

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 3Sžfk/33/2017  
Identifikačné číslo spisu: 4015200770  
Dátum vydania rozhodnutia: 27.06.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:4015200770.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumana a zo sudcov JUDr. Sone Langovej a JUDr. Jozefa Milučkého v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Lanfer, s.r.o., IČO: 36 772 283, Hlavná 137/67, Veľké Ripňany - Behynce, zastúpený: Advokátska kancelária JUDr. Slávik a partneri, s.r.o., nám. M.R. Štefánika 3, Topoľčany, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 826786/2015 zo dňa 10. júna 2015, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/155/2015-92 zo dňa 23. novembra 2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa (pôvodne žalobcu) proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/155/2015-92 zo dňa 23. novembra 2016 z a m i e t a.

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

### Odôvodnenie

#### I.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 826786/2015 zo dňa 10.06.2015. Predmetným rozhodnutím žalovaného bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 9414401/5/5271695/2014 zo dňa 02.12.2014, ktorým bol v zmysle § 68 ods. 5, 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom ku dňu vydania napadnutých administratívnych rozhodnutí (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z.z.“) žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl 2012 v sume 11.205,- €.

2. Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že v prejednávanej veci žalobca neuniesol dôkazné bremeno, resp. nepreukázal skutočnosti, ktoré by spochybňovali zákonnosť postupu, ako i rozhodnutia správcu dane a žalovaného. Nepreukázal reálne dodanie tovaru (služby) podľa predložených

dokladov od ním označeného dodávateľa. Správca dane nad akúkoľvek pochybnosť zistil a listinnými dôkazmi preukázal, že žalobcom deklarovaný dodávateľ podľa predložených dokladov, i keď nepoprel vystavenie faktúry a uskutočnenie obchodnej transakcie, žiadnym relevantným dôkazom však nepreukázal spôsob uskutočnenia daňovej transakcie v zmysle zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v rozhodnom období (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“) a že mu vznikla daňová povinnosť daň priznať a odviesť podľa zákona č. 222/2004 Z.z. Úlohou správcu dane pri výkone daňovej kontroly nie je vyhľadávať dôkazy na preukázanie obchodných transakcií deklarovaných žalobcom podľa predložených daňových dokladov za príslušné kontrolované zdaňovacie obdobie, ale práve naopak tieto skutočnosti je povinný preukazovať daňový subjekt (žalobca).

## II.

3. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť, v ktorej namietal nesprávne vyhodnotenie zisteného skutkového stavu. Z dôkazov uvedených v bodoch 2. a 4. podanej kasačnej sťažnosti (faktúry, dodacie listy, výpisy z účtu) podľa žalobcu vyplýva uskutočnenie zdaniteľných plnení zo strany dodávateľov tovaru a služieb, t.j. spoločnosti NAROKO, s.r.o., ako aj spoločnosti GARAX, s.r.o. Toto uskutočnenie zdaniteľného plnenia potvrdil aj vtedajší konateľ spoločnosti NAROKO, s.r.o. Tomáš Kozinka. Vyhodnotenie tohto dôkazu žalovaným a následne aj krajským súdom považuje žalobca za nesprávne. Na druhej strane žalovaný a krajský súd priznali závažnosť v ustálení skutkového stavu takým okolnostiam, ktoré nastali najmenej pol roka po tom, ako sa uskutočnili zdaniteľné obchodné prípady, ktoré boli v predmetnom daňovom konaní skúmané.

4. Žalobca ďalej namietal, že správca dane ani žalovaný sa v konaní vôbec nezaoberali otázkou platieb za dodané náhradné diely a naftu. Všetky úhrady za tovar žalobca vykonával bezhotovostne, a to na účet spoločnosti NAROKO, s.r.o. a na účet spoločnosti GARAX, s.r.o. Doklady o úhradách boli predložené spolu s jednotlivými faktúrami. Žalobca teda nemal dôvod mať pochybnosť o svojich dodávateľoch, keďže títo mu tovar riadne dodali a po dodaní tovaru, tento zaplatil na ich účet uvedený na faktúrach. Žalobca tak nemal dôvod a ani možnosť si inak preveriť svojich dodávateľov. Uviedol, že možnosť podrobnejšieho preverenia, okrem verejne dostupných informácií na obchodnom registri, neplatičov poisťovní, registrácie na DPH v roku 2012 neboli. Skutočnosť, že neskôr tento dodávateľ zmenil konateľa, resp. bude nekontaktný a už nebude vykonávať činnosť, sťažovateľ nemal možnosť predvídať. V čase realizácie obchodov sa s dodávateľom nemal problém spojiť, podával daňové priznania k DPH a reálne fungoval. Namietal, že správca dane, žalovaný ani krajský súd v rozhodnutiach neuviedli spôsob, ako má daňový subjekt postupovať pri preverovaní svojich dodávateľov, okrem verejne prístupných zdrojov tak, aby jeho obchody nemohli byť po niekoľkých rokoch opätovne spochybnené.

5. Sťažovateľ ďalej poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/81/2013, 6Sžf/10/2012, 3Sžf/1/2011, 3Sžf/1/2010, z ktorých možno vyvodiť odchylný záver, pokiaľ ide o vyhodnotenie rozloženia dôkazného bremena, než ku ktorému dospel krajský súd. Vyslovený názor je taký, že žalobca ako daňový subjekt nemôže predpokladať, že u určitých dodávateľov by mal nadštandardne zabezpečovať dôkazy o zdaniteľnom plnení pre prípad, že u týchto subjektov nebude evidencia riadne vedená (3Sžf/1/2011), ... nie je možné od daňového subjektu požadovať preukázanie skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal s následnou satisfakciou v podobe stanovenia výsledku zo strany správcu dane, že „daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno“ (6Sžf/10/2012).

6. Sťažovateľ poukázal aj na iné konania vedené na krajskom súde, ktorých predmetom boli veci založené na rovnakých skutkových základoch (daňový subjekt Miroslav Lanfer, Behynce, IČO: 33 128 472, rok 2012, neuznané odpočítanie dane) a o ktorých krajský súd rozhodol v prospech žalobcu.

7. Sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vrátil mu vec na ďalšie konanie. Taktiež žiadal priznanie trov konania a trov kasačného konania.

## III.

8. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalovaný a uviedol, že sa v plnom rozsahu pridrižiava písomného vyjadrenia k žalobe a rozhodnutia žalovaného, s tým že kasačná sťažnosť žalobcu neobsahuje žiadne nové skutočnosti ako tie, ku ktorým sa žalovaný už vyjadril.

#### IV.

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

10. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“, „kasačný súd“) vychádzal zo skutkového stavu, ktorý podrobne v odôvodnení rozsudku popísal krajský súd, preto pre účastníkov konania známe fakty a skutočnosti nebude nadbytočne opakovať a len v stručnosti z neho vyberá nasledovné:

11. Dňa 10.10.2013 začal správca dane u žalobcu s výkonom daňovej kontroly, predmetom ktorej bola kontrola dane z pridanej hodnoty podľa § 46 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. Kontrolovaným zdaňovacím obdobím bol január - december 2012. V priebehu daňovej kontroly bolo vykonané dokazovanie týkajúce sa i zdaňovacieho obdobia apríl 2012, v ktorom žalobca od dodávateľov NAROKO, s.r.o. a GARAX, s.r.o. deklaroval dodanie služieb a tovarov, na základe ktorých si uplatnil odpočítanie DPH v kontrolovanom zdaňovacom období. Bolo zistené, že daňový subjekt NAROKO s.r.o., Gen. M. R. Štefánika 373/11, Trenčín na uvedenej adrese reálne nesídlí, pretože zmluva, na základe ktorej tu mala poskytované registračné sídlo a korešpondenčnú adresu, uplynula v auguste 2012. Ing. Jana Majerníková (zapísaná ako konateľka spoločnosti NAROKO s.r.o. od 25.07.2012) nie je konateľkou NAROKO s.r.o., pretože na zmenu konateľa bol použitý jej občiansky preukaz, ktorý jej bol odcudzený v apríli 2012, o čom svedčia listiny preukazujúce nahlásenie odcudzenia dokladov, ako aj podanie trestného oznámenia na neznámeho páchatel'a vo veci prepisu spoločnosti NAROKO, s.r.o. Daňový úrad Trenčín preto nevedel zabezpečiť doklady spoločnosti NAROKO, s.r.o. a preveriť požadované skutočnosti na základe dožiadania správcu dane. Ohľadom spoločnosti GARAX, s.r.o. správca dane zistil, že miestne príslušný správca dane uskutočnil niekoľko pokusov vypočúť ako svedka Alenu Polákovú (konateľku spoločnosti od 28.12.2013), ktorá sa však na termín nedostavila napriek trom predvolaniam a ani pokusu o predvedenie príslušníkmi Policajného zboru. Spoločnosť nikdy nebola registrovaná na dani zo závislej činnosti, teda nemala nikdy žiadnych zamestnancov. Bolo zistené, že Alena Poláková sa v priebehu krátkej doby stala konateľkou a spoločníčkou viacerých spoločností sídliačich na rovnakej adrese a existuje dôvodné podozrenie, že plní funkciu „bieleho koňa“. Na základe týchto zistení správca dane konštatoval, že v rámci preverovaného obchodného reťazca obchodov „dodávateľa“ ide o zmiznutého obchodníka bez dokladov, ktorý podľa všetkých indícií plní funkciu nárazníkovej spoločnosti.

12. Dňa 25.02.2014 správca dane vypočul svedka Tomáša Kozinku, bývalého konateľa spoločnosti NAROKO s.r.o. za účelom preverenia uskutočnenia zdaniteľných obchodov daňového subjektu NAROKO s.r.o. a daňového subjektu Lanfer, s.r.o., na základe vystavených faktúr v kontrolovanom zdaňovacom období. Svedok uviedol, že predložené faktúry vystavil, opečiatkoval a podpísal. Účtovníctvo viedol sám, spoločnosť bola platcom DPH, a všetky doklady aj s účtovníctvom odovzdal novej konateľke pri predaji spoločnosti. Obchody uskutočňoval osobne sám, spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov. Aká bola prevažujúca činnosť spoločnosti v roku 2012 ani aké nákupy realizovala v najväčších obratoch si nepamätal. Svedok sa nevedel vyjadriť k podrobnostiam obchodov so žalobcom, odkiaľ tovar objedávali, nevedel doložiť žiadne doklady. Uviedol, že spoločnosť predal Ing. Jane Majerníkovej.

13. Dňa 28.01.2014 správca dane vypočul svedka Jaroslava Galka, bývalého konateľa spoločnosti GARAX, s.r.o. za účelom preverenia uskutočnenia zdaniteľných obchodov daňového subjektu GARAX, s.r.o. a žalobcu na základe vystavených faktúr v kontrolovanom zdaňovacom období. Svedok uviedol,

že predložené faktúry vystavil, opečiatkoval a podpísal. Účtovníctvo viedol sám, spoločnosť bola platcom DPH, a všetky doklady aj s účtovníctvom odovzdal novej konateľke pri predaji spoločnosti. Obchody uskutočňoval osobne, alebo pán, ktorý preberal za neho poštu na Parkovej 54 v Bratislave, ktorého meno si nepamätá. Spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov. Svedok sa nevedel vyjadriť k podrobnostiam obchodov so žalobcom, odkiaľ tovar objedávali, nevedel doložiť žiadne doklady. Uviedol, že spoločnosť predal v novembri 2013 p. Alene Polákovéj.

14. S výsledkami daňovej kontroly bol žalobca opätovne oboznámený dňa 16.07.2014, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní za účasti splnomocneného zástupcu žalobcu Ing. G. R., ktorá bola oboznámená so zisteniami správcu dane zistenými počas výkonu daňovej kontroly. Správca dane vyzval zástupcu žalobcu, aby sa vyjadril k tomu, akou formou dokáže preukázať doterajšie tvrdenia vo veci prijatia a uskutočnenia zdaniteľných plnení z deklarovaných faktúr v kontrolovanom zdaňovacom období. Žalobca doručil dňa 11.08.2014 k predmetnej veci vyjadrenie, pričom uviedol iba informácie o počte motorových vozidiel, počte najazdených kilometrov, výške tržieb a množstve nakúpených pohonných hmôt.

15. Dňa 12.09.2014 bol spísaný protokol z daňovej kontroly, v ktorom je okrem iného popísané vykonané dokazovanie správcu dane vo vzťahu k dodávateľom žalobcu. K zdaňovaciemu obdobiu apríl 2012 správca dane uviedol, že žalobca nepreukázal, či tovar a služby skutočne dodali spoločnosti, ktoré sú uvedené na faktúrach ako dodávatelia, a teda či tovar dodal platiteľ dane z pridanej hodnoty, čiže nebola splnená podmienka práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 nadväzne na § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z., kedy platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané. Rozdiel základu dane za zdaňovacie obdobie správcu dane určil v sume 11.205,- €.

16. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

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

18. Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

19. Podľa § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

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

21. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákona č. 563/2009 Z.z. obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných

skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

22. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

23. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015 aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so 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 nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, 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.

24. 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“.

25. Najvyšší súd mal za preukázané, že žalovaný, ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť realnosť obchodov deklarovaných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav vecí tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zamerával sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

26. Vo vzťahu k dodávateľovi žalobcu, spoločnosti NAROKO s.r.o. najvyšší súd z obsahu spisu zistil, že predmetná spoločnosť si písomnosti na adrese svojho sídla nepreberá, zásielky doručované daňovému subjektu sa vrátili správcovi dane s poznámkou doručovacej pošty „adresát neznámy“. Konateľkou, v čase výkonu kontroly, podľa výpisu z obchodného registra, bola Ing. Jana Majerníková, ktorá uviedla, že konateľkou spoločnosti nie je, na zmenu konateľa bol zneužitý jej občiansky preukaz, ktorý jej bol

odcudzený v apríli 2012. Bývalý konateľ spoločnosti NAROKO s.r.o. Tomáš Kozinka ako svedok vypovedal, že vystavené faktúry pre žalobcu sám opečiatkoval i podpísal. Na podrobnosti o obchodoch so žalobcom odpovedať nevedel. K účtovným dokladom spoločnosti uviedol, že doklady spoločnosti nemá k dispozícii, pretože ich odovzdal novej konateľke spoločnosti pri jej predaji. Svojou výpoveďou teda nedokázal relevantne potvrdiť uskutočnenie zdaniteľných obchodov so žalobcom. Spoločnosť NAROKO s.r.o. nemala v rozhodnom čase v predmete podnikania nákup a predaj pohonných hmôt, nebola registrovaná ako dodávateľ minerálneho oleja (pohonných látok) podľa § 25a zákona č. 98/2004 Z.z. colným úradom, nebola registrovaná pre daň z motorových vozidiel a nemala žiadnych zamestnancov. Žalobca v prípade nákupu PHM od spoločnosti NAROKO s.r.o. (ktorá v čase výkonu daňovej kontroly bola nekontaktná, v súčasnosti už vymazaná z Obchodného registra SR) nedokázal relevantným spôsobom preukázať nadobudnutie tovaru, jeho prepravu, cenu prepravy. Najvyšší súd poukazuje na okolnosť, že napriek tvrdeniu bývalého konateľa spoločnosti NAROKO s.r.o., Tomáša Kozinku o vystavení faktúr žiadnym iným spôsobom nedokázal preukázať reálny základ pre ich vystavenie, a preto nemožno jeho vyjadrenie považovať za dôkaz preukazujúci uskutočnenie zdaniteľných plnení v prospech žalobcu. Správca dane v priebehu daňovej kontroly preveroval uskutočnenie zdaniteľných plnení nielen z formálnej stránky, ale preveroval tiež, či boli zdaniteľné obchody reálne uskutočnené, a to preverovaním vykonávaným v dodávateľských spoločnostiach.

27. Čo sa týka spoločnosti GARAX, s.r.o., dožiadanie tu bolo neúspešné, keďže konateľka spoločnosti sa na predvolanie nedostavila, nebolo ju možné ani predviesť príslušníkmi Policajného zboru. Dodanie pneumatík touto spoločnosťou tak nie je preukázané predloženými faktúrami za kontrolované zdaňovacie obdobie a ani dodacími listami k nim, ale ani výpoveďou svedka Jaroslava Galka (bývalého konateľa spoločnosti GARAX, s.r.o.)

28. Kasačný súd v danom prípade v plnom rozsahu odkazuje na nález Ústavného súdu I. ÚS 241/07-44, v ktorom sa uvádza: „...zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.“

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

30. Správca dane mal právo preveriť reálnosť dodávky prác, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného kontraktu a spôsob jeho prevedenia ako i komunikácia s dodávateľom sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov. Najvyšší súd na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ naplnia jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu a pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú oprávnené.

31. V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový

subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Už samotné zistenie skutočnosti, že dodávateľ nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky, pohyb finančných prostriedkov nie je odzrkadlený v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o reálnosti jeho dodávok. Takýto spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní.

32. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, keďže to zákon neustanovuje, ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužitelnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, plnenie bolo reálne dodané osobou uvedenou v na účtovnom doklade (§ 9 zákona č. 222/2004 Z.z.).

33. Kasačný súd s poukazom na § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. opätovne pripomína, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02, Zb. s- I-5337, bod 76, ako aj z 21. februára 2006, Halifax, a i., C-255/02, Zb. s. I. 1609, bod 71).

34. V tomto smere preto dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočívala na daňovom subjekte - sťažovateľovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH i dostatočným a vierohodným spôsobom preukázal, (nielen formálnymi dokladmi). Sťažovateľ v daňovom konaní neobjasnil ako prebiehala komunikácia medzi ním a dodávateľmi tovaru. Sťažovateľ teda nepreukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie obchodu, čo do osoby dodávateľa, nebude spochybnené.

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

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

37. Skutočnosť, ktorú sťažovateľ namietal v podanej kasačnej sťažnosti, že krajský súd sa napadnutým rozhodnutím odchýlil od ustálenej rozhodovacej praxe, pričom poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu SR, kasačný súd vyhodnotil ako nedôvodnú, pretože napadnutý rozsudok krajského súdu nie je v rozpore s rozhodnutiami uvedenými sťažovateľom v kasačnej sťažnosti. Závery vyjadrené v uvedených rozhodnutiach vychádzali z iných skutkových zistení, týkali sa iných subjektov, išlo o dodávky tovaru

preukázateľne dodaného platiteľom DPH a nie je možné ich aplikovať na daný prípad. Skutočnosť, že sťažovateľ sa nestotožnil s právnym názorom správneho súdu nemožno považovať za nesprávne právne posúdenie veci.

38. Ďalšie skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybňoval predmetné rozhodnutie krajského súdu boli totožné s námietkami, ktoré namietal už v prvostupňovom konaní a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal. Kasačný súd zistil, že kasačná sťažnosť žalobcu neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

39. Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalobcu vznesené v kasačnej sťažnosti za nedôvodné, a preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

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

41. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.