

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 3Sžfk/10/2016  
Identifikačné číslo spisu: 4015200410  
Dátum vydania rozhodnutia: 24.01.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:4015200410.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a z členov senátu JUDr. Sone Langovej a JUDr. Moniky Válašikovej PhD. v právnej veci sťažovateľa (predtým žalobcu): B&B TEAM, s.r.o., so sídlom Továrenská 10 (predtým Nánanská 107), Štúrovo, IČO: 36 567 728, zastúpeného: Advokátska spoločnosť, s.r.o., so sídlom Podzámska 32, Nové Zámky, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100305/133167/2015/5056 zo dňa 26.03.2015, v konaní o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/71/2015-42 zo dňa 22. júna 2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/71/2015-42 zo dňa 22. júna 2016 z a m i e t a.

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

### Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100305/133167/2015/5056 zo dňa 26.03.2015, ako i prvostupňového rozhodnutia Daňového úradu Trnava č. 9201402/5/5398263/2014 zo dňa 05.01.2015, ktorým správca dane žalobcovi podľa ustanovenia § 68 ods. 6 zákona číslo 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len DPH) za zdaňovacie obdobie máj 2012 v sume 4.152 € a zároveň mu znížil nadmerný odpočet uplatnený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie máj 2012 zo sumy 6.066,43 € na sumu 1.914,43 €.

2. Správca dane neuznal žalobcovi nárok na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa, Tonezza s.r.o., týkajúcich sa poskytnutia služby - čistenie nákladných vozidiel a nákupu pneumatík.

3. Krajský súd v Nitre v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že žalobca v priebehu daňovej kontroly predložil správcovi dane faktúry č. 2012034 zo dňa 16.05.2012, č. 2012043187 zo dňa 31.05.2012, vystavené dodávateľom, Tonezza s.r.o., ktorý mu mal dodať práce a služby - čistenie interiéru nákladných vozidiel v dňoch 14. a 15.05.2012 a v dňoch 29. a 30. 05. 2012, a za dodávku 16 kusov pneumatík zn. Michelin, vyúčtovanú faktúrou číslo 2012039 zo dňa 22. 05. 2012. Uvedené faktúry boli opatrené pečiatkou uvedeného dodávateľa s nečitateľným podpisom. Predložil aj dodacie listy vystavené deklarovateľom, na ktorých je uvedený totožný druh služieb a tovaru ako na faktúrach takisto opatrených pečiatkou uvedenej spoločnosti s podpisom Radovicova.

4. Správca dane vykonal preverenie dodávateľa prostredníctvom príslušného správcu dane. V danom prípade sa nepodarilo preveriť dodanie tovaru uvedeným dodávateľom, ktorý je v mieste uvedeného sídla neznámy, konateľka zásielku správcu dane neprevzala. Vykonaným šetrením v evidencii obyvateľov Slovenskej republiky bolo zistené, že rodné číslo konateľky, Márie Radovicovej v databáze neexistuje, takáto osoba sa nenachádza v evidencii cudzincov s povoleným pobytom na území Slovenskej republiky, jedná sa pravdepodobne o osobu s trvalým pobytom v Chorvátsku. Dodávateľ žalobcu nebol registrovaný na daň zo závislej činnosti, nemá zamestnancov. Žalobca na preukázanie svojho nároku predložil správcovi dane doklady dodávateľa, ktoré získal z registrového súdu.

5. Dňa 04. 12. 2014 bol spísaný protokol o výsledkoch daňovej kontroly, z ktorého vyplýva, že za zdaňovacie obdobie máj 2012 si žalobca uplatnil nadmerný odpočet 6.066,43 €. Podľa správcu dane sa obchodná transakcia, deklarovaná na uvedených dodávateľských faktúrach, za dané zdaňovacie obdobie neuskutočnila tak, ako bolo deklarované a žalobcovi bol určený rozdiel odpočtu dane v sume 4.152 €.

6. Vzhľadom na výsledky dokazovania správcu dane dospel súd k záveru, že žalobcovi z uvedených dodávok nevznikla daňová povinnosť na DPH, a preto mu nemohlo vzniknúť ani právo na odpočítanie uvedenej dane. Poukázal na právne názory uvedené v rozsudkoch Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/63/2011 a 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, ktorý si uplatnil nárok na odpočet DPH, a preto je jeho povinnosťou preukázať, že si nárok uplatňuje dôvodne.

7. Podľa názoru správneho súdu, žalobca v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania okrem formálnych dokladov žiadnym iným spôsobom nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany deklarovateľa ako základnej podmienky pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Daňové orgány si urobili správny záver, že daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH použiteľný vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť, teda, že tovar bol i reálne dodaný od dodávateľa uvedeného na faktúrach. Obchodný prípad, ktorý žalobca považuje za uskutočnené zdaniteľné plnenie a ku ktorému predložil doklady, nespĺňa atribúty daňovej transakcie podľa zákona číslo 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH) a žalobca nepreukázal kauzu právneho úkonu podľa prezentovaného zámeru. Súd zároveň uviedol, že ak má ísť o daňový doklad spôsobilý na odpočítanie DPH, musí ho vyhotoviť platiteľ tejto dane, osoba, ktorá atribúty platiteľa tejto dane spĺňa. Sám žalobca v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania žiadnym spôsobom neidentifikoval osobu, ktorá mu služby a tovar dodala, neuvádzal okolnosti dodania služby a tovaru, čo spochybnilo žalobcom deklarované dodanie služby a tovaru od predmetnej spoločnosti. 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 ohľadom obchodného partnera ako i osoby (fyzickej alebo právnickej), ktorá prepravu tovaru vykoná. Žalobca si tieto informácie neoveril dostatočne, a preto je možné dôvodne pochybovať, či mu fakturované služby a tovar dodal ním tvrdený dodávateľ a platiteľ DPH. Sám konateľ žalobcu potvrdil, že s konateľkou uvedenej spoločnosti nejednal. Bolo preto potrebné preveriť si totožnosť osoby, ktorá vystupovala v jej mene a či je oprávnená takto konať. Pokiaľ osoba, ktorá vystupovala ako zástupca dodávateľa mala registračnú pokladňu a pečiatku spoločnosti, toto ešte nie je dôkazom o tom, že skutočne bola oprávnená konať za dodávateľa a koná v jeho mene. Faktúry a

dodacie listy, ktoré predložil žalobca, obsahovali popis zdaniteľného plnenia, ktoré je však nepreskúmateľné bez predloženia prípadných dokladov o preprave pneumatík k žalobcovi, skladových listov, dokladov preukazujúcich, do ktorých motorových vozidiel a kedy žalobca tieto pneumatiky namontoval, ako s nimi naložil a podobne. Žalobca žiadnym spôsobom neidentifikoval osobu, ktorá mu tovar dodala, neuviedol ani okolnosti dodania tovaru, informácie týkajúce sa obchodného partnera si dostatočne neoveril, čo v kontexte zistených skutočností vzbudzuje dôvodné pochybnosti, či mu tovar, službu, dodal ním tvrdený dodávateľ - platiteľ DPH a či faktúry, pri ktorých si uplatnil odpočítanie DPH, boli vystavené platiteľom tejto dane.

8. Podľa názoru krajského súdu, žalovaný svoje rozhodnutie dostatočne odôvodnil, vysporiadal sa so všetkými rozhodujúcimi námietkami žalobcu, pričom zistený skutkový stav vychádzal nielen z daňových dokladov, ale aj z vykonaných zistení, že k týmto dokladom absentuje materiálny podklad. Žalobca mal pritom možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniami správcu dane a zaujať stanovisko.

9. Vo vzťahu k rozhodnutiam Súdneho dvora Európskej únie a rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ktoré žalobca špecifikoval, krajský súd uviedol, že závery v nich prijaté nie sú na danú vec aplikovateľné. Uvedené rozhodnutia predpokladajú, že platiteľ v reťazci dodávok nevedel a ani vedieť nemohol o podvodnej povahe plnenia jednotlivých článkov obchodného reťazca, pričom v tomto prípade žalobca nebol súčasťou obchodného reťazca.

10. O trovách konania rozhodol Krajský súd v Nitre podľa § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p..

11. Voči rozsudku Krajského súdu v Nitre podal žalobca v zákonom určenej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu uvedenom v ustanovení § 440 ods. 1 písm. g) zákona číslo 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len SSP) a uviedol, že krajský súd nesprávne právne vec posúdil, pretože nesprávne interpretoval ustanovenie § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH a § 24 daňového poriadku.

12. Podľa jeho názoru, z vykonaného dokazovania nevyplýva, že by nedošlo k dodaniu tovaru, služby a záver žalovaného sa zakladá len na všeobecných poznatkoch o osobe konateľa dodávateľa. Rozhodnutie žalovaného považuje za nepresvedčivé a nepreskúmateľné. V danom prípade dodávateľ žalobcu zrejme neplní svoje daňové povinnosti, so správcom dane nespôsobuje a konateľom je osoba s nepravdivými osobnými údajmi. Žiadna z týchto skutočností však nie je priamym dôkazom toho, že táto spoločnosť neposkytla žalobcovi v zdaňovacom období plnenie, že žalobca plnenie neprevzal a nezaplatil daň. Z vykonaného dokazovania nevyplývalo ani to, že by uvedená spoločnosť javila znaky nedôveryhodného obchodného partnera už v čase zrealizovania obchodu, od ktorého uplynula značná doba. Na ťarchu žalobcu žalovaný kládol nepreukázanie reálneho dodania tovaru a služby spočívajúcej vo forme čistenia interiéru, čo nie je možné po viac ako dvoch rokoch preukázať a takisto ani nakúpené pneumatiky, ktoré sú spotrebným materiálom. Obchodného partnera žalobca v minulosti niekoľkokrát využil a o jeho nepoctivosti nemal až do zistení správcu dane vedomosť.

13. Žalobcovi nie je zrejmé, akým spôsobom by mohol svoj nárok preukázať alebo akým spôsobom mohol v čase nákupu tovaru a dodania služby vytýkané skutočnosti o obchodnom partnerovi zistiť, čo konkrétne mal vykonať na to, aby vzniknutej situácii zabránil. Správcovi dane sa až z registra obyvateľov podarilo zistiť nesúlad osobných údajov konateľky dodávateľskej spoločnosti, pričom takéto šetrenie nie je možné pri bežných obchodných transakciách požadovať.

14. Žalobcovi sa podarilo zistiť, že za spoločnosť Tonezza s.r.o. s ním konal D. T.. Poukázal aj na nesúlad rodného čísla konateľky dodávateľskej spoločnosti, ktoré preveroval správca dane, ktoré nie je zhodné s rodným číslom, ktoré vyplýva z dokladov zo zbierky listín. Informácie správcu dane o nestotožnení osoby preto nie sú správne.

15. Podľa názoru žalobcu, on si svoje povinnosti vyplývajúce z jeho dôkazného bremena splnil predložením prvotných dokladov a evidencií. Uvedeným spôsobom naplnil podstatu ustanovenia § 49 ods. 2 zákona číslo 222/2004 Z.z. o DPH v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH).

Žalovaný pri spochybnení plnenia vychádzal len z okolnosti, že dodávateľ dodanie tovaru nepotvrdil. Z poštovej zásielky vyplýva, že výzvy správcu dane si konateľka nevyzdvihla v odbernej lehote, čo znamená, že sa nejedná o neznámeho adresáta.

16. Žalobca považuje rozhodnutie prvostupňového súdu za nesprávne z dôvodu, že je zaťažený neprímeraným dôkazným bremenom, ktoré nevie uniesť ani pri vynaložení značného úsilia. Žalobca nemôže niesť zodpovednosť za konanie tretej osoby, pričom je nad všetky pochybnosti zrejmé, že jediným dôvodom spochybnenia nároku žalobcu na odpočet DPH je skutočnosť, že sa správcovi dane nepodarilo skontaktovať s dodávateľom.

17. Na základe uvedených dôvodov žiadal Najvyšší súd Slovenskej republiky, aby rozsudok Krajského súdu v Nitre zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Trnava a vec mu vráti na ďalšie konanie. Žalobca si zároveň uplatnil náhradu trov konania.

18. Žalovaný vo svojom vyjadrení k dôvodom kasačnej sťažnosti zo dňa 03. 10. 2016 uviedol, že žalobca v kasačnej sťažnosti voči rozsudku krajského súdu, ako aj voči rozhodnutiu správcu dane a v žalobe namietal, že jediným dôvodom, pre ktorý žalovaný spochybňuje nárok žalobcu na odpočet DPH je skutočnosť, že sa správcovi dane nepodarilo skontaktovať s dodávateľom tovaru. S touto námietkou sa daňové orgány aj súd dostatočne vysporiadali.

19. V konaní bola spochybnená skutočná realizácia zdaniteľného obchodu na základe viacerých dôkazov, ktoré žalobca predložením relevantných dôkazov neodstránil počas celého prebiehajúceho daňového, či súdneho konania.

20. Pre uplatnenie práva na odpočet DPH je identifikácia dodávateľa veľmi dôležitá, aby daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje vedel bez akýchkoľvek pochybností preukázať, že k uskutočneniu zdaniteľného obchodu došlo tak, ako je deklarované, a že u dodávateľa došlo k vzniku daňovej povinnosti. V danom prípade majú len zúčastnené zmluvné strany vedomosť o tom, ako skutočne transakcia prebehla, a preto je len na nich, aby si pre prípad budúcej kontroly zabezpečili primerané dôkazné prostriedky, na základe ktorých by bolo jednoznačne preukázané, že došlo k splneniu všetkých zákonom stanovených podmienok.

21. Podľa názoru žalovaného, v zmysle § 441 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len Správny súdny poriadok alebo SSP), nemožno v kasačnej sťažnosti uplatňovať nové skutočnosti a dôkazy. Na základe uvedených dôvodov považoval námietky žalobcu za neopodstatnené a navrhol odvolaciemu súdu, aby rozsudok Krajského súdu v Nitre potvrdil.

22. 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.

23. Podľa ust. § 492 ods. 3 SSP, lehoty na podanie odvolania, ktoré začali plynúť pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona, plynú podľa doterajších predpisov a ich právne účinky zostávajú zachované.

24. V danom prípade prebiehalo konanie a rozsudok krajského súdu bol vyhlásený za účinnosti Občianskeho súdneho poriadku, v súlade s jeho procesnými ustanoveniami, rozsudok súdu prvého stupňa bol však účastníkom konania doručovaný za účinnosti nového procesného predpisu, nedošlo preto k plynutiu lehoty na odvolanie podľa doterajších predpisov a žalobca podal kasačnú sťažnosť dňa 18. 08. 2016. Vzhľadom na okolnosť, že podľa § 133 ods. 2 SSP, nie je voči rozsudkom správnych súdov prípustný opravný prostriedok, stal sa rozsudok krajského súdu č. k. 11S/71/2015-42 zo dňa 22.

júna 2016 jeho doručením všetkým účastníkom konania právoplatným. Najvyšší súd Slovenskej republiky konal o kasačnej sťažnosti podanej žalobcom v lehote určenej účinným právnym predpisom.

25. 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.

26. Podľa ust. § 440 písm. g) SSP, 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.

27. 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.

28. Kasačný súd po preskúmaní rozsudku krajského súdu a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení rozsudku krajského súdu. Závery krajského súdu spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku.

29. 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.

30. 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.

31. 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 prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

32. 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.

33. 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.

34. 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.

35. 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.

36. 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.
37. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.
38. Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku, správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.
39. 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.
40. 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.
41. Podľa § 74 ods. 4 vety prvej Daňového poriadku, odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí.
42. 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.
43. 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.
44. Podľa § 9 ods. 1 zákona o DPH, dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru.
45. Podľa § 19 ods. 1 prvej a druhej vety 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.
46. 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.
47. 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.
48. 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.
49. 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.

50. 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.

51. 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.

52. Predmetom kasačného konania je preveriť správnosť právneho posúdenia veci krajským súdom z dôvodov uvedených v kasačnej sťažnosti.

53. Z nesporných tvrdení účastníkov konania a obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že žalobca podal daňové priznanie pre daň z pridanej hodnoty za mesiac máj 2012, v ktorom uviedol nadmerný odpočet - 6.066,43 €. Podľa predložených dokladov si v zdaňovacom období máj 2012 uplatnil odpočet DPH vo výške 4.152 € z dodávateľských faktúr č. 2012034 zo dňa 15.05.2012, vystavenej na sumu 4.675 € (z toho 935 € DPH) za čistenie interiéru 11 ks nákladných vozidiel, faktúry č. 2012043 zo dňa 30.05.2012 vystavenej na sumu 5.525 € (z toho 1.105 € DPH) za čistenie interiéru 11 ks nákladných vozidiel, fa č. 2012039 zo dňa 22.05.2012 vystavenej na sumu 10.560 € (z toho 2.112 € DPH) za dodávku 16 kusov pneumatík zn. Michelin, všetky od spoločnosti Tonezza s.r.o., Bratislava.

54. Okrem predložených účtovných dokladov preveroval správca dane realizáciu dodávky tovaru prostredníctvom zisťovania príslušného správcu dane dodávateľa. Správcovi dane sa nepodarilo skontaktovať s konateľom dodávateľskej spoločnosti a preveriť z jeho účtovných dokladov, prípadne iných zdrojov, realizáciu plnenia. Z dokladov založených v spise vyplýva, že správca dane preveroval aktuálny pobyt konateľky spoločnosť dodávateľa, podaním zo dňa 27. 10. 2014, v ktorom uvádzal rodné číslo v súlade s rodným číslom, ktoré uviedol žalobca v odvolaní a ktoré vyplýva z dokladov zo zbierky listín, ktoré si zabezpečil. Nie je preto pravdou, že jeho šetrenie vychádzalo z nesprávneho údaja.

55. Kasačný súd sa oboznámil a aj so zisteniami správcu dane ohľadom pohybu finančných prostriedkov na účte dodávateľa, z ktorého je zrejmé, že naň neboli vložené finančné prostriedky, ktoré prijal od žalobcu za dodávku pneumatík.

56. Dňa 04. 11. 2014 bol žalobca oboznámený s výsledkami daňovej kontroly, ako aj so skutočnosťou, že sa nepodarilo preveriť realizáciu plnenia zo strany dodávateľskej spoločnosti a nepodarilo sa stotožniť osobu jej konateľky. Správca dane zároveň vyslovil pochybnosť o realizácii plnenia z dôvodu, že dodávateľ nemal materiálne a personálne vybavenie na to, aby dodanie tovaru mohol vykonať.

57. Na výzvu o vyjadrenie k zisteniam správcu dane reagoval žalobca podaním zo dňa 29. 12. 2014, v ktorom vyjadril názor, že nekontaktnosť a nespolupráca dodávateľa nie je dôkazom toho, že nemohol tovar dodať. Na dodávku mohol využiť tretie osoby alebo spoločnosti a dodanie tovaru vykonala tretia osoba, ktorá v tom čase nemala u dodávateľa legálny pracovný pomer. Všetky dodávky uskutočňoval ten istý človek, ktorého totožnosť nebol žalobca oprávnený preverovať. Konanie dodávateľa nemôže byť na ťarchu žalobcu. Žiadne ďalšie dôkazy k transakciám nepredložil a nenavrhol vykonanie ďalšieho dokazovania.

58. Na základe takto zisteného skutkového stavu vydal správca dane dňa 05. 01. 2015 prvostupňové rozhodnutie, ktorým určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2012, v sume 4.152 €.

59. Kasačný súd v danom prípade v plnom rozsahu odkazuje v zmysle ust. § 464 ods. 2 SSP na

odôvodnenie rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 3Sžo/56/2016, týkajúceho sa tých istých účastníkov konania, tých istých skutkových zistení, len iného zdaňovacieho obdobia, v ktorom uviedol: Najvyšší súd dáva do pozornosti právny názor vyjadrený v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 5Sžf/97/2010: „Najvyšší súd opätovne na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ naplňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 2 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. oprávnené“.

Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

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 správcou dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania.

Súdny dvor vo svojej judikatúre taktiež konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH; a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Taktiež 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.

Správca dane mal právo preveriť realnosť dodávky odberateľovi tovaru, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy svedčiace 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 množstva a kvality tovaru, jeho súlad s požiadavkou uvedenou v objednávke a pod.

V okamihu, kedy správca dane spochybni 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 tovaru a finančných prostriedkov nie je odzrkadlený v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o realnosti 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 zaťažovaný dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní.

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 zneužiteľnosti 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, tovar reálne dodaný (§ 8 zákona o DPH).

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

„Najvyšší súd opätovne na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ naplňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správca dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 2 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. oprávnené“. (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 5Sžf/97/2010).

Vzhľadom na spochybnenie reálnosti dodania tovaru odberateľom deklarovaných zdaniteľných plnení, sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov ako nedostatočné. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, aby sa stal súčasťou fiktívneho zdaniteľného plnenia zneužívajúceho právo poskytované zásadou neutrality DPH.

Nezodpovedá zásade zodpovedného a poctivého obchodného styku konanie podnikateľa, ktorý si riadne nepreverí svojho dodávateľa z hľadiska dôveryhodnosti, poctivosti, nepreverí si, či prevzatá dodávka skutočne pochádza od zmluvného dodávateľa, odovzdá finančné prostriedky v značnej sume v hotovosti osobe, u ktorej si nepreverí, že koná v mene deklarovaného dodávateľa (napr. formou splnomocnenia), a tým v podstate nemá doklad, komu cenu za dodávku zaplatil. V danom prípade žalobca nepreukázal pri kontrole ani existenciu dodaného tovaru, z dôvodu jeho spotrebovania.

Výkon práva, v rámci obchodných vzťahov, ktorý je v rozpore so zásadami poctivého obchodného styku, ako už bolo vyššie uvedené, nepožíva právnu ochranu. Žalobca v konaní pred daňovými orgánmi nepreukázal, že by sa riadil uvedenými zásadami, že by v rámci svojej podnikateľskej činnosti vykonal všetky opatrenia zodpovedného podnikateľa na predchádzanie podvodnej činnosti, prípadne na odstránenie pochybností o tom, že sa na podvodných transakciách nepodieľal vedome.

Základným princípom výberu dane z pridanej hodnoty ako všeobecnej nepriamej dane je, že podnikateľ musí byť plne zbavený ťarchy DPH zaplatenej v cene prijatých tovarov a služieb určených na uskutočnenie zdaniteľných obchodov podliehajúcich DPH.

V danom prípade na základe uvedených dôvodov nebolo bez pochyb preukázané, že žalobca zaplatil DPH z prijatého tovaru platiteľovi, teda že bol uvedený základný princíp dodržaný.

Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom, predovšetkým vo svetle kontrolných zistení v rámci obchodného konkrétneho obchodného kontraktu, absentuje bez pochybností preukázaný reálny základ, čo oprávnene vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení, na základe ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočet, ako i o vierohodnosti účtovnej evidencie žalobcu (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní).“

60. Kasačný súd na základe dôvodov uvedených vyššie dospel k záveru, že Krajský súd v Nitre vec správne právne posúdil, kasačná sťažnosť nie je dôvodná, a preto ju podľa § 461 S. s. p., ako nedôvodnú zamietol.

61. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa ust. § 167 ods. 1 v spojení s ust. § 467 ods. 1 SSP tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov kasačného konania, pretože vo veci nemal úspech.

62. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch v znení účinnom od 01.05.2011).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.