

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 4Sžfk/31/2017  
Identifikačné číslo spisu: 4015201025  
Dátum vydania rozhodnutia: 12.06.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:4015201025.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej a zo sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a Viliama Pohančenika v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobcu): Progress Trade, s.r.o., Podzáhradná 52/1298, Hurbanovo, IČO: 35 933 038, právne zastúpeného advokátskou kanceláriou Tomášek & partners, s.r.o., Rožňavská 2, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 774256/2015 zo dňa 8. júna 2015, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/227/2015-74 zo dňa 7. septembra 2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/227/2015-74 zo dňa 7. septembra 2016 z a m i e t a .

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

### Odôvodnenie

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 774256/2015 zo dňa 08.06.2015, ktorým podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 9410402/5/5152129/14/Beď zo dňa 24.11.2014. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane žalobcovi vyrubil na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie február 2010 rozdiel v sume 2.582,09 €.

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 február 2010 za dodávku repky od dodávateľa ISIAH, s.r.o. deklarovanej na faktúre č. 210017 zo dňa 25.02.2010 so základom dane v sume 13.589,94 € + daň z pridanej hodnoty v sume 2.582,09 €.

1.3 Zákon o DPH stanovil pre dokazovanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty prísnejšie podmienky ako pri iných druhoch daní a tieto podmienky sú uvedené v ust. § 49 ods. 1, 2 písm. a/ ako i v ust. § 51 ods. 1, písm. a/ vyššie citovaného zákona. Jedná sa o hmotno-právne podmienky a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Vzhľadom na ľahkú zneužitelnosť tohto nároku zákonodarca požaduje, aby platiteľ tejto dane, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na odpočítanie dane, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované v daňovom doklade, teda v tomto prípade na vyššie označenej faktúre zo dňa 25.02.2010 za mesiac február 2010, ktorá mala byť podľa tvrdení žalobcu vystavená dodávateľom tovaru, t. j. spoločnosťou ISIAH, s.r.o. Z ust. § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu. Uvedené znamená, že žalobca by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade dodávky tovaru, ktorý mal nakúpiť od ním deklarovaneho dodávateľa, t. j. ISIAH, s.r.o. len v prípade, ak by pri tomto tovare vznikla tomuto dodávateľovi daňová povinnosť. V tomto smere podľa názoru súdu správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, a to vyžiadáním listinných dokladov, výsluchom konateľov žalobcu, svedkov, resp. i preverovaním spoločnosti ISIAH, s.r.o.

1.4 V priebehu daňovej kontroly žalobca predložil správcovi dane faktúru zo dňa 25. 02. 2010 č. 210017 vystavenú dodávateľom označeným ako ISIAH, s.r.o., ktorý mu mal dodať tovar (vo faktúre bližšie nešpecifikovaný) podľa dodacieho listu č. 210017 na základe objednávky (bližšie nešpecifikovanej), a to dňa 25.02.2010 v cene 16.172,03 € (z toho daň z pridanej hodnoty v sume 2.582,09 €). Taktiež žalobca predložil i dodací list vystavený deklarovanej spoločnosti ISIAH, s.r.o. dňa 25.02.2010, na ktorom je uvedený druh tovaru repka olejná v množstve 49,78 ton, cena 16.172,03 € (z toho DPH 2.582,09 € a cena bez DPH 13.589,94 €).

1.5 Predloženie uvedených dokladov (opatrených pečiatkou a podpisom) je však len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, ale nie je tým ešte preukázaná realita 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. Teda akékoľvek doklady bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia nie sú dôkazom o tom, že určité plnenie bolo i reálne uskutočnené. Za účelom objasnenia deklarovaneho obchodného vzťahu spoločnosti ISIAH, s.r.o. a žalobcu správca dane opakovane bezúspešne predvolával na pojednávanie ako svedka K., ktorý bol podľa výpisu z Obchodného registra Okresného súdu Košice I konateľom spoločnosti ISIAH, s.r.o. vo februári 2010 (do 26.04.2010) a ktorého považoval za potrebné vypočuť, pričom využil i zákonom mu danú možnosť a požiadal príslušné oddelenie polície o jeho predvedenie, ktoré bolo takisto bezúspešné. Správca dane teda využil všetky zákonné možnosti za účelom zabezpečenia účasti bývalého konateľa spoločnosti ISIAH, s.r.o. K. B. na pojednávaní ako svedka, no napriek tomu túto osobu nebolo možné vypočuť (na pojednávanie sa na základe predvolania nedostavil, pričom predvolanie si v úložnej lehote ani neprevzal a nebol ani predvedený políciou).

1.6 Žalobca však ako osobu, ktorá zastupovala spoločnosť dodávateľa pri deklarovanej dodávke repky olejnej označil L. a taktiež opakovane uvádzal, že nakládka repky olejnej sa uskutočnila v Trnave (bez bližšieho označenia) s tým, že „subjekt nepoznáme“. Dožiadaný správca dane dňa 17.05.2013 vypočuť L. B. ako svedka a tento bol vypočutý i správcom dane dňa 10.06.2014 v rámci vyrubovacieho konania, kedy uviedol, že vo februári 2010 nebol konateľom spoločnosti ISIAH, s.r.o. (čo vyplýva i z výpisu z obchodného registra tejto spoločnosti), konal však za ňu na základe splnomocnenia, ktoré nepredložil, pričom tvrdil, že so žalobcom obchodovali a sám vystavil a podpísal i faktúru pre žalobcu ako odberateľa. Z uvedeného vyplýva, že nebolo preukázané, že L. B. bol vo februári 2010 oprávnený konať za spoločnosť deklarovaneho dodávateľa, t. j. za spoločnosť ISIAH, s.r.o. a s účinkami pre túto spoločnosť. S poukazom na výpoveď tohto svedka zo dňa 10.06.2014 a tvrdenia ním uvádzané (konal na základe splnomocnenia, ktoré mu vystavil K. B., o čom nevedel predložiť listinný dôkaz, svoju činnosť vyvíjal v prenajatých priestoroch v Nitre, adresu si nepamätá, nájomnú zmluvu o prenájme nemá, za spoločnosť ISIAH, s.r.o. konal osobne, faktúry vystavil, podpísal ich, pričom daňové priznania

nepodával z dôvodu jeho nezodpovednosti, realnosť deklarovaných dodávok nevedel preukázať listinnými dôkazmi, nepamätal si, odkiaľ spoločnosť ISIAH, s.r.o. nadobudla tovar, ktorý predala žalobcovi, bolo to buď od prvovýrobcov, alebo od obchodných spoločností, spoločnosť ISIAH, s.r.o. nemala vlastné 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 W. P., spoločnosť predal pani X.) a na tvrdenia predkladané na základe výziev správcu dane žalobcom v jeho písomných vyjadreniach zo dňa 09.10.2012, 15.04.2013 (spoločnosť ISIAH, s.r.o. zastupoval L. B., jednalo sa o dodávku repky olejnej v mesiaci február 2010 v množstve 49,78 ton s miestom nakládky Trnava, „subjekt nepoznáme“, odberateľom bola 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 nevedia určiť, komu vznikli náklady na prepravu, nedisponujú ani označením prepravcu), správca dane podľa názoru súdu postupoval správne, keď požiadal Daňový úrad Banská Bystrica, pobočka Rimavská Sobota ako správcu dane príslušného podľa trvalého pobytu súčasnej konateľky spoločnosti ISIAH, s.r.o. (Y. X.) o jej vypočutie ako svedka na pojednávaní. Vykonanie tohto úkonu nebolo možné, nakoľko zásielka s predvolaním pre Y. X. sa vrátila dožiadanému správcovi dane s tým, že adresát je na udanej adrese neznámy. Podľa oznámenia bývalého manžela sa Y. X. viac rokov nezdržuje v mieste trvalého pobytu, nemá o nej žiadne informácie, pričom adresa jej pobytu ostala nezmenená. Preverenie dodania tovaru zo strany spoločnosti ISIAH, s.r.o. žalobcovi nebolo možné ani v sídle tejto spoločnosti, t.j. na adrese Hlavná 658/56, Kráľovský Chlmec, zapísanom v Obchodnom registri Okresného súdu Košice, nakoľko podľa oznámenia dožiadaného správcu dane - Daňového úradu Košice, pobočka Trebišov zo dňa 31.01.2013, udaná adresa nie je reálnym sídlom spoločnosti.

1.7 S poukazom na uvedené zistenia vyplývajúce z predloženého administratívneho spisu bol i podľa názoru súdu správny postup správcu dane, keď sa snažil preveriť dodanie tovaru u žalobcom deklarovaného dodávateľa, resp. u jeho bývalého konateľa (p. B.) a súčasnej konateľky (Y. X.), pričom využil i všetky zákonom mu dané možnosti na zabezpečenie ich účasti na pojednávaní, vrátane toho, že požiadal príslušné oddelenie polície o predvedenie K. B. a o vykonanie ústneho pojednávania a vypočutie Y. X. iadal príslušného správcu dane podľa miesta jej trvalého pobytu, s tým, že o zabezpečenie jej účasti na pojednávaní je potrebné požiadať príslušné oddelenie polície. Napriek uvedenému postupu nebolo možné zabezpečiť účasť menovaných osôb ako svedkov na pojednávaní a nebolo zistené ani miesto ich súčasného pobytu, odkiaľ by mohli byť predvedení na pojednávanie.

1.8 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 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, neuvádzali okolnosti jeho nakládky a vykládky, neoznačili prepravcov tovaru, neuvádzali mená osôb vykonávajúcich prepravu tovaru - vodičov motorových vozidiel, ktorí by mohli byť vypočutí ako svedkovia. Dodanie tovaru žalobcovi zo strany spoločnosti ISIAH, s.r.o. nebolo preukázané ani výsluchom L. B., ktorý vo februári 2010 nebol ani konateľom tejto spoločnosti a žalobca nepredložil ani neoznačil žiadny dôkaz oprávňujúci túto osobu konať za deklarovaného dodávateľa, t. j. za spoločnosť ISIAH, s.r.o. 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 odpočet dane z pridanej hodnoty a musí teda preukázať dôvodnosť tohto uplatnenia a realnosť deklarovanej dodávky. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že existenciu žalobcom deklarovanej dodávky repky olejnej nepreukazujú ani ním predložené doklady o skladovej evidencii, nakoľko žalobca nemal vlastné ani prenajaté skladové priestory, v ktorých by bolo možné

skladovať tovar v množstve 49,78 tony, tieto priestory nemala ani spoločnosť ISIAH, s.r.o. ako dodávateľ tovaru. Žalobca v podaní zo dňa 09.10.2012 uviedol názvy a sídla dodávateľov, prvovýrobcov, u ktorých mal byť tovar skladovaný v ich vlastných alebo prenajatých skladových priestoroch, pričom v ďalšom podaní zo dňa 15.04.2013 uviedol, že nakládka repky olejnej mala byť v Trnave a subjekt nepoznajú. Nakládku repky olejnej v Trnave nepotvrdil ani L. B..

1.9 Za danej dôkaznej situácie potom treba prisvedčiť tvrdeniu správcu dane a žalovaného, že žalobca nepreukázal ním deklarovanú obchodnú transakciu (dodanie tovaru od spoločnosti ISIAH, s.r.o. ako dodávateľa). S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcom dane je i súd toho názoru, že žalobcom deklarovanému dodávateľovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty, a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane. V tejto súvislosti 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 daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako dôvodný“.

1.10 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 tvrdenej obchodnej transakcie v mesiaci február 2010 na základe ním predložených dokladov správca dane zistil a konštatoval, že deklarovaná obchodná transakcia sa neuskutočnila tak, ako je to uvedené na faktúre č. 210017 zo dňa 25.02.2010, nakoľko v priebehu daňovej kontroly a ani vyrubovacieho konania žalobca okrem vyššie uvedených dokladov žiadnym spôsobom nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany deklarovaného dodávateľa 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 faktúre (napr. rozsudok č. 2 Afs 177/2006-61). Obchodný prípad, ktorý žalobca považuje za uskutočnené zdaniteľné plnenie a ku ktorému predložil doklady (faktúru a dodací list vystavené dodávateľom žalobcu, faktúru a dodací list vystavené žalobcom pre jeho odberateľa - spoločnosť IMPEX Trade, s.r.o., skladovú evidenciu, resp. doklady o úhrade faktúr), nespĺňa atribúty daňovej transakcie podľa zákona o DPH a žalobca nepreukázal kauzu právneho úkonu podľa prezentovaného zámeru. Uvedené znamená, že v daňovom ani v súdnom konaní žalobca nepreukázal, že ním predložené doklady zodpovedajú reálnemu plneniu. Súd považoval 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 zdôraznil, že sám žalobca v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania tvrdil, že za dodávateľa konal L. B. (ktorý i potvrdil, že faktúru a dodací list vystavil a podpísal), pričom ale nebolo preukázané, či a na základe čoho bol tento oprávnený konať za dodávateľa. Taktiež žalobca tvrdil, že nakúpený tovar ďalej dodal svojmu vyššie označenému odberateľovi, o čom predložil faktúru, dodací list a ďalšie ním vyhotovené a bližšie nešpecifikované doklady, na ktorých je okrem iného uvedené evidenčné číslo vozidla a návesu, ale nie je tam uvedený prepravca, ani meno vodiča. Vo svojich odpovediach na výzvy správcu dane žalobca uvádzal, že vozidlá na miesto nakládky posielal odberateľ a nevie, komu vznikli náklady na prepravu, pričom nedisponuje označením prepravcov a nevedol ani mená vodičov, napriek tomu, že ho správca dane k tomu opakovane vyzýval. Uvedené tvrdenia žalobcu ako i ďalšie vyššie uvedené zistenia správcu dane jednoznačne spochybňujú žalobcom deklarované

dodanie tovaru od spoločnosti ISIAH, s.r.o. a jeho následné dodanie deklarovanému odberateľovi.

1.11 Bolo povinnosťou žalobcu v prípade, ak si uplatnil pri tovare, ktorý mu mal dodať deklarovaný dodávateľ, t. j. spoločnosť ISIAH, s.r.o., aby preukázal skutočnú existenciu zdaniteľného plnenia, vrátane prepravy tohto plnenia. Je povinnosťou každej zmluvnej strany, aby sa pri úprave obchodných vzťahov odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, pričom toto zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne obchodného partnera ako i osoby (fyzickej alebo právnickej), ktorá prepravu tovaru vykoná. Žalobca si zrejme tieto informácie neoveril dostatočne, a preto je možné dôvodne pochybovať, či mu fakturovaný tovar dodal ním tvrdený dodávateľ a platiteľ dane z pridanej hodnoty a či faktúra, pri ktorej si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty bola vôbec vystavená platiteľom tejto dane. Tu je potrebné poukázať na tú skutočnosť, že L. B., ktorý mal vo februári 2010 konať za deklarovaného dodávateľa, nebol v tom čase konateľom spoločnosti ISIAH, s.r.o., čo je ľahko overiteľné v obchodnom registri. Za tejto situácie potom bolo potrebné preveriť si, či a na základe čoho bol L. B. oprávnený konať v mene dodávateľa (napr. vyžiadanim si dokladu oprávňujúceho na konanie za spoločnosť, kontaktovaním konateľa spoločnosti ohľadne tejto transakcie a osoby, ktorá za spoločnosť vystupuje a pod.). Pokiaľ osoba, ktorá vystupovala ako zástupca dodávateľa mala pečiatku spoločnosti, toto ešte nie je dôkazom o tom, že skutočne je oprávnená konať za dodávateľa a koná v jeho mene. Pri preverovaní si spoločnosti dodávateľa by žalobca musel zistiť, že podľa verejne dostupného výpisu z obchodného registra L. B. vo februári 2010 nebol konateľom spoločnosti, za ktorú mal konať. Jednoznačne však treba pričítať na ňarchu žalobcu tú skutočnosť, že žiadnym spôsobom si neoveroval svojho dodávateľa, resp. to, či osoba, ktorá ako zástupca dodávateľa vystupuje, je skutočne oprávnená takto vystupovať a na základe čoho. Overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť schopný preukázať realnosť deklarovaného obchodu a v prípade nepreverení si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v tomto prípade, keď žalobca nevedel preukázať reálne naplnenie deklarovaného obchodu medzi ním a deklarovaným dodávateľom. S poukazom na uvedené, je potom podľa názoru 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.

1.12 Uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu a odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege podľa ust. § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH, ale je iba právom platiteľa tejto dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu, ktorý je platiteľom dane. Daň z pridanej hodnoty je ľahko 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.

1.13 Súd dal do pozornosti, že v zmysle konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. rozsudok zo dňa 21.01.2009 vo veci veci García Ruiz proti Španielsku, rozsudok zo dňa 19.04.1994 vo veci Van de Hurk proti Holandsku) a Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. vo veciach vedených pod sp. zn. III. ÚS 209/04, III. ÚS 95/06, III. ÚS 260/06) nie je potrebné, aby bola daná podrobná odpoveď na každú vznesenú námietku, ale je vždy potrebné podľa povahy vecí reagovať v odôvodnení rozhodnutia na zásadnú a relevantnú námietku. Žalovaný pri odôvodňovaní svojho rozhodnutia takto postupoval a jeho žalobou napadnuté rozhodnutie v dostatočnej miere uvádza dôvody, na ktorých sa výrok tohto rozhodnutia zakladá, pričom v odôvodnení svojho rozhodnutia sa vysporiadal so všetkými rozhodujúcimi námietkami žalobcu a nemožno hovoriť o jeho svojvôli pri rozhodovaní. Taktiež i po hmotnoprávnej stránke vysvetlil podstatu podmienok uplatnenia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa ust. § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH, pričom postupoval v súlade s ustálenou judikatúrou.

1.14 Správny súd dospel k záveru, že v priebehu daňovej kontroly ani následného vyrubovacieho konania žalobca neunesol dôkazné bremeno svojho tvrdenia o deklarovanej obchodnej transakcii s

dodávateľom, t.j. so spoločnosťou ISIAH, s.r.o. Dôkazné bremeno bolo jednoznačne na strane žalobcu, nakoľko skutočnosť vymezená v ust. § 49 ods. 2 písm. a/ a v ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení však nemožno vyvodit' dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa, resp. dodávateľových subdodávateľov, pričom v tejto súvislosti žalobca 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 ním deklarovanej zdaniteľnej plnenia (dodávka repky olejnej) 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 zdaniteľného obchodu, pri ktorom 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 01.07.2013 a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. V prípade deklarovanej odberateľa (spoločnosť IMPEX Trade, s.r.o.) žalobca opakovane uvádzal, že vozidlá na miesto nakládky posielal odberateľ a nevie, komu vznikli náklady na prepravu, pričom nedisponuje označením prepravcov. Tu je potrebné uviesť, že podľa predložených listinných dokladov (faktúry a dodacieho listu) mal byť žalobca v obchodnom vzťahu s vyššie označeným odberateľom a bolo výlučne jeho povinnosťou ako dodávateľa, aby označil a predložil dôkazy o preprave tovaru k jeho odberateľovi alebo na ním označené miesto, vrátane dôkazov o prevzatí tovaru konkrétnym prepravcom na prepravu s uvedením mena vodiča, dôkazov o vykonaní konkrétnej prepravy a o prevzatí tovaru odberateľom.

1.15 Žalobca v priebehu celého konania nepredložil žiadny dôkaz o tom, že preprava tovaru - repky olejnej bola skutočne vykonaná (odkiaľ a kam), kto ju dojednal, vykonal a zaplatil, ale vo svojich písomných podaniach uvádzal, že „predpokladáme, že odberateľ by mal disponovať označením prepravcov“. V predmetnej veci žalobca deklaroval ako odberateľa spoločnosť IMPEX Trade, s.r.o. a svedok L. B. uviedol, že v prípade dodávok od spoločnosti ISIAH, s.r.o. zabezpečovala prepravu táto spoločnosť od subjektov: Veľká Ryba s.r.o., LKW Marko alebo Marko LKW a je dosť možné, že to zabezpečoval Expres Slovakia. Správca dane urobil dopyt na spoločnosť IMPEX Trade, s.r.o. (odberateľ žalobcu) s výzvou, aby oznámili údaje o preprave dodávok tovarov deklarovanej spoločnosťou žalobcu a ďalej urobil dopyt na spoločnosti Veľká ryba, spol. s r.o., MARKO LKW s.r.o., Express Group, a. s. (predtým Express Slovakia "Medzinárodná preprava a.s.") s výzvou, aby oznámili, či vykonávali prepravu v prospech spoločnosti ISIAH, s.r.o. S poukazom na tvrdenia žalobcu a svedka L. B. 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 „prepravcovia tovaru boli v zmluvnom vzťahu buď s odberateľmi žalobcu, alebo v prípade, ak prepravu objednávali dodávatelia, 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. - Tibor Tóth, ST OMEGA s.r.o. a Ľubomír Pichňa - ALTRANZ, resp. že ostatné prepravy zabezpečovali odberatelia alebo ich odberatelia, prípadne dodávatelia alebo ich dodávatelia a spôsob prepravy je uvedený na dodávateľských

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

1.16 K námietke ohľadne zisťovania pohybu 268 vozidiel, ktoré mali vykonávať prepravu tovaru u Národnej diaľničnej spoločnosti, a.s., resp. spoločnosti SkyToll, a.s. je potrebné uviesť, že ani pohyb vozidiel po spoplatnených úsekoch ciest nepreukazuje dodanie tovaru - repky olejnej žalobcom deklarovanému odberateľovi. 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 deklarovanému dodávateľovi.

1.17 Za nedôvodnú správny súd považoval i ďalšiu námietku žalobcu ohľadne hodnotenia svedeckej výpovede L. B. správcou dane. Žalovaný sa s touto námietkou žalobcu v dôvodoch svojho rozhodnutia riadne vysporiadal a dostatočne ozrejmil svoje stanovisko k predmetnej výpovedi svedkov, pričom túto vyhodnotil osobitne i v kontexte s ďalšími vykonanými dôkazmi. Výsluchom L. B. jednoznačne nebolo preukázané deklarované dodanie repky olejnej zo strany spoločnosti ISIAH, s.r.o. pre žalobcu vo februári 2010 (v tom čase nebol ani konateľom tejto spoločnosti) a žalobca ani nepreukázal jeho oprávnenie konať za túto spoločnosť. Vzhľadom na existenciu ďalších vyššie uvedených pochybností, potom na základe tejto svedeckej výpovede nemožno konštatovať, že žalobca nakúpil repku olejnú od spoločnosti ISIAH, s.r.o. a následne predal spoločnosti IMPEX Trade, s.r.o.

1.18 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 deklarovaným dodávateľom a navyše ani neuviedol, v ktorých bodoch by bolo možné závery týchto rozsudkov aplikovať na jeho obchodný prípad podľa predloženej faktúry a v kontrolovanom zdaniteľnom období.

1.19 K ďalším námietkam žalobcu správny súd zaujal stavisko v predchádzajúcich častiach odôvodnenia rozsudku.

1.20 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 určil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2010 v sume 2.582,09 € s tým, že mu nepriznal nadmerný odpočet ním uplatnený v daňovom priznaní v sume 675,53 € a vyrubil mu daň z pridanej hodnoty za uvedené zdaňovacie obdobie v sume 1.906,56 €. Správne postupoval i žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane zo dňa 24.11.2014 potvrdil podľa ust. § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z., 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.

1.21 Skutkový stav zistený správcou dane a žalovaným je podľa správneho súdu 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.

2.

2.1 Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce v zákoně lhote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. h/, g/, f/ SSP.

2.2 V dôvodoch kasačnej sťažnosti žalobca uviedol, že správca dane ani žalovaný v konaní týkajúcom sa žalobcu vôbec nespomenuli čiže ani nepreukázali či spoločnosti ISIAH vznikla alebo nevznikla daňová povinnosť na DPH v súvislosti s predmetnou faktúrou č. 210017 (FD 214/10). Rozhodnutie krajského súdu je nesprávne, keďže táto skutočnosť, či vznikla daňová povinnosť spoločnosti ISIAH, s.r.o. je nepreukázaná a je to argument, s ktorým žalobca nemá ako bojovať a už vôbec nie v tomto štádiu. Z tohto dôvodu je potrebné za účelom preukázania tejto skutočnosti vrátiť vec do daňového konania na ďalšie konanie, to znamená vyhovieť žalobe žalobcu a zrušiť napadnuté rozhodnutie.

2.3 K dodávke tovaru žalobca uviedol, že v predmetnej veci prebehla tzv. statická doprava, t.j. bez prepravy. V jednom momente sa uskutočnil reťazec zmien vlastníkov tovaru, čiže od spoločnosti X (dodávateľ spoločnosti ISIAH, s.r.o.) cez ISIAH, s.r.o. cez žalobcu tovar skončil u niektorého z odberateľov žalobcu (IMPEX trade, s.r.o.) alebo až ich odberateľov. Uskutočnila sa len jedna preprava zo spol. X ku konečnému odberateľovi. Túto prepravu podrobne označil žalobca konkrétnym EČV vozidla 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 Čo sa týka dôkazného bremena a oprávnenosti konať za spoločnosť ISIAH, s.r.o. tak, žalobca uviedol, že súd v rozsudku spochybňuje oprávnenie L. robiť úkony za spoločnosť ISIAH, s.r.o. vo februári 2010. Poukázal, že správca dane ani žalovaný v konaní týkajúcom sa žalobcu vôbec nespochybnili predmetnú skutočnosť, neprebehlo žiadne vytýkacie konanie, preto je neprípustné, aby súd založil svoje rozhodnutie na tejto pochybnosti. Odobral tak možnosť žalobcovi akokoľvek sa brániť. Aj z tohto dôvodu je potrebné za účelom preukázania tejto skutočnosti vrátiť vec do daňového konania na ďalšie dokazovanie, to znamená vyhovieť žalobe žalobcu a zrušiť napadnuté rozhodnutie. Argument súdu o nepreukázaní oprávnenia - L. je scestný s ohľadom na to, že žalovaný, ani správca dane toto jeho oprávnenie nespochybňovali v daňovom konaní a nevykonávalo sa s týmto ohľadom žiadne dokazovanie. Ak má súd pochybnosti o oprávnení L. konať, mal rozhodnutie žalovaného zrušiť a vrátiť vec na ďalšie dokazovanie a nie prekvapivo žalobcu zamietnuť bez možnosti reakcie zo strany navrhovateľa. Dodal, že zo žiadnej právnej normy nevyplýva povinnosť, že vystaviť faktúru musí štatutárny orgán, to či bol L. B. opravený uzatvárať za dodávateľa kúpne zmluvy na tovar a vystavovať na tovar faktúry zo žiadneho verejného registra nevyplývalo. L. B. vystupoval ako osoba oprávnená/poverená na konanie za spol. ISIAH, s.r.o. Naopak je úplne bežnou a legálnou praxou, že faktúru vystavuje ktorýkoľvek pracovník, u ktorého je to vzhľadom na jeho pracovné zaradenie obvyklé a to bez toho, aby potreboval osobitné splnomocnenie. Keďže sa konateľ žalobcu a L. B. poznali od roku 2006 a obchodovali spolu v predmetnej oblasti, nebol najmenší dôvod na spochybňovanie jeho oprávnenia. Navyše L. B. sa stal 19.04.2010 aj konateľom dodávateľa, o čom súd vedel (nie 27.04.2010, ako uvádza súd aj žalovaný vo svojich rozhodnutiach, čo je len dátum interného zápisu v Obchodnom registri, nie dátum rozhodnej skutočnosti - volenia valným zhromaždením).

2.5 Čo sa týka výsluchu konateľov dodávateľa, súd v rozsudku uviedol, že za účelom objasnenia deklarovaneho obchodného vzťahu spoločnosti ISIAH, s.r.o. (ďalej aj „dodávateľ“) a žalobcu bolo potrebné vypočutie vtedajšieho (február 2010) konateľa dodávateľa K. B. a aktuálnej konateľky dodávateľa Y. X.. K rovnakému záveru prišiel aj sám žalovaný vo svojom zrušovacom rozhodnutí č. 1100304/1/538504/2013 ešte v roku 2013. Súď ďalej konštatoval, že sa správcovi dane nepodarilo tieto osoby vypočuť. Súď z uvedeného vyvodil záveru, že je potrebné žalobu žalobcu zamietnuť, pretože neuniesol dôkazné bremeno. Kasačný sťažovateľ je názoru, že správny súď 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, ale nedostatočne. To, že sa mu zásielky vrátili nedoručené alebo neprevzaté, alebo že sa pri jedinom pokuse o zabezpečenie svedka K. B. prostredníctvom polície tento svedok na danej adrese v danom momente nenachádzal, nemôže mať za následok potrestanie žalobcu. Je názoru, že správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy dane boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Čo sa týka výsluchu prepravcov, správca dane vykonal jediné, a to, že zaslal list prepravným spoločnostiam, v ktorom formuloval otázku nekompetentne a nesprávne, keď sa pýtal, či daný prepravcovia vykonali prepravu pre spol. ISIAH, s.r.o., resp. spol. HK speed, s.r.o. a GYMO s.r.o. (teraz MALASZ s.r.o.) - dodávatelia 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 dodávatelia, tak objednávali na český subjekt. Teda logicky odpoveď prepravcov musela byť, že prepravu pre označené spoločnosti - dodávateľov (spol. ISIAH, s.r.o., resp. 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.

2.6 Žalobca poukázal, že zásadným dôkazom ignorovaným správcou dane aj súdom je potvrdenie NDS o pohybe 268 konkrétnych, presne identifikovaných nákladných vozidiel prepravujúcich tovar od dodávateľa tovaru k odberateľovi v reálnom čase presne zodpovedajúcim údajom uvedeným v prílohách faktúr preverovaných dodávok tovaru. Po získaní tohto dôkazu zaujal súd stanovisko, že potvrdenie NDS, že „dané vozidlá užívali vymedzené úseky ciest v požadovanom období“ obsahuje iba údaje o pohybe palubnej jednotky, t.j. nie vozidiel ako takých. Žalobca uviedol, že je zrejmé, že takéto hodnotenie dôkazu je výslovne účelové, keďže jediné alternatívy odpovede boli dopredu známe: „dané vozidlá užívali vymedzené úseky ciest v požadovanom období“, „dané vozidlá nevyužívali vymedzené úseky ciest v požadovanom období“.

2.7 Čo sa týka dôkazného bremena, tak správny súd v rozsudku argumentuje neunesím dôkazného bremena žalobcu. Nikde konkrétne však neuvádza, čo mal žalobca navyše urobiť a akým spôsobom dodanie lepšie preukázať. Žalobca totiž predložil nie len kompletnú evidenciu, ktorú je možno od starostlivého hospodára požadovať, ale predložil aj dôkazy nad tento rámec. Dokonca sa dodávateľ žalobcu priznal, že k úniku na DPH došlo na jeho strane a bol za to právoplatne odsúdený. Je názoru, že preukázal dodanie tovaru 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 preprav tovaru potvrdením NDS o pohybe jednotlivých kamiónov. Navyše každú jednu dodávku žalobca spároval, každú dodávku mal správca dane a žalovaný presne stotožnenú s dôkazmi o dodaní, o preprave a o následnom predaji odberateľovi. Poukázal na rozsudky SD EÚ v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03. Je názoru, že vyčerpal svoje dôkazné bremeno úplnosti. Za akékoľvek ďalšie dôkazy, či už listinné alebo svedecké výpovede na strane dodávateľov/odberateľov/prepravcov žalobca nemôže niesť zodpovednosť ani nie sú v sfére jeho dispozície.

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 toho 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. Závety 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 1)zaplatiť alebo vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, 1)zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od jej doručenia, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázat', alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov 1)nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasieľa. 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, ktorý 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 kasačný súd zistil, že dňa 24.03.2010 podal žalobca daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2010, v ktorom uviedol daň v sume 2.634,72 €, odpočítanie dane v sume 3.310,25 € a uplatnil si nadmerný odpočet v sume 675,53 €. 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 miestneho zisťovania 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 (jednalo sa o faktúru č. 210017 zo dňa 25.02.2010 so základom dane v sume 13.589,94 € + daň z pridanej hodnoty v sume 2.582,09 € za dodávku repky od dodávateľa ISIAH, s.r.o. pre žalobcu ako odberateľa). Dožiadaný správca dane v podaní zo dňa 31.01.2013 oznámil, že v rámci opakovaného miestneho zisťovania bolo zistené, že na udanej adrese sa spoločnosť nenachádza, nepreberá zásielky, pričom tieto nepreberá ani konateľka spoločnosti Y. X. (zásielky sa vrátili s poznámkou, že adresát je neznámy).

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

5.4 Žalobca v podaní zo dňa 09.10.2012 oznámil, že prepravu pre neho v roku 2010 vykonávali spoločnosti METEOR d.o.v. - 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 prenajatých skladoch, prípadne v iných skladoch, kde bol tovar uskladnený. Prílohou tohto podania žalobcu bola i listina „tovar - bilancia“, v ktorej je uvedená repka olejná od dodávateľa ISIAH, s.r.o. vo februári 2010 v množstve 49,78 ton v cene 13.589,94 €, odberateľom ktorej mala byť spoločnosť IMPEX Trade, s.r.o. v množstve 49,78 ton, a to vo februári 2010.

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 deklarovanej dodávke od spoločnosti ISIAH, s.r.o. žiadal od žalobcu oznámiť miesto uskladnenia tovaru, miesto jeho nakladania, označenie osôb (s uvedením ich adresy) za dodávateľa a odberateľa, ktoré sa zúčastnili nakládky a môžu byť vypočítané ako svedkovia, označenie trasy pohybu tovaru a pod. Žalobca v podaní zo dňa 15.04.2013 oznámil, že spoločnosť ISIAH, s.r.o. zastupoval L. B. a jedná sa o dodávku repky olejnej v mesiaci február 2010 v množstve 49,78 ton s miestom nakládky

Trnava, „(subjekt nepoznáme)“ v hodnote 16.172,03 €, odberateľom ktorej bola 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 nevedia určiť, komu vznikli náklady na prepravu, nedisponujú ani označením prepravcu.

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

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

5.9 Dňa 17.05.2013 bola spísaná zápisnica o výsluchu svedka L. B. na dožiadanom Daňovom úrade Banská Bystrica, pobočka Zvolen, pričom výsluchu sa zúčastnil i konateľ žalobcu F. C..

5.10 Dňa 22. 05.2013 bol spísaný protokol z daňovej kontroly u žalobcu na dani z pridanej hodnoty, pričom v časti zdaňovacie obdobie február 2010 je uvedené, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil nadmerný odpočet v sume 675,53 € a po daňovej kontrole je vlastná daňová povinnosť žalobcu v sume 1.906,56 €, čo je rozdiel v sume 2.582,09 € s tým, že 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 tejto dodávke, 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 L. B. zo dňa 05.06.2013.

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 01.07.2013 rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2010 v sume 2.582,09 €, 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 V priebehu vyrubovacieho konania správca dane opätovne predvolal na pojednávanie K. B., pričom predvolanie sa vrátilo ako neprevzaté v odbernej lehote a neúspešný bol i pokus o jeho predvedenie cestou Obvodného oddelenia PZ Šahy, ktoré správcovi dane v podaní zo dňa 04.03.2014 oznámilo, že K. B. sa v čase predvádzania nezdržiaval na adrese trvalého pobytu a jeho miesto pobytu nebolo známe, v dôsledku čoho ho nebolo možné predviesť.

5.15 Výzvou zo dňa 13.03.2014 správca dane žalobcu opätovne vyzval, aby predložil dôkazy a preukázal tvrdenia obsiahnuté v dodávateľských faktúrach vystavených v roku 2010, okrem iného i spoločnosťou ISIAH, s.r.o., aby oznámil mená vodičov vykonávajúcich prepravu tovaru za účelom ich vypočutia a predložil dôkazy o účasti spoločnosti na nakládke. Žalobca v mailovom podaní zo dňa 01.04.2014 správcovi dane oznámil, že nedisponuje osobnými údajmi vodičov vykonávajúcich prepravu,

ktoré nezabezpečovala spoločnosť žalobcu, ale dodávateľa, prípadne odberateľa. Tieto údaje je oprávnený získať len správca dane na základe svojich kompetencií. Uviedol, že odberateľom repky olejnej nadobudnutej žalobcom na základe faktúry č. FD 214/10 od spoločnosti ISIAH, s.r.o. v množstve 49,78 ton bola spoločnosť IMPEX Trade, s.r.o. podľa faktúry č. 10/PT006K s tým, že vozidlá podľa prílohy faktúry poslal odberateľ na miesto nakládky, ktoré mu oznámili na základe informácie od ich dodávateľa a predpokladajú, že odberateľ by mal disponovať označením prepravcov.

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

X.XX Dňa XX.XX.XXXX bola za účasti konateľa žalobcu spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, na ktorom bol ako svedok vypočutý L. B., konateľ spoločnosti ISIAH, s.r.o. od XX.XX.XXXX do XX.XX.XXXX, ktorý okrem iného uviedol, že konal na základe splnomocnenia, ktoré mu vystavil K. B., ktorý bol konateľom spoločnosti ISIAH, s.r.o., o čom však nevie predložiť listinný dôkaz. Taktiež sa vyjadril ku konaniu za spoločnosť ISIAH, s.r.o., k jej činnosti, k obchodným transakciám, k nákupu a k predaju tovaru, k jeho preprave a k subjektom, ktoré zabezpečovali prepravu.

5.18 Následne správca dane zamerlal dokazovanie na zistenie deklarovaného odberateľa repky olejnej od žalobcu v mesiaci február 2010 a výzvou zo dňa 11.06.2014 vyzval spoločnosť IMPEX Trade, s.r.o., aby oznámila údaje týkajúce sa prepravy tovaru (repky olejnej) podľa faktúry č. 10/PT006K v mesiaci február 2010, ktorú mal žalobca dodať tejto spoločnosti a zapožičala faktúry týkajúce sa prepravy. Spoločnosť IMPEX Trade, s.r.o. v podaní zo dňa 30.06.2014 správcovi dane oznámila názvy a sídla spoločností, ktoré vykonávali prepravu tovaru (19 subjektov, z ktorých len dva majú sídlo na Slovensku, ostatné majú sídlo v Poľskej republike, Maďarsku a v Rakúsku) a zároveň predložila i ňou vypracovaný zoznam, z ktorého vyplýva, že dodávateľom repky bol žalobca, odberateľom Sprogi, štát SK, ŠPZ KOJ637, FKU431.

Správca dane sa taktiež obrátil i na prepravcov, ktorí mali podľa výpovede L. B. prepravu tovaru realizovať. Spoločnosť MARKO LKV s.r.o. správcovi dane oznámila, že so spoločnosťou ISIAH, s.r.o. v roku 2010 nespôpracovali. Rovnaké oznámenie zaslala i spoločnosť Veľká Ryba spol. s r.o. a prepravu tovaru nepotvrdili ani ďalšie spoločnosti.

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

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

5.21 Súčasťou predloženého administratívneho spisu je i faktúra zo dňa 25.02.2010 č. 210017 vystavená spoločnosťou ISIAH, s.r.o. ako dodávateľom pre žalobcu ako odberateľa na dodávku tovaru (ktorý nie je žiadnym spôsobom označený) v sume 16.172,03 €. Podľa dodacieho listu zo dňa 25.02.2010 č. 210017 mala byť predmetom dodávky repka olejná v množstve 49,78 ton. K tejto dodávke žalobca predložil i ďalší, bližšie neoznačený doklad, na ktorom je uvedené poradové číslo 1 - 2, dodávateľ - spoločnosť ISIAH, s.r.o., odberateľ - žalobca, dátum 25.02.2010, evidenčné čísla vozidiel a návesov, netto váha pri jednotlivých poradových číslach a evidenčných číslach vozidiel a návesov v celkovom množstve 49,78 €.

5.22 Žalobca v priebehu konania tvrdil, že nakúpenú repku olejnú predal spoločnosti IMPEX Trade, s.r.o. (faktúra č. 10/PT006K zo dňa 25.02.2010 a dodací list k nej). K týmto dokladom žalobca taktiež predložil i ďalšie, bližšie neoznačené doklady za február 2010, na ktorých je uvedený dodávateľ - žalobca, odberateľ - spoločnosť IMPEX Trade, s.r.o., poradové číslo, dátum, evidenčné čísla vozidiel a návesov, vodič (nevyplnená kolónka) a údaj o množstve.

5.23 Na základe takto zisteného skutkového stavu a vykonaného dokazovania správca dane dňa 24.11.2014 vydal rozhodnutie č. 9410402/5/5152129/14/Bed, ktorým žalobcovi určil za zdaňovacie obdobie február 2010 rozdiel na dani z pridanej hodnoty v sume 2.582,09 €, nepriznal mu ním uplatnený nadmerný odpočet na tejto dani v sume 675,53 € a vyrubil mu daň v sume 1.906,56 €.

5.24 Na základe odvolania žalobcu proti vyššie označenému rozhodnutiu správcu dane rozhodoval i žalovaný, ktorý rozhodnutím zo dňa 08.06.2015 č. 774256/2015 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 z faktúr, ktorými deklaroval dodanie tovaru (kukurica, repka olejná, pšenica) od dodávateľa ISIAH, s.r.o. v zdaňovacích obdobiach január 2010 až júl 2010. Ani v priebehu rozsiahleho dokazovania avšak neboli správcovi dane predložené žiadne dôkazy o reálnosti uskutočnenia deklarovaných dodávok práve touto spoločnosťou, 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 vypočúť. Deklarované dodanie tovaru nebolo preukázané ani výsluchom svedka L. B., ktorý v čase, keď sa mal obchod realizovať, t. j. vo februári 2010, nebol ani konateľom spoločnosti ISIAH, s.r.o., a vykonanie prepravy nebolo potvrdené ani žalobcom deklarovanými prepravcami.

## 6.

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

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

6.3 Okolnosť, že bývalý konateľ spoločnosti ISIAH s.r.o., mal byť, podľa vyjadrení sťažovateľa, trestne

stíhaný za neodvedenie dane aj v prípadoch sporných faktúr, nemôže mať vplyv na skutkové zistenia správcu dane a nemôže odstrániť pochybnosti o skutočnej realizácii účtovnými dokladmi deklarovaných dodávok.

6.4 Kasačný súd zistil, že sťažovateľ bol v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania informovaný o výsledkoch dokazovania, bola mu poskytnutá možnosť vyjadriť sa k dôkazným prostriedkom a predložiť dôkazy. Následne bolo vydané prvostupňové rozhodnutie, ktorým správca dane vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane za zdaňovacie obdobie február 2010 v sume 2.582,09 €.

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

6.6 Zásada objektívnej pravdy, ovládajúca daňové konanie, nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokým sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania.

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

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

6.9 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 nie je ekonomicky činný, nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky, pohyb finančných prostriedkov nie je odzrkadlený v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o 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.

6.10 Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, keďže to zákon neustanovuje, ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z

dôvodu zabránenia ľahkej 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 o DPH).

6.11 Kasačný súd s poukazom na § 29 ods. 8 zákona o správe daní opätovne pripomína, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02, Zb. s. I-5337, bod 76, ako aj z 21. februára 2006, Halifax, a i., C-255/02, Zb. s. I. 1609, bod 71).

6.12 V tomto smere preto dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočívala na daňovom subjekte - sťažovateľovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH i preukázal, (nielen formálnymi dokladmi) čo žalobca neurobil.

6.13 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 napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti

6.14 Záverom najvyšší 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. Výpovede konateľov všetkých zainteresovaných spoločností počas vykonávania daňovej kontroly žiadnym vierohodným spôsobom nepreukázala reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov.

6.15 Poukazujúc na uvedené, dospel kasačný súd k záveru, že správny súd sa dostatočným spôsobom vysporiadal s námietkami žalobcu uvedenými v podanej žalobe, podrobne vyhodnotil, že žalobca nepredložil žiadne dôkazy preukazujúce reálny obsah faktúry. Skutkový stav zistený správcom dane a žalovaným je dostatočný. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať stanovisko.

6.16 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 SSP, keďže po jej preskúmaní zistil, že nie je dôvodná.

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

6.18 Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 147 ods. 2 v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostředek není přípustný.