnonákup TURIEC, a.s., BALDMANN, s.r.o.), raž (dodávateľ Ing. Juricová AGIUA, odberateľ IMPEX Trade, s.r.o.) a ovos (dodávateľ GYMO s.r.o., odberateľ IMPEX Trade, s.r.o.) v konkrétnych množstvách a cenách pri jednotlivých dodávkach.

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. Vyjadrenie 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 deklarovaným dodávkam od spoločnosti HK speed, 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 HK speed, s.r.o. zastupoval O. G. a jedná sa o dodávky v mesiaci november 2010, a to kukurice, pričom uviedol, číslo dodávateľskej faktúry, množstvo tovaru, cenu tovaru, miesto nakládky (nevedia, tovar dodal dodávateľ na sklad odberateľa ENAGRO, a.s., Leopoldov), odberateľa (BALDMANN, s.r.o.), číslo odberateľských faktúr s tým, že tovar bol dodaný dodávateľom na sklad ich odberateľa a nevedia určiť, komu vznikli náklady na prepravu a nedisponujú prepravcov.

5.7 Následne správca dane predvolal na ústne pojednávanie O. G., ktorý bol konateľom spoločnosti HK speed, s.r.o. (dodávateľ žalobcu v mesiaci november 2010) od 25.06.2010 do 27.09.2011, pričom zásielka sa vrátila späť s tým, že adresát je neznámy.

5.8 Správca dane požiadal o spoluprácu i Daňový úrad Banská Bystrica, a to o výsluch svedkyne B. K., ktorá je konateľkou spoločnosti HK speed, s.r.o. od 28.09.2011. 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.

5.9 Dňa 17.05.2013 bola spísaná zápisnica o výsluchu svedka O. G. na dožiadanom Daňovom úrade Banská Bystrica, pobočka Zvolen, pričom výsluchu sa zúčastnil i konateľ žalobcu S. U..

5.10 Dňa 22.05.2013 bol spísaný protokol z daňovej kontroly u žalobcu na dani z pridanej hodnoty, pričom v časti zdaňovacie obdobie november 2010 je uvedené, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období november 2010 uplatnil odpočítanie dane" v sume 61.953,94 €, pričom v tejto sume je zahrnutá i daň z pridanej hodnoty v sume 17.480,52 € z faktúry vystavenej spoločnosťou HK speed, s.r.o. ako dodávateľom žalobcu za dodávku kukurice a v sume 24.708,01 € z faktúr vystavených spoločnosťou GYMO s.r.o. (neskôr MALASZ s. r. o.) ako dodávateľom žalobcu za dodávku kukurice, pšenice a jačmeňa. Po daňovej kontrole je rozdiel odpočítania dane v sume 42.188,53 € (17.480,52 € + 24.708,01 €), nakoľko žalobca v priebehu kontroly a ani jeho dodávateľská spoločnosť neposkytli žiadne dôkazy o reálnosti uskutočnenia deklarovaných dodávok tovaru a nedošlo teda k preukázaniu vzniku daňovej povinnosti pri týchto dodávkach, v dôsledku čoho nebola naplnená ani zákonná podmienka na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

5.11 Žalobca podal dňa 13.06.2013 vyjadrenie k protokolu, ku ktorému pripojil i prehlásenie O. G. zo dňa 05.06.2013 a A. P. zo dňa 07.06.2013.

5.12 Dňa 27.06.2013 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní za účelom prerokovania pripomienok a dôkazov predložených žalobcom.

5.13 Správca dane vydal dňa 02.07.2013 rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2010 v sume 42.188,53 €, proti ktorému podal žalobca odvolanie, o ktorom žalovaný rozhodol dňa 11.11.2013 tak, že toto rozhodnutie zrušil a vec vrátil správcovi dane 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.

5.14 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, dodávateľskými spoločnosťami ISAH, s.r.o., HK speed, s.r.o. a GYMO s.r.o., aby oznámil mená vodičov vykonávajúcich prepravu tovaru za účelom ich vypočítania 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 v mesiaci november 2010 mu kukuricu dodávala spoločnosť HK speed, s.r.o. a GYMO s.r.o., jačmeň a pšenicu mu dodávala spoločnosť GYMO s.r.o., označil čísla dodávateľských a odberateľských faktúr, množstvo tovaru, odberateľa (kukurice spoločnosť BALDMANN, s.r.o., Poľnohospodárstvo TURIEC, a.s., pšenice a jačmeňa spoločnosť IMPEX Trade, s.r.o.). Žalobca zároveň správcovi dane oznámil, že tovar bol dodaný ich dodávateľom na sklad ich odberateľa a predpokladajú, že dodávateľ by mal disponovať označením prepravcov, resp., že prepravcom (kukurice) bol J. Z. - ALTRANZ a ST OMEGA s.r.o., resp., že vozidlá 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., HK speed, s.r.o. a GYMO 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 (mailom), pričom pokiaľ ide o zdaňovacie obdobie

november 2010, opakovane uvádzal tie isté tvrdenia, ako o svojom vyjadrení zo dňa 15.04.2013 a 01.04.2014.

5.16 Dňa 07.05.2014 bola za účasti konateľa žalobcu spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, na ktorom bol ako svedok vypočutý A. P., ktorý bol v roku 2010 konateľom spoločnosti GYMO s.r.o. (v súčasnosti MALASZ s. r. o.) a ktorý sa vyjadroval k obchodovaniu so spoločnosťou žalobcu, pričom uviedol, že jeho dodávateľmi boli spoločnosti SARTIS s. r. o. a MARA, s. r. o.

5.17 Následne správca dane vykonávajúci u žalobcu daňovú kontrolu požiadal príslušného správcu dane o vykonanie preverovania v spoločnosti SARTIS s. r. o. a ESMARA, s. r. o. Daňový úrad Bratislava v podaní zo dňa 30.06.2014 oznámil, že spoločnosť SARTIS s. r. o. je nekontaktná a nekomunikuje, na adrese svojho sídla nikdy nesídlila, pričom zásielka adresovaná konateľovi spoločnosti s vrátila s poznámkou "adresát neznámy". V ďalšom podaní zo dňa 15.07.2014 Daňový úrad Bratislava oznámil, že spoločnosť EMARA, s. r. o. nesídlí na adrese svojho sídla, zásielky sa vrátili s poznámkou "adresát neznámy" a konateľ spoločnosti uviedol, že nevie, že je konateľom spoločnosti, nemá žiadne doklady a žiadne doklady za spoločnosť ani nepodpisoval.

5.18 Dňa 10.06.2014 bola za účasti konateľa žalobcu spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, na ktorom bol ako svedok vypočutý O. G., konateľ spoločnosti HK speed, s.r.o. od 25.06.2010 do 27.09.2011, ktorý okrem iného uviedol, že v sídle spoločnosti sa nezdržiaval, nakoľko tam býval bývalý konateľ a spoločník tejto spoločnosti. Taktiež sa vyjadril ku konaniu za spoločnosť HK speed, s.r.o., k jej činnosti, obchodným transakciám, k nákupu a k predaju tovaru, k jeho preprave a k subjektom, ktoré zabezpečovali prepravu.

5.19 Následne správca dane zameral dokazovanie za účelom preverenia žalobcom deklarovaných odberateľov kukurice (spoločnosť BALDMANN, s.r.o., Poľnonákup TURIEC, a.s.), pšenice a jačmeňa (spoločnosť IMPEX Trade, s.r.o.) od žalobcu v mesiaci november 2010. Spoločnosť IMPEX Trade, s.r.o. na základe výzvy správcu dane zo dňa 11.06.2014 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 jačmeňa v mesiaci november 2010 bol žalobca, odberateľom bol subjekt IT CZ (štát IT), dodávateľom pšenice bol žalobca a jej odberateľom bol subjekt Sunflower (SK), Kapka, "PZZ" (obaja PL). V predloženej zozname sú uvedené ŠPZ vozidiel (zahraničné), dopravca (Eurotransline, Quehenberger), Matrak, Arotrans, Awitrans, Urbani, resp. dopravca nie je uvedený.

5.20 Výzva správcu dane zo dňa 12.06.2014 adresovaná spoločnosti BALDMANN, s.r.o. sa vrátila s poznámkou "neprevzatá v odbernej dobe". Správcovi dane bolo doručené oznámenie podané v mene tejto spoločnosti, z ktorého vyplýva, že spoločnosť BALDMANN, s.r.o. nakúpila od žalobcu kukuricu. Prílohou tohto podania je zoznam, v ktorom sú uvedené evidenčné čísla, vozidiel s uvedením mena vodiča, ktoré tovar dopravili do Leopoldova s tým, že ohľadne dopravcu nie sú žiadne informácie, nakoľko dopravu zabezpečovala, objednávala a platila spoločnosť Progres s Trade, s.r.o. (žalobca).

5.21 Spoločnosť Poľnonákup TURIEC, a.s. v podaní zo dňa 09.07.2014 oznámila správcovi dane, že nemá údaje ani faktúry o vykonanej preprave dodávok tovaru so spoločnosťou Progress Trade, s.r.o., nakoľko si prepravu tovaru neobjednávali ani nezabezpečovali. Objednávajú si iba tovar, ktorý im dodávateľ dovezie. Zároveň táto spoločnosť predložila faktúru a dodací list zo dňa 02.11.2010, 08.11.2010, 09.11.2010 a 19.11.2010 vystavené žalobcom za dodávku kukurice, ako i ďalšie listiny (vážny list, príjemku, ďalší dodací list a bližšie nešpecifikovaný doklad, na ktorom je ako dodávateľ uvedený žalobca, odberateľ - spoločnosť Poľnonákup TURIEC, a.s., číslo faktúry, evidenčné číslo vozidla a návesu, vodič - J. a množstvo tovaru.

5.22 Správca dane sa taktiež obrátil i na prepravcov, ktorí mali podľa výpovede O., resp. i podľa žalobcu prepravu tovaru realizovať. Spoločnosť MARKO LKV s.r.o. správcovi dane oznámila, že so

spoločnosťou ISIAH, s.r.o. v roku 2010 nespôlupracovala. Rovnaké oznámenie zaslala i spoločnosť Veľká Ryba spol. s r.o., Veľká Ryba Levice, spol. s r.o., BILFER TRADING s.r.o. ako aj U. X. D., K. B. a U. O. S.. Výzva pre spoločnosť ST OMEGA s.r.o. v reštrukturalizácii bola doručená reštrukturalizačnému správcovi, ktorý na ňu nereagoval.

5.23 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 deklarovanej dodávky kukurice v mesiaci november 2010 od spoločnosti HK speed, s.r.o.), 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.

5.24 Dňa 21.11.2014 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, na ktorom bol konateľ žalobcu podrobne oboznámený s priebehom daňovej kontroly a vyrubovacieho konania (vrátane deklarovanej dodávky kukurice v mesiaci november 2010 od spoločnosti HK speed, s.r.o.), ako i s výsledkami zistení správcu dane ohľadne žalobcom tvrdených odberateľov a subjektov, ktoré mali vykonať prepravu.

5.25 Súčasťou predloženého administratívneho spisu je i faktúra vystavená spoločnosťou HK speed, s.r.o. ako dodávateľom pre žalobcu ako odberateľa, a to dňa 24.11.2010 pod č. 2010040 na sumu 109.483,27 € (z toho daň z pridanej hodnoty v sume 17.480,52 €) za dodávku kukurice. K tejto faktúre žalobca predložil dodací list zo dňa 24.11.2010 č. 2010040, na ktorom je uvedená dodávka kukurice v konkrétnom množstve.

5.26 K vyššie uvedenej dodávke žalobca predložil i ďalšie, bližšie neoznačené doklady, na ktorých je uvedené poradové číslo, dodávateľ - spoločnosť HK speed, s.r.o., odberateľ žalobca, dátumy v mesiaci november 2010, evidenčné čísla vozidiel a návesov, vodič (E., C., B., K.) vykládka pri jednotlivých poradových číslach a evidenčných číslach vozidiel a návesov s uvedením množstva tovaru.

5.27 Žalobca v priebehu konania tvrdil a predkladal doklady (faktúry a dodacie listy), že kukuricu nakúpenú v novembri 2010 od spoločnosti HK speed, s.r.o. podľa vyššie uvedenej faktúry predal v novembri 2010 spoločnosti BALDMANN, s.r.o. K týmto faktúram žalobca predložil dodacie listy ako i ďalšie, bližšie neoznačené doklady za november 2010, na ktorých je uvedený dodávateľ - žalobca, odberateľ - BALDMANN, s.r.o. poradové číslo, dátum, evidenčné čísla vozidiel a návesov, vodič (C., E., A., T., B., K.) a údaj o množstve.

5.28 Na základe takto zisteného skutkového stavu a vykonaného dokazovania správcu dane dňa 24.11.2014 vydal rozhodnutie č. 9410402/5/5152597/14/Bed, ktorým žalobcovi vyrubil za zdaňovacie obdobie november 2010 rozdiel na dani z pridanej hodnoty v sume 42.188,53 € (vlastná daňová povinnosť uvedená žalobcom v daňovom priznaní v sume 2.678,84 € a vlastná daňová povinnosť zistená správcom dane v sume 44.867,37 €, t.j. rozdiel dane v sume 42.188,53 €).

5.29 Na základe odvolania žalobcu proti vyššie označenému rozhodnutiu správcu dane rozhodoval i žalovaný, ktorý rozhodnutím zo dňa 08.06.2015 č. 760564/2015 rozhodnutie správcu dane potvrdil. Vo svojom rozhodnutí žalovaný podrobne popísal priebeh daňovej kontroly u žalobcu a výsledky vykonaného dokazovania, pričom sa zaoberal i jednotlivými námietkami žalobcu v podanom odvolaní. Uviedol, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúr, ktorými deklaroval dodanie tovaru (kukurica) od dodávateľa HK speed, s.r.o. a dodanie tovaru (kukurice, pšenice a jačmeňa) od spoločnosti GYMO s.r.o. v zdaňovacom období november 2010. Ani v priebehu rozsiahleho dokazovania avšak neboli správcovi dane predložené žiadne dôkazy o reálnosti uskutočnenia deklarovaných dodávok práve týmito spoločnosťami (ani v prípade dodávky kukurice, pšenice a jačmeňa), čo má za následok, že nedošlo k preukázaniu vzniku daňovej povinnosti pri týchto dodávkach podľa ust. § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, a tým nebola naplnená zákonná podmienka v ust. § 49 ods. 1 tohto zákona, čo znamená, že uplatnením práva na odpočítanie tejto dane žalobca porušil ust. § 51 ods. 1 vyššie citovaného zákona. K nevypočutiu svedkov - vodičov, ktorí mali vykonať prepravu tovaru, žalovaný uviedol, že správcovi

dane neboli oznámené údaje o týchto vodičoch a z toho dôvodu ich nebolo možné vypočítať. Deklarované dodanie tovaru nebolo preukázané ani výsluchom svedka O. G. a A. P., ktorí sa k podrobnostiam deklarovaných dodávok nevyjadřili, neposkytli žiadne relevantné informácie a vykonanie prepravy nebolo potvrdené ani žalobcom deklarovanými prepravcami.

6.

6.1 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.

6.2 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.

6.3 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.

6.4 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).

6.5 V priebehu daňového konania musí byť preukázaný jednak obsah, ale aj skutočný význam plnení deklarovaných daňovým 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.

6.6 Preukázanie 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.

6.7 Samotná existencia faktúry však určite nie je postačujúcim, relevantným dôkazom toho, že k dodaniu tovaru skutočne došlo. Zaúčtovanie daňových dokladov v súlade so zásadami účtovníctva ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých zdaniteľných dodávok (tovarov a služieb). Zákonné 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.

6.8 Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužitelná. Je teda na mieste požadovať od daňového subjektu, aby už v priebehu vykonávania zdaniteľných plnení, obchodov deklarovaných účtovnými dokladmi, aby 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.

6.9 Najvyšší správny súd Českej republiky v rozsudku 1 Afs 61/2015 konštatoval, že „zneužitie práva a podvod na DPH sú dva odlišné spôsoby, ako získať neoprávnene daňový prospech. Zatiaľ čo v prípade zneužitia práva dochádza k obchádzaniu účelu a zmyslu právnych noriem, v prípade daňového podvodu dochádza k ich porušovaniu". Najvyšší správny súd ČR taktiež dal do pozornosti tzv. vedomostný test, ktorý by mal byť aplikovaný pri posudzovaní, či sa daňový subjekt dopustil daňového podvodu. Tento test je založený na posudzovaní objektívnych kritérií, v podstate sa dá povedať, že sa posudzuje racionalita správania daňového subjektu či dobrá viera z objektívneho pohľadu.

6.10 Každý jeden subjekt, ktorý sa rozhodne vstúpiť do tzv. daňového systému, si musí byť vedomý, že s aplikáciou dane sa spájajú ako práva, tak aj povinnosti. V prípade, že si daňový subjekt uplatňuje právo (napr. právo na odpočet DPH), musí už od počiatku premýšľať nad tým, ako toto právo obháji v prípadnom spore a v nadväznosti nato by mal, z dôvodu objektívnej i požadovanej obozretnosti, daný obchod patrične zdokumentovať.

6.11 Kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, ktorý uviedol: „aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukázu a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho 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 má správca dane v priebehu konania k dispozícii."

6.12 V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky, č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). 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 nárok si uplatňuje odôvodnene a za

zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený".

6.13 Z citovaných ustanovení daňového poriadku, ako aj z rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, či Ústavného súdu Slovenskej republiky má najvyšší súd za to, že dôkazné bremeno v daňovom konaní zaťažuje primárne daňový subjekt. Najvyšší súd sa v tomto prípade preto stotožnil s názorom správneho súdu, že žalobca v konaní nepreukázal reálne uskutočnenie deklarovanej obchodnej transakcie s dodávateľom, spoločnosťou HK speed, s.r.o. deklarovanej na faktúre zo dňa 24.11.2010 pod č. 2010040 na sumu 109.483,27 € a GYMO s.r.o. v celkovej sume 130.042,10 € podľa 17 faktúr uvedených v protokole z daňovej kontroly to dňa 22.05.2013. 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: BALDMANN, s.r.o. Nebolo preukázané, kedy a kde prešlo vlastnícke právo na dodaný tovar z HK speed, s.r.o. a GYMO s.r.o. na sťažovateľa. Z údajov vyplývajúcich z príloh dodacích listov je evidentné, že v účtovných dokladoch žalobca deklaroval doručenie jemu dodaných komodít svojim odberateľom tými istými vozidlami, ktoré ho doviezli do nešpecifikovaného miesta určenia pre sťažovateľa. O. G. počas vyrubovacieho konania uviedol, že daňové priznanie za rok 2010 nepodával, realnosť 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 november 2010, či sa skutočne jednalo o tovar dodaný sťažovateľovi od spoločnosti HK speed, s.r.o. a GYMO s.r.o.

6.14 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 mieste 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 neuhrádzal náklady za prepravu a túto neúčtoval ani svojim odberateľom. Vzniká teda otázka, kto bol skutočným odberateľom dodávok, ktoré mala realizovať spoločnosť HK speed, s.r.o. a GYMO s.r.o., pretože z dôkazných prostriedkov predložených sťažovateľom nie je zrejmé, kedy a na akom mieste nadobudol právo disponovať s dodávaným tovarom a stal sa jeho vlastníkom.

6.15 Svedok O. G. (konateľ spoločnosti HK speed, s.r.o.) označil spoločnosti, ktoré mali vykonávať prepravu predmetného tovaru žalobcovi. Správca dane teda vyzval tieto spoločnosti, aby sa vyjadrili k relevantným skutočnostiam, avšak všetky spoločnosti zhodne uviedli, že žiadnu prepravu nevykonávali. Žalobca teda nie len že nepredložil žiadny listinný dôkaz o vykonávanej preprave tovaru, navyše

spoločnosti, ktoré mali tovar prepravovať, túto skutočnosť jednoznačne popreli. Žalobca nepredložil ani žiadne objednávky, zmluvy o preprave, CMR nákladné listy alebo iné obdobné listiny, ktoré by preukazovali reálnosť uskutočnenia obchodu.

6.16 Podľa názoru kasačného súdu žalobca neunesol v administratívnom ani v súdnom konaní, dôkazné bremeno a nebolo možné súhlasiť tiež s jeho opakovanými odvolacími námietkami, keď neuviedol žiadne také skutočnosti, s ktorými by sa daňové orgány nevysporiadali. Dôkazné bremeno spočíva aj na daňovom subjekte a dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom.

6.17 Záverom kasačný súd konštatuje, že bolo nesporne povinnosťou žalobcu predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočet DPH. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Kasačný súd má za to, že nedošlo k preukázaniu vzniku daňovej povinnosti pri deklarovaných dodávkach podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH u dodávateľských spoločnostiach HK speed, s.r.o. a GYMO s.r.o. a tým nebola splnená zákonná podmienka ustanovená v § 49 ods. 1 zákona o DPH u sťažovateľa a uplatnením práva na odpočítanie tejto dane v celkovej výške 42.188,53 €, porušil sťažovateľ ustanovenie § 51 ods. 1 zákona o DPH.

6.18 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, kasačná sťažnosť vyhodnotil ako nedôvodnú, a preto ju podľa § 461 SSP zamietol.

6.19 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.

6.20 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 príпустný.