

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 5Sžfk/45/2017  
Identifikačné číslo spisu: 4015201043  
Dátum vydania rozhodnutia: 31.05.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:4015201043.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členiek senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Petry Příbelskej, PhD., v právnej veci žalobcu: Miroslav Lanfer, s miestom podnikania Hlavná 137/67, Veľké Ripňany - Behynce, IČO: 33 128 472, právne zastúpený: Beňo & partners advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom Námestie svätého Egídia 40/93, Poprad, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 884047/2015 zo dňa 15. júna 2015, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/242/2015-63 zo dňa 8. marca 2017, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/242/2015-63 zo dňa 8. marca 2017 z a m i e t a .

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

### Odôvodnenie

1. Krajský súd v Nitre (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 11S/242/2015-63 zo dňa 8. marca 2017 postupom podľa § 491 v spojení s § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 884047/2015 zo dňa 15.06.2015, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len „daňový poriadok“) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 9414401/5/5200797/2014/Ges zo dňa 26.11.2014, ktorým bol žalobcovi v zmysle § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2012 v sume 3 526,13 €. O trovách konania rozhodol krajský súd s poukazom na § 168 S.s.p. tak, že žalovanému ich náhradu nepriznal.

2. Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyplýva, že jeho úlohou bolo posúdiť správnosť postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty u žalobcu za zdaňovacie obdobie december 2012 v sume 3 526,13 € a zistiť, či daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení záveru, že

žalobca nespĺnil zákonom stanovené podmienky pre vznik nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, nakoľko nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia - nákup PHM od dodávateľa S.E.A. - MBM, spol. s r.o.

3. K nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty krajský súd uviedol, že uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu a odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege podľa § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), ale je iba právom platiteľa tejto dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu, ktorý je platiteľom dane. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužitelná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre. Základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane je, aby sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo a aby boli splnené vecné a časové podmienky na odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Podmienky uvedené v § 49 a nasl. (odpočítanie dane) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nespĺnenie nie je možné odpustiť (keďže zákon to neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužitelnosť, aby platiteľ dane, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil v zákone o DPH.

4. Krajský súd mal z obsahu administratívneho spisu za preukázané, že príslušný správca dane začal dňa 10.10.2013 u žalobcu s výkonom daňovej kontroly, predmetom ktorej bola kontrola dane z pridanej hodnoty podľa zákona o DPH. Kontrolovaným zdaňovacím obdobím bol január - december 2012. Daňová kontrola bola súbežne začatá i u právnickej osoby Lanfer, s.r.o., ktorej jediným konateľom je U. G.. Daňová kontrola bola začatá na základe výsledkov šetrení z medzinárodnej výmeny informácií (dožiadanie českého daňového úradu) s preverením nadobudnutia intrakomunitárneho tovaru u daňového subjektu Ro - Truck, s.r.o. so sídlom Náměstí T.G. Masaryka 2392/17, Břeclav, DIK .CZ 29274052 od daňového subjektu (iné zdaňovacie obdobie), v ktorej spoločnosti je konateľom tá istá osoba a to U. G.. Kontrolou predložených dokladov správca dane zistil, že žalobca si za december 2012, podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, uplatnil právo na odpočítanie dane vo výške 13 882,02 € z 2 faktúr (č. 1020120408- DPH 1 265,00 € zo dňa 05.12.2011, č. 1020120428 - DPH 2 261,13 € zo dňa 10.12.2012) za nákup PHM od dodávateľa S.E.A.- MBM spol. s r.o..

5. Správca dane dožiadaním zo dňa 13.11.2013 na miestne príslušný Daňový úrad Trnava, požiadal o preverenie nadobudnutia tovaru spoločnosťou S.E.A. - MBM, spol. s r.o. a preverenie dodania tohto tovaru žalobcovi podľa pripojených faktúr. V zmysle dožiadania správcu dane Daňový úrad Trnava šetrením zistil, že na adrese sídla spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r.o. sa nachádza rodinný dom, na ktorom je označenie spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r.o., ale žiadne osoby neboli prítomné. Žiadosť o predloženie dokladov si daňový subjekt S.E.A. - MBM, spol. s r.o. prevzal, ale žiadne doklady v stanovenej lehote nepredložil.

6. Konateľ daňového subjektu S.E.A. - MBM, spol. s r.o. P. M. si predvolanie neprevzal a z dôvodu neznámeho pobytu sa menovaného nepodarilo predviesť ani cestou príslušníkov PZ. Spoločnosť nemala v predmete podnikania nákup a predaj PHM podľa § 25b zákona č. 98/2004 Z.z. o spotrebnej dani z minerálnych olejov. Dožiadateľovi správca dane sa preto nepodarilo preveriť skutočnosť súvisiace s dožiadaním správcu dane, ani zabezpečiť žiadne účtovné doklady.

7. Správca dane vypočul žalobcu dňa 28.05.2014 (za účasti jeho splnomocneného zástupcu) a bol oboznámený s priebehom a výsledkami vykonaného dokazovania, pričom sa vyjadroval i k obchodom so spoločnosťou S.E.A. - MBM, spol. s r.o.. Správca dane žalobcu vyzval, aby v určenej lehote predložil doklady a dôkazy týkajúce sa daňovej kontroly, ktoré neboli doteraz predložené. Žalobca po stanovenej lehote správcu dane dňa 07.08.2014 predložil iba internú evidenciu dokladov týkajúcu sa daňového subjektu S.E.A. - MBM, spol. s r.o..

8. Žalobca bol s výsledkami daňovej kontroly opätovne oboznámený dňa 16.07.2014, za účasti jeho

splnomocneného zástupcu Ing. U. V., o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní. Žalobca sa vyjadril k nákupu pohonných hmôt a uviedol, že prevádzkuje kamiónovú dopravu a v roku 2012 disponoval vozovým parkom v počte 5 vozidiel. Tovar asi objednal telefonicky, nepamätá si, kedy začal s týmto dodávateľom obchodovať. Tovar mu bol dodaný dodávateľom v cisterne do Behyniec, kde PHM prečerpali, doklad o množstve nevie preložiť, náklady na dopravu znášal dodávateľ, faktúry boli zaplatené asi na účet. K nakladaniu tovaru a k vodičom cisterien sa nevedel vyjadriť. Ako dôkaz spotreby pohonných hmôt nakúpených od preverovanej spoločnosti uviedol, že ak by spoločnosť nemala k dispozícii pohonnú hmotu, nemohli by motorové vozidlá najazdiť 560 000 km. Ku skutočnostiam zisteným u ďalších spoločností sa splnomocnený zástupca žalobcu nevyjadril.

9. Správca dane spísal dňa 12.09.2014 protokol z daňovej kontroly, v ktorom je okrem iného popísané vykonané dokazovanie správcu dane vo vzťahu k dodávateľovi žalobcu S.E.A. - MBM, spol. s r.o. a k zdaňovaciemu obdobiu december 2012. Správca dane v ňom konštatoval, že žalobca nepreukázal dodanie tovarov zo strany vyššie označeného dodávateľa tak, ako bolo deklarovane v daňovom priznaní za kontrolované zdaňovacie obdobie.

10. Správca dane výzvou zo dňa 12.09.2014 vyzval žalobcu, aby sa vyjadril k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly (ktorý mu bol spolu s výzvou doručený dňa 26.09.2014), na čo reagoval v podaní doručenom správcovi dane dňa 17.10.2014.

11. Dňa 25.11.2014 vyhotovil správca dane zápisnicu o ústnom pojednávaní vo veci prerokovania pripomienok k protokolu zo dňa 12.09.2014, ktorého sa za žalobcu zúčastnila splnomocnená osoba Ing. U. V., ktorá zotrvala na predchádzajúcich písomných podaniach žalobcu. Správca dane skonštatoval, že nie je potrebné ďalšie dokazovanie vo vyrubovacom konaní v zmysle § 24 daňového poriadku.

12. Správca dane dňa 26.11.2014 vydal rozhodnutie č. 9414401/5/5200797/2014/Ges, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku, vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 3 526,13 € za zdaňovacie obdobie december 2012 s tým, že žalobca si v podanom daňovom priznaní dňa 24.01.2013 vyrubil daň 59,87 €, pričom vlastná daňová povinnosť zistená správcou dane je v sume 3586 eur, čo je rozdiel 3 526,13 €. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie.

13. Rozhodnutím č. 884047/2015 zo dňa 15.06.2015 žalovaný ako odvolací orgán podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil odvolaním napadnuté rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 9414401/5/5200797/2014/Ges zo dňa 26.11.2014. Toto rozhodnutie žalovaný odôvodnil tým, že formálne doloženie faktúr a dokladov o úhrade bez preukázania skutočného nadobudnutia tovaru nie je pre daňové účely dostačujúce. Za účelom preverenia vnútroštátneho nadobudnutia tovarov od dodávateľa S.E.A. - MBM, spol. s r.o. správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie (výsluchom konateľ a žalobcu, dožiadaním na správcu dane, deklarovaneho dodávateľa podľa sídla, vyžiadaním si listinných dokladov), na základe ktorého dospel k záveru, že žalobca si nedôvodne uplatnil odpočítanie dane pri deklarovaneých dodávkach od uvedeného dodávateľa, nakoľko nepreukázal reálnosť zdanieľných obchodov. Správca dane sa v priebehu daňovej kontroly zaoberal všetkými skutočnosťami a zisteniami, ktoré mal k dispozícii a ktorými by bolo možné preukázať daňovým subjektom uplatnené právo na odpočítanie dane z deklarovaneých obchodných transakcií. Žalovaný uviedol, že dôkazné bremeno znáša daňový subjekt a bolo jeho povinnosťou preukázať svoje tvrdenia relevantnými dôkazmi. Správca dane postupoval v rámci dokazovania v súlade s § 24 daňového poriadku a využil všetky možnosti, ktoré mu tento právny predpis umožňuje pre zistenie a preukázanie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane. Pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane je nevyhnutné, aby prijaté plnenie bolo skutočne zrealizované, čo v danom prípade nebolo kontrolovaným daňovým subjektom, ani jeho obchodnými partnermi preukázané.

14. Žalobca vo svojej žalobe namietal, že rozhodnutie žalovaného bolo vydané v rozpore so zisteným skutkovým stavom, ako aj v rozpore s právnym stavom a v konaní, ktoré ich vydaniu predchádzalo, došlo k porušeniu procesných práv žalobcu podstatným spôsobom. Uviedol, že má právo na nadmerný odpočet, pretože objektívne preukázal splnenie povinností, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania, a

to predložením všetkých dostupných listín. Nesúhlasil s tvrdením správcu dane, že neunesol dôkazné bremeno, pretože vyčerpал dôkaznú povinnosť a predložil všetky doklady, ktorými reálne disponoval. Účtovné doklady, faktúry, doklady o úhrade faktúr a i svedecké výpovede potvrdzujú vystavenie faktúr, ako aj dodanie plnení. Uviedol, že všetci dodávatelia (ďalšie zdaňovacie obdobia v roku 2012) v čase dodania plnení boli registrovaní ako platitelia dane z pridanej hodnoty a toto si žalobca preveril. Skutočnosť, že v čase vykonania kontroly už preverované subjekty boli nekontaktné, resp. po zmene konateľa a bez dokladov, nemožno klásť za vinu žalobcovi. V čase, kedy dochádzalo k obchodom so žalobcom, tieto spoločnosti so správcom dane komunikovali, podávali daňové priznanie a platili daň z pridanej hodnoty. V ďalšej časti žaloby žalobca uviedol, že správca dane a následne ani žalovaný nespochybnili, že by mu tovar nebol dodaný, alebo že by ho nepoužil na vykonané zdaniteľné plnenia, ale spochybnili osobu dodávateľa. Poukázal na to, že má obmedzené možnosti na preverenie dodávateľov a týchto si môže preveriť len z verejne dostupných zdrojov. Každý dodávateľ potvrdil, že tovar dodal a vystavil príslušnú faktúru. Skutočnosť, že dodávateľ neskôr zmenil konateľa, resp. je nekontaktný a už nevykonáva činnosť, nemá možnosť a schopnosť predvídať. Poukázal i na to, že správca dane porušil ustanovenie § 46 ods. 5 daňového poriadku tým, že ak mal alebo zistil pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených žalobcom, mal mu tieto pochybnosti oznámiť a vyzvať ho, aby sa k nim vyjadril. Žalobcovi nie je zrejmé, akými inými dôkazmi mohol a mal ako daňový subjekt disponovať, aby vyvrátil pochybnosti správcu dane. Podľa žalobcu sa správca dane dopustil i procesných pochybení, a to takých, že nie je zrejmé, akými úvahami a z akého hodnotenia dôkazov dospel k svojmu záveru o neunesení dôkazného bremena zo strany žalobcu, nevyhodnotil všetky dôkazy, v odôvodnení rozhodnutia sa dostatočne nevysporiadal sa námietkami žalobcu. Vyhodnotenie dôkazov bolo robené jednoznačne v neprospech žalobcu a žalobca má za to, že žalovaný i správca dane porušili pri hodnotení dôkazov ustanovenia § 3 ods. 3 vyššie citovaného zákona, keďže pri vyhodnotení dôkazov vôbec neprihliadli na žalobcom preukazované skutočnosti a vzájomné súvislosti medzi vykonanými dôkazmi. Do daňovej kontroly zasahoval zamestnanec správcu dane, ktorý nebol na výkon daňovej kontroly poverený, a to vyžiadanim si dokladov tak za subjekt U. G. (kde poverenie bolo), ako i za subjekt Lanfer, s.r.o. (kde poverenie nebolo). Postupom správcu dane bol žalobca vystavený do situácie, ktorá ho podstatne znevýhodňovala proti správcovi dane a značne obmedzila jeho možnosti obhajovať svoje tvrdenia a uplatňovať svoje práva.

15. Krajský súd konštatoval, že faktúry a listy o úhrade, ktoré predložil žalobca obsahovali iba popis zdaniteľného plnenia (pohonné hmoty, náhradné diely a pod.), ktoré je však nepreskúmateľné bez predloženia relevantných dokladov. Tieto dôkazy sa odvíjajú od druhu poskytnutého tovaru a konkrétneho dodávateľa. Podľa názoru krajského súdu však treba pričítať na ťarchu žalobcu tú skutočnosť, že žiadnym spôsobom si neoveroval svojho dodávateľa. Overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť schopný preukázať reálnosť deklarovaného obchodu a v prípade nepreverení si obchodného partnera, sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v tomto prípade, keď žalobca nevedel preukázať reálne naplnenie deklarovaného obchodu medzi ním a deklarovaným dodávateľom. Krajský súd mal za to, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie a v zmysle oprávnení mu daných daňovým poriadkom, preveroval všetky daňové transakcie, t.j. dodanie tovaru žalobcovi ním deklarovanými dodávateľmi, ktoré boli predmetom kontrolovaného zdaňovacieho obdobia podľa Protokolu, a to dožiadanim na Daňový úrad Trnava. Pri preverovaní dodania žalobcom deklarovaného tovaru - pohonné hmoty od dodávateľa S.E.A. - MBM, spol. s r.o. bolo zistené, že spoločnosť na adrese sídla nesídlí, so správcom dane nespupracuje a účtovnými dokladmi tak nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľného obchodu. Konateľ spoločnosti P. M. sa na predvolanie nedostavil a nepodarilo sa ho predviesť ani príslušníkom Policajného zboru SR. Dňom 10.02.2014 sa stal konateľom spoločnosti občan Bulharskej republiky. K obchodným transakciám so spoločnosťou S.E.A. - MBM, spol. s r.o. nevedel uviesť, s kým bol v tejto spoločnosti v kontakte, pohonné hmoty objednával telefonicky, k pôvodu a kvalite PHM sa vyjadril nevedel. Prepravu zabezpečoval dodávateľ, pohonné hmoty priviezla cisterna do Behyniec, prečerpala sa nafta do jeho cisterny. Nevedel sa vyjadril k vodičom cisterien ani k motorovým vozidlám a spôsobu prečerpávania PHM, ku kvalite PHM a pod.. Uviedol, že doklad o množstve PHM nemá, dopravné prostriedky zabezpečil dodávateľ. Správca dane v zmysle § 24 daňového poriadku žalobcu

vyzval, aby predložil doklady a dôkazy, ktoré ešte neboli predložené na preukázanie splnenia podmienok na nadmerný odpočet v zmysle zákona o DPH. Ďalšie pojednávanie za účasti splnomocneného zástupcu žalobcu sa konalo dňa 16.07.2014 a jeho predmetom bolo oboznámenie so zistenými skutočnosťami v prebiehajúcej daňovej kontrole, pričom žalobca bol vyzvaný, aby sa vyjadril, ako vie preukázať svoje tvrdenia ohľadne prijatia zdaniteľných plnení. V podaniach adresovaných správcovi dane sa žalobca vyjadroval k prijatým plneniam, ale neposkytol žiadny dôkaz o ich realizácii deklarovanými dodávateľmi, vrátane deklarovanej spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r.o., na dodanie pohonných hmôt. V priebehu daňovej kontroly, ani vyrubovacieho konania sa žalobca jednoznačne nevyjadril ani k pôvodu kupovaného tovaru, neuvádzal okolnosti jeho nakládky a vykládky, nepredložil žiadne doklady preukazujúce prepravu tovaru, neuvádzal mená osôb vykonávajúcich prepravu tovaru - vodičov motorových vozidiel, ktorí by mohli byť vypočítaní ako svedkovia. Žalobca, ktorý si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri deklarovaných dodávkach tovaru od vyššie označených dodávateľov v kontrolovanom zdaňovacom období v roku 2012, vrátane spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r.o., musí byť schopný tieto okolnosti preukázať sám, teda dôvodnosť tohto uplatnenia a reálnosť deklarovanej dodávky. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že existenciu žalobcom deklarovaných dodávok tovaru nepreukazujú ním predložené doklady. Nepriznanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v prípade vyššie uvedených žalobcom deklarovaných dodávok a dodávateľa však správca dane neodôvodňoval nekontaktnosťou, ani nespôľupracou týchto dodávateľov (ako na to poukazoval žalobca v podanej žalobe), ale tým, že žalobca v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nepreukázal relevantnými dôkaznými prostriedkami skutočnú existenciu zdaniteľného plnenia, pri ktorom si uplatnil odpočítanie dane a dostal sa do dôkaznej núdze, čo správcu dane viedlo k tomu, že mu nepriznal odpočítanie dane.

16. Vychádzajúc z vyššie uvedeného krajský súd dospel k záveru, že správca dane pri vykonávaní daňovej kontroly vychádzal z jednoznačných a presvedčivých dôkazov, svedeckých výpovedí a použil na to zákonné prostriedky, pričom dokazovaním zistený skutkový stav považoval za dostatočný a vyčerpávajúci. Odpočet DPH si žalobca uplatnil sám, preto musí byť schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený tak, ako ho deklaroval v daňovom priznaní alebo v zmysle predložených dokladov, ktoré preukazujú reálne uskutočnenie daňovej transakcie uvedenej na daňovom doklade (faktúra, doklady o úhrade a pod.), a to aj osobou uvedenou na týchto dokladoch, čo žalobca nevedel listinami preukázať, i keď ho zaťažuje dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku.

17. V odôvodnení sa krajský súd vyjadril i k rozhodnutiu Súdneho dvora Európskej únie (rozsudok C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Electronics, C-484/03 Bond House), rozsudku Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf/1/2011 a k rozsudku SD EÚ (druhá komora) vo veci C-273/11- Mecsek-Gabona Kft proti Nemzeti Adó és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága zo dňa 06.09.2012, na ktoré poukazoval žalobca v podanej žalobe.

18. Krajský súd zaujal stanovisko i k ďalším námietkam žalobcu, ktoré vyhodnotil ako nedôvodné.

19. Proti tomuto rozsudku podal žalobca prostredníctvom splnomocneného právneho zástupcučas kasačnú sťažnosť, ktorou žiadal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. Kasačnú sťažnosť odôvodnil poukazom na ustanovenie § 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p. tým, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci - rozložení dôkazného bremena, keď ho súd v celom rozsahu určil žalobcovi ako daňovému subjektu v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku. Žalovaný spochybňoval a namietal dodanie tovaru spoločnosťou S.E.A. - MBM, spol. s r.o., nakoľko preverovaním zistil, že uskutočnenie zdaniteľného obchodu sa reálne neuskutočnilo, teda že dodávka tovaru nebola reálne uskutočnená. Zdôraznil, že „nekontaktnosť“ nemožno klásť za vinu žalobcovi. Mal za to, že dôkazy od neho vyžadované boli mierou jeho technických, právnych ale aj zákonných možností. Žalobca nijakým spôsobom nevie ovplyvniť právnu existenciu jeho dodávateľov resp. dodávateľov týchto dodávateľov. Žalovaný namietal najmä neunesenie dôkazného bremena s ohľadom na skutočnosti týkajúce sa iných daňových subjektov (S.E.A. - MBM, spol. s r.o.), za ktoré žalobca nemôže zodpovedať, keďže ide o skutočnosti, ktoré sa týkajú iného daňového subjektu ako žalobcu, a za ktoré zodpovedá iný daňový subjekt.

20. Poukázal na to, že judikatúra sa zhoduje v tom, že nie je v rozpore s právom Spoločenstva požadovať, aby dodávateľ prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Prijatím dostatočných opatrení by mohol byť postup daňového subjektu vedúci k prevereniu si dôveryhodnosti osoby nadobúdateľa (obchodného partnera) overením v obchodnom registri, informáciách o solventnosti (rozhodnutie NS SR 8Sžf/5/2010). Žalobca na rozdiel od príslušného správneho orgánu nemá k dispozícii žiadne legálne nástroje na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov. Zdôraznil, že skutočnosť, či ako daňový subjekt vedel, alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom je dôkazným bremenom správcu dane. Poznámene, že dodávateľia boli v čase dodania plnení osobami registrovanými ako platitelia DPH, v rozhodnom čase keď dochádzalo k obchodom, tieto spoločnosti so správcom dane komunikovali, podávali daňové priznania a platili DPH. Na podporu svojich tvrdení poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf/1/2011, 3Sžf/19/2010, 6Sžf/10/2012, 6Sžf/81/2013, 8Sžf/5/2010, 8Sžf/81/2013, 3Sžf/8/2014 a 36Sžf/1/2010, ktoré poukazujú na to, že k vyčerpaniu vlastného dôkazného bremena daňového subjektu dôjde, ak materiálne plnenie preukáže zodpovedajúcou faktúrou ako daňovým dokladom; a teda na preukázanie opaku znáša dôkazné bremeno aj dôkaznú núdzu správca dane. Právne významné okolnosti, z ktorých sa vyvodzuje úmysel a vedomosť daňového subjektu v podvodnom konaní obchodného partnera v reťazovej transakcii zisťuje a dokazuje správca dane. Žalobca poukázal aj na iné konania vedené na krajskom súde, ktorých predmetom boli veci založené na rovnakých skutkových základoch, a o ktorých krajský súd rozhodol v jeho prospech, dôvodiac najmä prekročením miery dôkazného bremena, ktoré bolo kladené na žalobcu. Žalobca poukázal aj na judikatúru Súdneho dvora v spojených prípadoch C-354/03 a C-355/03 a C-484/03, vo veci C-273/11, vo veci C-409/04, C-484/03, spojené veci C 439/04 a C 440/04, vo veci C-285/11, v spojených veciach C-80/11 a C-142/11.

21. Podľa názoru žalobcu preukázanie práva na oslobodenie, resp. odpočet dane je podmienené len existenciou faktúry a v zmysle európskej legislatívy nemožno vyžadovať nič viac. V zmysle ustálenej judikatúry sa počíta teda aj s takými prípadmi, kedy je zrejmé, že daňový subjekt sa stal obeťou daňového podvodu, no nie je možné považovať za spravodlivé takéto daňový subjekt postihovať. Žalobca mal za to, že vyčerpal svoju dôkaznú povinnosť - predložil všetky doklady, ktorými reálne disponoval a reálne disponovať mohol - účtovníctvo, účtovné doklady, faktúry, doklady o úhrade faktúr - na preukázanie opodstatnenosti nákladov, za ktoré v zmysle faktúry zaplatil, vystavenie predmetných faktúr ako aj dodanie predmetných plnení potvrdili svedkovia a to ich podpísanie a opečiatkovanie, ako aj to, že uvedené listiny sa nachádzajú v účtovníctve.

22. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že sa v plnom rozsahu pridrižiava písomného vyjadrenia k žalobe. Mal za to, že kasačná sťažnosť žalobcu neobsahuje žiadne nové skutočnosti.

23. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 S.s.p. preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 S.s.p.), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.), 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 S.s.p.).

24. Podľa § 2 ods. 1 a 2 S.s.p. v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

25. Podľa § 6 ods. 1 S.s.p. správne sudy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov

orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

26. Podľa § 177 ods. 1 S.s.p. správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

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

28. Podľa § 438 ods. 1 S.s.p. kasačnou sťažnosťou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

29. Podľa § 454 S.s.p. na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

30. Podľa § 461 S.s.p. kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

31. Preskúmaným rozhodnutím č. 884047/2015 zo dňa 15.06.2015 žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 9414401/5/5200797/2014/Ges zo dňa 26.11.2014, ktorým bol žalobcovi ako platiteľovi DPH podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubený rozdiel tejto dane v sume 3 526,13 € za zdaňovacie obdobie december 2012.

32. Žaloba v predmetnej veci bola krajskému súdu podaná (dňa 08.09.2015) počas platnosti a účinnosti zákona č. 99/1963 Zb. Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“), ktorý v piatej časti upravoval problematiku súdneho preskúmania rozhodnutí orgánov verejnej správy. Tento zákon bol v časti týkajúcej sa správneho súdnictva s účinnosťou od 01.07.2016 nahradený Správnym súdnym poriadkom. Podľa § 491 ods. 1 S.s.p., ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

33. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalobcu je rozsudok Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/242/2015-63 zo dňa 08.03.2017, ktorým krajský súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 884047/2015 zo dňa 15.06.2015, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky žalobcu sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

34. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdenie, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia.

35. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že žalobca podal dňa 24.01.2013 daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie december 2012, v ktorom uviedol daň z tovarov a služieb nakúpených v tuzemsku vo výške 13 882,02 €. Žalobca si za predmetné zdaňovacie obdobie podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH uplatnil právo na odpočítanie dane v súvislosti s nákupom PHM od daňového subjektu S.E.A. - MBM, spol. s r.o.. v zmysle predložených faktúr:

- Faktúra č. 1020120408 s dátumom dodania tovaru 05.12.2012, v celkovej sume 7 590,- €, so

základom dane 6 325,- € a 20% DPH vo výške 1 265,- €.

- Faktúra č. 1020120428, s dátumom dodania tovaru 10.12.2012, v celkovej sume 13 566,78 €, so základom dane 11 305,65 € a 20% DPH vo výške 2 261,13 €.

Rozdiel vzniku práva na odpočítanie dane za zdaňovacie obdobie december 2012 tak podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH predstavoval sumu 3 526,13 €.

36. Dňa 10.10.2013 začal správca dane u žalobcu s výkonom daňovej kontroly, predmetom ktorej bola kontrola dane z pridanej hodnoty podľa vyššie citovaného zákona. Kontrolovaným zdaňovacím obdobím bol január - december 2012.

37. Správca dane dňa 28.05.2014 vypočul žalobcu za účasti jeho splnomocneného zástupcu - Ing. U. V. a oboznámil ho s priebehom a výsledkami vykonaného dokazovania, s tým že sa vyjadrovali aj k obchodom v zmysle dodávateľských faktúr č. 1020120408 a č. 1020120428, t.j. k zdaniteľným plneniam spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r.o.. Správca dane vyzval žalobcu, aby mu v určenej lehote predložil doklady a dôkazy týkajúce sa daňovej kontroly, ktoré doposiaľ neboli predložené. Žalobca na uvedenú výzvu správcu dane reagoval po lehote určenej správcom dane dňa 07.08.2014.

38. Dňa 16.07.2014 správca dane žalobcu opätovne oboznámil s výsledkami daňovej kontroly, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní za účasti splnomocneného zástupcu žalobcu Ing. U. V., ktorá bola oboznámená so zisteniami správcu dane zistenými počas výkonu daňovej kontroly. Žalobca sa vyjadril k skutočnostiam týkajúcim sa nákupu pohonných hmôt, ktoré boli predmetom fakturácie v zmysle dodávateľských faktúr č. 1020120408 a č. 1020120428 od spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r.o..

39. Dňa 12.09.2014 bol spísaný protokol z daňovej kontroly č. 9414401/5/4208644/2014/Ges, v ktorom správca dane popísal aj vykonané dokazovanie vo vzťahu k dodávateľskej spoločnosti žalobcu S.E.A. - MBM, spol. s r.o. za zdaňovacie obdobie december 2012 so záverom, že žalobca nepreukázal dodanie tovarov do spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r.o. tak, ako to deklaroval v podanom daňovom priznaní.

40. Dňa 26.09.2014 bol žalobcovi doručený protokol č. 9414401/5/4208644/2014/Ges zo dňa 12.09.2014. Spolu s protokolom z daňovej kontroly bola žalobcovi doručená aj výzva na vyjadrenie sa k zisteniam v ňom uvedeným, na čo žalobca reagoval podaním doručeným správcovi dane dňa 17.10.2014.

41. Dňa 25.11.2014 vyhotovil správca dane zápisnicu o ústnom pojednávaní vo veci prerokovania pripomienok k protokolu č. 9414401/5/4208644/2014/Ges zo dňa 12.09.2014. Ústneho pojednávania sa zúčastnila splnomocnená zástupkyňa žalobcu Ing. U. V., ktorá zotrvala na predchádzajúcich vyjadreniach žalobcu. Následne správca dane s poukazom na § 25 daňového poriadku konštatoval, že nie je potrebné ďalšie dokazovanie vo vyrubovacom konaní.

42. Dňa 26.11.2014 vydal správca dane rozhodnutie č. 9414401/5/5200797/2014/Ges, ktorým podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 3 526,13 € za zdaňovacie obdobie december 2012 s tým, že žalobca si v podanom daňovom priznaní dňa 24.01.2013 určil vlastnú daňovú povinnosť 59,87 €, pričom vlastná daňová povinnosť zistená správcom dane je v sume 3 586,- €, čo je rozdiel 3 526,13 €. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie.

43. Na základe odvolania žalovaný rozhodnutím č. 884047/2015 zo dňa 15.06.2015 potvrdil rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za obdobie december 2012 v sume 3 526,13 €.

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

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

46. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c/ je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

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

48. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH 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.

49. Podľa § 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.

50. 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.

51. Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

52. 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.

53. 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.

54. 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.

55. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

56. Podľa § 63 ods. 1 daňového poriadku ukladať povinnosti alebo priznať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak. Podľa ods. 2 citovaného ustanovenia rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak. Podľa ods. 5 cit. ustanovenia rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhom a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

57. Podľa § 461 S.s.p. kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

58. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 S.s.p. dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil 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 s v celom rozsahu.

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

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

61. 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, 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.

62. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp.zn. III.ÚS78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 28 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 42 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dne z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene 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.“

63. 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 rozhodujúc pre správne určenie dane v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť realnosť obchodov deklarovovaných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav vecí tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zamerával sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

64. Najvyšší súd poukazuje na to, že správca dane za účelom posúdenia žalobcom uplatneného nároku na odpočítanie dane vykonal náležité preverovanie dodania tovaru - nákup PHM od spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r.o., v zmysle dodávateľských faktúr č. 1020120408 a č. 1020120428. V rámci opakovaného miestneho zisťovania zameraného na preverenie ekonomickej činnosti spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r.o. bolo zistené, že na adrese uvedenej spoločnosti sa nachádza rodinný dom s označením názvu spoločnosti s tým, že v jej sídle sa nenachádzali žiadne osoby, ktoré mohli správcovi dane poskytnúť akékoľvek informácie týkajúce sa ekonomickej činnosti tejto spoločnosti. Spoločnosť S.E.A. - MBM, spol. s r.o. je nekontaktná a so správcom dane nespolupracuje. Správca dane preto verejnou vyhláškou doručoval predvolanie P. M. (od 14.04.2008 konateľ spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r.o.) za účelom podania svedeckej výpovede a predloženia dokladov týkajúcich sa ekonomickej činnosti tejto spoločnosti. Vzhľadom na to, že P. M. si predvolanie správcu dane v stanovenej lehote neprevzal, požadované doklady nepredložil a z dôvodu jeho neznáameho pobytu ho nebolo možné ani predviesť prostredníctvom PZ, správca dane v tomto smere nemohol preveriť ekonomickú činnosť spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r.o. a teda ani realnosť uskutočnených zdaniteľných plnení medzi žalobcom a spoločnosťou S.E.A. - MBM, spol. s r.o. v zmysle dodávateľských faktúr č. 1020120408 a č. 1020120428. Konateľom spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r.o. sa dňa 10.02.2014 stal občan Bulharskej republiky. Ďalej bolo zistené, že spoločnosť S.E.A. - MBM, spol. s r.o. nemala v predmete podnikania nákup a predaj pohonných hmôt, nebola registrovaná ako predajca pohonných hmôt, ani ako platiteľ dane z motorových vozidiel, spoločnosť nemala zamestnancov a nedisponovala ani zariadením na prepravu pohonných hmôt. Z vyššie uvedeného aj podľa názoru kasačného súdu nepochybne vyplýva, že dodávateľská spoločnosť - S.E.A. - MBM, spol. s r.o. nemala vytvorené podmienky, ktoré by umožňovali zo strany žalobcu reálny nákup pohonných hmôt.

65. V súvislosti s preverovaním obchodnej činnosti medzi žalobcom a spoločnosťou S.E.A. - MBM, spol. s r.o. správca dane vypočul žalobcu za prítomnosti jeho splnomocneného zástupcu dňa 28.05.2014, keď do zápisnice o ústnom pojednávaní uviedol, že si nepamätá čas, miesto ani osobu, od ktorej prevzal faktúry č. 1020120408 a č. 1020120428. Žalobca sa taktiež nevedel vyjadriť k otázke správcu dane, na základe čoho a kedy začal obchodovať so spoločnosťou S.E.A. - MBM, spol. s r.o. a ani s kým za uvedenú spoločnosť bol pri uzatváraní predmetných obchodov v kontakte. V súvislosti s realizovaním predmetných objednávok žalobca poznamenal, že tieto sa uskutočňovali zrejme telefonicky. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní ďalej vyplýva, že žalobca sa nevedel vyjadriť ani k otázke pôvodu, kontroly kvality, či záručnej doby tovaru. Žalobca uviedol, že v súvislosti s ním deklarovnými

dodávkami tovaru neznášal žiadne prevádzkové náklady, všetko bolo v cene, tovar sa uhradil na účet, tovar bol dodávaný do Behyniec, avšak k osobám, ktoré sa podieľali na nakládke a preprave tovaru sa vyjadriť nevedel. Žalobca taktiež nepredložil žiadne doklady, ktorými by preukázal množstvo pohonných hmôt dodaných spoločnosťou S.E.A. - MBM, spol. s r.o.. Na ústnom pojednávaní dňa 16.07.2014 žalobca k svojej obchodnej činnosti a k nákupu pohonných hmôt od spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r.o. uviedol, že prevádzkuje medzinárodnú kamiónovú prepravu, pričom v roku 2012 mal k dispozícii 5 motorových vozidiel, ktoré v tomto roku odjazdili 560 188 km. V tejto súvislosti poznamenal, že najvýznamnejšou nákladovou položkou bol práve nákup pohonných hmôt, ktorý nákup v roku 2012 predstavoval objem cca 272 000,- €. Na podporu svojich tvrdení predložil správcovi dane internú evidenciu spotreby pohonných hmôt, pričom uviedol, že ak by nemal reálne k dispozícii pohonnú hmotu, motorové vozidlá by nemohli najazdiť cca 560 000 km. Z vyššie uvedeného vyplýva, že žalobca s výnimkou faktúr a internej evidencie spotreby pohonných hmôt nepredložil správcovi dane žiadne relevantné doklady viažuce sa na dodávku tovaru - pohonných hmôt od spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r.o.. Kasačný súd v tejto súvislosti poznamenáva, že pochybnosti správcu dane nespočívali v tom, či výkon podnikateľskej činnosti žalobcu - kamiónová preprava, logicky vyžaduje nákup pohonných hmôt, avšak spočívali v tom, či došlo k dodaniu tovaru - pohonných hmôt tak, ako to žalobca deklaroval v daňovom priznaní a predložení faktúr č. 1020120408 a č. 1020120428 od spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r.o.. Žalobca na podporu svojich tvrdení, predložil správcovi dane okrem faktúr a listov o ich úhrade iba internú evidenciu spotreby pohonných hmôt, bez toho aby predložil akékoľvek ďalšie relevantné dôkazy, ktorými by bolo možné konkretizovať okolnosti uzatvárania obchodov, t.j. kým bola realizovaná nakládka, preprava a dodanie tovaru žalobcovi, ale napr. i to, kým bola prijatá úhrada za tovar a pod.. Žalobca tak podľa názoru kasačného súdu nepreukázal, že tovar - pohonná hmoty mu dodala spoločnosť S.E.A. - MBM, spol. s r.o. uvedená na faktúrach č. 1020120408 a č. 1020120428, čím nespĺnil podmienku práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH.

66. Vo vzťahu k argumentácii žalobcu o nezákonnom presune dôkazného bremena zo správcu dane na žalobcu ako platiteľa preto kasačný súd opätovne zdôrazňuje, že žalobca okrem faktúr, listov o ich úhrade a internej evidencie spotreby pohonných hmôt nepredložil žiadne ďalšie relevantné dôkazy, napr. vo vzťahu k prevzatíu tovaru, jeho preprave, vyskladneniu a pod., ktorými by odstránil pochybnosti o dodaní tovaru deklarovaného faktúrami a preto neboli splnené podmienky na presun dôkazného bremena zo žalobcu na správcu dane. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z.), ktoré právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie. Kasačný súd dáva do pozornosti aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. I. ÚS 269/2014 <.-13 zo dňa 04.06.2014, v ktorom konštatoval, že dôkazné bremeno pri dokazovaní v daňovom konaní vo väčšej miere spočíva na daňovom subjekte. Správca dane preukazuje najmä existenciu skutočností rozhodujúcich pre určenie výšky dane, daňový subjekt preukazuje pravdivosť údajov uvedených v daňovom priznaní a iných podaní, dokladov a výpovedí ovplyvňujúcich priebeh daňového konania. V tejto súvislosti je potrebné tiež zohľadniť skutočnosť, že aj zo zákona o DPH vyplývajú pre daňové subjekty prísnejšie podmienky pre preukázanie nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty, ako to je u iných daní, a to najmä z dôvodu zložitosti a náročnosti daňovej kontroly v týchto prípadoch.

67. Kasačný súd nespochybňuje skutočnosť, že každá obchodná spoločnosť si slobodne vyberá svojich obchodných partnerov, pričom nezodpovedá za činnosť svojho obchodného partnera, za vedenie jeho účtovnej a inej evidencie. Na druhej strane žalobca ako platiteľ DPH pri uplatňovaní práva na odpočet dane zodpovedá za preukázanie existencie svojho nároku. Bolo nesporne povinnosťou žalobcu predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočet DPH. Samotná existencia faktúr nepostačuje. 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. Žalobca mal pritom dostatočný priestor na to, aby už v rámci daňovej kontroly uviedol všetky rozhodné skutočnosti a navrhol vykonať dôkazy, ktoré by podporili skutkový záver o uskutočnení zdaniteľného plnenia. Tento priestor mal taktiež v odvolacom konaní pred žalovaným. Správca dane aplikujúci zásadu

voľného hodnotenia dôkazov s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať na čo najúplnejšie zistenie potrebných skutočností, vykonal rozsiahle dokazovanie. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH.

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

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

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku riadny opravný prostriedok nie je prípustný.