

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 3Sžfk/9/2017  
Identifikačné číslo spisu: 4015201031  
Dátum vydania rozhodnutia: 30.05.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:4015201031.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumana a zo sudcov JUDr. Sone Langovej a JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Progress Trade, s.r.o., IČO: 35 933 038, Podzáhradná 52/1298, Hurbanovo, zastúpený: Tomášek & partners, s.r.o., Rožňavská 2, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 780573/2015 zo dňa 8. júna 2015, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/233/2015-84 zo dňa 26. októbra 2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa (pôvodne žalobcu) proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/233/2015-84 zo dňa 26. októbra 2016 z a m i e t a.

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

### Odôvodnenie

I.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre podľa § 191 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 780573/2015 zo dňa 08.06.2015, ktorým žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 9410402/5/5152391/14/Beď zo dňa 24.11.2014, ktorým podľa § 68 ods. 5, 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom v čase vydania napadnutých administratívnych rozhodnutí (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z.z.“) určil na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie september 2010 rozdiel dane v sume 102.649,58 €.

2. Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že žalobca uplatňujúci si odpočítanie DPH 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 september 2010 na základe ním predložených dokladov správca dane zistil a konštatoval, že deklarované obchodné transakcie sa neuskutočnili tak, ako je to uvedené na faktúrach uvedených v bode 22 rozsudku krajského súdu, keďže v priebehu daňovej kontroly a ani vyrubovacieho konania žalobca okrem vyššie uvádzaných 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 faktúrach (napr. rozsudok č. 2 Afs 177/2006-61). Obchodný prípad (dodávku pšenice a repky olejnej), ktorý žalobca považuje za uskutočnené zdaniteľné plnenie a ku ktorému predložil doklady (faktúry a dodacie listy vystavené dodávateľom žalobcu, faktúry a dodacie listy vystavené žalobcom pre jeho odberateľov - spoločnosť Poľnonákup - Novohrad, a.s., S-PLUS TRADE, s.r.o. a IMPEX Trade, s.r.o. a skladovú evidenciu, resp. doklady o úhrade faktúr), nespĺňa atribúty daňovej transakcie podľa zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v rozhodnom období (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“) a 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. Krajský súd uviedol, 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 krajský súd zdôraznil, že sám žalobca v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania tvrdil, že za dodávateľa konal Jozef Hucovci, ktorý bol konateľom deklarovaného dodávateľa žalobcu od 27.04.2010, ale ani jeho výsluchom nebolo preukázané skutočné dodanie tovaru podľa predložených faktúr. Bolo povinnosťou žalobcu v prípade, že si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty (pri tovare, ktorý mu mal dodať deklarovaný dodávateľ, t.j. spoločnosť ISIAH, s.r.o., GYMO, s.r.o. a ktorý mal žalobca dodať svojim odberateľom), aby preukázal skutočnú existenciu zdaniteľného plnenia, vrátane prepravy tohto plnenia. Na ťarchu žalobcu je potrebné pričítať aj to, že si žiadnym spôsobom neoveril svojho dodávateľa a jeho obchodné aktivity.

## II.

3. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť a navrhol, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie, prípadne, aby rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V dôvodoch uviedol, že daňové orgány v konaní, týkajúcim sa žalobcu nespomenuli, či spoločnostiam ISIAH, s.r.o. a GYMO, s.r.o. vznikla alebo nevznikla daňová povinnosť na DPH v súvislosti s predmetnými faktúrami. Je dôvodné podozrenie, že štát dodanil spoločnosti dodávateľov a na druhej strane odopiera právo žalobcovi na odpočet DPH z rovnakého plnenia, z dôvodu nevzniknutia daňovej povinnosti, čo by znamenalo, že štát vyberie tú istú daň dvakrát. Rozhodnutie správneho súdu považuje za nesprávne, pretože nebolo preukázané, či vznikla daňová povinnosť dodávateľom, a preto je potrebné, aby bola táto skutočnosť preukázaná ďalším dokazovaním.

4. V daňovom konaní bolo preukázané, že tovar - kukurica, pšenica a repka olejná s hmotnosťou spolu 1.325,42 tony bol dodaný a prepravený spoločnostiam Poľnonákup Novohrad, a.s., IMPEX Trade, s.r.o. a S-PLUS TRADE, s.r.o. (odberatelia žalobcu) z Liptovského Mikuláša, Lipovej, Nededu, Veľkého Lapáša, Prešova, Očovej, Pstruše, Martina a Chotína špecifikovanými nákladnými automobilmi. Sťažovateľ v tabuľkách rozpisal dátumy, EČ vozidiel, množstvo prepravovaného tovaru a odberateľa. Rozsudok považuje za rozporný so skutkovými zisteniami správca dane a žalovaného, keď tí vo svojich rozhodnutiach jednoznačne uviedli, že dodanie tovaru odberateľom žalobcu je preukázané.

5. V predmetnej veci prebehla takzvaná „statická dodávka“, čiže bez prepravy. V jednom momente sa

uskutočnil reťazec zmien vlastníkov tovaru od dodávateľa cez spoločnosť žalobcu a skončil u odberateľov žalobcu. Uskutočnila sa len jedna preprava ku konečnému odberateľovi, ktorú žalobca podrobne označil uvedením konkrétneho evidenčného čísla vozidla aj návesu. Ak je teda preukázaná dodávka na určitej časti reťazca, je nevyhnutne preukázaná celá dodávka, keďže ide o neoddeliteľnú obchodnú transakciu.

6. Rozhodnutie správneho súdu považuje za nezákonné, potvrdzujúce nezákonné rozhodnutie žalovaného z dôvodu, že vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, pričom súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo aj k porušeniu práva na spravodlivý proces podľa § 440 ods. 1 písm. f/ SSP.

7. Krajský súd v rozsudkoch za zdaňovacie obdobia január až apríl 2010 spochybnil svedeckú výpoveď Jozefa Hucovciho z dôvodu, že nebol konateľom spoločnosti ISIAH, s.r.o., ktorá bola dodávateľom žalobcu. Za obdobie september 2010, ktoré je predmetom tohto konania však takýto argument už nemôže použiť, keďže Jozef Hucovci už konateľom bol. Krajský súd jeho výpoveď naďalej nebral do úvahy, avšak nepridal žiaden dôvod, ani žiadnu úvahu, na základe ktorej by mal jeho výpoveď spochybniť. Okolnosť, že sa nepodarilo vypočítať aktuálnu konateľku dodávateľa nemôže mať za následok potrestanie žalobcu. Krajský súd tak v dôsledku nedostatočného objasnenia skutkového stavu rozhodol v neprospech žalobcu. Podľa jeho názoru, správca dane a žalovaný porušili povinnosti vyplývajúce z ustanovenia § 24 zákona č. 563/2009 Z.z., dôsledkom čoho nebol dostatočne zistený skutkový stav, a to zavinením daňových orgánov. V danom prípade je aplikácia postupu „v pochybnostiach na neprospech“ neprípustná, a to najmä vo veciach, kde subjekty nemajú rovnocenné postavenie.

8. Správca dane zaslal list prepravným spoločnostiam, v ktorom nekompetentne a nesprávne formuloval otázku, keď sa spýtal, či vykonávali prepravu pre spoločnosť ISIAH s.r.o., resp. spol. HK Speed, s.r.o. a GYMO, s.r.o. (teraz MALASZ, s.r.o.) keď žalobca správcu dane upozornil, že prepravcovia boli v zmluvnom vzťahu buď s odberateľmi žalobcu alebo ak prepravu objednávali dodávatelia, tak bola objednaná na český subjekt. Logicky preto prepravcovia museli uviesť, že prepravu pre označené subjekty nevykonávali. Správca dane sa s touto odpoveďou uspokojil a nevyužil svoje kompetencie na zistenie totožnosti vodičov a vyzýval žalobcu na ich označenie. Krajský súd sa uspokojil s nezákonným prístupom správcu dane, ktorý nevyvinul dostatočné úsilie a nevyužil svoje kompetencie, aby zistil totožnosť svedkov a zabezpečil ich výsluch. Žalobcova požiadavka na výsluch vodičov bola legitímna a zároveň dostatočne presne označil, koho žiada vypočuť. Keďže s prepravcami nebol žalobca v priamom zmluvnom vzťahu, nemohol disponovať osobnými údajmi vodičov. Požiadavka krajského súdu na predloženie dôkazov o preprave odberateľom je preto neprimeraná.

9. Správca dane aj krajský súd ignorovali dôkaz, potvrdenie Národnej diaľničnej spoločnosti o pohybe 268 konkrétnych, identifikovaných nákladných vozidiel, prepravujúcich tovar v reálnom čase, zodpovedajúcom údajom uvedeným v prílohách faktúr, preverovaných dodávok tovaru. Stanovisko súdu k tomuto dôkazu považoval sťažovateľ za účelové. Žalobca preukázal dodanie tovaru svojim účtovníctvom, svedeckými výpoveďami dodávateľov, konateľa žalobcu a jeho ďalšie dodanie odberateľom účtovnými dokladmi, vrátane dokladov o úhrade predaného tovaru. Preukázal prepravu tovaru potvrdením Národnej diaľničnej spoločnosti o pohybe jednotlivých kamiónov. Každú jednu dodávku tovaru žalobca spároval a každú dodávku mal správca dane a žalovaný presne stotožnenú dôkazmi o dodaní, o preprave a o následnom predaji odberateľovi. Žalovaný ani správca dane nepredložili jediný dôkaz opaku, nespochybnili dôkazy v neprospech žalobcu inak ako tvrdením, že dôkazy žalobcu sú nedostatočné alebo, že na ne neprihliadajú. V danej súvislosti poukázal na judikatúru, podľa ktorej platiteľ dane nemôže zodpovedať za okolnosti na strane jeho dodávateľov alebo odberateľov, o ktorých nemohol vedieť. Podľa jeho názoru, uniesol a vyčerpал svoje dôkazné bremeno v úplnosti.

10. Je zrejmé, že žalobca preukázal dodanie tovaru jemu dostupnými dôkaznými prostriedkami a preukázal aj skutočnosť, že dodaný tovar ďalej predával. Je zrejmé, že dôkazné bremeno nezaťažuje

platiteľa dane bezhranične, pretože po adekvátnom splnení dôkaznej povinnosti prechádza dôkazné bremeno na správcu dane. Žalobca uniesol a vyčerpal svoje dôkazné bremeno v úplnosti a akékoľvek ďalšie dôkazy nie sú vo sfére jeho dispozície. Sťažovateľ ďalej uviedol, že k problémom došlo na strane dodávateľa, ktorý daň uplatnil, vybral a nepriznal a vymożenie by bolo od neho zložitejšie ako u žalobcu. Podnikanie žalobcu je nastavené tak, že má veľmi nízku maržu a uloženie povinnosti zaplatiť 20% z každého obchodu navyše je pre neho likvidačné.

### III.

11. Žalovaný vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že sa v plnom rozsahu pridržiava písomného vyjadrenia k žalobe z dôvodu, že kasačná sťažnosť neobsahuje žiadne nové skutočnosti a navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť ako bezdôvodnú zamietol.

### IV.

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).

13. Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

14. Podľa § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

15. Podľa § 2 ods. 1 písm. a/, b/ zákona č. 222/2004 Z.z. predmetom dane je

- a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- b) poskytnutie služby (ďalej len "dodanie služby") za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,

16. Podľa § 19 ods. 1 veta prvá a druhá zákona č. 222/2004 Z.z. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

17. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

18. Podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

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

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

21. V priebehu daňovej kontroly žalobca predložil správcovi dane faktúry zo dňa 07.09.2010 pod č. 210312, zo dňa 08.09.2010 pod č. 210313, zo dňa 10.09.2010 pod č. 210315, zo dňa 13.09.2010 pod č. 210320, zo dňa 14.09.2010 pod č. 210323, zo dňa 16. 09. 2010 pod č. 210328, zo dňa 17.09.2010 pod č. 210331, zo dňa 20.09.2010 pod č. 210335 a zo dňa 21.09.2010 pod č. 2103338 za dodávky repky olejnej a faktúry zo dňa 10.09.2010 pod č. 210318 a zo dňa 14.09.2010 pod č. 210327 za dodávku pšenice vystavené dodávateľom označeným ako ISIAH, s.r.o., ktorý mu mal dodať tovar (vo faktúrach bližšie nešpecifikovaný) podľa predložených dodacích listov nachádzajúcich sa v administratívnom spise na základe objednávky (bližšie nešpecifikovanej). Taktiež žalobca predložil i dodacie listy k uvedeným faktúram vystavené deklarovaným dodávateľom v mesiaci september 2010, na ktorých je uvedený druh tovaru - repka olejná a pšenica, množstvo tovaru, jeho cena s DPH a cena bez DPH.

22. Žalobca ako osobu, ktorá zastupovala spoločnosť dodávateľa pri deklarovaných dodávkach označil Jozefa Hucovciho (konateľ spoločnosti dodávateľa od 27.04.2010) a taktiež opakovane uvádzal miesta, na ktorých sa mala uskutočniť nakládka repky olejnej, resp. pšenice, pričom pri niektorých nakládkach uviedol miesto nakládky s tým, že „subjekt nepoznáme“. Dožiadaný správca dane dňa 17.05.2013 vypočul Jozefa Hucovciho ako svedka a tento bol vypočutý i správcom dane dňa 10.06.2014 v rámci vyrubovacieho konania. S poukazom na výpoveď tohto svedka zo dňa 10.06.2014 a tvrdenia ním uvádzané (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, reálnosť 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 nakládka zúčastňovala ním poverená osoba L. H. (spoločnosť predal pani Vengrínovej) 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 Jozef Hucovci, išlo o dodávku repky olejnej v mesiaci september 2010 v množstvách uvedených na dodacích listoch s uvedením miesta nakládky - obchodného mena právnickej osoby, resp. i adresy jej sídla, alebo miesta nakládky - Lipová, Očová, Pstruša s tým, že „subjekt nepoznáme“ a dodávku pšenice v mesiaci september 2010 v množstvách uvedených na dodacích listoch s uvedením miesta nakládky: D.O., C., pričom 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 požiadal Daňový úrad Banská Bystrica, pobočka Rimavská Sobota ako správcu dane príslušného podľa trvalého pobytu súčasnej konateľky spoločnosti ISIAH, s.r.o. (Dana Vengrínová) o jej vypočutie ako svedka na pojednávaní. Výkonanie tohto úkonu nebolo možné, keďže zásielka s predvolaním pre Danu Vengrínovú sa vrátila dožadovanému správcovi dane s tým, že adresát je na udanej adrese neznámy. Podľa oznámenia bývalého manžela sa Dana Vengrínová 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, keďže podľa oznámenia dožadovaného správcu dane - Daňového úradu Košice, pobočka Trebišov zo dňa 31.01.2013, udaná adresa nie je reálnym sídlom spoločnosti.

23. 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, nepredložili napr. vážne listky, neoznačili prepravcov tovaru, neuvádzali mená osôb vykonávajúcich prepravu tovaru - vodičov motorových vozidiel, ktorí by mohli byť vypočutí ako svedkovia. Dodanie tovaru (repky olejnej a pšenice) žalobcovi zo strany spoločnosti ISIAH, s.r.o. nebolo preukázané ani výsluchom Jozefa Hucovciho, ktorý bol konateľom tejto spoločnosti od 27.04.2010. Žalobca v podanej žalobe tvrdil, že v prípade dodávky od tejto spoločnosti ide o „statickú dodávku“, čo však podľa krajského súdu nezabavuje žalobcu povinnosti preukázať jej skutočnú realizáciu, najmä ak ide 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 odpočítanie dane z pridanej hodnoty a musí teda preukázať dôvodnosť tohto uplatnenia a realitu deklarovanej dodávky. Existenciu žalobcom deklarovanej dodávky repky olejnej a pšenice nepreukazujú ani ním predložené doklady o skladovej evidencii, keďže žalobca nemal vlastné ani prenajaté skladové priestory, v ktorých by bolo možné skladovať tovar v množstvách uvádzaných na predložených faktúrach, 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 ako miesto nakládky repky olejnej v mesiaci september 2010 uvádzal obchodné mená spoločností, príp. s uvedením adresy ich sídla, resp. bez uvedenia sídla alebo miesta nakládky označil napr. ako Lipová, Očová, Pstruša s tým, že „subjekt nepoznáme“ a v prípade dodávky pšenice označil za miesto nakládky adresu fyzickej osoby. Nakládku repky olejnej a pšenice v uvedených konkrétnych miestach a jej dodávku žalobcovi nepotvrdil ani Jozef Hucovci.

24. Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný už vyslovil svoj právny záver v obdobnej veci v rozsudku č. k. 3Sžfk/10/2017, týkajúcej sa tých istých účastníkov konania, vychádzajúc z totožných skutkových zistení, vyplývajúcich z tej istej daňovej kontroly, začatej u sťažovateľa dňa 18.06.2012, zameranej na kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie január až december 2010, za iné daňové obdobie (júl 2010). Charakter dodávateľsko - odberateľských vzťahov a spôsob deklarovanej realizácie dodávok v mesiacoch júl a september 2010 bol ten istý, a preto kasačný súd v plnom rozsahu poukazuje na právny názor vyjadrený v rozsudku č. k. 3Sžfk/10/2017: „Z uvedenej právnej úpravy týkajúcej sa spôsobu dodania tovaru a okamihu nadobudnutia práva kupujúceho nakladať s ním teda vyplýva, že dodanie tovaru zo strany predávajúceho v podstate spočíva v tom, že predávajúci umožní kupujúcemu nakladať s tovarom v určitom mieste, resp. odošle tovar kupujúcemu prostredníctvom dopravcu. Kupujúci je povinný spolupôsobiť pri dodaní tovaru a dodaný tovar prevziať. Povinnosť predávajúceho odoslať tovar pre kupujúceho prostredníctvom dopravcu za účelom odovzdania tovaru zahŕňa povinnosť predávajúceho uzavrieť potrebnú prepravnú zmluvu, resp. zmluvy s dopravcom. Ak druh dopravného prostriedku nevyplýva zo zmluvy, resp. z dodacej doložky, dopravný prostriedok určí predávajúci, pretože odoslanie tovaru tvorí súčasť jeho odovzdávacieho úkonu; pritom musí brať do úvahy obvyklé okolnosti a podmienky, ako aj záujmy kupujúceho. Iná situácia nastáva v prípade, ak sa odovzdanie tovaru uskutoční medzi neprítomnými účastníkmi kúpnej zmluvy. Ide o prípad, keď odovzdanie tovaru sa v zmysle § 412 ods. 1 ObZ uskutočňuje odovzdaním tovaru prvému dopravcovi na prepravu pre kupujúceho, ak je v zmluve určené odoslanie tovaru predávajúcim. V tomto okamihu si predávajúci plní iba svoju povinnosť dodania tovaru, nedochádza teda ešte k prevodu vlastníctva. K prevodu vlastníctva dôjde až okamihom odovzdania tovaru dopravcom kupujúcemu. Pri odovzdaní tovaru medzi neprítomnými treba teda rozlišovať dva úkony: dodanie tovaru v zmysle § 412 ods. 1 vo forme

odovzdania tovaru prvému dopravcovi a vlastné odovzdanie tovaru kupujúcemu zo strany dopravcu, ktoré je rozhodujúce pre prechod vlastníctva k tovaru. V danom prípade sťažovateľ na podporu svojich tvrdení, že nadobudol vlastnícke právo, a teda právo disponovať s tovarom vyúčtovaným vyššie uvedenými faktúrami dodávateľa, nepredložil žiaden dôkazný prostriedok, doklad o odovzdaní tovaru prepravcovi ani doklad o odovzdaní tovaru prepravcom sťažovateľovi, a teda, že došlo k prevodu vlastníctva na jeho spoločnosť. V konaní pred daňovými orgánmi teda sťažovateľ žiadnym hodnoverným spôsobom nepreukázal, že akýmkoľvek zákonom upraveným alebo dohodou určeným spôsobom nadobudol právo nakladať s predmetom dodávok, že pri danom tovare vznikla daňová povinnosť (§ 19 zákona o DPH), a v konečnom dôsledku aj právo dodaný tovar ďalej predať.

67. 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, Dana Vegrínová, ktorej mal bývalý konateľ Jozef Hucovci odovzdať účtovnú dokumentáciu sa podľa zistení správcu dane zdržuje na neznámom mieste a je z tohto dôvodu nekontaktná.

70. 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.“

71. Zásada objektívnej pravdy, ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. 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.

72. 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.

73. 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.

74. 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 spochybnuje 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.

75. 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).

76. 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).

77. 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.

78. 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 evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu a pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú oprávnené.

79. Vzhľadom na spochybnenie reálnosti dodania plnenia deklaroványm dodávateľom zdaniteľných plnení, nepreukázanie práva nakladať s tovarom (vyplývajúce z nadobudnutia vlastníctva tovaru), 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, nevykoná všetky opatrenia na to, aby ako zodpovedný kupujúci reálne prevzal dodaný tovar, či už od dodávateľa alebo prepravcu a zadovážil si dostatok dôveryhodných podkladov, aby v prípade skúmania reálnosti obchodnej transakcie, vedel nadobudnutie tovaru riadne preukázať.

80. Žalobca v konaní pred daňovými orgánmi nepreukázal, 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.

81. Základným princípom výberu dane z pridanej hodnoty ako všeobecnej nepriamej dane je, že podnikateľ musí byť plne zbavený ťarchy DPH zaplatenej v cene prijatých tovarov a služieb určených na uskutočnenie zdaniteľných obchodov podliehajúcich DPH. V danom prípade na základe uvedených dôvodov nebolo bez pochyb preukázané, že žalobca zaplatil DPH z reálne 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 konkrétneho obchodného kontraktu, absentuje bez pochybností preukázané dodanie, čo oprávnene vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarováných 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). Právo na odpočet dane z pridanej hodnoty vzniká vtedy, ak je preukázané, že došlo k zdaniteľnému plneniu zdaniteľnou osobou, že došlo k právu nakladať s tovarom podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, v kontexte s príslušnými vyššie uvedenými ustanoveniami a definíciami Obchodného zákonníka. Dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte a dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým

subjektom.

82. Na základe požiadavky sťažovateľa doplnil správca dane šetrenie v rámci vyrubovacieho konania, ktorým sa však nepodarilo odstrániť pochybnosti správcu dane, že plnenie pre neho reálne poskytol platiteľ DPH, že v konečnom dôsledku došlo k dodaniu tovaru sťažovateľovi, a teda prevodu práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom.

83. Súd z obsahu spisu zistil, že daňová kontrola bola vykonaná v zákonom určenej lehote, nebol dôvod na spochybnenie zákonnosti dôkazných prostriedkov, ktoré boli v danom období obstarané. Bolo zjavné, že daňový subjekt sa snažil presunúť svoje dôkazné bremeno na správcu dane a žiadal, aby doplňoval zisťovanie aj spôsobom a dôkazmi, ktoré nemohli ovplyvniť vierohodnosť už vykonaných dôkazov.

84. Žalovaný ako i Krajský súd v Nitre sa vo svojich rozhodnutiach dostatočným spôsobom vysporiadali s námietkami sťažovateľa, vysvetlili, z akého dôvodu nepristúpili na ďalšie požiadavky sťažovateľa vznesené po vykonanej kontrole.

85. K námietke sťažovateľa, že krajský súd nekonal v zmysle právneho názoru vyjadreného v rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3SŽf/1/2011 kasačný súd uvádza, že závery vyjadrené v uvedenom rozhodnutí vychádzali z iných skutkových zistení, týkali sa iných subjektov, jednalo sa o dodávky tovaru preukázateľne dodaného platiteľom DPH a nie je možné ich aplikovať na daný prípad. Skutočnosť, že sťažovateľ sa nestotožnil s právnym názorom správneho súdu nemožno považovať za nesprávny procesný postup znemožňujúci účastníkovi konania aby uskutočnil jemu patriace procesné práva podľa § 440 ods. 1 písmeno f) SSP. Za nesprávny procesný postup možno považovať nezákonné obsadenie súdu, konanie bez prítomnosti žalobcu alebo právneho zástupcu, ak trvajú na svojej účasti na pojednávaní a pod. Kasačný súd z obsahu spisu nezistil pochybenie správneho súdu, ktorým by znemožnil sťažovateľovi uplatňovať jeho procesné práva. Kasačný súd v tejto súvislosti zároveň dáva sťažovateľovi do pozornosti, že správny súd nie je súdom skutkovým, nie je jeho úlohou nahradiť činnosť správnych orgánov, nie je povinný vykonávať dokazovanie a pri svojom rozhodnutí sa môže vychádzať zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy (§ 197 SSP).“

25. Kasačný súd na základe totožných dôvodov uvedených vyššie dospel aj v tomto prípade k záveru, že Krajský súd v Nitre vec správne právne posúdil, preto kasačnú sťažnosť vyhodnotil ako nedôvodnú a zamietol ju podľa § 461 SSP.

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

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

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.