

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/53/2020
Identifikačné číslo spisu: 2018200311
Dátum vydania rozhodnutia: 08.12.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:2018200311.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu JUDr. Eriky Šobichovej a Mgr. Petra Melichera v právnej veci žalobcu: T-ZONE, s.r.o., so sídlom Hlavná 675, Jelka 925 23, IČO: 36 713 562, právne zastúpeného: JUDr. Ľubomír Vánek, advokát, so sídlom Potočná 249/16, 909 01 Skalica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101556381/2018 z 13. augusta 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa (pôvodne žalobcu) proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 14S/88/2018-191 zo dňa 30. januára 2020, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa 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

O d ô v o d n e n i e :

I.

Administratívne konanie a konanie pred správny súdom

1. Rozhodnutím č. 101556381/2018 z 13. augusta 2018 (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“) žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“ alebo „zákon č. 563/2009 Z. z.“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava (ďalej aj ako „správca dane“ alebo „orgán verejnej správy nižšieho stupňa“) č. 188864/2018 z 3. apríla 2018 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku určený rozdiel v sume 53 908,04 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2013, t. j. nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2013 bol znížený zo sumy 91 950,57 eur na sumu 38 042,53 eur.

2. Z odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia vyplýva, že správca dane daňovou kontrolou zistil, že žalobca si uplatnil v mesiaci august 2013 odpočítanie dane z faktúry č. 130576 zo dňa 16.09.2013 (dátum vzniku daňovej povinnosti 31.08.2013) od spoločnosti AA Logistic, s.r.o. za sprostredkovanie v hodnote bez DHP 269 540,18 eur, DPH 53 908,04 eur, spolu 323 448,22 eur. Správca dane za účelom preverenia poskytnutej služby vykonal dokazovanie, pričom na základe zistených skutočností uzavrel, že nebolo preukázané, že sprostredkovanie nákupu tovaru bolo uskutočnené spoločnosťami AA Logistic, s.r.o., resp. FACIES, s.r.o., keď preverované spoločnosti nepotvrdili jednanie s inými osobami ako konateľmi spoločnosti T-ZONE, s.r.o. pani Y. I. a pánom U. I., teda v danom prípade bolo jednoznačne spochybnené dodanie služby. Preto správca dane neuznal odpočítanie dane z faktúry č. 130576 zo dňa 16.09.2013 za sprostredkovanie nákupu tovaru od dodávateľov - výrobcov mlieka, ktoré nebolo preukázané žiadnymi relevantnými dokladmi dodajúc, že predložený zoznam odberateľov tovaru nepreukazuje, že bol predaný práve tovar, ktorý bol nakúpený od dodávateľov, ktorých sprostredkovala spoločnosť AA Logistic, s.r.o. resp. FACIES, s.r.o. alebo osoby U. Y., D. Ö. U. V. B.. S poukazom na uvedené správca dane skonštatoval, že nakoľko si daňový subjekt v kontrolovanom zdaňovacom období august 2013 uplatnil právo na odpočítanie dane za sprostredkovanie, pri ktorom nevznikla daňová povinnosť, kontrolovanému daňovému subjektu nevzniklo právo na odpočítanie dane zo sprostredkovania vo výške 53 908,04 eur v zmysle ustanovenia § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „zákon o DPH“ alebo „zákon č. 222/2004 Z. z.“).

3. Proti prvostupňovému rozhodnutiu podal daňový subjekt odvolanie, pričom odvolacie námietky kopírujú v značnom smere žalobné body (k tomu pozri body 14 až 27 rozsudku).

4. Žalovaný napadnutým rozhodnutím potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane konštatujúc, že správca dane vykonal dokazovanie tak, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie, tento preveroval skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov, daňovú kontrolu vykonával rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu. Tiež poukázal na to, že správca dane vykonal dokazovanie podľa § 24 daňového poriadku v súlade so zásadami správy daní uvedenými v § 3 daňového poriadku s tým, že záver, ktorý správca dane vyvodil zo zisteného skutkového stavu zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Ďalej dôvodil, že správca dane v napadnutom rozhodnutí poukázal na to, že vyjadrenia zúčastnených osôb nie sú vierohodné a bez pochybností nepreukazujú, že dodanie služieb bolo uskutočnené tak, ako deklaruje sporná faktúra, pričom závery správcu dane vyplývajú z riadne vykonaného dokazovania a vyhodnotenia získaných dôkazov. Žalovaný mal za to, že dokazovanie správcu dane spochybnilo reálne uskutočnenie poskytnutej služby - sprostredkovanie kontaktov na nových potenciálnych dodávateľov a odberateľov deklarovanej spoločnosti AA Logistic, s.r.o. pre daňový subjekt a preto správca dane postupoval správne, keď odpočítanie dane zo spornej faktúry neuznal.

5. K tvrdeniu daňového subjektu, že správca dane nevyslovil pochybnosti, tieto mu neoznámil a nevyzval ho, aby sa k nim vyjadril, čím mu zabránil predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy k svojim tvrdeniam a tiež, že bol so závermi správcu dane prvýkrát oboznámený až dorúčením protokolu označiac ich za nepravdivé poukázal na to, že daňovému subjektu bola zaslaná výzva zo dňa 04.04.2016, v ktorej správca dane vyzval daňový subjekt na uplatnenie svojho práva na vyjadrenie sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia v zmysle § 45 ods. 1 písm. f) daňového poriadku v lehote 8 dní odo dňa doručenia výzvy, pričom daňový subjekt doručil dňa 18. apríla 2016 správcovi dane elektronickými prostriedkami žiadosť o predĺženie lehoty určenej správcovi dane vo výzve, ktorej správca dane oznámením zo dňa 19.04.2016 vyhovel a dňa 22.04.2016 podal daňový subjekt elektronickými prostriedkami vyjadrenie. Ďalej žalovaný poukázal na to, že daňovému subjektu boli preukázane doručené upovedomenia o výsluchu svedkov zo dňa 25.06.2015, 23.07.2015, 01.07.2016, na ktoré sa nedostavil dodajúc, že daňový subjekt nemal podceňovať inštitút svedeckej výpovede, najmä sa nevzdávať práva

zúčastniť sa a hlavne aj klásť svedkovi otázky a podávať správcovi dane do protokolu prípadné námietky proti priebehu vypočutia svedka.

6. K námietke daňového subjektu týkajúcej sa ustanovení § 45 ods. 1 písm. c) a § 46 ods. 5 daňového poriadku uviedol, že daňový poriadok predpokladá aktívnu účasť daňového subjektu v preukazovaní ním uplatnených nárokov v priebehu daňovej kontroly, pričom každé zdaniteľné plnenie, teda každý účtovný prípad by mal byť zdokumentovaný dokladom či faktúrou s kompletnými náležitosťami, mal by byť doložený zmluvou týkajúcou sa tohto obchodného prípadu a všetkými doplnkovými dokladmi doplniac, že v danom prípade bolo zjavné čo bude správca dane kontrolovať (uplatnenie nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2013) a preto malo byť v záujme daňového subjektu pripraviť kompletnú dokumentáciu, ktorá súvisí s kontrolovaným obdobím a to nielen faktúry a iné doklady, ale aj doplnkovú dokumentáciu, ktorá preukazuje uskutočnenie zdaniteľných obchodov, ako aj spárovanie s výstupnými plneniami daňového subjektu. Súčasne žalovaný zdôraznil, že vo všeobecnosti je možné zhrnúť právo aj povinnosť daňového subjektu pri dokazovaní do záveru, že daňový subjekt musí viesť sám preukázať skutočnosti, ktoré uvádza vo svojich dokladoch a v daňovom priznaní a až následne správca dane aplikáciou § 46 ods. 5 daňového poriadku umožní rozhodnúť skutočnosti daňovému subjektu preukázať s tým, že právo daňového subjektu vyplývajúce mu z § 45 ods. 1 písm. c) daňového poriadku daňovému subjektu nevyplýva na základe zaslanej výzvy správcu dane, ale priamo z tohto ustanovenia.

7. K námietkam týkajúcich sa výpovede svedkov žalovaný argumentoval, že výpoveď U. Y., konateľa spoločnosti AA Logistic, s.r.o. je len tvrdením o uskutočnení sprostredkovania pre daňový subjekt bez predloženia relevantných dôkazov vylučujúcich akékoľvek pochybnosti správcu dane, pričom na základe výpovede U. Y. považoval správca dane za potrebné vypočuť aj svedka D. ?.?a ďalej V. B. s tým, že vykonaným dokazovaním nebolo preukázané reálne poskytnutie kontaktov na nových dodávateľov a odberateľov sprostredkovateľom AA Logistic, s.r.o., nakoľko v priebehu daňovej kontroly ani v priebehu vyrubovacieho konania, daňový subjekt ani vypočutí svedkovia nepreukázali, ktoré konkrétne kontakty boli podkladom k vystaveniu dodávateľskej faktúry č. 130576 zo dňa 16.09.2013, z ktorej si daňový subjekt uplatnil odpočítanie dane.

8. Žalovaný ďalej dôvodil, že v zmysle Zmluvy o sprostredkovaní zo dňa 20. decembra 2012 predloženej daňovým subjektom v nadväznosti na dodávateľskú faktúru č. 130576 zo dňa 16.09.2013 možno konštatovať, že v danom prípade neboli dodržané ani ustanovenia Obchodného zákonníka § 642 až 651, čo taktiež spochybňuje reálnosť sprostredkovania kontaktov spoločnosťou AA Logistic, s.r.o. a to napríklad, že sprostredkovateľ neuschoval doklady, ktoré nadobudol v súvislosti so sprostredkovateľskou činnosťou a ďalej, že osoby, ktoré zabezpečovali sprostredkovanie, ani po opakovanom vyzvaní správcu dane nepredložili žiadnu písomnosť, resp. doklady, nevymenovali ani jednu osobu alebo firmu, ktorej obchodnú spoluprácu mali podľa ich slov sprostredkovať dodávajúc, že daňový subjekt ako záujemca a dodávateľ AA Logistic, s.r.o. ako sprostredkovateľ, tým, že nedbali a dôsledne nedodržali práva a povinnosti zmluvných strán tak, ako sú zadefinované v uzatvorenej písomnej zmluve podľa Obchodného zákonníka, sami seba zbavili možnosti dokladovania a preukázania uskutočnenia sprostredkovania z hľadiska dôkaznej sily, pretože mali možnosť si zadovážiť dostatok dôkazov.

9. Ďalej žalovaný poukázal aj na konkrétne rozpory vo výpovediach svedkov V. B. U. U. Y., konkrétne obdobia ich spolupráce a taktiež skutočností týkajúcich sa vystavenia faktúry a podkladu na províziu, keď V. B. tvrdil, že mesačne dostával od pána Y. dodacie listy, na základe ktorých sa vystavovali faktúry s vypočítanou províziou, pričom pán Y. poprel skutočnosť, že by predkladal spoločnosti FACIES, s.r.o. dodacie listy ako podklady pre fakturáciu a uviedol, že dostal od pána I. dvakrát do roka podklad na províziu, na základe ktorého vystavil faktúru č. 130576 zo dňa 16.09.2013 a č. 130844 zo dňa 31.12.2013. Rovnako v súvislosti s faktúrou č. 1020130317 zo dňa 30.08.2013 (dodávateľ FACIES, s.r.o. / odberateľ AA Logistic, s.r.o.) žalovaný poukázal na zápisnicu o ústnom pojednávaní zo dňa 02.08.2016, na ktorom V. B. na otázku správcu dane, kto vystavil a podpísal túto faktúru uviedol, že pravdepodobne ju podpísal konateľ a vystavila účtovníčka spoločnosti FACIES, s.r.o., pričom dňa

19.08.2015 D. .?, konateľ spoločnosti FACIES, s.r.o. do zápisnice o ústnom pojednávaní uviedol, že faktúru nevystavil, nepodpísal s tým, že všetko vybavoval pán B., nič o spolupráci spoločnosti FACIES, s.r.o. so spoločnosťou AA Logistic, s.r.o. nevedel.

10. Žalovaný tiež vyzdvihol, že nahliadnutím do spisu daňového subjektu, týkajúceho sa daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2013 (úradný záznam zo dňa 29.11.2017) správca dane zistil, že pán G. S. Y. (zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 22.11.2017) sa s pánom U. I. pozná od roku 2009, začiatky spolupráce s daňovým subjektom opísal tak, že v roku 2009 obchodoval s pánom P.R. R., ktorého požiadal, či nepozná niekoho stabilného na predaj mlieka, následne sa mu ozval pán U. I. a naviazali spolu obchodnú spoluprácu, ktorá trvala od roku 2009 do roku 2015. Tiež uviedol, že poskytol pánovi I. kontakty na ďalších dodávateľov a odberateľov z Talianska, Maďarska, Rumunska, Chorvátska a Slovinska, pričom tieto skutočnosti potvrdil aj sám pán U. I. v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 22.11.2017, v ktorej uviedol, že s pánom G. S. Y. sa nakontaktovali v roku 2009, uzatvorili spoluprácu týkajúcu sa odberu mlieka, pričom pán G. S.Y. Y. mu poskytol aj kontakty na prípadných odberateľov z Talianska, Maďarska, Rumunska, Chorvátska a Slovinska s tým, že približne v roku 2010 reálne začali spolu obchodovať s mliekom, ktoré mu dodával.

11. K námietke, ktorou daňový subjekt poukazoval na to, že slovné spojenie sprostredkovateľ nebolo šťastne zvolené, čo pomýľilo aj správcu dane s tým, že presnejší názov, lepšie vystihujúci podstatu obchodu je - poskytovateľ informácií o potenciálnych partneroch pre zriadenie obchodu žalovaný uviedol, že správca dane posúdil predloženú zmluvu v nadväznosti na celý komplex dôkazov, a to v takej podobe, v akej bola písomne uzatvorená a predložená daňovým subjektom, a na práva a povinnosti zmluvných strán tak, ako sú zadané v uzatvorenej písomnej zmluve, ako aj v nadväznosti na daňovým subjektom predloženú faktúru č. 130576 zo dňa 16.09.2013, v ktorej je taktiež deklarované, že je vystavená - „Fakturujeme Vám“ na základe Zmluvy o sprostredkovaní uzatvorenej v zmysle § 642 a nasl. Obchodného zákonníka dňa 20.12.2012.

12. Žalovaný k námietke daňového subjektu týkajúcej sa žiadosti o MVI považoval za potrebné uviesť, že interpretácia dodávateľskej faktúry a Zmluvy o sprostredkovaní uzatvorenej medzi účastníkmi tak, ako ju deklaroval daňový subjekt v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, bola dokazovaním správcu dane spochybnená, pričom zo zmätočných výpovedí svedkov, vyjadrenia samotného daňového subjektu (22.11.2017), výpovede pána G. S. Y., ako aj z odpovedí na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, nadviazanie obchodnej spolupráce s dodávateľmi a odberateľmi daňového subjektu nebolo uskutočnené pričinením sprostredkovateľa AA Logistic, s.r.o., resp. nebolo preukázané, že by sprostredkovateľ AA Logistic, s.r.o. kontaktoval potenciálnych dodávateľov a odberateľov daňového subjektu alebo že by daňovému subjektu poskytol potrebné poklady k nadviazaniu spolupráce s dodávateľmi a odberateľmi.

13. Záverom žalovaný skonštatoval, že mu nie je zrejmé na základe akých skutočností daňový subjekt dôvodí, že až doručením napadnutého rozhodnutia sa dozvedel, ktorú podmienku nemá preukázanú a splnenie ktorej podmienky nároku na odpočítanie dane má preukazovať a že bol v domnienke, že porušil ustanovenie § 49 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, keď z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane vo výzve zo dňa 04.04.2016, okrem iného popísal všetky zistené skutočnosti, uviedol aj vzniknuté pochybnosti a rovnako uviedol aj porušenia zákona o DPH, z ktorých jednoznačne vyplýva, že daňový subjekt porušil ustanovenie § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH a preto mu nevzniklo právo na odpočítanie dane. Rovnako za nedôvodnú označil aj námietku týkajúcu sa porušenia ustanovenia § 24 ods. 1 a 2 a rovnako aj ustanovenia § 3 ods. 3 daňového poriadku.

14. Úlohou správneho súdu v danom prípade bolo preveriť zákonnosť aplikácie hmotnoprávných ustanovení zákona o DPH v nadväznosti na vyhodnotenie zisteného skutkového stavu, správnosť jeho aplikácie pri posudzovaní splnenia zákonných podmienok na nepriznanie žalobcom uplatneného nároku na odpočet dane podľa § 49 ods. 1 a 2 a § 51 zákona o DPH, so zameraním na dodržanie namietaných ustanovení daňového poriadku a posúdenia miery prenosu dôkazného bremena na žalobcu a to s

poukazom na zistené skutočnosti pri preverovaní oprávnenosti uplatneného nároku za kontrolované zdaňovacie obdobie august 2013.

15. Žalobca si v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie august 2013 uplatnil nadmerný odpočet vo výške 91 950,57 eur, pričom nadmerný odpočet bol správcom dane vo vyrubovacom konaní priznaný vo výške 38 042,53 eur, teda rozdiel predstavoval sumu 53 908,04 eur. Dôvodom nepriznania nároku vo výške 53 908,047 eur bola skutočnosť, že správca dane nepriznal tento nárok z dodávateľskej faktúry č. 130576 zo dňa 16.09.2013 (dátum vzniku daňovej povinnosti bol 31.08.2013) od spoločnosti AA Logistic, s.r.o. za sprostredkovanie služieb v hodnote bez DPH 269 540,18 eur, DPH 53 908,04 eur t.j. spolu 323 448,22 eur.

16. Z obsahu administratívneho spisu mal správny súd preukázané, že daňová kontrola bola začatá dňa 9. decembra 2014 na základe oznámenia o daňovej kontrole č. 9211401/5/4930066/2014/Ant zo dňa 06.11.2014. Rozhodnutím zo dňa 29.10.2015 správca dane z dôvodu podaných žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej aj ako „MVI“) postupom podľa § 61 ods. 1 daňového poriadku prerušil odo dňa 02.11.2015 daňovú kontrolu. Dňa 1. apríla 2016 dôvody prerušenia daňovej kontroly pominuli, pričom o tejto skutočnosti správca dane žalobcu písomne informoval (oznámenie zo dňa 04.04.2016).

17. Zo žiadostí o MVI vyplýva, že tieto sa týkali nasledovných daňových subjektov: Üveg - Ásványi Bányászati Ipari Kft., Városföldi Agrárgazdaság ZRT, Cortecchia Fulvio & Figli di Cortecchia Sergio s.a.s., Newlat S.p.A, Granorolo S.p.A. Výsledky MVI však ani v jednom prípade nepreukázali, že by uskutočnené obchody žalobcu s týmito daňovými subjektmi sprostredkovala spoločnosť AA Logistic, s.r.o. alebo spoločnosť FACIES, s.r.o. Konkrétne v prípade spoločnosti Granorolo S.p.A bolo zistené, že pri danom obchode neboli sprostredkovatelia, žalobca je dodávateľom tejto spoločnosti 6 rokov s tým, že zmluvnými partnermi boli U. U. Y. I.. Rovnako v prípade spoločnosti Városföldi Agrárgazdaság ZRT (vo vzťahu ku ktorej žalobca vo svojom vyjadrení doručenom správcovi dane dňa 22.04.2016 - vyjadrenie k výzve zo dňa 04.04.2016 uviedol, že spoločnosť AA Logistic, s.r.o. zaobstarala príležitosť uzavrieť obchod okrem iného aj s touto spoločnosťou, ako aj s už spomínanou spoločnosťou Granorolo S.p.A), bolo na základe MVI preukázané, že táto spoločnosť spolupracovala so žalobcom telefonicky a osobne, pričom spoločnosť AA Logistic, s.r.o., ani FACIES, s.r.o. nepoznali. Rovnaký výsledok vo vzťahu k sprostredkovaniu bol aj pri ostatných daňových subjektoch, pričom ani v jednom prípade nebolo potvrdené, že by obchod bol sprostredkovaný spoločnosťou AA Logistic, s.r.o., resp. spoločnosťou FACIES, s.r.o.

18. Správca dane v rámci daňovej kontroly vypočul dňa 22.07.2015 U. Y. konateľa spoločnosti AA Logistic, s.r.o. k deklarovanému dodaniu služby, pričom žalobca sa výsluchu svedka nezúčastnil, o výsluchu bol preukázateľne upovedomený. Z výpovede svedka vyplýva, že predmetom spolupráce bolo sprostredkovanie predaja mlieka a mliečnych výrobkov pre spoločnosť T-ZONE s.r.o., pričom k priebehu sprostredkovania obchodov, výsledkom ktorých bola faktúra č. 130576 zo dňa 16.09.2013 uviedol, že činnosť spočívala v sprostredkovaní predaja mlieka, pričom pri zabezpečovaní obchodných partnerov spolupracovali s V. B., na ktorého vedel iba telefonický kontakt. Tiež uviedol, že reálne uskutočnil sprostredkovanie uvedené na preverovanej faktúre V. B., ktorý mu poskytol kontakty na spoločnosti zaoberajúce sa výrobou a predajom mlieka, ktoré on potom odovzdal pánovi I., pričom názvy spoločností si nepamätal. Ďalej správcovi dane uviedol, že spoločnosť AA Logistic, s.r.o. nebola v kontakte so spoločnosťami, ktoré mlieko dodávali spoločnosti T-ZONE, s.r.o. a na otázku, kto vystavil podklady k faktúre za sprostredkovanie potvrdil, že pán I., pričom na základe podkladov na províziu mala byť vyčíslená jej výška, ktorú nevedel uviesť. Rovnako tvrdil, že spoločnosť FACIES s.r.o. mala vystaviť faktúru za služby sprostredkovania spoločnosti AA Logistic, s.r.o. na základe províznych dokladov, ktoré im dal pán I..

19. Správca dane výzvou č. 102865329/2016 zo dňa 04.04.2016, doručenou žalobcovi dňa 11. apríla 2016 podľa § 45 ods. 1 písm. f) daňového poriadku vyzval žalobcu na uplatnenie svojho práva na vyjadrenie sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim a to v lehote 8 dní odo dňa doručenia

výzvy. Z obsahu tejto výzvy mal správny súd preukázané, že žalobca bol v bode 2 oboznámený s obsahom uskutočnených výsluchov svedkov, ktorých sa nezúčastnil a súčasne ho správca dane upovedomil o skutočnosti, že z výpovedí svedkov nebolo jednoznačne preukázané, že faktúra za sprostredkovanie nákupu mlieka od výrobcov ako potenciálnych dodávateľov mlieka pre žalobcu je reálna. Správca dane tiež uviedol, že nebolo preukázané množstvo nakúpeného mlieka, ktoré sprostredkovala spoločnosť AA Logistic, s.r.o. v nadväznosti na jeho predaj a následné fakturovanie sprostredkovania. Správca dane vo výzve skonštatoval, že ak nebolo preukázané reálne dodanie tovarov alebo služieb, len formálna existencia faktúr nie je predpokladom pre odpočítanie dane a preto žalobca nesplnil podmienku pre odpočítanie dane uvedenú v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH. Správca dane v tejto výzve tiež poukázal na to, že základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane je reálne uskutočnenie zdaniteľného obchodu.

20. Na základe tejto výzvy zaslal žalobca správcovi dane elektronicky dňa 22.04.2016 vyjadrenie, v ktorom k spolupráci so spoločnosťou AA Logistic, s.r.o. uviedol, že na základe uzatvorenej zmluvy, ktorá je stále platná a na základe ústnej dohody s konateľom tejto spoločnosti U. Y. bolo povinnosťou tejto spoločnosti poskytnúť informácie na obchodné spoločnosti, osoby, dopravcov atď., ktoré obchodujú s mliečnymi výrobkami alebo iným tovarom mimo a v rámci EÚ, aby uskutočnil s treťou osobou obchod a následne na základe informácií od spoločnosti AA Logistic, s.r.o. sa on osobne nakontaktoval na firmy, dopravcov a dohodol konkrétny obchod. Uviedol, že povinnosťou AA Logistic, s.r.o. bolo zaobstarať príležitosť uzavrieť zmluvu, pričom spoločnosť T-ZONE, s.r.o. sa bude priamo kontaktovať a udržiavať vzťahy s obchodnými partnermi. Tiež uviedol, že spoločnosť AA Logistic, s.r.o. zaobstarala príležitosť uzavrieť obchod so spoločnosťami Granarolo, Bonizi, Parmalt, Friss, Városfodi a iné, ktoré boli úspešné a preto mala táto spoločnosť nárok na províziu. S poukazom na uvedené skonštatoval, že spoločnosť AA Logistic, s.r.o. sprostredkovala a zaobstarala príležitosť uzavrieť zmluvy, obchod bol zrealizovaný a tým dostatočne preukázal reálnosť uskutočnenia obchodov.

21. Správca dane vyhotovil protokol o daňovej kontrole číslo : 103003528/2016 zo dňa 25.04.2016, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený žalobcovi dňa 2. mája 2016. Výrubovacie konanie sa začalo deň nasledujúci po doručení protokolu t.j. dňa 3. mája 2016 a bolo ukončené vydaním prvostupňového rozhodnutia t.j. 3. apríla 2018. V rámci vyrubovacieho konania bol vypočítaný dňa 02.08.2016 v neprítomnosti žalobcu V.. Zo spisu týkajúceho sa preverovania oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2013 si správca dane vyhotovil fotokópie konkrétnych dokumentov, medzi ktorými okrem iného bola aj zápisnica z ústneho pojednávania o výsluchu svedka G. S.Y. Y.. Z obsahu zápisnice vyplýva, že žalobca sa výsluchu konaného dňa 22.11.2017 zúčastnil aj so svojím splnomocneným zástupcom. V rámci svedeckej výpovede G. S. Y. uviedol, že jeho spoločnosť (Kemenesmagasi Agrár Kft) dodávala mlieko pre spoločnosť T-ZONE, s.r.o., pričom U. poznal v súvislosti s prepravnou spoločnosťou, V. B. nepoznal. V súvislosti so spoluprácou so žalobcom uviedol, že hľadal stabilného partnera na pravidelný odber mlieka, v roku 2009 obchodoval s pánom R., pričom ho požiadal, či nepozná niekoho stabilného na predaj mlieka a následne sa mu ozval pán I. zo spoločnosti T-ZONE, s.r.o., ktorý ho ako prvý kontaktoval. Ďalej uviedol, že spolupráca trvala od roku 2009 do 2015 s tým, že mu poskytol ďalších odberateľov a dodávateľov. K výpovedi G. S. Y. sa vyjadril aj žalobca, ktorý uviedol, že svedka nakontaktovali v roku 2009, kedy s ním uzatvorili spoluprácu týkajúcu sa odberu mlieka, pričom svedok mu poskytol aj kontakty na prípadných odberateľov z Talianska, Maďarska, Rumunska, Chorvátska, Slovinska, pričom tieto kontakty začal hneď využívať.

22. Z obsahu zápisnice o ústnom pojednávaní, predmetom ktorého bol výsluch svedka V., uskutočnený dňa 02.08.2016 vyplýva, že si nepamätal názvy dodávateľov, nezúčastňoval sa na rokovaní. Predmetom jeho činnosti bolo zháňanie adries dodávateľov mlieka v Maďarsku na farmách asi v roku 2013, pričom informácie dostával od P. R.. Tiež uviedol, že s maďarskými dodávateľmi nebol v priamom kontakte, pričom nevedel odpovedať na otázku správcu dane vo vzťahu k spôsobu výpočtu provízie, keď nevedel, akým spôsobom bolo kontrolované množstvo dodaného mlieka. Nevedel uviesť, aké konkrétne doklady boli podkladom pre vyhotovenie faktúry, pričom uviedol, že poklady mu doručoval osobne konateľ spoločnosti AA Logistic, s.r.o.

23. Z obsahu administratívneho spisu mal správny súd preukázané, že žalobca dňa 20. decembra 2012 uzatvoril podľa § 642 a nasl. Obchodného zákonníka so spoločnosťou AA Logistic, s.r.o. Zmluvu o sprostredkovaní, na základe ktorej sa sprostredkovateľ (AA Logistic, s.r.o.) zaviazal vyvíjať činnosť smerujúcu k tomu, aby záujemca, teda žalobca mal možnosť uzatvoriť kúpnu zmluvu, predať svoj tovar a dostať za to riadne a včas zaplatenú kúpnu cenu. Z článku III ods. 3 vyplýva, že sprostredkovateľ je oprávnený vyzvať záujemcu na poskytnutie informácií o úhradách zo strany kupujúcich a podľa ods. 4 záujemca poskytne sprostredkovateľovi oznámenie o úhradách zo strany kupujúceho, na základe čoho sprostredkovateľ vystaví faktúru na úhradu sprostredkovateľskej provízie.

24. Obsahom administratívneho spisu bolo tiež preukázané, že dodávateľ žalobcu spoločnosť AA Logistic, s.r.o. uzatvorila zmluvu o sprostredkovaní obchodu so spoločnosťou FACIES, s.r.o., na základe ktorej mal zástupca - teda spoločnosť FACIES, s.r.o. vyvíjať pre zastúpeného t.j. spoločnosť AA Logistic, s.r.o. na území Maďarska obchodnú činnosť, ktorá mala smerovať k zabezpečeniu dodávateľov kravského mlieka. Z tejto zmluvy vyplýva, že provízia bola dohodnutá vo výške 3% z marže z každého realizovaného obchodu, táto mala byť vypočítaná z ceny podľa dodaného množstva kravského mlieka, pričom množstvo malo byť uvedené na dodacom liste, ktorý mal tvoriť neoddeliteľnú súčasť faktúry.

25. Z uvedeného teda vyplýva, že bolo deklarované sprostredkovanie obchodu medzi spoločnosťou FACIES, s.r.o. pre AA Logistic, s.r.o. a AA Logistic, s.r.o. pre žalobcu. Správny súd zdôraznil, že žalobca bol preukázateľne v priamom kontakte so svojim dodávateľom t.j. so spoločnosťou AA Logistic, s.r.o., pričom správca dane spochybnil reálnosť deklarovaneho sprostredkovania, ku ktorému malo dôjsť medzi žalobcom a jeho priamym dodávateľom.

26. Správny súd vychádzajúc zo samotných tvrdení žalobcu (napríklad vo vyjadrení k protokolu) poukázal na zásadnú skutočnosť a to, že sám žalobca na preukázanie oprávnenosti svojho nároku tvrdil, že povinnosťou AA Logistic, s.r.o. bolo zaobstarat' príležitosť uzavrieť zmluvu, pričom následne so svojimi obchodnými partnermi komunikoval sám a preto jeho obchodní partneri ani nemôžu poznať jeho sprostredkovateľa. Z uvedeného vyplýva, že žalobca netvrdil, že jeho dodávateľ s obchodnými partnermi rokoval resp. vyvíjal činnosť smerujúcu k tomu, aby mal možnosť uzatvoriť so svojim obchodným partnerom kúpnu zmluvu, pričom pod vyvíjaním činnosti, za ktorú prináleží provízia, možno dôvodne považovať aj dohadovanie konkrétnych podmienok uzavretia obchodu. Správny súd súčasne dodal, že žalobca vôbec nekonkretizoval, v čom malo spočívať konanie žalobcu, respektíve ako samotné sprostredkovanie alebo „zháňanie kontaktov“ malo prebiehať a teda za akú činnosť mala byť dodávateľovi vyplatená provízia.

27. V danom konaní správca dane a následne žalovaný spochybnili, že k reálnemu sprostredkovaniu obchodu spoločnosťou AA Logistic, s.r.o. v prospech žalobcu došlo, teda uzavreli, že nebol naplnený predmet dane. Tento záver bol skonštatovaný už v samotnej výzve zo dňa 04.04.2016, keď správca dane v bode 2 prijal záver, že nebolo preukázané reálne dodanie tovaru a služieb a preto len formálna existencia faktúry nie je predpokladom pre odpočítanie dane. Tiež vo výzve správca dane uviedol, že nebolo preukázané, že faktúra za sprostredkovanie zodpovedá reálnemu nákupu mlieka od spoločností, ktoré sprostredkovala práve spoločnosť AA Logistic, s.r.o. Správca dane tiež v tejto výzve podrobne žalobcu informoval o obsahu výpovedí jednotlivých svedkov, ako aj o výsledkoch MVI a preto neobstojí námietka žalobcu, že mu správca dane neoznámil pochybnosti týkajúce sa deklarovaneho zdaniteľného obchodu, resp. že bol so závermi správcu dane prvýkrát oboznámený až dorúčením protokolu. Výzva zo dňa 04.04.2016 rovnako preukazuje, že žalobca mohol navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia (§ 45 ods. 1 písm. f/ v spojení s § 47 písm. i/ daňového poriadku), avšak túto možnosť nevyužil, nakoľko vo svojom vyjadrení zo dňa 20.04.2016 nenavrhol, aby boli v protokole jeho vyjadrenia uvedené. Z uvedeného dôvodu je táto námietka žalobcu rovnako bezpredmetná.

28. Správny súd taktiež zdôraznil, že správca dane v žiadnom svojom výstupe nekonštatoval, že k reálnemu dodaniu služby došlo, avšak nie dodávateľom uvedeným na faktúre. Inak povedané, že

obchody boli pre žalobcu sprostredkované, avšak nie spoločnosťou AA Logistic, s.r.o. Preto nemôže tiež obstáť námietka žalobcu, že až doručením prvostupňového rozhodnutia sa dozvedel, ktorú podmienku nemá správca dane preukázanú a splnenie ktorej podmienky nároku na odpočítanie dane má preukazovať. Na uvedenom závere nič nezmení ani skutočnosť, že správca dane vo svojich výstupoch poukazoval na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/51/2010, v ktorom bolo predmetom sporu preukazovanie zhodnosti reálneho dodávateľa tovaru s dodávateľom uvedeným na faktúre. V tejto súvislosti správny súd zopakoval, že správca dane žalobcu preukázateľne oboznámil s výsledkami svojho dokazovania s tým záverom, že v danom prípade nebolo preukázané reálne dodanie deklarovanej služby. Rovnako zdôraznil, že žalobca sa sám svojím prístupom obral o možnosť byť prítomný na výsluchu svedkov, na ktorých mal možnosť kladením otázok a predkladaním ďalších dôkazov preukázať, že k reálnemu dodaniu služby skutočne došlo. V tejto súvislosti správny súd poukázal na to, že mal obsahom administratívneho spisu preukázané, že žalobca sa nezúčastnil výsluchu svedka U. Y. (výsluch konaný dňa 22.07.2015, žalobca o výsluchu upovedomený dňa 15.07.2015), D. Ö. (výsluch konaný dňa 19.08.2015, žalobca o výsluchu upovedomený dňa 28.07.2015) a v rámci vyrubovacieho konania sa žalobca dokonca nedostavil ani na výsluch V. B., ktorého v rámci svojho vyjadrenia k protokolu navrhol vypočuť. Tento výsluch sa uskutočnil dňa 02.08.2016, pričom žalobca bol o výsluchu upovedomený dňa 07.07.2016.

29. Vo vzťahu k namiatanému vyhodnoteniu zisteného skutkového stavu a k námietke neprimeraného prenosu dôkazného bremena na žalobcu správny súd dodal, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy, na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet a ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje). Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužitelnosti neutrality DPH pri uplatnení inštitútu odpočtu dane požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet dane uplatňuje, preukázal existenciu a splnenie zákonom stanovených podmienok. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar alebo služby (práce) reálne dodané v deklarovanom množstve a v čase a spôsobom deklarovaným na daňových dokladoch (§ 8, § 9 zákona o DPH), a to práve osobou uvedenou na faktúre. To znamená, že zdaniteľné plnenie mu bolo dodané a DPH bola voči nemu uplatnená práve platiteľom DPH uvedeným na faktúre. Toto sú skutočnosti, o ktorých má daňový subjekt povinnosť účtovať a viesť evidenciu, preto sa na tieto skutočnosti v zmysle citovaných ustanovení zákona o DPH a v zmysle ustanovenia § 24 ods. 1 daňového poriadku vzťahuje dôkazná povinnosť platiteľa DPH, vrátane preukaznosti vierohodnosti, správnosti a úplnosti povinne vedených dokladov a evidencií (§ 24 ods. 1 písm. c/ citovaného zákona).

30. Správca dane vedie dokazovanie a zároveň dbá na to, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (§ 24 ods. 2 daňového poriadku). Avšak s prihliadnutím na dôkazné bremeno zaťažujúce daňový subjekt vo vzťahu k podkladom uvedeným v § 24 ods. 1 písm. a) až c) daňového poriadku v spojení s účelom správy daní a daňovej kontroly (len preveriť daňovým subjektom deklarované skutočnosti; § 2 písm. a/, § 45 ods. 1 daňového poriadku), možno konštatovať, že 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. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, keďže v rámci správy daní a prostredníctvom inštitútu daňovej kontroly, príp. prostredníctvom medzinárodnej výmeny daňových informácií, správca dane preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, príp. oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa zákona o DPH. Preto v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov, uplatňovanej pri správe daní a v daňovom konaní, 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 s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii (§ 3 ods. 2 daňového poriadku v spojení s § 24 ods. 2 až 5 citovaného zákona).

31. Správny súd s poukazom na § 24 ods. 1 daňového poriadku pripomenul, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia zaťažuje predovšetkým daňový subjekt, 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).

32. Je nesporné, že v prípade žalobcu a jeho deklarovaného dodávateľa ide o priamy vzťah, keďže žalobca sám potvrdil, že svojmu dodávateľovi odovzdával podklady k faktúre a rovnako samotný konateľ dodávateľa U. Y. potvrdil, že mu tieto poklady odovzdával pán I.. Teda obaja konatelia boli v priamom kontakte a preto mal žalobca možnosť zabezpečiť si dostatok dôkazov na to, aby sa neocitol v dôkaznej núdzi vo vzťahu k preukázaniu svojho nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty. Pokiaľ však k reálnemu dodaniu služby nedošlo, dôkazy o jej realizácii pochopiteľne absentujú, resp. sú jednoduchšie vyvrátiteľné dokazovaním, tak ako sa to stalo v danom prípade, keď bolo vykonaným dokazovaním dôvodne spochybnené, že by k dodaniu služby vôbec došlo. Uvedený záver vyplýva z výsledkov dokazovania správcom dane, keď konateľ spoločnosti AA Logistic, s.r.o. napriek tomu, že potvrdil spoluprácu so žalobcom, nevedel uviesť ani jednu spoločnosť, s ktorou mal pre žalobcu sprostredkovať obchod, teda túto spoluprácu, okrem, resp. len samotného tvrdenia žiadnym dôkazom nepreukázal. Ďalej je relevantné, že spoločnosť AA Logistic, s.r.o., ako sprostredkovateľa obchodov, samotní obchodní partneri žalobcu nepoznali. Nepoznali ani spoločnosť FACIES, s.r.o., ani pána V. B., ktorý mal, podľa tvrdenia konateľa spoločnosti AA Logistic, s.r.o. obchod s potenciálnymi obchodnými partnermi v prospech žalobcu zabezpečiť. Teda tvrdenie žalobcu zostalo iba v rovine tvrdenia bez jeho preukázania konkrétnymi dôkazmi. Navyiac na základe MVI bolo preukázané, že vo vzťahu k spoločnosti Granorolo S.p.A a Városföldi Agrárgazdaság ZRT nevystupovali sprostredkovatelia, pričom žalobca vo svojom vyjadrení doručenom správcovi dane dňa 22.04.2016 - vyjadrenie k výzve zo dňa 04.04.2016 uviedol, že spoločnosť AA Logistic, s.r.o. mu zaobstarala príležitosť uzavrieť obchod okrem iného aj s týmito spoločnosťami.

33. Žalobca preukazoval reálnosť deklarovaných obchodov tvrdením, že spoločnosť AA Logistic, s.r.o. iba zaobstarala príležitosť uzavrieť zmluvu, avšak bez akejkoľvek bližšej konkretizácie, čo by mohlo smerovať aj k záveru, že iba poskytol názov nejakej spoločnosti, o ktorej počul, avšak s ňou v nijakom smere nekonal a nedohadoval podmienky obchodu. Preto je namieste otázka, za čo mala byť vôbec provízia poskytnutá, inak povedané je namieste otázka samotnej ekonomickej výhodnosti takejto spolupráce pre žalobcu. Týmito pochybnosťami, o ktorých žalobca preukázateľne na základe výzvy zo dňa 04.04.2016 vedel, sa dôkazné bremeno presunulo na žalobcu, čo znamená, že na to, aby mu bol priznaný uplatnený nárok, bol povinný vzniknuté pochybnosti odstrániť, čo sa však v danom prípade žalobcovi nepodarilo. Správny súd zdôraznil, že žalobca v rámci daňovej kontroly, ani v rámci vyrubovacieho konania nenavrhol vykonať dokazovanie vo vzťahu ku konkrétnemu obchodnému partnerovi, ktorým by preukázal, akú činnosť vôbec spoločnosť AA Logistic, s.r.o. pre žalobcu vykonala, avšak tento prístup je aj z pohľadu žalobcu logický, keď tvrdil, že jeho sprostredkovateľ s obchodnými partnermi nejednal. Potom je však skutočne na mieste otázka za akú činnosť mala spoločnosť AA Logistic, s.r.o. nárok na odmenu, ktorá bola predmetom vystavenej faktúry. Teda, ako už bolo vyššie uvedené, v danom prípade absentuje samotný ekonomický účel danej transakcie vo vzťahu k žalobcovi pri úhrade nemalej sumy vo výške 323 448,22 eur. Vo vzťahu k tvrdeniu žalobcu, že faktúra bola uhradená, správny súd dodáva, že samotná úhrada faktúry sama o sebe nepreukazuje, že k reálnemu dodaniu služby skutočne došlo.

34. Zmluva o sprostredkovaní zabezpečuje, že sprostredkovateľ vyvíja činnosť smerujúcu k tomu, aby tretia osoba uzavrela obchod so záujemcom, teda vyvíjanie činnosti zahŕňa v prípade sprostredkovania pochopiteľne aj komunikáciu, ktorá však v prípade deklarovaného dodávateľa žalobcu nenastala, dokonca, ako sám žalobca tvrdí, táto absentovala. Pokiaľ ide o tvrdenie žalobcu, že predmetom uzatvorenej zmluvy bolo poskytovanie informácií o potenciálnych partneroch a preto mal správca dane túto spoluprácu vyhodnocovať inak, nie podľa ustanovení Obchodného zákonníka podľa § 642 a nasl.

správny súd uviedol, že sám žalobca predložil správcovi dane zmluvu o sprostredkovaní s vyššie uvedeným predmetom, pričom na túto konkrétnu zmluvu sa aj v predloženej faktúre odvoláva. Preto správca dane správne vyhodnocoval tento obchodno-závazkový vzťah podľa príslušných ustanovení Obchodného zákonníka. K tvrdeniu žalobcu, že skutočnosť, že s konkrétnymi spoločnosťami obchodoval od roku 2009 ho nezbavuje povinnosti platiť za sprostredkovanie aj v roku 2013 správny súd uviedol, že aj toto tvrdenie žalobcu spochybňuje oprávnenosť uplatneného nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty, nakoľko v roku 2013 už nemohlo ísť o potenciálnych obchodných partnerov, ako tvrdí žalobca, ale o dlhoročných obchodných partnerov a rovnako s tým opäť súvisí výhodnosť takéhoto deklarovaného sprostredkovania pre žalobcu. Z pohľadu správneho súdu všetky uvedené skutočnosti dôvodne spochybňujú reálnosť deklarovaného obchodu medzi žalobcom a spoločnosťou AA Logistic, s.r.o.

35. Správny súd tiež zdôraznil, že primeraná obozretnosť platiteľa dane je podmienená jeho úlohou v daňovom dokazovaní uniesť dôkazné bremeno bez toho, aby sa spoliehal na výsledky daňovej kontroly alebo iných zistení u svojho obchodného partnera. V tejto súvislosti preto správny súd poukázal na stále aplikovateľnú judikatúru Najvyššieho súdu SR (rozsudok vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011), z odôvodnenia ktorej vyplýva, že : „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 28 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 42 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.) Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty, a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“

36. Správny súd mal z obsahu tak prvostupňového ako aj preskúmaného rozhodnutia preukázané, že správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť zdaniteľného obchodu deklarovaného predloženou faktúrou, najmä sa snažil úplne a dostatočne zistiť skutkový stav veci tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly, ako aj v rámci vyrubovacieho konania nevyhnutné podklady a dôkazy, vypočul svedkov vrátane V. B., ktorého žalobca navrhol, nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale predovšetkým sa zamerával na reálnosť vecného plnenia, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach. K námietke ohľadom dĺžky vyrubovacieho konania správny súd uvádza, že daňový poriadok na rozdiel od daňovej kontroly, nestanovuje zákonnú dĺžku vyrubovacieho konania, stanovuje iba jeho začiatok a koniec. Z uvedeného dôvodu bola predmetná námietka nedôvodná.

37. Správny súd dodal, že je dôvodné vytknúť správcovi dane, že vo výzve zo dňa 04.04.2016 neodkázal aj na ustanovenie § 46 ods. 5 daňového poriadku a konkrétne nevyzval žalobcu, aby sa vyjadril k pochybnostiam správcu dane, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal, avšak vzhľadom na obsah tejto výzvy, keď bol žalobca skutočne oboznámený so zisteniami správcu dane vrátane výzvy, aby navrhol, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia, ktorú možnosť preukázateľne nevyužil, správny súd s poukazom na následný priebeh vyrubovacieho konania, keď správca dane vykonal všetky žalobcom navrhnuté dôkazy, nepovažoval toto pochybenie za tak intenzívne, že by bolo dôvodom zrušenia napadnutého rozhodnutia. V tejto súvislosti správny súd poukázal na ustálenú rozhodovaciu prax správnych súdov a to, že sa rozhodnutie nezrušuje preto, aby sa zopakoval proces a odstránili formálne vady, ktoré nemôžu privodiť vecne iné či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka [rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sž 98-102/02 (R 122/2003)], ktorý prípad sa vzťahuje aj na žalobcu.

38. Rovnako pokiaľ ide o odkaz a citáciu rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/51/2010 správny súd upriamuje pozornosť správcu dane, že by mal byť dôslednejší pri výbere rozhodnutia, ktoré má podložiť jeho záver, avšak táto skutočnosť nie je dôvodom zrušenia napadnutého rozhodnutia, nakoľko mal správny súd preukázané, že správca dane spochybnil samotné dodanie služby

a nie dodávateľa služby, pričom, ako už bolo vyššie uvedené, ani v jednom svojom výstupe neskonštatoval, že k dodaniu služby došlo, ale nie dodávateľom uvedeným na faktúre.

39. Záverom správny súd vo vzťahu k citovaným rozhodnutia uviedol, že nakoľko bola dôvodne spochybnená samotná existencia sprostredkovania služby zo strany priameho dodávateľa žalobcu, citované rozhodnutia SD EÚ, ako aj Najvyššieho súdu SR sa na daný prípad nevzťahujú. S poukazom na vyššie uvedené preto správny súd zastal názor, že len predložením účtovných dokladov bez ich náležitého verifikovania a preukázania, že k dodaniu sprostredkovateľskej služby reálne došlo, žalobca nepreukázal oprávnenosť odpočítania dane z pridanej hodnoty podľa § 49 ods. 1 a 2, § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH). Z uvedeného dôvodu je určenie rozdielu v sume nadmerného odpočtu 53 908,04 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2013 a následne zníženie nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2013 zo sumy 91 950,57 na 38 042,53 eur za predmetné zdaňovacie obdobie vecne správne. Tiež podľa názoru správneho súdu odôvodnenie napadnutého rozhodnutia spĺňa všetky atribúty zákonnosti, žalovaný sa vysporiadal s podstatnými odvolacími námietkami, rozhodnutie je založené na náležite zistenom skutkovom stave veci, ktorý skutkový stav zodpovedá aj obsahu administratívneho spisu a v daňovom konaní nedošlo k podstatnému porušeniu ustanovení daňového poriadku, ktoré by mohlo mať za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia.

II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

40. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu žalobca podal v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa ustanovenia § 440 ods. 1 písm. g/ SSP pre nesprávne právne posúdenie veci. Poukázal na to, že rozhodnutie súdu považuje za nezákonné, nakoľko sa krajský súd nedostatočne vysporiadal s argumentáciou žalobcu. Žalobca sa nestotožňuje s argumentáciou žalovaného a v plnom rozsahu sa pridrižiava písomne podanej žaloby, ako aj následných písomných a ústnych vyjadrení. Krajský súd prebral argumentáciu žalovaného, čoho dôsledkom je zmätočné a neodôvodnené rozhodnutie súdu. Žalobca už v priebehu daňovej kontroly riadne preukázal nielen listinnými dôkazmi, ale aj svedeckými výpoveďami samotné sprostredkovanie služby. Poukázal na výpoveď svedka U. Y. , konateľa spoločnosti AA Logistic,s.r.o., ktorý potvrdil obchodnú spoluprácu so žalobcom. Podstatou obchodného vzťahu medzi žalobcom a spoločnosťou AA Logistic, s.r.o. bolo poskytovanie informácie o potenciálnych partneroch pre zriadenie obchodu.

41. Ďalej dal do pozornosti zistenia správca dane na základe žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, ktoré však správca dane ani správny súd nezohľadnili pri rozhodovaní. Mal za to, že aj tieto zistenia preukazujú a potvrdzujú pravdivosť tvrdení žalobcu. Správca dane účelovo v neprospech žalobcu vykladal skutočnosti, že v preverovaných spoločnostiach, na ktoré odkazuje správca dane nepoznajú zástupcov spol. AA Logistic,s.r.o., ani jej obchodných partnerov zainteresovaných do predmetného obchodu. Práca konateľa spol. AA Logistic,s.r.o. a p. B. spočívala v tom, že žalobcovi odovzdali kontakt na možných obchodných partnerov a žalobca osobne kontaktoval obchodné spoločnosti, ktoré mu boli odoslané spol. AA Logistic,s.r.o. Skutočnosť, že s nimi žalobca už predtým mal obchodné prípady nezbavuje spoločnosť AA Logistic, s.r.o. nároku na odmenu, ktorá jej bola aj vyplatená. Tieto zistenia plne potvrdzujú, že žalobca má zriadené obchodné zmluvy so spoločnosťami, za informácie o ktorých dostala spoločnosť AA Logistic,s.r.o. odmenu. Nie je teda pravda, že by žalobca nepreukázal samotné sprostredkovanie Tiež to potvrdzuje tvrdenia žalobcu o tom, že presnejší názov, lepšie vystihujúci podstatu obchodu bol - poskytovateľ informácií o potenciálnych partneroch pre zriadenie obchodu. Správny súd sa nezaoberal správnosťou výkladu žalobcu ohľadom zmluvy o sprostredkovaní u konateľa spoločnosti AA Logistic,s.r.o.. S ohľadom na spresnenie práv a povinností zmluvných strán žalobcu a AA Logistic,s.r.o. je potrebné odpovede získané na základe žiadosti o MVI považovať ako dôkaz potvrdzujúci tvrdenia žalobcu, získaný správcom dane.

42. V neposlednom rade boli tvrdenia žalobcu preukázané aj výpoveďou svedka G. S. Y., ktorý potvrdil priebeh obchodnej spolupráce tak, ako to uvádza od začiatku žalobca. Na základe dodaných kontaktov (medzi nimi aj p. Y.) kontaktoval žalobca p. Y., s ktorým začal obchodovať. Uvedený kontakt na p. Y.

bol žalobcovi poskytnutý spol. AA Logistic, s.r.o. na základe zmluvy o sprostredkovaní. Závery správneho súdu o nepreukázaní sprostredkovania služby sú neudržateľné, nevyplývajú z vykonaného dokazovania a v konaní boli vyvrátené nielen výpoveďami žalobcu, ale aj svedkov s listinnými dôkazmi.

43. Podľa ust. § 3 ods. 3 daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Z takto vykonaného hodnotenia dôkazov musí byť zrejmá úvaha, ktorá viedla správcu dane k skutkovým záverom, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov, prečo niektoré dôkazy správca dane považuje za hodnoverné, niektoré za menej hodnoverné alebo nehodnoverné, resp. prečo niektoré dôkazy nevykonal. Uvedená povinnosť vyplýva aj z ustanovenia § 63 ods. 5 daňového poriadku, podľa ktorého správca dane v odôvodnení rozhodnutia uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo. Ako to vyplýva z rozhodnutia, správca dane úvahu pri hodnotení dôkazov nahradil oznámením finálnych záverov, ktoré ozrejmil jednostranne a neobjektívne, pretože bral na zreteľ len mizivú časť zistení a možných pohľadov na danú vec. Výlučné sledovanie len jednej línie spôsobuje, že výsledky dokazovania nie sú úplné a následné hodnotenie dôkazov nemôže byť objektívne. Takýto postup nemôže byť aplikovaný, je neprípustný a je porušením práva na spravodlivé konanie. Len objektívnym postupom sa v rozhodovacom procese vylučuje svojvôľa, ktorej nebezpečenstvo spočíva v potenciálnom uplatnení ničím (objektívne) nepodloženej úvahy orgánu verejnej moci bez akýchkoľvek objektívnych limitov, ktoré sú v podmienkach právneho štátu, okrem iného, garantované zákonnými spôsobmi zisťovania skutkového základu pre rozhodnutie (nález ÚS SR III. ÚS 283/2010, obdobne III. ÚS 229/2006).

44. Povinnosťou žalobcu bolo predložiť faktúry v zmysle § 71 zákona o DPH a splniť podmienky v zmysle § 49 a § 51 zákona o DPH. Pokiaľ žalovaný konštatuje, že žalobca nepreukázal svoje tvrdenia mal preukázať svoje pochybnosti dostatočným a nevyvráťiteľným spôsobom na základe prísnej logickej úvahy, ktorá vyplýva zo starostlivého uváženia dôkazov, ktoré má k dispozícii. Ďalej poukázal na povinnosť správcu dane v zmysle § 24 ods. 2 daňového poriadku zistiť skutočnosti nevyhnuté na účely správy daní čo najúplnejšie, pričom následná hodnotiacia činnosť správcu dane musí rešpektovať pravidlá logického myslenia a nesmie byť založená len na svojvôli správcu dane. Z uvedeného dôvodu a na základe skutočností obsiahnutých v protokole mal za to, že tvrdenia správcu dane o neoprávnenom uplatnení práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z uvedených dodávateľských faktúr boli zistené nedostatočne. Správca dane je totiž zaťažený dôkazným bremenom a je jeho povinnosťou dostatočným spôsobom preukázať kontrolné zistenia a nielen sa stroho odvolávať na ustanovenia Zákona o DPH. S vyššie uvedeným sa nijakým spôsobom nevysporiadal ani krajský súd a len stroho odkázal na zistenia správcu dane, ktoré však v žiadnom prípade nie sú dostatočné, pričom tieto skutočnosti namietal žalobca už v daňovom konaní.

45. Žalobca poukázal na rozsudok NSS ČR č. 5Afs/15/2010 zo 17.09.2010, v ktorom súd konštatoval, že daňovému subjektu nemožno vytýkať, že neuniesol dôkazné bremeno, keď povinnosť čo najúplnejšie zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti v zmysle § 24 daňového poriadku primárne nesplnil správca dane, ktorý dôkazné konanie zaťažil závažnými vadami.

46. Už počas daňovej kontroly sa vyskytla zásadná otázka, a to posúdenia a rozloženia dôkazného bremena medzi žalobcom ako platiteľom DPH a správcom dane za situácie, ak prijaté plnenie reálne existovalo. Otázku posúdenia dôkazného bremena však vytrvalo ignoroval nielen správca dane, ale aj krajský súd, nakoľko aj tento mal vedomosť (z predloženého spisového materiálu) o reálnej existencii tovaru a dodaných služieb. Všeobecné dôkazné bremeno daňového subjektu vyplývajúce z § 24 daňového poriadku je v danom prípade modifikované právom Európskej únie. Správca dane v danom prípade nesprávne vychádza iba z vnútroštátnych predpisov a vec neposúdil z hľadiska práva Európskej únie. Mal za to, že správca dane pochybil, keď dôkazné bremeno vyplývajúce z § 24 daňového poriadku výslovne ponechal na žalobcovi. Európsky súdny dvor vo svojich rozhodnutiach O.Ltd (C-354/03), F.E. Ltd. C-353/03) a B.H.S. Ltd (C-484/03) konštatoval, že uplatnenie nároku na odpočet dane na vstupe u

osôb povinných k dani, ktorých plnenia boli v rámci reťazca poskytnuté s úmyslom dopustiť sa podvodu, alebo pokiaľ ich plnenia nasledovali v dodávateľskom reťazci, kedy tieto osoby o podvodnom konaní nevedeli, alebo nemohli vedieť, nemôže byť týmto osobám odopretý. V rozhodnutí vo veci K. (C-439/04) bola táto zásada spresnená tak, že vo vzťahu k nedbanlivosti a úmyslu je Európsky súdny dvor tohto názoru, že osobe povinnej k dani, ktorá vedela alebo musela vedieť, že prijatím určitého plnenia sa bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom v oblasti dane z pridanej hodnoty, môže byť uplatnenie nároku na odpočet dane odopreté.

47. Ak správca dane nepreukáže preverovanému daňovému subjektu úmysel zúčastniť sa alebo priamo realizovať podvodné konanie a ak správca dane ani nepreukáže, že o podvodných konaniach iných subjektov mal alebo mohol preverovaný daňový subjekt vedieť, nemôže byť právo na priznanie nadmerného odpočtu žiadajúcemu daňovému subjektu odopreté. V opačnom prípade by došlo k nespravodlivej penalizácii nevinného subjektu, pri ktorej by správca dane iba alibisticky poukazoval na povinnosť takéhoto daňového subjektu preukázať skutočnosť, ktoré už len z podstaty veci nemôže takýto daňový subjekt nikdy preukázať. V tomto zmysle sa vyjadril aj Najvyšší súd ČR v jeho rozsudku sp. zn. 5 Afs 131/2014-45 zo dňa 25.03.2005, kde uviedol, že dôkazné bremeno v rámci daňovej kontroly nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých, resp. akýchkoľvek skutočností, a to najmä takých, ohľadne ktorých majú takúto povinnosť úplne iné subjekty rozdielne od kontrolovaného subjektu, hoci sa nachádzali v reťazi obchodných plnení, ktoré sú predmetom preverovania u kontrolovaného subjektu. V tejto súvislosti taktiež poukázal na rozsudok ESD z 21.06.2012 vo veci MahegébenKft., C-78/12.

48. Žalobca zároveň uviedol, že celý priebeh daňovej kontroly a následne vyrubovacieho konania bol zo strany správcu dane mierený za účelom zistenia skutočností v neprospech žalobcu, kedy sa správca dane zaoberal len dodávateľom žalobcu a úplne odignoroval odberateľov žalobcu, teda obchodných partnerov, s ktorými žalobca obchodoval po ich sprostredkovaní spoločnosťou AA Logistic, s.r.o.

49. Čo sa týka základnej zásady poctivého obchodného styku poukázal aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR č. 3 Sžf/1/2010 z 19.08.2010, v ktorom súd uvádza, že v zásade nie je možné spravodlivo žiadať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali obstarávací procesy u iných subjektov, ako u dodávateľov. Daňovému subjektu zákon nedáva právne prostriedky na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov. Skutočnosť, či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom je dôkazným bremenom správcu dane. Okruh kritérií z ktorých sa zisťuje úmysel a vedomosť daňového subjektu stanovuje a dokazuje správca dane, pričom musia byť v rozumnej miere, ktorú možno predpokladať v obvyklom obchodnom styku daňových subjektov. Z uvedeného je zrejмый záver, že žalobcovi ako daňovému subjektu nemožno vytýkať, že neunesol dôkazné bremeno, keď povinnosť čo najúplnejšie zistiť skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti v zmysle § 24 daňového poriadku primárne nespĺnil správca dane, ktorý dôkazné konanie zaťažil závažnými vadami (rozsudok NSS ČR č. 5 Afs/15/2010 zo 17.09.2010).

50. Vzhľadom na vyššie uvedené žiadal, aby kasačný súd v zmysle ust. § 462 Správneho súdneho poriadku zmenil rozhodnutie Krajského súdu v Trnave a zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1015563818/2018 zo dňa 13.08.2018 a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alternatívne, aby kasačný súd vrátil vec krajskému súdu na ďalšie konanie.

51. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril písomne žalovaný, poukázal na to, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti sú rovnaké ako námietky v správnej žalobe, pričom zotrval v plnom rozsahu na svojom právnom posúdení a vyjadreniach a záveroch v danej veci. Napadnutý rozsudok považoval za vecne správny a námietky sú neopodstatnené. Vzhľadom na uvedené navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

III. Konanie pred kasačným súdom

52. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S.s.p.), po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ustanovením § 449 ods. 1 S.s.p., bez nariadenia pojednávania (§ 455 S. s. p.) preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený 8.12.2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

53. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

(2) Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

54. Podľa § 1 ods. 1 Daňového poriadku - zákona č. 563/2009 Z.z. tento zákon upravuje správu daní, práva a povinnosti daňových subjektov a iných osôb, ktoré im vzniknú v súvislosti so správou daní.

55. Podľa § 3 ods. 1 až 3 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.

(2) Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

(3) 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.

56. Podľa § 24 ods. 1 až 4 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, 2)
b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcovi dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

(2) 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.

(3) Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

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

57. Podľa § 19 ods. 2 Zákona o DPH, zákona č. 222/2004 Z.z. daňová povinnosť vzniká dňom dodania

služby.

58. Podľa § 49 ods. 1 a ods. 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.

(2) 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,

59. Podľa § 51 ods. 1, písm. a/ Zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

60. Kasačný súd sa v plnom rozsahu stotožňuje s odôvodnením kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku, ktorý úplne, zrozumiteľne a vyčerpávajúco poskytuje odpoveď na všetky žalobné námietky sťažovateľa. Argumentácia sťažovateľa je v zásade totožná počnúc od odvolania voči rozhodnutiu správcu dane, cez žalobné námietky a vyjadrenia pred správnym súdom, až po kasačnú sťažnosť, kde sťažovateľ v zásade namieta, že z faktických skutočností preukázateľne vyvstáva materiálna existencia zdanieľného plnenia, ktorá nebola zo strany správnych orgánov nijakým spôsobom spochybnená.

61. Nárok na odpočítanie DPH sťažovateľ odvodzuje z dodávateľskej faktúry od spoločnosti AA Logistic,s.r.o. a to č. 130576 zo dňa 16.09.2013 (dátum vzniku daňovej povinnosti je 31.08.2013) za sprostredkovanie v hodnote bez DPH 269.540,18 Eur, DPH 53.908,04 Eur, spolu 323,448,22 Eur.

62. V rámci administratívneho konania bolo preukázané, že nárok z dodávateľskej faktúry nebol preukázaný, teda že nebolo preukázané sprostredkovanie nákupu tovaru, že toto bolo uskutočnené spoločnosťami Logistic, s.r.o., resp. FACIES,s.r.o., keď preverované spoločnosti nepotvrdili jednanie s inými osobami ako konateľmi spoločnosti T - ZONE,s.r.o. pani Y. I. a pánom U. I., teda v danom prípade bolo jednoznačne spochybnené dodanie služby. Preto správca dane neuznal odpočítanie dane z predmetnej faktúry za sprostredkovanie nákupu tovaru od dodávateľov - výrobcov mlieka, ktoré nebolo preukázané žiadnymi relevantnými dokladmi dodajúc, že predložený zoznam odberateľov tovaru nepreukazuje, že bol predaný práve tovar, ktorý bol nakúpený od dodávateľov, ktorých sprostredkovala spoločnosť AA Logistik,s.r.o., respektíve FACIES,s.r.o., alebo osoby U. Y., D. Ö. U. V. B.

63. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namieta nesprávne právne posúdenie veci a to v otázke posúdenia rozloženia dôkazného bremena medzi žalobcom a správcom dane. Taktiež poukazoval na to, že sa správny súd nezaoberal správnosťou výkladu žalobcu ohľadom zmluvy o sprostredkovaní u konateľa spoločnosti AA Logistic,s.r.o., pričom poukazoval na to, že práca konateľa spoločnosti AA Logistic,s.r.o. a pána B. spočívala v tom, že žalobcovi odovzdali kontakt na možných obchodných partnerov a žalobca osobne kontaktoval obchodné spoločnosti, ktoré mu boli dodané spoločnosťou AA Logistic,s.r.o. . Skutočnosť, že s ním žalobca už predtým mal obchodné prípady nezbavovala spoločnosť AA Logistic, s.r.o. nároku na odmenu, ktorá jej aj bola vyplatená. Kasačný súd v tomto smere poukazuje na odôvodnenie rozsudku a to konkrétne bod 63 a bod 66 a 67 rozsudku krajského súdu, v ktorom aj kasačný súd zdôrazňuje, že žalobca vôbec nekonkretizoval v čom malo spočívať konanie žalobcu resp. ako samotné sprostredkovanie alebo zháňanie kontaktov malo prebiehať a teda za akú činnosť mala byť dodávateľovi vyplatená provízia.

64. Vo vzťahu k námietke sťažovateľa nesprávneho posúdenia rozloženia dôkazného bremena, kasačný súd poukazuje na rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. II. ÚS 705/2017 podľa ktorého východisko argumentácie súdov, podľa ktorého v prípade správcom dane preukázaných

pochybností o uskutočnení zdanieľných plnení prechádza dôkazné bremeno na daňový subjekt, je možné považovať za ústavne konformné. Takýto zásah do autonómie jednotlivca je totiž odôvodnený verejným záujmom na stanovení, vymeraní a výbere dane.

65. Pri definovaní úlohy súdu v oblasti zisťovania skutkového stavu v správnom súdnictve je potrebné mať na pamäti princíp delby moci medzi výkonnou mocou (v tomto prípade stelesnenou správnymi orgánmi) a súdnou mocou. Súd v správnom súdnictve vykonáva dokazovanie iba veľmi výnimočne, a to najmä s cieľom verifikovať dôkazy vykonané v správnom konaní. Všeobecný súd sa pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu v zásade obmedzí na otázku, či vykonané dôkazy, z ktorých správny orgán vychádzal, nie sú pochybné a či umožňujú urobiť skutkový záver, ku ktorému dospel správny orgán. Takýto postup nie je v rozpore so zásadou priamosti a ústnosti konania.

66. Okrem iného tiež poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu pod sp. zn. 5 Sžf/66/2016 zo dňa 31. mája 2018, podľa ktorého „Určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje, býva častokrát náročné a pomerne nejednoznačné. V zásade je však treba pripomenúť, že daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získať dôkazy o tom, že bol uskutočnený, o jeho realizácii v budúcnosti nemohli vzniknúť akékoľvek pochybnosti.“

67. Najvyšší súd zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Preukázanie dodávok tovarov a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočné reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť odpočítanie dane z tohto dokladu (pozri napríklad aj rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/11/2014 a 5 Sžf/101/2013).

68. Správny súd konštatoval, že správca dane na základe vlastného aktívneho preverovania dokazovania spochybnil deklarováný obchod uvedený na faktúre. Aj podľa názoru kasačného súdu v danom prípade absentuje samotný ekonomický účel danej transakcie vo vzťahu k žalobcovi k úhrade nemalej sumy vo výške 323.448,22 Eur. Zmluva o sprostredkovaní zabezpečuje, že sprostredkovateľ vyvíja činnosť smerujúcu k tomu, aby tretia osoba uzavrela obchod so záujemcom, teda vyvíjanie činnosti zahŕňa v prípade sprostredkovania pochopiteľne aj komunikáciu, ktorá však v prípade deklarovaneho dodávateľa žalobcu nenastala, dokonca ako sám žalobca tvrdí, táto absentovala. Pokiaľ ide o tvrdenie žalobcu, že predmetom uzatvorenej zmluvy bolo poskytnutie informácie o potencionálnych partneroch, a preto mal správca dane túto spoluprácu vyhodnocovať inak, nie podľa ustanovenia obchodného zákonníka, podľa § 642 a nasl. kasačný súd v zhode so správnym súdom uvádza, že sám žalobca predložil správcovi dane zmluvu o sprostredkovaní s vyššie uvedeným predmetom, pričom na túto konkrétnu zmluvu sa aj v predloženej faktúre odvolával. Aj podľa názoru kasačného súdu správca dane správne vyhodnocoval tento obchodno záväzkový vzťah podľa príslušných ustanovení obchodného zákonníka. Aj podľa názoru kasačného súdu už v roku 2013 nemohlo ísť o potencionálnych obchodných partnerov, pokiaľ žalobca s konkrétnymi obchodnými spoločnosťami obchodoval od roku 2009, ale išlo o dlhoročných obchodných partnerov, rovnako s tým opäť súvisí výhodnosť takéhoto deklarovaneho sprostredkovania pre žalobcu. Kasačný súd uvádza, že všetky uvedené skutočnosti uvedené v rozhodnutí žalovaného a nakoniec aj správneho súdu dôvodne spochybnili reálnosť deklarovaneho obchodu medzi spoločnosťou žalobcu a spoločnosťou AA Logistic ,s.r.o.

69. Podľa názoru najvyššieho súdu sťažovateľ v danom prípade neunesol v administratívnom a ani súdnom konaní dôkazné bremeno a nebolo možné súhlasiť s opakovanými námietkami žalobcu keď neuviedol žiadne relevantné skutočnosti, s ktorými by sa daňové orgány nevysporiadali. Súd správne skonštatoval, že správca dane na základe vlastného aktívneho preverovania a dokazovania spochybnil dodanie deklarovanej služby fakturovanej dodávateľom, čím sa dôkazné bremeno presunulo na

sťažovateľa, ktorý preukázané pochybnosti o skutočnom dodaní služby spoločnosťou AA Logistic, resp. FACIES, s.r.o. nevyvrátil.

70. Pokiaľ sťažovateľ v kasačnej sťažnosti poukázal na rozsudok resp. citované rozhodnutia SD EÚ a rozhodnutie Najvyššieho súdu SR 3 SŽf/1/2010, k týmto zaujal názor správny súd v bode 82 rozsudku, s ktorým názorom sa kasačný súd v plnom rozsahu stotožňuje.

71. Sťažovateľ poukazuje aj na rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu ČR a to sp. zn. 5Afs/15/2010 a 5Afs/131/2014, kasačný súd uvádza, že tieto rozhodnutia sa vzťahujú k inej dani a to konkrétne k dani z príjmov právnických osôb, ktorá nebola predmetom posudzovania v danej veci.

72. Pre úplnosť považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že kasačná sťažnosť neobsahuje žiadne nové skutočnosti, právne významné pre uvedené konanie, s ktorými by sa krajský súd v rámci svojho konania nezaoberal.

73. Vzhľadom na uvedené skutočnosti s poukazom na § 461 SSP, kasačný súd po preskúmaní kasačnej sťažnosti konštatuje, že nie je dôvodná.

74. O náhrade trov kasačného konania najvyšší súd rozhodol podľa § 170 písm. a/ SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP, keďže sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania neprináleží zo zákona.

75. Toto rozhodnutie bolo prijaté pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný