

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 3Sžfk/9/2020  
Identifikačné číslo spisu: 4018200425  
Dátum vydania rozhodnutia: 08.07.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4018200425.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu (spravodajca) a sudkýň JUDr. Eriky Čanádyovej a JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobcu): FORA - STAV, s.r.o., Hledíkova 3, Šurany, IČO: 36 673 749, právne zastúpeného advokátom JUDr. Romanom Foltínom, Školská 3, Nitra, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100822951/2018 zo dňa 25.04.2018, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/107/2018-145 zo dňa 31.07.2019, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa (pôvodne žalobcu) proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/107/2018-145 zo dňa 31. júla 2019 z a m i e t a.

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

### Odôvodnenie

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok („SSP“) zamietol žalobu, ktorá smerovala voči rozhodnutiu žalovaného č. 100822951/2018 zo dňa 25.04.2018, ktorým zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie č. 102461407/2017 zo dňa 27.11.2017 (ďalej aj len „prvostupňové rozhodnutie“) Daňového úradu Nitra, pobočka Nové Zámky (ďalej aj len „správca dane“), ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel v sume 9 600,- euro na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2013, kedy mu neuznal nadmerný odpočet mu nepriznal v sume 8 057,34,- euro a vyrubil mu daň v sume 1 542,66,- euro.

2. Rozhodnutia daňových orgánov vychádzali z nasledovného skutkového základu: Žalobca si uplatnil nárok na odpočet DPH za zdaňovacie obdobie november 2013 uplatnil právo na odpočítanie dane vo výške 9 600,- euro z prijatých dodávateľských faktúr č. 20130909 zo dňa 01. 10. 2013 a č. 20131003 zo dňa 02. 11. 2013, ktorých predmetom bolo dodanie služby - prenájom motorových vozidiel od dodávateľa ANTO CAR, s.r.o (ďalej aj len „dodávateľ“). Predmetom faktúry č. 20130909 zo dňa 01. 10. 2013 bol podnájom motorového vozidla zn. BMW 740d xDrive, ev. č.: R. (správne malo byť uvedené R.) a motorového vozidla zn. AUDI A7 ev. č.: N.“, na základe exkluzívnej podnájomnej zmluvy

zo dňa 01. 04. 2013 a dodatku č. 1 zo dňa 01. 08. 2013. Predmetom faktúry č. 20131003 zo dňa 02. 11. 2013 bol podnájom motorového vozidla zn. BMW 730D ev. č.: R. a motorového vozidla zn. AUDI A8 S8 ev. č.: Q., na základe exkluzívnej podnájomnej zmluvy zo dňa 01. 04. 2013, dodatku č. 1 zo dňa 01. 08. 2013 a dodatku č. 2 zo dňa 02. 11. 2013.

3. Na základe exkluzívnej zmluvy zo dňa 01. 04. 2013 mali byť žalobcovi poskytnuté k dočasnému užívaniu motorové vozidlá: BMW 740d xDrive, ev. č.: R. a BMW 740d xDrive, ev. č.: R., pričom uvedená zmluva bola na dobu neurčitú. Na vozidlo typu BMW 740d xDrive, ev. č. R. bola medzi tými istými účastníkmi uzavretá zmluva o podnájme dopravného prostriedku dňa 12. 10. 2012. V zmysle uvedeného dodatku č. 1 zo dňa 01. 08. 2013, počnúc uzavretím dodatku sa pôvodne prenajaté motorové vozidlo zn. BMW 740 xDrive ev. č.: R. nahradilo motorovým vozidlom zn. AUDI A7 ev. č.: N.. V zmysle uvedeného dodatku č. 2 zo dňa 02. 11. 2013, sa pôvodne prenajaté motorové vozidlo zn. BMW 740 xDrive ev. č.: R. nahradilo motorovým vozidlom zn. BMW 740d ev. č.: R., pričom malo dôjsť aj k náhrade motorového vozidla zn. AUDI A7 ev. č.: N., avšak ďalšia strana zmluvy chýbala, preto nie je zrejmé akým motorovým vozidlom malo byť pôvodne prenajaté motorové vozidlo nahradené. Vlastníkom motorového vozidla BMW 740d xDrive ev. č. R. bola spoločnosť CAESAR CAR a.s. Držiteľom vozidla zn. BMW 740d xDrive ev. č.: R. bola spoločnosť PREMIUM Support s.r.o. a vlastníkom tohto vozidla bola spoločnosť VOLKSWAGEN Finančné služby s.r.o. (ďalej aj len „VW FS“). Držiteľom motorového vozidla zn. BMW 740d xDrive ev. č.: R. bola spoločnosť MIRA CAR s.r.o. a jeho vlastníkom VW FS. Držiteľom vozidla zn. AUDI A7 ev. č.: N. bola v čase kontrolovaného daňového obdobia spoločnosť STAVBA TRADE, s.r.o. a jeho vlastníkom VW FS. Držiteľom motorového vozidla zn. AUDI A8 ev. č.: Q. bola spoločnosť JPZ s.r.o. a jeho vlastníkom spoločnosť ČSOB Leasing, a. s.

4. Bolo vykonané miestne zisťovanie, počas ktorého sa konateľ spoločnosti ANTO CAR, s.r.o. - Andrej Tóth nenachádzal v mieste jej sídla. Na opakovane zaslané výzvy na zapožičanie účtovných dokladov nereagoval a nedostavoval sa ani na ústne pojednania. Od 23.05.2014 spoločnosti ANTO CAR, s.r.o. zmenila obchodné meno na BOGAL, s.r.o., sídlo i konateľa. Motorové vozidlá, ktoré boli predmetom šetrenia neboli priznané v daňovom priznaní na dani z motorových vozidiel za rok 2013. BOGAL, s.r.o. sa na adrese sídla spoločnosti nezdržiavala, nekomunikovala so správcom dane a zásielky nepreberala, pričom na adrese jej sídla sa sídlo v skutočnosti nenachádzalo a nenachádzala sa tam ani poštová schránka, ani označenie názvu. Andrej Tóth bol predvolaný na výsluch, ktorý sa mal uskutočniť dňa 24.09.2014. Na tomto uviedol, že hlavnou činnosťou dodávateľa bolo požičiavanie áut, v rozhodnom čase bol oprávnený konať za spoločnosť. V rozhodnom období robila účtovníctvo spoločnosť TAX DATA, s.r.o. a neskôr ho prevzala pani E. R.. Uviedol, že predmetnú spoločnosť- dodávateľa predal novému majiteľovi, ktorého meno nevedel uviesť. Tomuto odovzdal všetku dokumentáciu dodávateľa. Dodávateľ mal viac ako 200 klientov, vlastnil niekoľko budov a vozidiel, pričom niektoré vozidlá mal k dispozícii v rámci leasingu, alebo na základe prenájmu od iných spoločností. V rozhodnom období prenajímal žalobcovi vozidlá s ev. č.: R., N., R. a Q., avšak nevedel sa vyjadriť, či tieto boli vo vlastníctve dodávateľa. Potvrdil vystavenie faktúr č. 20130909 zo dňa 01.10.2013 a č. 20131003 zo dňa 02.11.2013. Andrejovi Tóthovi bola zaslaná výzva na predloženie potvrdenia o odovzdaní dokladov s konkrétnym zoznamom odovzdaných dokladov a zápisnice z Valného zhromaždenia o prevode obchodného podielu, pričom však túto výzvu si neprevzal v odbernej lehote. Opakovaná výzva bola zaslaná dňa 04. 12. 2014, ktorú si prevzal a žiadané doklady predložil dňa 17. 12. 2014. Nový konateľ (BOGAL, s.r.o.) Ciprian Graciun z Rumunska bol predvolaný na výsluch, ako svedok, avšak nedostavil sa. V rámci medzinárodnej výmeny informácií (ďalej aj len „MVI“) doručila rumunská daňová správa odpoveď, z ktorej vyplýva, že nemohla byť vykonaná kontrola, lebo Ciprian Graciun sa na adrese, na ktorej má pobyt vedený, nezdržiava a nebolo ho možné kontaktovať na inej adrese.

5. Bol predvolaný svedok, ktorý bol bývalým konateľom MIRA CAR s.r.o. a STAVBA-TRADE s.r.o., avšak tento sa na predvolanie nedostavil a jeho účasť sa nepodarilo zabezpečiť ani prostredníctvom žiadosti o predvedenie. Zo svedeckých výpovedí vyplynulo, že spoločnosť JPZ s.r.o. bola držiteľom vozidla zn. AUDI S8 QUATTRO, ev. č.: Q., ktoré mala zaradené do majetku a využívala ho na podnikateľské účely. Vozidlo bolo zakúpené na leasing, pričom táto spoločnosť ho chcela predať

dodávateľovi, avšak ČSOB Leasing, a.s. nesúhlasila s prevodom leasingu, ale súhlasila so subnájomom. Správcovi dane boli predložené dokumenty, vrátane daňového priznania k dani z motorových vozidiel za rok 2013, faktúry č. 130100046 zo dňa 17.04.2013 vystavenej spoločnosťou FINATECH, s.r.o. spoločnosti JPZ s.r.o. vo výške 141 600,- euro s DPH za tovar-predmetné motorové vozidlo, ďalej osvedčenia o evidencii a zmluvy o užívaní č. UZF/13/30235 zo dňa 22.10.2013 uzavretej medzi veriteľom ČSOB Leasing, a.s., dlžníkom JPZ s.r.o. a užívateľom AMT INVEST, s.r.o. (za ktorú konal Andrej Tóth), týkajúcej sa predmetného motorového vozidla. Z ďalších svedeckých výpovedí vyplynulo, že vozidlo evidenčné číslo: R. bolo pridelené členke dozornej rady D. A. na používanie na služobné a osobné účely. Daň z motorového vozidla za rok 2013 za uvedené vozidlo spoločnosť CAESAR CAR a. s. priznala a odvedla a nemala uzavretú žiadnu zmluvu o prenájme vozidla so spoločnosťou ANTO CAR, s.r.o., ani žiadnou inou. Správca dane oboznámil žalobcu s priebehom a predbežnými výsledkami daňovej kontroly. Poukázal na vyššie uvedené a to, že svedok Andrej Tóth potvrdil uzavretie zmlúv o podnájme, ako i vystavenie faktúry za prenájom vozidiel s evidenčnými číslami R. N., R. a Q., avšak nevedel predložiť relevantné doklady o dodaní služieb.

6. Správca dane za prítomnosti splnomocneného zástupcu žalobcu vypočul svedkov, ktorí potvrdili, že konatelia žalobcu užívali vozidlá zn. BMW radu 7 a AUDI, avšak evidenčné čísla nevedeli konkretizovať, vedeli len, že išlo o bratislavské, zvolenské a dunajskostredské ŠPZ a iné, pričom vozidlá boli užívané pre služobné resp. podnikateľské účely. Svedok C. G. uviedol, že bol na služobnej ceste v Nemecku, s p. Rampašekom konateľom žalobcu, ktorú absolvovali vozidlom zn. AUDI S8 ev.č.: Q. a vyhotovil fotografiu vozidla, keďže sa mu páčilo. Dožiadany daňový úrad správcovi dane oznámil, že miestnym zisťovaním bolo potvrdené, že JPZ s.r.o. prenajímala vozidlo zn. AUDI S8 ev. č.: Q. spoločnosti AMT INVEST s.r.o. Správca dane neúspešne vyzýval spoločnosť AMTT INVEST s.r.o. (od 03. 04. 2014 ide o zmenu obchodného mena pôvodného AMT INVEST s.r.o.) na predloženie dokumentov z roku 2013, kedy si táto výzvu neprevzala v odbernej lehote. Okresné riaditeľstvo Policajného zboru (ďalej aj len „OR PZ“) v Nových Zámkoch a OR PZ v Trenčíne doručilo výpis z evidencnej karty vodičov p. Rampaška a p. G.. Pán G. bol v roku 2013 sankcionovaný za priestupok, ktorého sa dopustil na motorovom vozidle zn. AUDI ev.č.: N.

7. Svedkyňa D. A. vo výpovediach uviedla, že v roku 2013 mala k dispozícii motorové vozidlo zn. BMW 740d evidenčné číslo R. a používala ho viac menej na súkromné účely, pričom vozidlo využíval aj jej priateľ C. X., ale nevedela, na aký účel. Ona ho nedala do nájmu, ale jej priateľ ho v roku 2013 požičal Andrejovi Tóthovi na dlhšiu dobu, pričom všetky veci s týmto spojené riešil jej priateľ a jej z toho príjem neplynul. Jej priateľ bol vo väzbe, v súčasnosti je na neznámom mieste, pod ochranou NAKA. Asi 2-3 krát odniesla hotovosť p. Pračkovi (člen predstavenstva spoločnosti CAESAR CAR a. s.) od svojho priateľa a nevedela, za čo presne to bolo, keďže jej bolo povedané len, že je to splátka. Spoločnosť ANTO CAR, s.r.o. nepozná, z počutia pozná meno Andrej Tóth. Jej priateľ bol konateľom spoločnosti MIRA CAR, s.r.o. a predával autá. Svedok Pavol Pračko, člen predstavenstva spoločnosti CAESAR CAR a.s. v roku 2013 uviedol, že v tomto roku neprenajímala spoločnosť vozidlá, zápožičky boli jedine do spoločností, ktoré mali zhodného majiteľa s CAESAR CAR a. s. Vozidlo BMW s evidenčným číslom R. nebolo toho roku prenajaté. Hotovosť od D. A. bola splátka za leasing vozidla, ktoré mali, nesúvisela so spoločnosťou CAESAR CAR a. s. Andreja Tótha spoznal, keď ako nový majiteľ prevzal spoločnosť MIRA CAR, s.r.o. Z výsluchu C. X. vyplynulo, že bol spoluzakladateľom CEASAR CAR a.s. a jeho spoločnosť MIRA CAR, s.r.o. vlastnila 30 % podiel. Potvrdil, že v roku 2013 mal k dispozícii vozidlo BMW s evidenčným číslom R., dal mu ho do užívania pán Pračko a pán G.. Papiere o oprávnení k využitiu vozidla podpisovala jeho družka-D. A.. Vozidlo užívali na súkromné i služobné účely. Dal ho do užívania Andrejovi Tóthovi, ktorý mu platil 1 000,- euro. Nikto ho neoprávnil, aby dal uvedené vozidlo do nájmu. Platili splátky a za to ho mohli používať. Tvrdil, že obchodoval so spoločnosťou ANTO CAR, s.r.o. Správca dane žiadal Prezídium Policajného zboru Bratislava o zapožičanie dokladov spoločnosti MIRA CAR, s.r.o. a bolo mu oznámené, že nimi nedisponuje.

8. Žalobca v priebehu administratívneho konania inicioval vylúčenie kontrolórov, pričom správca dane mu oznámil, že jeho podnet je irelevantný, keďže toho času neprebíhala žiadna daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie november 2013 a za zdaňovacie obdobie apríl - október, december 2013, preto nebolo možné vylúčiť

zamestnancov správcu dane z daňovej kontroly. Zároveň mu oznámil, že zamestnanec Ing. D. (ďalej aj len „daňový kontrolór“) bol na základe vlastného podnetu vylúčený z daňového konania z kontroly za zdaňovacie obdobie november 2013.

9. Krajský súd poukázal na ustanovenia § 49 ods. 1, 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj len „zákon o DPH“). V tejto súvislosti konštatoval, že žalobcom predložené faktúry za podnájom motorových vozidiel vystavené spoločnosťou ANTO CAR, s.r.o. ako dodávateľom, ku ktorej pripojil zmluvy o nájme dopravného prostriedku vrátane dodatkov, je sama o sebe splnením len jednej z podmienok pre uznanie odpočítania DPH, avšak nie je tým ešte preukázané reálne uskutočnenie obchodu, keďže dnes už je technicky možné vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či toto bolo i reálne dodávateľom uskutočnené alebo nie. Poukázal na relevantné skutkové okolnosti s dôrazom na prvotnú nesúčinnosť bývalého konateľa dodávateľa a nekontaktnosť jeho právneho nástupcu, čo malo za následok nepredloženie relevantných dokladov, potvrdzujúcich reálne dodanie služieb deklarovaných na faktúre. Neskoršie tvrdenie bývalého konateľa dodávateľa nebolo ničím preukázané a taktiež výpovede svedkov považoval z hľadiska dôkaznej sily za právne bezvýznamné, nakoľko títo nevedeli konkretizovať evidenčné čísla vozidiel a ani potvrdiť, či boli predmetom nájmu od dodávateľa. Uvedené platí aj vo vzťahu k výpovedi svedka p. G. a predloženej fotografii, keďže uvedené žiadnym spôsobom nepreukazuje to, že predmetné vozidlo bolo prenajaté od dodávateľa. Taktiež skutočnosť, že bola uložená pokuta za priestupok, ktorého sa mal dopustiť na vozidle zn. AUDI ev. č.: N. uvedené nepreukazuje. V tejto súvislosti poukázal na to, že podľa faktúr vystavených v mesiaci november 2013 už žalobca nemal k dispozícii vozidlo zn. AUDI ev. č.: N., ale vozidlo zn. AUDI ev. č.: Q.. V súvislosti s tvrdením žalobcu, že svedok nemá povinnosť preukazovať skutočnosti, o ktorých vypovedá, listinnými alebo inými dôkazmi, poukázal na § 26 ods. 7 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) (ďalej aj len „daňový poriadok“). Mal za preukázané, že dodávateľ nevedel preukázať a ani doložiť dôkazy preukazujúce deklarované dodanie služieb. Dôkazné bremeno preukázania zdaniteľných plnení zaťažuje žalobcu ako platiteľa. V tejto súvislosti zdôraznil, že v prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie jej zaplatenia, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Krajský súd odmietol námietku, že žalobca nebol upovedomený o výsluchu zástupcu spoločnosti PREMIUM Support s. r. o. a zástupkyne spoločnosti CAESAR CAR a.s., pretože táto skutočnosť nemohla mať vplyv na zákonnosť rozhodnutia, keďže jeden svedok sa vyjadroval len všeobecne o PREMIUM Support s. r. o. a nie k vzťahom so žalobcom a svedkyňa len k tomu, komu bolo vozidlo v spoločnosti CAESAR CAR a.s. zverené a kto ním mohol disponovať. Žalobcovi bolo umožnené nahliadnuť do všetkých listín tvoriacich podklad rozhodnutia správcu dane a mal možnosť vyjadriť sa ku všetkému. V spoločnosti JPZ s.r.o. bolo vykonané miestne zisťovanie, pričom nebolo povinnosťou správcu dane o tomto úkone upovedomovať žalobcu. Navyše spoločnosť JPZ s.r.o. mala uzatvorenú zmluvu o nájme so spoločnosťou AMT INVEST, s.r.o. a nie s dodávateľom (ANTO CAR, s.r.o.), ktorý mal prenajať predmetné vozidlo žalobcovi. Pokiaľ ide o motorové vozidlá zn. AUDI EČV: N. a zn. BMW EČV: R., v priebehu daňového konania nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti spoločnosti ANTO CAR, s.r.o. vo vzťahu k prenájmu týchto motorových vozidiel žalobcovi, spoločnosť ANTO CAR, s.r.o. nebola vlastníkom, ani držiteľom týchto motorových vozidiel v zmysle evidencie dopravného inšpektorátu, pričom nebolo ničím preukázané oprávnenie nakladať s týmito motorovými vozidlami spoločnosťou ANTO CAR, s.r.o. Krajský súd konštatoval, že pre možné negatívne následky neuznania odpočítania DPH mal žalobca povinnosť preveriť si, či a na základe akého právneho titulu je spoločnosť ANTO CAR, s.r.o. oprávnená dať vozidlá do podnájmu inému subjektu, čo bolo možné overiť si aj z evidencie vozidiel, resp. z osvedčení o evidencii jednotlivých vozidiel. Pokiaľ tak neurobil, dostal sa do dôkaznej núdze a to i preto, že pri svojej podnikateľskej činnosti nepostupoval dostatočne obozretné.

10. Odmietol námietku týkajúcu sa zaujatosti daňového kontrolóra, keďže túto vzniesol až po ukončení daňovej kontroly, v dôsledku čoho ju považoval za oneskorenú. Odmietnutie námietky, že žalobcovi nebolo umožnené nahliadnuť do správy, týkajúcej sa dokladov predkladaných bývalým konateľom dodávateľa odôvodnil daňovým tajomstvom v zmysle § 11 daňového poriadku. Taktiež námietka týkajúca sa formy spisu, ktorý bol žalobcovi predložený k nahliadnutiu je nedôvodná, pretože mu bol

predložený kompletný spis a mohol sa oboznámiť s výsledkami vykonaného dokazovania v rámci daňovej kontroly i vyrubovacieho konania, čo vyplýva z administratívneho spisu. Žalobca nepreukázal ním deklarované obchodné transakcie, pričom z vykonaného dokazovania vyplýva, že deklarovanému dodávateľovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť na DPH, a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočet. Dôkazné bremeno bolo jednoznačne na strane žalobcu, nakoľko skutočnosti v § 49 ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Hoci z uvedeného nemožno vyvodit' dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa, žalobca bol priamo účastný ním deklarovaného zdaniteľného plnenia a preto nemá možnosť obhajovať sa nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie, pričom bolo jeho povinnosťou zachovať zákonnosť tohto postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia dane z pridanej hodnoty. Okrem faktúry, zmlúv o nájme dopravného prostriedku žalobca nepredložil také relevantné dôkazy, ktorými by odstránil pochybnosti o dodaní služieb a preto neboli splnené podmienky na presun dôkazného bremena zo žalobcu na správca dane. 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 služby dodala. Žalobca si zrejme tieto informácie neoveril dostatočne, a preto je možné dôvodne pochybovať, či mu fakturované služby reálne dodal deklarovaný dodávateľ a platiteľ DPH a či faktúra bola vôbec vystavená platiteľom tejto dane. Jednoznačne však treba pričítať na ťarchu žalobcu tú skutočnosť, že si dostatočne neoveroval, či ním deklarovaný dodávateľ služby je oprávnený disponovať jednotlivými vozidlami v takom rozsahu, ako vyplýva z predložených zmlúv o nájme dopravného prostriedku. V zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. V tomto smere dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočíva na daňovom subjekte, ktorý mal preukázať, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov bude spochybnené. Bolo nepochybné preukázané, že žalobca neprijal žiadne takéto opatrenia.

11. Sťažovateľ podal v zastúpení advokátom včas kasačnú sťažnosť a navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie, alebo aby zmenil rozsudok krajského súdu tak, že ruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vracia na ďalšie konanie a priznal sťažovateľovi úplnú náhradu trov konania voči žalovanému. Namietal, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a nesprávnym procesným postupom mu bolo porušené právo na spravodlivý proces. Uviedol, že krajský súd sa nezaoberal námietkou, že správca dane vykonával kontrolu súčasne vo vzťahu k DPH a dane z príjmov právnickej osoby za rok 2013 a teda treba prihliadať na dôkazy a tvrdenia, ktoré predkladal vo všetkých zdaňovacích obdobiach. Namietal, že krajský súd sa dostatočne nezaoberal účasťou daňového kontrolóra na daňovej kontrole a v tejto súvislosti poukázal na to, že sa sám vylúčil z kontroly za november 2013 a vznesenú námietku zaujatosti, pričom uviedol, že je potrebné zaoberať sa tým, či dôvod jeho vylúčenia netrval už v čase výkonu kontroly. Namietal, že neboli upovedomení o výsluchu svedkov a nemali možnosť klásť im otázky. Krajský súd sa nevysporiadal s ostatnými dôkazmi, ktoré boli predložené, pričom ide o faktúry z autoservisu, knihy jász a doklady o čerpaní pohonných hmôt (ďalej aj len „PHM“). Ďalej uviedol, že neboli náležite zohľadnené výpovede svedkov, ktorí vedeli popísať farbu vozidiel, ako aj počiatočné písmená okresu, uvedeného na ŠPZ a ani výpoveď p. G., ktorý vedel popísať podrobnosti ohľadom vozidla, na ktorom sa viezol a dokonca dostal pokutu. Sťažovateľ namieta, že mu bol predložený nežurnalizovaný spis a nevedel posúdiť jeho kompletnosť, pričom v spise chýbali jeho návrhy a podania. Uviedol, že predložil dôkazy, preukazujúce, že motorové vozidlá mu boli riadne dodané, pričom tieto využíval na svoju podnikateľskú činnosť a za toto užívanie riadne zaplatil. V nadväznosti na uvedené je presvedčený, že splnil zákonom stanovené podmienky na uznanie nároku na odpočet DPH.

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

keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) <. (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

13. Preskúmaním veci kasačný súd zistil, že kľúčovou otázkou pre posúdenie veci je preukázanie naplnenia podmienok pre uplatnenie si odpočtu DPH a s tým súvisiace unesenie dôkazného bremena zo strany sťažovateľa.

14. Kasačný súd má za preukázaný skutkový stav zistený daňovými orgánmi. Z odôvodnení daňových orgánov, ako aj krajského súdu je zrejmé, že vo vzťahu k odpočtu DPH sťažovateľ nepredložil dôkazy, ktoré by hodnoverným a nespochybniteľným spôsobom preukazovali, že deklarované vozidlá, ktorých podnájom bol predmetom faktúry by reálne využíval na účely svojej podnikateľskej činnosti. Taktiež sa v rámci preverovania dodávateľa nepreukázalo reálne dodanie predmetných vozidiel zo strany deklarovaného dodávateľa, najmä z dôvodu, že bolo spochybnené, či bol dodávateľ vôbec oprávnený k poskytnutiu dotknutých vozidiel. Sťažovateľ predložil faktúru, avšak táto ešte sama o sebe nepreukazuje splnenie podmienok pre uplatnenie si odpočtu DPH, uvedených v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Daňový subjekt je totiž na účely takeého preukázania povinný okrem predloženia formálnych dokladov preukázať aj, že deklarované zdaniteľné obchody sa aj reálne uskutočnili. Bolo teda potrebné preukázať reálne dodanie služieb a, že tieto boli dodané deklarovaným dodávateľom. Sťažovateľ predložil faktúru od dodávateľa, predmetom ktorej bol podnájom motorových vozidiel. Z označenia služby ako „podnájom“ je možné predpokladať, že dodávateľ nebol vlastníkom vozidiel, čo sa následne aj potvrdilo, keďže vlastníkom boli iné spoločnosti. Z vykonaného dokazovania vyplynulo, že dodávateľ navyše nebol oprávnený nakladať s vozidlami, spôsobom deklarovaným v ním vystavenej faktúre pre žalobcu, keďže nemal so skutočnými vlastníkmi áut uzatvorenú žiadnu zmluvu, ktorej predmetom by bol nájom, alebo pôžička dotknutých vozidiel.

15. Sťažovateľ argumentoval predložením faktúry z autoservisu, knihou jász a faktúrami na PHM. Vo vzťahu k dokladom o čerpaní PHM treba uviesť, že tieto neobsahujú zmienku o konkrétnom vozidle, pre ktoré boli zadovážené a kniha jász je dokladom rovnakej povahy ako v prípade faktúry, keďže je možné technicky vyhotoviť takýto doklad pre akékoľvek vozidlo. Predmetné doklady však nepreukazujú skutočnosť, že predmetné vozidlá boli prenajaté od dodávateľa. Preto na uvedené treba prihliadať ako na dôkazy, avšak vzhľadom na ich charakter ich možno označiť „len“ ako podporné. Sami o sebe tak nie sú takými dôkazmi s takou dôkaznou hodnotou, na podklade ktorej by bolo možné bez ďalšieho konštatovať, že sťažovateľovi sa podarilo preukázať, že deklarované vozidlá, ktorých podnájom bol predmetom faktúry od dodávateľa by reálne využíval na účely svojej podnikateľskej činnosti. Toto jednoznačne nepreukázali ani výpovede svedkov, nakoľko tí nevedeli špecifikovať evidenčné čísla vozidiel. Ani výpoveď p. G. nepredstavuje dôkaz, na podklade ktorého možno spoľahlivo zistiť, že predmetné motorové vozidlo bolo využívané na podnikateľské účely a, že bolo dodané zo strany dodávateľa.

16. V prejednávanej veci nebolo dostatočne preukázané ani, že služby boli dodané deklarovaným dodávateľom. V tejto súvislosti je v prvom rade potrebné poukázať na efekt tzv. miznúceho obchodníka, kedy pôvodný konateľ dodávateľa bol nekontaktný a opakovane nepredložil doklady, o ktorého ho výzvou žiadal správca dane. Následne dodávateľ zmenil obchodné meno, sídlo i konateľa, ktorý bol pôvodom z Rumunska. Aj nový konateľ bol nekontaktný, pričom predloženie vyžiadaných dokladov ani vyjadrenie tohto konateľa sa nepodarilo realizovať ani prostredníctvom MVI. Tvrdenia sťažovateľa v súvislosti s preukazovaním reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia teda nebolo možné overiť ani u jeho dodávateľa.

17. Pri osobe dodávateľa možno v kontexte skutkových zistení poukázať aj na komplikovanosť prepojení v skúmanom obchodnom reťazci. V prípade vozidla ev. č.: R. je vlastníkom spoločnosť CAESAR CAR a. s. Vozidlo mala pridelené na používanie člena predstavenstva p. A.. Pán X., ktorý bol druhom p. A. mal vozidlo ev. č: R. požičať konateľovi dodávateľa p. Tóthovi. Pán X. bol spoluzakladateľom CEASAR CAR a.s. a jeho spoločnosť MIRA CAR, s.r.o. v nej vlastnila 30 % podiel. Z výpovede člena

predstavenstva CEASAR CAR a.s. p. Pračka vyplynulo, že p. Tóth neskôr ako nový majiteľ prevzal spoločnosť MIRA CAR, s.r.o. Obdobne, pochybnosti vyvoláva aj personálne prepojenie v prípade vozidla zn. AUDI S8 QUATTRO, ev. č.: Q., ktorého držiteľom bola spoločnosť JPZ, s.r.o., ktorá predmetné vozidlo zakúpila na leasing od spoločnosti ČSOB Leasing, a.s. a následne ho prenajala spoločnosti AMT INVEST, s.r.o. (za ktorú konal p. Tóth, teda rovnaký konateľ ako v prípade dodávateľa-ANTO CAR,s.r.o.), ktorá po zmene svojho obchodného mena na AMTT INVEST, s.r.o. ostala nekontaktná, obdobne ako BOGAL, s.r.o., právny nástupca dodávateľa. Pochybnosti vznikajú aj pri vozidle zn. AUDI A7 ev. č.: N., ktorého držiteľom bola spoločnosť STAVBA TRADE, s.r.o., ktorá mala rovnakého konateľa ako MIRA CAR, s.r.o.- p. Mikoviča, ktorý bol nekontaktný a nepodarilo sa zabezpečiť jeho účasť ani prostredníctvom žiadosti o predvedenie. Z uvedeného je zrejmé, že ide o obchodný reťazec, ktorý sa javí ako prinajmenšom „zahmlený“, čo obvykle má za následok snahu o sťaženie overovania správnosti výšky priznanej daňovej povinnosti a uplatnených nárokov na odpočet dane. Sťažovateľ ako daňový subjekt síce v danom prípade nedisponuje právnymi prostriedkami na náležité sledovanie obchodných aktivít svojho dodávateľa, ale musí pri vstupe do obchodných vzťahov dodržiavať štandardnú odbornú starostlivosť. Táto spočíva v tom, že si v prípade prenájmu motorového vozidla overí, či je dodávateľ oprávnený vôbec disponovať s motorovým vozidlom a prípadne ho dať tretej osobe do nájmu. Takéto overenie nemožno považovať za úkon, ktorý by sťažovateľa neprimerane zaťažoval, keďže predmetné informácie si môže overiť v osvedčení o evidencii vozidla, prípadne môže požiadať dodávateľa o zmluvu, či iný doklad preukazujúci jeho oprávnenie nakladať s predmetnými motorovými vozidlami.

18. Vzhľadom na vyššie uvedené a najmä skutočnosť, že z vykonaného dokazovania vyplýva, že dodávateľ v rozhodnom čase nedisponoval vozidlami, ktorých podnájom mal byť predmetom zdaniteľného plnenia, je objektívne spochybnený reálny základ zdaniteľného plnenia priamo medzi deklarovaným dodávateľom a sťažovateľom. Nebolo preukázané splnenie podmienok na uplatnenie si nároku na odpočet DPH podľa zákona o DPH, pretože sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia.

19. Pre úplnosť treba uviesť, že sťažovateľove ostatné námietky najmä procesného charakteru sú neopodstatnené. V prípade námietky súvisiacej s účasťou daňového kontrolóra na daňovej kontrole sa kasačný súd plne stotožňuje s odôvodnením rozsudku krajského súdu v bode 79, podľa ktorého pokiaľ žalobca disponoval informáciami, že daňový kontrolór môže byť zaujatý, mohol využiť svoje právo podľa § 60 daňového poriadku a vzniesť námietku zaujatosti už v priebehu daňovej kontroly, nie po jej ukončení. Tvrdenie, že mohol byť zaujatý od počiatku sú len v rovine špekulácií a nemajú oporu v administratívnom spise. Obdobne vo vzťahu k námietke, že sťažovateľ nebol upovedomený o výsluchu konkrétnych svedkov a nemal možnosť klásť im otázky sa kasačný súd stotožňuje s odôvodnením rozsudku krajského súdu v bode 76, že táto skutočnosť nemala vplyv na zákonnosť rozhodnutia, keďže išlo o výpovede týkajúce sa najmä všeobecných skutočností o pôsobení spoločností, ktoré boli vlastníčkmi vozidiel, avšak nie skutočností ohľadom vozidiel samotných. Vo vzťahu k námietke smerujúcej k tomu, že spis nebol žurnalizovaný kasačný súd uvádza, že žalobca síce túto odôvodňoval pochybnosťami o možnej manipulácii, nakoľko tvrdil, že v spise chýbali jeho vyjadrenia a podania, avšak o ktoré malo konkrétne ísť nešpecifikoval a tak nie je zrejmé, či by tieto vôbec mali význam pre posúdenie veci a či naozaj v spise absentovali. Uvedená námietka je len všeobecným tvrdením, na ktorého preukázanie žalobca neuviedol žiadne relevantné skutočnosti. Skutočnosť, že bol sťažovateľovi pri nahliadaní do administratívneho spisu predložený spis, ktorý obsahoval voľné listiny očíslované ceruzkou samo o sebe nenapovedá, že by malo ísť o nekompletný spis. Zurnalizácia spisu je napokon tvorená samotným obsahom spisu, pričom kasačný súd konštatuje samotným prieskumom spisu, že tento nie je neúplný, nachádzajú sa v ňom listiny a dôkazy, z ktorých správne orgány vychádzali a podľa ktorých v konaní postupovali a teda obsahuje všetky podklady, ktoré boli relevantné a mali vplyv na prejednávajúcu vec. V tomto smere treba všeobecne zdôrazniť, že pri posudzovaní úplnosti administratívneho spisu je potrebné prihliadať aj na preukázateľný hoci aj len potenciálny vplyv určitej absentujúcej listiny alebo iného podkladu na prejednávajúcu vec. Z námietky sťažovateľa však toto nie je zrejmé a kasačný súd v tomto smere nespozoroval pochybenie.

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

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

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.