

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 6Sžfk/58/2019  
Identifikačné číslo spisu: 4018200281  
Dátum vydania rozhodnutia: 15.10.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4018200281.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Eriky Čanádyovej v právnej veci žalobcu: Peter Valašek, Hlavná 49/75, Čata, IČO: 34 687 360, zastúpeného JUDr. Pavlom Gráčikom, advokátom, Farská 40, Nitra, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o správnej žalobe zo dňa 03.04.2018 proti rozhodnutiu žalovaného č. 100286115/2018 zo dňa 05.02.2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/70/2018-112 zo dňa 13. marca 2019, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa 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.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100286115/2018 zo dňa 05.02.2018.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že medzi účastníkmi konania bolo sporné, či žalobca splnil alebo nespĺnil podmienky na oslobodenie od platenia dane z pridanej hodnoty uplatnené pri dodaní tovaru (bielizne), ktorý mal podľa jeho tvrdenia a predkladaných dokladov dodať daňovému subjektu v Maďarsku, t.j. spoločnosti KAR-BAND-EXPORT Kft. v novembri, resp. decembri 2013 a či tieto predložené doklady právne relevantným spôsobom preukazujú dodanie tovaru do iného členského štátu Európskej únie.

3. Žalobca v podanej žalobe poukazoval na to, že splnil všetky podmienky stanovené vyššie citovaným

zákonom na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri vývoze tovaru do Maďarskej republiky spoločnosti KAR-BAND-EXPORT Kft. Taktiež namietal nesprávnu aplikáciu vyššie citovaných ustanovení zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov tvrdiac, že v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania predložil všetku účtovnú dokumentáciu, ktorú bolo možné v zmysle zákona od neho požadovať a splnil si teda svoju dôkaznú povinnosť.

4. V predmetnej veci z odpovede maďarskej daňovej správy vyplynulo, že IČ DPH bolo maďarskej spoločnosti KAR-BAND-EXPORT Kft zrušené 08.04.2015 a bolo platné od 21.08.2013. Spoločnosť je v nútenej likvidácii od 10.09.2016. Uvedená spoločnosť predložila daňové priznanie za preverované obdobie, ale nepriznala v ňom žiadnu IC transakciu. Neskôr uskutočnila samo-kontrolu a priznala IC nadobudnutie v daňovom priznaní, ale toto nebolo akceptované. Ďalej bolo v správe uvedené, že bola vykonaná kontrola u uvedeného daňového subjektu už skôr, pričom tento bol nekontaktný, nepredložil žiadne dokumenty.

5. Krajský súd s poukazom na tvrdenia žalobcu a zistenia maďarskej daňovej správy, ktoré nepotvrdzovali žalobcom tvrdené dodanie tovaru do iného členského štátu Európskej únie, konkrétne deklarovanému odberateľovi do Maďarska, uviedol, že bolo povinnosťou správcu dane v rámci daňovej kontroly preskúmať a vyhodnotiť žalobcom predložené doklady, ktorými žalobca preukazoval dodanie tovaru odberateľovi do Maďarskej republiky. Z týchto dokladov ako i z vyjadrení žalobcu nie je zrejmé, kto vykonal prepravu tovaru do Maďarskej republiky. Konateľ KAR-BAND-EXPORT Kft. síce tvrdil, že mali požičané vozidlo, čo zabezpečoval konateľ spoločnosti LP Safety s.r.o., ale žiadne doklady o preprave doložiť nevedel.

6. Správny súd sa stotožnil s tvrdením správcu dane i žalovaného, že ohľadom prepravy tovaru boli zistené nezrovnalosti. V ust. § 43 ods. 1 a 5 zák. č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov sú stanovené podmienky oslobodenia od dane z pridanej hodnoty pri tovare, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet a príkladmo sú uvedené doklady, ktorými možno preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu.

7. V predmetnej veci bol teda žalobca povinný preukázať, že splnil podmienky oslobodenia od dane z pridanej hodnoty a že deklarovaný tovar dodal do Maďarskej republiky tvrdenému odberateľovi, t.j. spoločnosti KAR-BAND-EXPORT Kft. Na preukázanie dodania tovaru odberateľovi do Maďarskej republiky žalobca predložil potvrdenie o prijatí tovaru odberateľom podľa ust. § 43 ods. 5 písm. c/ zák. č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. Dodanie tovaru odberateľovi do Maďarskej republiky teda žalobca preukazoval predložením faktúry, dodacieho listu a potvrdením o prijatí tovaru.

8. Na základe vyššie uvedených listinných dokladov, dokazovania vykonaného správcou dane, ako i zisťovania vykonaného maďarskou daňovou správou i krajský súd dospel k záveru, že žalobca dostatočne nepreukázal dodanie tovaru do iného členského štátu Európskej únie - do Maďarskej republiky ním deklarovanému odberateľovi, t.j. spoločnosti KAR-BAND-EXPORT Kft. Predovšetkým poukázal na to, že žalobca dodanie tovaru vyššie uvedenému odberateľovi v Maďarskej republike preukazoval výlučne predložením listín - faktúry, dodacieho listu, ktoré sú v kolónke „prijal“ opatrené pečiatkou spoločnosti KAR-BAND-EXPORT Kft. ako deklarovaným odberateľom tovaru a nečitateľným podpisom. Predložil i písomné vyhlásenie odberateľa o prijatí tovaru odberateľom. Vzhľadom na výsledky vykonaného dokazovania a zistenia maďarskej daňovej správy, ktoré nepreukazovali dodanie tovaru pre spoločnosť KAR-BAND-EXPORT Kft. z iného členského štátu ako i skutočnosť, že za zdaňovacie obdobie november 2013 nepodala daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty, spoločnosť nemala v roku 2013 žiadnych zamestnancov a neposkytla za uvedené obdobie žiadne doklady (faktúry, objednávky, prepravné doklady), mal súd za to, že žalobca nepreukázal, že boli splnené zákonom stanovené podmienky na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri dodaní tovaru do Maďarskej republiky spoločnosti KAR-BAND-EXPORT Kft.

9. Správny súd ďalej uviedol, že pri posudzovaní podmienok na uplatnenie oslobodenia od dane z pridanej hodnoty je potrebné vychádzať z ust. § 43 ods. 5 zák. č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, v zmysle ktorého je platiteľ dane povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiou faktúry (čo žalobca splnil), ale nakoľko žalobca prepravu nevykonal, ani ju nezabezpečoval, bolo jeho povinnosťou predložiť i ďalšie doklady, pretože podľa jeho tvrdenia, prepravu tovaru mal zabezpečiť jeho odberateľ. Krajský súd zdôraznil, že je potrebné rozlišovať medzi tým, či odberateľ prepravu zabezpečí inou osobu a v takom prípade je žalobca ako platiteľ dane povinný predložiť prepravný doklad alebo iný doklad o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia (ust. § 43 ods. 5 písm. a/ vyššie citovaného zákona) a tým, či odberateľ prepravu tovaru vykoná sám a v takom prípade je žalobca povinný predložiť okrem iného i písomné vyhlásenie odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu, (ust. § 43 ods. 5 písm. c/ vyššie citovaného zákona). I keď žalobca predložil doklad v zmysle ust. § 43 ods. 5 písm. c/ vyššie citovaného zákona, s poukazom na výsledky vykonaného dokazovania a najmä na skutočnosť, že deklarovaný odberateľ v Maďarskej republike nepredložil žiadne doklady o nadobudnutí tovaru z iného členského štátu, nemohlo žalobcovi vzniknúť právo na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty.

10. Hodnovernosť tvrdenia žalobcu o preprave tovaru do Maďarska bola podľa názoru krajského súdu spochybnená i ďalšími predloženými dokladmi (dodacie listy), ktoré nekorešpondovali s výpoveďou svedka, majiteľa vozidla, ktorým mal byť tovar prepravený do Maďarska, ktorý uviedol odlišné dni zapožičania vozidla, ako vyplývajú z dodacích listov. Svedok napriek svojmu tvrdeniu, že bola podpísaná zmluva o nájme dopravného prostriedku, túto v podpísanej forme nevedel predložiť. Neboli predložené žiadne doklady o úhrade nájmu za vozidlo.

11. S poukazom na uvedené zistenia vyplývajúce z predloženého administratívneho spisu je potom i podľa názoru krajského súdu dôvodné konštatovanie daňových orgánov, že žalobca dostatočne nepreukázal dodanie tovaru do Maďarskej republiky spoločnosti KAR-BAND-EXPORT Kft. ako deklarovanému odberateľovi. Z uvedených dôvodov potom žalobcovi nevzniklo právo na ním uplatnené oslobodenie od dane z pridanej hodnoty.

12. Takýto názor správneho súdu je v súlade s právnym názorom Najvyššieho súdu SR vyjadrenom v rozsudku zo dňa 09.12.2010 v konaní pod sp.zn. 8Sžf/5/2010, v ktorom bola riešená identická právna problematika podľa Šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17.05.1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty. Túto smernicu s účinnosťou od 01.01.2007 nahradila smernica Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorá v zásade na rovnakých princípoch upravuje zdaniteľné transakcie vrátane dodania tovaru a jeho nadobudnutia v rámci Spoločenstva. Z článku 138 tejto smernice vyplýva, že „členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo ich územia, ale v rámci Spoločenstva predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet, uskutočnené pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu konajúcu ako takú v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie lebo preprava tovaru začala“. I smernica Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 teda kladie dôraz na dodanie tovaru a na jeho nadobudnutie zdaniteľným subjektom v inom členskom štáte, ku ktorému dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet a že v dôsledku tohto vývozu alebo prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania. Uvedené znamená, že žalobca ako daňový subjekt, ktorý si uplatnil oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri deklarovaných dodávkach tovaru bol povinný preukázať, že tovar skutočne fyzicky opustil územie Slovenskej republiky a bol dodaný ním deklarovanému nadobúdateľovi, teda spoločnosti KAR-BAND-EXPORT Kft., na ktorú prešlo právo nakladať s tovarom ako jeho vlastník. Zo žalobcom predložených listinných dokladov s poukazom na vykonané dokazovanie potom nemožno vyvodiť jednoznačný záver o vývoze a dodaní tovaru do iného členského štátu deklarovanému odberateľovi. I keď žalobca predložil doklad vyžadovaný zákonom, tento bol spochybnený výsledkami vykonaného dokazovania ohľadne tohto tovaru (žalobca nevedel preukázať jeho reálne nadobudnutie a taktiež maďarská daňová správa nepotvrdila dovoz tovaru z iného členského

štátu v kontrolovanom zdaňovacom období roku 2013 u deklarovaného odberateľa, t.j. spoločnosti KAR-BAND-EXPORT Kft.). Samotná existencia dokladov bez preukázania skutočnej fyzickej existencie dodania tovaru nie je relevantným dokladom preukazujúcim uskutočnenie obchodu. Naviac, z čl. 138 smernice Rady č. 2006/112/ES jednoznačne vyplýva, že od dane je oslobodené len dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo územia štátu odoslania, ale v rámci Spoločenstva, a to predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet.

13. Správny súd ďalej poukázal na rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora vo veci C-146/05 „Albert Collé“ ako i z rozsudku vo veci C-409/04 vo veci „Teleos plc.“, v abstrakte ktorého je výslovne uvedené, že k uplatneniu oslobodenia dodávky od dane dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku tohto vývozu alebo tejto prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania. V tejto súvislosti možno poukázať i na novšiu judikatúru Najvyššieho súdu SR, napr. rozsudok zo dňa 26.03.2015 v konaní pod sp.zn. 8 Sžf 6-7/2014.

14. Taktiež uviedol, že pri nadobudnutí tovaru v rámci Európskej únie, teda pri intrakomunitárnom nadobudnutí tovaru, nie je pohyb tovaru cez hranice jednotlivých štátov monitorovaný, a preto nie je možné vylúčiť riziko vzniku daňových podvodov. Je zásadne vecou žalobcu, s kým uzatvára obchodné kontrakty, ale v prípade, ak si uplatňuje oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri tovare, ktorý mal byť odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu, musí vedieť relevantnými a nespochybniteľnými dôkazmi preukázať, že tovar bol skutočne dodaný, resp. vyvezený (dodávateľom, odberateľom alebo na ich účet) do iného členského štátu a že deklarovaný odberateľ skutočne nadobudol právo s týmto tovarom nakladať. V tomto smere dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočíva na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenie o dodaní a vývoze tovaru do iného členského štátu a dôvodnosť oslobodenia od dane z pridanej hodnoty i preukázal, čo žalobca neurobil.

15. Na základe vyššie uvedených zistení potom krajský súd rovnako ako žalovaný konštatoval, že žalobca dostatočne nepreukázal dodanie ním deklarovaného tovaru odberateľovi do Maďarskej republiky, a teda nepreukázal splnenie podmienok na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty. Úlohou správcu dane nie je preukazovať existenciu daňovej transakcie, ale overovať, či ju daňový subjekt preukázal a správne deklaroval. Daňové orgány si urobili správny záver, že žalobcom predložené listinné doklady sú z hľadiska ich použiteľnosti pre účely oslobodenia od dane z pridanej hodnoty použiteľné vtedy, ak je nepochybné, že údaje v nich uvedené odrážajú skutočnosť, teda že tovar bol i reálne dodaný (materiálne plnenie). Žalobca v predmetnej veci dostatočne nepreukázal dodanie ním deklarovaného tovaru do Maďarskej republiky spoločnosti KAR-BAND-EXPORT Kft., nakoľko výsledky vykonaného dokazovania toto jeho tvrdenie spochybňujú, a teda nepreukázal splnenie podmienok na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty.

## II.

### Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

16. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Nitre podal žalobca v postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) dňa 20.06.2019 kasačnú sťažnosť podľa ust. § 438 SSP, ktorou sa domáhal zrušenia vyššie citovaného rozsudku Krajského súdu v Nitre a vrátenia veci na ďalšie konanie. Súčasne si uplatnil náhradu trov kasačného konania.

17. V dôvodoch kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že základným problémom celého konania bola a ostáva tá skutočnosť, že žalovaný mal nadobudnúť podozrenie, či došlo k reálnemu uskutočneniu obchodnej transakcie medzi daňovým subjektom Peter Válašek a maďarskou spoločnosťou KAR-BAND-EXPORT Kft., Móricz Zsigmond rakpart 6-8, 9022 Győr, Maďarsko, IČ DPH HU24690124 (ďalej ako aj „KAR-BAND“) a na základe tejto skutočnosti bolo sporné, či som splnil alebo nesplnil podmienky na oslobodenie od platenia dane z pridanej hodnoty uplatnenej pri dodaní tovaru, ktorý daňovým subjektom Peter Válašek dodal spoločnosti KAR-BAND v decembri 2013 a či tieto predložené

doklady právne relevantným spôsobom preukazujú dodanie tovaru do iného členského štátu Európskej únie.

18. Sťažovateľ uviedol, že počas daňového konania predložil spoločnosti doklady, ktoré preukazovali naplnenie formálnej podmienky dodania tovaru podľa ust. § 43 ods. 5 zákona o DPH.

19. Podľa bodu 36 rozhodnutia krajského súdu: „...je úlohou členského štátu ustanoviť rozsah dôkazných prostriedkov na preukázanie realizácie zdaniteľného obchodu. Toto slovenský zákonodarca vykonal prostredníctvom ust. § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, keď stanovil podmienky oslobodenia od dane z pridanej hodnoty, pričom žalobcom deklarovaného dodania tovaru do Maďarskej republiky sa týka ust. § 43 ods. 5 písm. c/ tohto zákona, nakoľko prepravu tovaru podľa predložených dokladov mal vykonať odberateľ.“

20. Správcovi dane som predložil všetky dostupné doklady, ktorými disponoval a ktoré súviseli s obchodnou transakciou s maďarskou obchodnou spoločnosťou KAR-BAND.

21. K naplneniu formálnych podmienok predpokladaných ust. § 43 ods. 5 zákona o DPH uviedol, že predložil:

- kópie faktúry (pričom predložením tohto dokumentu došlo k naplneniu hypotézy ust. § 43 ods. 5 písm. a/ zákona o DPH),
- potvrdenie o prijatí tovaru odberateľom (pričom predložením tohto dokumentu došlo k naplneniu hypotézy ust. § 43 ods. 5 písm. c/ zákona o DPH) a
- dodací list k faktúre (pričom predložením tohto dokumentu došlo k naplneniu hypotézy ust. § 43 ods. 5 písm. d/ zákona o DPH).

22. K naplneniu materiálnych podmienok uviedol, že:

- bolo preukázané, že KAR BAND vykonal úhradu za dodaný tovar po odovzdaní tovaru, čo v podstate nespochybňovala žiadna zo zainteresovaných strán, vrátane žalovaného a krajského súdu,
- bolo preukázané, že došlo k naloženiu tovaru, ku ktorému naloženiu malo dôjsť v skladových priestoroch obchodnej spoločnosti LP Safety s.r.o. - u pána M. D., kde došlo aj k reálnemu odovzdaniu tovaru, čím odberateľská spoločnosť nadobudla aj vlastnícke právo k predmetnému tovaru v zmysle ust. § 443 ods. 1 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov,

23. Taktiež v intenciách ustanovenia § 19 ods. 1 zákona o DPH týmto okamihom došlo k dodaniu tovaru, keďže kupujúci - KAR-BAND, nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník.

24. Sťažovateľ má za to, že v nadväznosti na túto skutočnosť mu vzniklo právo na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru, pričom táto skutočnosť vyplýva z čl. 138 smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.

25. Právo nakladať s tovarom prešlo na nadobúdateľa, pričom toto bolo z mojej strany preukázané výsluchom viacerých osôb tak, ako to vyplýva z vykonaného dokazovania.

26. Tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu nadobúdateľom a v dôsledku prepravy fyzicky opustil územie Slovenskej republiky, pričom toto bola z mojej strany preukázaná výsluchom viacerých osôb tak, ako to vyplýva z vykonaného dokazovania.

27. V rámci daňového konania bol vypočutý konateľ spoločnosti KAR-BAND - pán K. D., ktorý potvrdil, že bol spoločníkom a konateľom spoločnosti KAR-BAND v čase realizovania obchodu.

28. Konateľ spoločnosti KAR-BAND, v spojení s výpoveďou sťažovateľa mali dokázať, že prepravu tovaru si zabezpečovala obchodná spoločnosť KAR-BAND a dokonca bolo ozrejmene aj to, kto mal šoférovať motorové vozidlo, ktorým bola vykonaná doprava.

29. V rámci daňového konania bol vypočutý aj H. L., ktorý je vlastníkom motorového vozidla, ktorým bola vykonaná doprava, ktorý potvrdil, kedy bolo maďarskej obchodnej spoločnosti KAR-BAND zapožičiavané motorové vozidlo s uvedením nasledovných dní: 03.12.2013, 13.12.2013, 19.12.2013 a 31.12.2013.

30. Z vykonaného dokazovania podľa sťažovateľa niet sporu o tom, že samotný tovar existoval a bol dodaný kupujúcemu (odberateľovi, ktorým bola spoločnosť KAR-BAND).

31. S prihliadnutím na uvedené je sťažovateľ toho názoru, že z jeho strany boli splnené všetky podmienky vyžadované v zmysle ust. § 43 ods. 5 zákona o DPH na to, aby bolo možné konštatovať oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu, nakoľko hodnoverne preukázal, že existujúci tovar predal a odovzdal maďarskej obchodnej spoločnosti KAR-BAND, čím došlo aj k prevodu vlastníckeho práva a následne bolo preukázané aj to, že tovar opustil územie Slovenskej republiky a bol dodaný (reálne dopravený) do Maďarska.

32. Má za to, že žalovaný a taktiež ani krajský súd sa v podstate žiadnym relevantným spôsobom nevysporiadal s našimi dôkazmi a skutočnosťami, ktoré podporujú naše tvrdenie o dodaní tovaru do Maďarska a stále vychádza len zo svojich pochybností, pričom v tomto kontexte krajský súd laxným spôsobom v bode 31 rozhodnutia krajského súdu poukázal na rozhodnutia vedených napríklad vo veci pod sp.zn. III.ÚS 20/04, III.ÚS 95/06, III.ÚS 206/06. Netreba totiž zabúdať, že pokiaľ ide o dôkazné bremeno v daňovom konaní, tak toto je primerane rozložené medzi daňovníka - v tomto prípade daňový subjekt Peter Válašek a správcu dane a pokiaľ daňovník predloží zrejme priame dôkazy o ním deklarovanych skutočnostiach, nemôže si správca dane dovoliť tieto, v rámci svojho rozhodovania, odignorovať len na základe nejakých nepriamych dôkazov a účelovo podsunutých tvrdení.

33. Z tohto vyplýva, že dôkazné bremeno nemôže zaťažovať výlučne len ako daňový subjekt a ak správca dane chce tvrdiť, že doklady predložené mnou sú nedôveryhodné, resp. že plnenie nebolo dodané tak ako je vykladované, musí túto skutočnosť náležite aj preukázať, pričom nemôže tak činiť len s odvolaním sa na skutočnosti zistené z toho, že si odberateľ nespĺnil daňové povinnosti.

34. Je potrebné vychádzať zo zásady in dubio mitius, a to v tom smere, že v záujme úplného zistenia stavu veci správca dane je povinný vykonať všetky dôkazy, a to aj tie, ktoré daňový subjekt nenavrhol. Smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej ako aj „smernica“) uvádza, že ak finančné orgány v daňovom konaní zistia objektívne skutočnosti, ktoré nasvedčujú zneužitiu práva (umelý charakter transakcií, personálne prepojenie platiteľov dane, nepodávanie daňových priznaní, neplatenie vlastnej daňovej povinnosti a ďalšie objektívne skutočnosti), sú oprávnené tieto skutočnosti uviesť vo svojich rozhodnutiach, ako dôkazy nasvedčujúce zneužitie práva, ktoré vedú k záveru, že zneužitie práva bolo hlavným cieľom transakcie. Správca dane na prijatie vyššie uvedeného záveru o zneužití práva je povinný zistiť objektívne skutočnosti. Judikatúra Súdneho dvora Európskych spoločenstiev poukazuje na to, že právo na odpočet upravené v čl. 17 a nasl. 6 smernice je právnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Zo znenia rozhodnutí súdneho dvora, vo vzťahu k DPH sa zdôrazňuje, že odpočítanie dane zaplatenie na vstupe v prípade ďalších transakcií, ktoré nemal ako ovplyvniť, jeho právo na odpočet nie je dotknuté.

35. Žalovaný sa k podanej kasačnej sťažnosti nevyjadril.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

36. Najvyšší súd SR ako kasačný súd (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/ ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 3 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému kasačná sťažnosť je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP) vo veci v zmysle § 445 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že kasačná sťažnosť

nie je dôvodná, a preto ju podľa § 461 SSP zamietol.

37. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Nitre sp.zn. 11S/70/2018 zo dňa 13.03.2019, ktorým tento podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. SSP zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100286115/2018 zo dňa 05.02.2018, ktorým Finančné riaditeľstvo SR podľa ust. § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu v Nitre č. 102230563/2017 zo dňa 23.10.2017, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona o správe daní tento určil na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2013 rozdiel v sume 8 533,33 EUR tak, že nadmerný odpočet uplatnený v daňovom priznaní v sume 5 545,85 EUR neuznal a daň zvýšil na sumu 2 987,48 EUR daňovému subjektu Peter Valašek, Hlavná ul., Čata.

38. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane vykonal u daňového subjektu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie november 2013. Správca dane požadoval vyjadrenie sa k objednávke, kto objednal prepravu tovaru, kto znášal náklady na prepravu a zároveň predloženie prepravných dokladov v súvislosti s predajom tovaru (bielizne) uvedenej vo faktúre č. 2013011 zo dňa 04.12.2013, vznik daňovej povinnosti 30.11.2013, v celkovej sume 51 200,- EUR pre odberateľa KAR-BAND-EXPORT Kft., Móricz Zsigmond rakpart 6-8, 9022 Győr, Maďarsko, IČ DPH HU24690124.

39. Pri preverovaní dokladov správca dane zistil, že bolo predložené aj potvrdenie o prijatí tovaru odberateľom, na ktorom bolo uvedené EČV a deň zapožičania motorového vozidla. Správca dane pri preverovaní uvedeného motorového vozidla zistil jeho majiteľa, ktorým bol H. L., ktorého následne predvolal na vypočutie ako svedka.

40. Následne správca dane preveroval skutočnosti zaslaním žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií (MVI) zo dňa 16.06.2016 do Maďarska, a to za účelom preverenia intrakomunitárneho dodania tovaru maďarskej spoločnosti KAR-BAND-EXPORT Kft. Na základe toho správca vydal rozhodnutie č. 103358870/2016 zo dňa 16.06.2016, v ktorom uviedol, že z dôvodu potreby získania informácií na základe žiadosti o MVI, prerušuje daňovú kontrolu odo dňa 17.06.2016 do obdržania podkladov, na základe ktorých je možné určiť daňovú povinnosť.

41. Dňa 28.10.2016 bola doručená správcovi dane odpoveď, v ktorej maďarský správca dane uviedol, že IČ DPH spoločnosti bolo zrušené dňom 08.04.2015, spoločnosť je v nútenej likvidácii od 10.09.2016, predložila daňové priznanie, v ktorom nepriznala žiadnu IC transakciu, predložila aj súhrnný výkaz, v ktorom nepriznala IC nadobudnutie od daňového subjektu. Posledné predložené daňové priznanie DPH bolo za september 2014. Ďalej bolo zistené, že uvedená spoločnosť nemala registrovanú žiadnu pobočku, sídlo ani zamestnancov. Bola u nej vykonaná daňová kontrola, pričom spoločnosť bola nekontaktná, nepredložila žiadne doklady a nebol zistený ani žiaden pohyb peňazí na bankovom účte.

42. Na základe vyššie uvedeného správca dane konštatoval, že obchodné transakcie medzi uvedenou spoločnosťou a daňovým subjektom neboli preukázané.

43. Správca dane písomným oznámením zo dňa 02.11.2016 oznámil daňovému subjektu, že pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená a pokračoval vo výkone daňovej kontroly.

44. Následne predvolal na ústne pojednávanie daňový subjekt, v ktorom ho oboznámil s priebehom a závermi daňovej kontroly.

45. Ďalej správca dane vykonal dokazovanie u spoločnosti JUDITTA s.r.o., ktorú požiadal o zapožičanie dokladov. Zásielka sa správcovi dane vrátila s poznámkou „adresát neznámy“. Následne bol predvolávaný konateľ tejto spoločnosti, ktorý bol nekontaktný a na ústne pojednávanie sa nedostavil.

46. Ďalej správca dane vo veci predvolal konateľa spoločnosti KAR-BAND-EXPORT Kft., ako svedka, ktorá sa na pojednávanie dostavil, bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 24.05.2017.

47. Následne správca dane v rámci dokazovania nahliadal do spisu spoločnosti LP Safety s.r.o., o čom spísal úradný záznam zo dňa 07.09.2017.

48. Ďalej vykonával šetrenie u daňových subjektov - spoločnosti NAU s.r.o., JUDITTA s.r.o.

49. Správca dane zistil, že daňový subjekt nakúpil tovar od spoločnosti LP Safety s.r.o., ktorá nakúpila tovar od spoločnosti JUDITTA s.r.o. a ktorá nakúpila tovar od platiteľa E. G. (občan arabskej republiky). Spoločnosť JUDITTA s.r.o. nakúpila tovar, tovar predala spoločnosti LP Safety s.r.o., ktorá v tejto súvislosti vydala 5 faktúr vo výške 134 619,36 EUR. LP Safety s.r.o. predala časť tovaru daňovému subjektu a časť tovaru NAU s.r.o., kde bola konateľkou matka Petra Válašeka (sťažovateľa), ale celú činnosť spoločnosti vykonával sťažovateľ. Prepravu mala zabezpečovať spoločnosť Autotransport Matušík s.r.o., Tyršova 1100, Slavkov u Brna, ktorá vyhotovila faktúru za prepravu tovaru pre spoločnosť JUDITTA s.r.o., pri ktorej bol priložený medzinárodný nákladný list č. CZ0007786 a taktiež záznam o riadení vozidla zo dňa 23.07.2013. F.F. W. R. Z. H. T. U. R. Ú. E. U. B. G.. V mene spoločnosti JUDITTA s.r.o. zaplatil protihodnotu za tovar dňa 22.07.2013.

50. Správca dane mal pochybnosti o uskutočnení dodania z dôvodu personálneho prepojenia z dôvodu nepredloženia dokladov o preprave zo Slovenska do Maďarska a z dôvodu, že platiteľ JUDITTA s.r.o. nepredložil daňové priznanie DPH za 4. štvrtrok 2013 v zmysle zákona.

51. Na základe týchto skutočností správca dane mal za to, že išlo o reťazec E. U. B. G. (ČR) - JUDITTA s.r.o. - LP Safety s.r.o. - Peter Válašek, resp. NAU s.r.o. (personálne prepojenie - spoločník a konateľ H. H., ktorá splnomocnila svojho syna v konaní pred správcom dane) - KAR-BAND-EXPORT Kft.

52. Na základe týchto skutočností správca dane porovnával výpoveď jednotlivých svedkov, zistil rozdiely vo výpovediach svedkov, ako aj konateľov a rozhodnutím zo dňa 23.10.2017 č. 102230563/2017 určil daňovému subjektu rozdiel na dani z pridanej hodnoty.

53. Sťažovateľ sa proti tomuto rozhodnutiu odvolal. O odvolaní bolo rozhodnuté preskúmaným rozhodnutím žalovaného tak, že toto Finančné riaditeľstvo SR potvrdilo.

54. Z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného vyplýva, že odvolací orgán sa v celom rozsahu stotožnil s právnymi závermi správcu dane. Zdôraznil, že základný princíp fungovania dane z pridanej hodnoty pri dodaní tovaru z jedného členského štátu do iného členského štátu, ak sú na obchode zúčastnení podnikatelia, z ktorých dodávateľ je identifikovaný pre daň z pridanej hodnoty v štáte dodania tovaru a odoberateľ je identifikovaný pre DPH v štáte nadobudnutia tovaru, určuje § 41 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z., podľa ktorého dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo bol prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte, je oslobodené od dane. Z citovaného ustanovenia vyplýva, že pri cezhraničných dodaniach tovarov platí princíp krajiny určenia, čo znamená, že tovar má byť zdanený v krajine nadobudnutia, a preto dodávateľ, ktorý dodáva tovar do iného ČŠ uplatní oslobodenie od dane. Avšak za intrakomunitárnu dodávku tovaru možno označiť len takú, ktorá je spojená s prepravou, tzn., že tovar bol fyzicky prepravený z tuzemska do iného členského štátu.

55. Žalovaný zdôraznil, že daňový subjekt nespĺnil podmienky na oslobodenie od DPH, uvedené v zdaňovacom období november 2013 pri tovare, ktorý mal podľa predložených dokladov dodať osobe identifikovanej pre daň v Maďarsku a že dodanie uvedeného tovaru do iného členského štátu nebolo preukázané právne relevantnými dokladmi.

#### IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

56. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu je

posudzovať či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi predpismi.

57. 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.

58. 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.

59. 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.

60. Podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

61. Podľa § 43 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. oslobodené od dane je dodanie nového dopravného prostriedku, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu kupujúcemu predávajúcim alebo kupujúcim alebo na ich účet.

62. Podľa § 43 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je predmetom spotrebnej dane, odoslaného alebo prepraveného z tuzemska do iného členského štátu kupujúcemu predávajúcim alebo kupujúcim alebo na ich účet, ak kupujúci je zdaniteľnou osobou podľa práva iného členského štátu, ktorá nie je identifikovaná pre daň, alebo právnickou osobou, ktorá nie je zdaniteľnou osobou podľa práva iného členského štátu a nie je identifikovaná pre daň, a ak povinnosť platiť spotrebnú daň vzniká kupujúcemu v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru.

63. Podľa § 43 ods. 4 zákona č. 222/2004 Z.z. oslobodené od dane je premiestnenie tovaru zdaniteľnej osoby z tuzemska do iného členského štátu na účely jej podnikania (8 ods. 4), ak by dodanie tohto tovaru pre inú osobu bolo oslobodené od dane podľa odseku 1.

64. Podľa § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4

- a) kópiou faktúry,
- b) dokladom o odoslaní tovaru, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ poštovým podnikom, alebo kópiou dokladu o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené odberateľom alebo osobou ním poverenou prevzatie tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ osobou inou ako poštovým podnikom; ak platiteľ takú kópiu dokladu o preprave tovaru nemá, prevzatie tovaru v inom členskom štáte je povinný preukázať iným dokladom,
- c) potvrdením o prijatí tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ alebo odberateľ; toto potvrdenie musí obsahovať

- 1) meno a priezvisko odberateľa alebo názov odberateľa a adresu jeho sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo adresu miesta, kde sa obvykle zdržiava,
  - 2) množstvo a druh tovaru,
  - 3) adresu miesta a dátum prevzatia tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, alebo adresu miesta a dátum skončenia prepravy, ak prepravu tovaru vykoná odberateľ,
  - 4) meno a priezvisko vodiča pozemného motorového vozidla uvedené paličkovým písmom a jeho podpis,
  - 5) evidenčné číslo pozemného motorového vozidla, ktorým sa uskutočnila preprava tovaru, a
- d) inými dokladmi, najmä zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar, dokladom o platbe za prepravu tovaru.

65. Podľa § 43 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z.z. oslobodené od dane je dodanie tovaru a dodanie služby

- a) pre diplomatické misie a konzulárne úrady iných štátov ako Slovenskej republiky zriadené na území iného členského štátu a ich pracovníkov, ktorí nie sú občanmi Slovenskej republiky a nemajú trvalý pobyt v Slovenskej republike,
- b) Európskej únii, Európskemu spoločenstvu pre atómovú energiu a orgánom nimi zriadenými, Európskej centrálnej banke a Európskej investičnej banke v rozsahu a za podmienok ustanovených medzinárodnou zmluvou,
- c) medzinárodným organizáciám iným ako sú uvedené v písmene b/, zriadeným na území iného členského štátu a ich pracovníkom, ktorí nie sú občanmi Slovenskej republiky a nemajú trvalý pobyt v Slovenskej republike, v rozsahu a za podmienok podľa medzinárodných zmlúv,
- d) do iného členského štátu pre ozbrojené sily členského štátu, ktorý je stranou Severoatlantickej zmluvy, určené na použitie týmito ozbrojenými silami alebo civilnými zamestnancami, ktorí ich sprievádzajú, a na zásobenie ich stravovacích zariadení, ak tieto ozbrojené sily nie sú ozbrojenými silami štátu určenia dodávok a ak sa podieľajú na spoločnom obrannom úsilí.

66. Podľa § 43 ods. 7 zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ je povinný preukázať oslobodenie od dane podľa odseku 6 potvrdením na úradnom tlačíve na oslobodenie od dane, ktoré je vyhotovené príslušným štátnym orgánom iného členského štátu a ktoré odberateľ odovzdal platiteľovi.

67. Podľa § 43 ods. 8 zákona č. 222/2004 Z.z., ak prepravu tovaru z tuzemska do iného členského štátu vykoná odberateľ alebo ju zabezpečí odberateľ inou osobou, platiteľ je povinný mať doklady podľa odseku 5 písm. b/ alebo c/ do konca šiesteho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po skončení kalendárneho mesiaca, v ktorom sa uskutočnilo dodanie tovaru. Ak platiteľ nemá doklady podľa odseku 5 písm. b/ alebo c/ v lehote podľa prvej vety, uvedie dodanie tovaru bez oslobodenia od dane do daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplynula táto lehota.

68. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

69. Podľa § 3 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

70. 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.

71. Podľa § 3 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. správa daní je neverejná okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje. Z úkonov pri správe daní sa nesmú zverejňovať obrazové, zvukové alebo obrazovo-zvukové záznamy.

72. Podľa § 3 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nespĺnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

73. Podľa § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

74. Podľa § 3 ods. 7 zákona č. 563/2009 Z.z. daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti.

75. Podľa § 3 ods. 8 zákona č. 563/2009 Z.z. právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d/ pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane.

76. Podľa § 3 ods. 9 zákona č. 563/2009 Z.z. správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely.

77. 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.

78. Podľa § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

79. Podľa § 24 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

80. Podľa § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

81. Podľa § 24 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. na doklad znejúci na neexistujúcu osobu v čase vydania dokladu sa v daňovej kontrole a v daňovom konaní neprihliada.

82. Účelom daňového konania je zistenie či si daňové subjekty splnili, v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi, svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností, rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

83. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, teda vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca

dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

84. V tejto súvislosti poukazuje kasačný súd na rozhodovaciu činnosť tunajšieho súdu, napr. rozsudok sp.zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 10.02.2015, z ktorého vyplýva, že aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení.

85. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokým sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní.

86. V tomto prípade je potrebné poukázať aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010, v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III.ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva „...dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi, primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím 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...“

87. Podobný právny názor vyplýva aj z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017, podľa ktorého „...Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu...“

88. Podľa názoru kasačného súdu je nutné si uvedomiť postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustáľuje zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku 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. Touto skutočnosťou je aj reálnosť dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru

bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

89. Kasačný súd ďalej uvádza, že odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon č. 222/2004 Z.z. vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8Sžf/26/2014).

90. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že tento dodávateľ mu naozaj tovar, resp. službu, dodal. Je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť.

91. Správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na predložených faktúrach. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaneho plnenia ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na sťažovateľovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednávacom prípade nestalo.

92. Judikatúra kasačného súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne, pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila vo vyššie uvedených intenciách, teda že nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takehoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd po preskúmaní napadnutého rozsudku uvádza, že Krajský súd v Žiline použil na vec správnu judikatúru. Ďalej kasačný súd príkladom poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp.zn. 3Sžfk/40/2017, sp.zn. 4Sžfk/38/2017, sp.zn. 1Sžfk/1/2017, sp.zn. 6Sžfk/43/2017, sp.zn. 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. II.ÚS 705/2017.

93. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnutí súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popisali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný krajský súd uviedol vo svojom rozhodnutí, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľa.

94. Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t.j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

95. Kasačný súd poukazuje aj na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. I.ÚS 241/07-44, podľa ktorého, 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.

96. Kasačný súd poukazuje na to, že v prejednávanej veci je nesporné, že žalobca (sťažovateľ) v daňovom konaní prezentoval obchodné transakcie do iného členského štátu, t.j. že malo ísť o intrakomunitárne dodávky, avšak zároveň zdôrazňuje, že tieto musia byť spojené s prepravou, ktorá musí byť zrealizovaná a právo nakladať s tovarom ako vlastník musí prejsť na nadobúdateľa za splnenia podmienky, že ide o skutočnú firmu, nie o fiktívnu spoločnosť. Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, z ust. § 43 zákona o DPH vyplýva, že ak sa jedná o odoslanie tovaru pri oslobodení od DPH, je nevyhnutné v daňovom konaní skúmať naplnenie dvoch podmienok, a to prechod práva nakladať s tovarom ako vlastník na nadobúdateľa a zároveň fyzický pohyb tovaru. V ust. § 43 ods. 5 zákona o DPH zákonodarca kogentne stanovil zoznam dokladov, ktorými je daňový subjekt povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu. Je potrebné preukázať, že tovar skutočne fyzicky opustil územie Slovenskej republiky a bol dodaný skutočnému nadobúdateľovi, na ktorého prešlo právo nakladať s tovarom ako vlastník, keďže pri vnútrospoločenských (intrakomunitárnych) obchodoch, prevod tovarov cez hranice jednotlivých štátov nie je sledovaný, nie je možné vylúčiť riziko daňových podvodov, preto nie je v rozpore so zákonom o správe daní, zákonom o DPH ani správou Európskeho spoločenstva požadovať, aby sa daňový subjekt, ktorý vystupuje ako dodávateľ uistil o dôveryhodnosti svojho partnera v tom zmysle, že zdaniteľné obchody, ktoré uskutoční, nebudú súčasťou daňových podvodov a budú riadne zdanené.

97. Najvyšší súd Slovenskej republiky dáva do pozornosti rozhodnutie ESD č. C-409/04 04 (Teleos), v ktorom je riešená práve otázka opustenia územia tovarom a v ktorom bol vyslovený právny názor, že musia byť splnené podmienky preukázania, že tovar opustil územie dodávateľa a bol zdanený titulom nadobudnutia v inom členskom štáte, t.j. u odberateľa. Ďalej v tejto súvislosti dáva najvyšší súd do pozornosti aj rozhodnutie ESD C-146/05 (Albert Collé).

98. Listinné dôkazy, ktoré predložil daňový subjekt v daňovom konaní by boli spôsobilé privodiť daňovému subjektu uplatnenie nároku na oslobodenie dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH len za podmienky, že by bolo v daňovom konaní preukázané, že tovar skutočne opustil územie SR a dodaný tovar bol zdanený odberateľom ako daňovým subjektom v inom členskom štáte, v rámci Európskeho spoločenstva, čo preukázané nebolo. Sťažovateľ preto podľa názoru kasačného súdu neunesol dôkazné bremeno podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov, nakoľko oslobodenie od DPH pri vývoze sa nevzťahuje na tovar ako taký, t.j. na predmet kúpnej zmluvy, ale na dodanie tovaru, teda na daňovú transakciu medzi týmito subjektami aj s preukázaním dodania daňového plnenia nadobúdateľovi v inom členskom štáte.

99. Kasačný súd preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, a to najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

100. Kasačný súd vzhľadom na dôvody kasačnej sťažnosti uplatnenej sťažovateľom uvádza, že napadnutý rozsudok spĺňa zákonné podmienky na formálne i obsahové náležitosti rozsudku vyžadované ust. § 139 SSP. Rozsudok krajského súdu vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktorého právna subsumácia pod právo Únie a judikatúru Súdneho dvora EÚ bola správnym súdom náležite

odôvodnená.

101. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení dôvodov kasačnej sťažnosti a stanoviska žalovaného, ako aj so zohľadnením záverov obsiahnutých v citovanej judikatúre Súdneho dvora EÚ kasačný súd rozhodol s poukazom na ust. § 461 SSP tak, že kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

102. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 SSP, na základe princípu úspešnosti sťažovateľa tak, že neúspešnému sťažovateľovi náhradu trov konania nepriznal.

103. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu SR v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.05.2011).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.