

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžf/68/2016
Identifikačné číslo spisu: 2014200686
Dátum vydania rozhodnutia: 08.11.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:2014200686.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej a sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Milana Moravu v právnej veci žalobcu: BeaTrans, s.r.o., so sídlom Bratislavská 19, Galanta, IČO: 44 623 313, zastúpeného advokátom JUDr. Ing. Arpádom Barczim, so sídlom T. Vansovej 225/3, Galanta, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100307/1/310813/2014/13997 zo dňa 9. júla 2014, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/166/2014-255 zo dňa 31. marca 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/166/2014-255 zo dňa 31. marca 2016 p o t v r d z u j e .

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal, aby súd zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100307/1/310813/2014/13997 zo dňa 9. júla 2014 a rozhodnutie Daňového úradu Trnava, pobočka Galanta č. 9211401/5/5259981/2013/ zo dňa 25.11.2013 a vec vrátil prvostupňovému finančnému orgánu na ďalšie konanie. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 55.288,10 € na dani z pridanej hodnoty v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z.“) za zdaňovacie obdobie mesiaca január 2010. Žalovaný zmenil rozhodnutie prvostupňového orgánu tak, rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2010 zmenil na sumu 51.435,36 €. V tejto súvislosti žalovaný uviedol, že znížil vyrubенý rozdiel DPH o sumu 3.852,74 € zodpovedajúcemu rozdielu medzi DPH (27.288,20 €) vyčíslenou správcom dane k spornej odberateľskej faktúre z protihodnoty, ktorú mal daňový subjekt prijať za spornú odberateľskú faktúru nezniženú o DPH a DPH (23.435,46 €) vyčíslenou k tejto faktúre (faktúra č. 2010/004 zo dňa 31.01.2010) z protihodnoty, ktorú mal daňový subjekt prijať

za túto faktúru zníženú o DPH.

1.2 Krajský súd uviedol, že žalobca ako daňový subjekt jednoznačne nepreukázal, že tvrdené skutočnosti existujú na materiálnom základe tak ako ich deklaroval na predložených faktúrach, dokladoch o preprave CMR, a to aj subjektom uvedeným na týchto faktúrach. Nesplnenie čo len jednej z hmotnoprávných zákonných podmienok má za následok nesplnenie nároku na odpočítanie dane. Pokiaľ ide o podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z., tak tieto sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužívateľnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si teda platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. V súvislosti s realizáciou obchodných vzťahov so spoločnosťou HM Top služby s.r.o. je potrebné konštatovať, že konateľ odberateľa bol v čase preverovania nielen nekontaktný, ale ani nepredložil žiadne relevantné dôkazy, ktoré by v kontexte s inými dôkazmi potvrdili uskutočnenie zdaniteľného obchodu. Krajský súd uviedol, že samotná okolnosť, že odberateľ tovaru (HM Top služby s.r.o.) so správcom dane nekomunikoval, nebola dôvodom neuznania oslobodenia DPH pri deklarovanom dodaní tovaru. Pokiaľ ide o výpoveď, resp. tvrdenia v správnom konaní vypočutého svedka T., tak táto výpoveď mala iba všeobecný charakter, tento si na podstatné okolnosti zdaniteľných obchodov nespomínal a ani nepredložil žiadne dôkazy, ktorými by sa mu podarilo vyvrátiť pochybnosti, či sporný obchod nimi deklarovaný skutočne bol prepravený do iného členského štátu. Pokiaľ ide o návrh žalobcu na vypočutie svedka - vodiča T. R., tak ohľadne tejto osoby daňový subjekt neuviedol žiadne identifikačné údaje. Okrem toho vtedajší konateľ spoločnosti BR Trade Slovakia, s.r.o., ak aj žalobca na ústnom pojednávaní dňa 28.02.2013 nevedeli uviesť meno vodiča, ktorý mal prepravu tovaru vykonať. Námietku daňového subjektu, že správca dane neprejednal so žalobcom aké dôkazy od neho požaduje a nevyzval ho na ich predloženie, krajský súd nepovažoval za dôvodnú, pretože bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy potvrdzujúce jeho tvrdenia. Znamená to, že daňovým subjektom neboli splnené podmienky pre oslobodenie dodania tovaru podľa § 43 ods. 1 a 5 zákona č. 222/2004 Z. z. V takýchto prípadoch totiž nepostačuje, pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, iba predloženie účtovných dokladov a zmlúv, pretože uskutočnenie zdaniteľného plnenia je potrebné preukázať nielen po formálnej ale aj po obsahovej stránke. K tejto námietke krajský súd uviedol, že v zmysle § 24 daňového poriadku je dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, pričom v dňovom konaní je jeho povinnosťou preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy posudzuje. Správca dane, ktorý získa oprávnené pochybnosti o tom, či bola predmetná služba dodaná, nie je povinný dokazovať jej nedodanie, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou uvedenou v predkladaných faktúrach, pokiaľ si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry. Ak daňovník neunesie v tomto zmysle dôkazné bremeno, nemôže byť úspešný v uplatnení nároku na odpočet DPH. Napriek tomu správca dane na základe dožiadania príslušných daňových úradov sa snažil zabezpečiť účasť svedkov aj cestou predvolaní, opakovaných predvolaní ako aj predvedenia, avšak neúspešne. Pokiaľ správca dane nevykonal výsluch svedka - vodiča T. R., neurobil tak preto, lebo žalobca neuviedol žiadne identifikačné údaje k tejto osobe a tiež ani vtedajší konateľ spoločnosti BR Trade Slovakia s.r.o. nevedel uviesť meno vodiča, ktorý mal prepravu tovaru vykonávať. Z ust. § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. vyplýva, že splnenie podmienok pre oslobodenie od dane je povinný preukázať platiteľ, ktorý si oslobodenie od dane uplatňuje. V danom prípade žalobca svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukázal, keď nepreukázal rozhodujúcu podmienku pre oslobodenie od dane a to, že tovar bol prepravený z tuzemska do iného členského štátu a že nadobúdateľom deklarovaného dodania sporného tovaru je spoločnosť HM Top služby, s.r.o., ktorá je deklarovaná na sporných odberateľských faktúrach ako odberateľ. V tejto súvislosti krajský súd uviedol, že technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne poskytnuté bolo. Znamená to, že uskutočnenie zdaniteľného plnenia je potrebné preukázať nielen po formálnej, ale aj po obsahovej stránke. Listiny predložené žalobcom (sporné odberateľské faktúry, dodacie listy, medzinárodné nákladné listy či príjmové pokladničné doklady) by bolo spôsobilé privodiť žalobcovi uplatniť oslobodenie od DPH podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. len za podmienky, že by bolo v daňovom konaní preukázané, že

sporný tovar opustil územie SR a dodaný tovar bol zdanený odberateľom v inom členskom štáte (Česká republika), čo preukázané nebolo. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov, podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. V danom prípade dokazovanie prebehlo zo strany správnych orgánov zákonným spôsobom, jednoznačne smerovalo k zisťovaniu okolností jednotlivých transakcií, ktoré mali byť predmetom zdanenia. Ak žalobca v tomto smere poukázal na rozsudky Súdneho dvora vo veci C-354/03 (OptigenLtd), C-355/03 (FulcrumElektronicsLtd) a C-484/03 (BondHouseSystemsLtd), tak tieto nemožno aplikovať na daný prípad, pretože v predmetnej veci je podvodom poznačené priamo plnenie, ktoré mal uskutočniť žalobca, t.j. nie plnenie, ktoré tomuto plneniu predchádzalo alebo nasledovalo v reťazi dodávok, a teda nie ako to vyplýva z vyššie uvedených rozsudkov. Taktiež nemožno na daný prípad aplikovať rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 5Afs 131/2004 z 25.03.2005, pretože uvedený rozsudok rieši situáciu, kedy mal žalobca dokazovať v rámci daňového konania aj osoby, ktoré dodali príslušný tovar jeho dodávateľovi, pričom žalobca tieto skutočnosti nepreukázal.

1.3 Krajský súd má za to, že zákon č. 222/2004 Z. z. stanovuje striktné podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie DPH. Pre odpočet DPH je podmienkou, aby uskutočnenie zdaniteľného plnenia, ktoré je deklarované účtovným dokladom, faktúrou so všetkými zákonnými náležitosťami bolo zároveň reálne materiálne preukázané. V prejednávanom prípade, keďže žalobca si uplatnil oslobodenie od platenia dane podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. bolo predpokladom takéhoto postupu aj preukázanie, že nadobudnutý tovar bol v Českej republike aj zdanený, čo sa však nepreukázalo (oznámenie Českej finančnej správy ako aj rozsudok Súdneho dvora EÚ C-409/04 vo veci (Teleos). Pokiaľ ide o rozloženie dôkazného bremena, tak v daňovom konaní platí zásada, že daňový subjekt preukazuje skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosť, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly. Znamená to, že daňový subjekt musí preukázať, že faktúry na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane sa presne zhodujú so skutočne realizovanými plneniami. V súvislosti s ďalšími rozsudkami Súdneho dvora EÚ, na ktoré žalobca poukázal krajský súd uviedol, že pokiaľ sa žalobca v daňovom konaní alebo v súdnom prieskumnom konaní odvoláva na niektoré rozsudky, bolo jeho dôkazným bremenom preukázať, že skutkový stav jeho daňovej transakcie má prvky niektorého z rozsudkov Súdneho dvora EÚ a nielen uvádzať niektoré právne závery v týchto rozsudkoch uvedené.

1.4 Krajský súd ďalej uviedol, že v predmetnej veci si správca dane zaobstaral všetky dostupné dôkazné prostriedky, vykonal rozsiahle dokazovanie, pokiaľ navrhnuté dôkazy nevykonal, tak v rozhodnutí odôvodnil z akého dôvodu ich nerealizoval, zistil čo najúplnejšie skutkový stav a dostatočným spôsobom sa vysporiadal aj s právnou argumentáciou žalobcu ako aj s jeho námietkami. Žalobcom uvedené žalobné dôvody neboli spôsobilé spochybniť zákonnosť postupu žalovaného, resp. správnosť záverov, na základe ktorých boli založené vydané rozhodnutia správnych orgánov. Pokiaľ ide o spisový materiál predložený žalobcom, z administratívneho spisu správcu dane vyhotoveného pri kontrole DPH za zdaňovacie obdobie február 2010, tak tento je skutkovo odlišný od prejednávaného prípadu a preto v danom prípade nemožno aplikovať ust. § 3 ods. 9 daňového poriadku. Navyše žalobca porovnáva kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie február 2010 s kontrolou DPH za zdaňovacie obdobie január 2010, avšak nemožno porovnávať dve rozdielne zdaňovacie obdobia, v ktorých sa posudzujú iné listinné doklady. Je možné preto konštatovať, že žalobca neuniesol tak v daňovom a ani v súdnom konaní dôkazné bremeno a neuviedol žiadne také skutočnosti, s ktorými by sa daňové orgány relevantným spôsobom nevysporiadali. Pri preskúvaní zákonnosti a postupu správneho orgánu súd prihliadne pritom len na tie vady pred správnym orgánom, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.), takými vadami sú spravidla procesné pochybenia, ktoré významným spôsobom ovplyvnili zákonnosť napadnutého správneho rozhodnutia. Pokiaľ teda žalobca v priebehu tohto preskúvacieho konania na pojednávaní uvádzal ďalšie žalobné dôvody, tak na tieto žalobné dôvody súd v tomto štádiu konania už nemohol prihliadať, nakoľko boli vznesené až na ústnom pojednávaní dňa 31.03.2016 po zákonom stanovenej lehote. Súd totiž nevyhľadáva za účastníka konkrétne dôvody nezákonnosti rozhodnutia správneho orgánu, ktoré podľa § 249 ods. 2 O.s.p. majú

tvoriť obsah žaloby a určovať rozsah preskúmania zákonnosti rozhodnutia súdom, ktorým je súd podľa § 250h O.s.p. viazaný (R 58/2001). Tiež neprihliada na tie dôvody, ktoré neboli vznesené v dvojmesačnej lehote od doručenia napadnutého rozhodnutia správneho orgánu žalobcovi. Pokiaľ sa jedná o zmenu prvostupňového správneho orgánu žalovaným v časti zmeny výšky vyrubenej rozdielu dane z pridanej hodnoty, tak k tomuto krajský súd uviedol, že zo strany správcu dane bol matematicky nesprávne vypočítaný rozdiel dane, ktorý mal žalobca uhradiť, pričom správca dane nesprávne vyčíslil základ dane, keď protihodnotu, ktorú mal žalobca prijať neznižil o daň z pridanej hodnoty, a preto postupom podľa § 3 ods. 1 v spojení s ust. § 74 ods. 4 daňového poriadku rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu zmenil.

1.5 O trovách konania krajský súd rozhodol postupom podľa § 250k O.s.p. tak, že procesne neúspešnému žalobcovi súd náhradu trov konania nepriznal.

2.

2.1 Proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/166/2014-255 zo dňa 31.03.2016 podal žalobca odvolanie s tým, aby odvolací súd predmetný rozsudok zmenil tak, že žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 1100307/1/310813/2014/13997 zo dňa 09.07.2014 ako i rozhodnutie správcu dane Daňového úradu Trnava pobočka Galanta č. 9211401/5/5259981/2013 zo dňa 25.11.2013 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

2.2 Uviedol, že samotný žalovaný tak vo svojom písomnom vyjadrení k žalobe zo dňa 18.12.2014 na strane č. 3, prvý odsek ako aj v rozhodnutí správcu dane na str. 17 siedmy odsek zhora deklaruje, že existenciu tovaru (Power Led) správca dane nespochybňuje. Žalovaný len spochybňuje dodanie tovaru práve spoločnosti HM Top služby, s.r.o. Uviedol, že predložil správcovi dane dôkaz o reálnosti dodávky okrem faktúry č. 2010/004, CMR č. SK6906572, dodacieho listu č. 2010/004, nad rámec ust. 43 ods. 5 písm. a), d) zákona č. 222/2004 Z. z. aj faktúru za prepravcu (spoločnosť BR Trade Slovakia s.r.o., Galanta, IČO: 44949910) č. 2010024 s presnou uvedenou špecifikáciou prepravy Sládkovičovo - U Mikulova, preprava dňa 31.10.2010 a doklad o úhrade tejto prepravnej faktúry a to výpis z účtu žalobcu obsahujúci úhradu tejto faktúry a prevodný príkaz peňažných prostriedkov z účtu žalobcu. Ďalší dôkaz o reálnej existencii dodávky tovaru považuje svedeckú výpoveď svedka T. do Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9211401/5/756644/2013 zo dňa 26.02.2013, kde svedok na otázku č.8 uviedol, že potvrdzuje, že so spol. Bea Trans s.r.o. boli v obchodnom styku, jednal s pani V. aj s pánom V. Poukazuje na odpoveď na otázku č. 12- všetok tovar bol uskladnený v skladových priestoroch na adrese Košúcka cesta 1731, Sládkovičovo. Spoločnosť BR Trade Slovakia s.r.o. mala tieto skladovacie priestory v prenájme od spoločnosti EKOPROMP s.r.o.

2.3 Ďalej je názoru, že v danom prípade správca dane vychádzal z nesprávneho výkladu ust. § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. o rozložení dôkazného bremena. Dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne, nemožno ho ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých, resp. akýchkoľvek skutočností, teda i tých ohľadne ktorých takáto povinnosť stíha úplne iný subjekt. Nemožno sa preto stotožniť so záverom žalovaného, ako i krajského súdu v tom, že odvolateľ neunesol dôkazné bremeno, pričom takýto záver je vyvodzovaný z toho, že odvolateľ nepreukázal skutočnosť ohľadne samotného plnenia subdodávateľov jeho dodávateľov, teda osôb, s ktorými on sám žiadne zmluvy neuzatváral.

2.4 V daňovom konaní platí síce prejednávacia zásada a nie vyhľadávacia a žalovaný (správca dane) nie je povinný vyhľadávať dôkazy v prospech daňového subjektu. Žalovaný si nesprávne vykladá pojem „prejednávacia zásada“ a z toho vyvodzuje nesprávne svoje postavenie, práva a povinnosti v daňovom konaní. Z uvedeného možno vyvodiť, že žalovaný (správca dane) mal prejednať ale zároveň uviesť svoje pochybnosti ohľadom preukázania skutočností potrebných na správne určenie dane.

2.5 K problematike posudzovania daňovej neutrality a rozloženia dôkaznej povinnosti medzi daňovým subjektom a daňovým orgánom poukázal na rozsudok NS SR 6Sžf/10/2012, kde daňový subjekt nemôže znášať dôkazné bremeno a preukazovať skutočnosť, ktoré svojou účasťou nezabezpečoval.

Najvyšší súd SR aj v Rozsudku sp. zn. 3 Sžf/1/20 11 zo dňa 15. marca 2011 judikoval, že skutočnosti vymedzené v § 49 ods. 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. aj) zákona o DPH tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení nemožno vyvodit' dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. Tieto skutočnosti nemôžu tvoriť dôkazné bremeno daňového subjektu a ani nemôže z týchto skutočností daňový subjekt znášať dôkaznú núdzu.

2.6 Poukazuje na dôkazy, ktoré boli produkované žalobcom, konkrétne sa jedná o listiny doklady o preprave CMR č. SK 56906572, o dodacie listy č.2010/004, o doklady o platbe Príjmové pokladničné doklady, ako úhrady predmetných faktúr. Tieto listiny sa síce vzťahujú na dodávku tovaru na výstupe žalobcovej obchodnej transakcie, ale správca dane zo zákona musí prihliadať na všetko, čo vyšlo v daňovom konaní najavo.

2.7 Poukázal na rozhodnutie NS SR sp. zn. 5 Sžf/49/2010, v ktorom NS judikoval (strana č. 9), že v nie je možné spravodlivo žiadať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali správanie sa iných subjektov a vyžadovať od daňového subjektu skutočnosti, ktoré sa v zásade týkajú iného subjektu. Ak je daná materiálna existencia tovaru, čo žalovaný v tomto konkrétnom prípade uznáva a nespochybňuje, a daňový subjekt disponuje zákonom predpokladanými listinami (napr. faktúrou s uvedenou DPH), nie je možné požadovať od neho ďalšie predkladania dôkazov, pretože v tomto prípade správca dane je v dôkaznej núdzi, a v danom prípade tejto žaloby tiež, nesprávne posúdil rozloženie dôkazného bremena v zmysle § 24 daňového poriadku. Žalobca na preukázanie obchodnej transakcie zákonom požadovaným listín (§ 43 ods. 1 a ods. 5 písm. a) , d) zákon č. 222/2004 Z. z.), predložil žalovanému (správcovi dane) aj ďalšie dôkazy spojené s obsahom CMR v ktorom je uvedené EČV R. vozidla použitého na prepravu a potvrdené svedkom T. do Zápisnice o ústnom pojednávaní (číslo: 9211401/5/756644/2013) zo dňa 26.02.2013, že uvedené vozidlo používal na prepravu, a týmto jednoznačne identifikoval použitie vozidla za účelom prepravy. Týmto chceme poukázať na to, že žalobca nad rámec svojich zákonných povinností (dôkazného bremena) preukazoval a dokazoval svoju obchodnú transakciu ďalšími listinami a svedeckou výpoveďou, ktoré nie je možné vylúčiť a neprihliadať na ne len preto, lebo sú listinného charakteru.

2.8 Žalobca na preukázanie obchodnej transakcie nad rámec zákonom požadovaným listín (§ 43 ods. 1 a ods. 5 písm. a), d) zákona č. 222/2004 Z. z. predložil žalovanému (správcovi dane) aj ďalšie doklady a to dôkazy nad rámec zákonných povinností, vyššie uvedené faktúry prepravcu, doklady o ich úhrade, CMR v ktorom je uvedené EČV R. vozidla použitého na prepravu a potvrdené svedkom T.. P. do Zápisnice o ústnom pojednávaní (číslo: 9211401/5/756644/2013) zo dňa 26.02.2013, že uvedené vozidlo používal na prepravu. Predložil aj faktúru prepravcu (BR Trade Slovakia s.r.o. Galanta) č. 2010024 s presnou špecifikáciou prepravy.

2.9 Žalobca poukazuje, že na každej faktúre, dodacom liste a CMR medzinárodný nákladný list sa nachádza podrobný súpis dodaného tovaru. Nejde o situáciu, že by žalobca disponoval iba faktúrou so všeobecným opisom plnenia, ktoré by bolo nepreskúmateľné. Z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že u žalovaného a správcu dane vznikli pochybnosti výlučne z dôvodu preverovania žalobcových odberateľov, prípadne ich účtovnej a daňovej evidencie, resp. ich neúčasti na daňovom konaní pri dožiadaní, na ktorú skutočnosť žalobca ako daňový subjekt nemá vplyv.

2.10 Poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 5 Afs 131/2004 z 25. marca 2005 podľa ktorého dôkazné bremeno nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých, resp. akýchkoľvek skutočností, teda aj tých, ohľadne ktorých takáto povinnosť stíha úplne iný subjekt. Nemožno sa preto stotožniť so záverom žalovaného v tom, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, pričom takýto záver je vyvodzovaný z toho, že žalobca nepreukázal skutočnosti svedeckou výpoveďou alebo dožiadaním iného daňového orgánu ohľadne prevzatia plnenia jeho odberateľov, konkrétne spoločnosti MH Top Služby, s.r.o., teda osôb, na správanie ktorých on sám žiadny dosah nemá a nemôže si vynútiť od nich dôkazy, svedectvá prípadne účtovnú evidenciu. V tejto súvislosti poukazuje aj na rozsudky NS SR č. k. 7Sž/124/01 a 7Sž/131-137/01 z ktorých vyplýva, že voľba druhu

dôkazného prostriedku závisí od otázky, ktorú treba objasniť. Objasnenie všetkých otázok, okolností, či vyvrátenie pochybností nemožno totiž podsunúť iba pod dôkaznú povinnosť daňového subjektu. Napriek uvedenému žalovaný vyhodnotil dôkaznú situáciu v smere konania žalobcovho odberateľa tak, že pripísal na ťarchu žalobcu nepreukázanie skutočností na oprávnený oslobodenie od DPH a to napriek daňovým orgánom iniciovaným a určeným smerom dokazovania.

2.11 Ďalej poukazuje na aplikáciu eurokonformného výkladu práva, konkrétne na Rozsudok Súdneho dvora v spojených prípadoch C-354/03 (OptigenLtd), C-355/03 (FulcrumElektronicsLtd) a C- 484/03 (BondHouseSystemsLtd) z 12.1.2006, kde Súdny dvor vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená nemožnosťou preukázania dodávky/odberu alebo hoc aj daňovým podvodom, o ktorom platiteľ nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama o sebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami a ani nie je možné požadovať od žalobcu plnenie takých skutočností, ktoré nespádajú do jeho sféry a dosahu.

2.12 Už v odvolaní voči prvostupňovému rozhodnutiu namietal nesprávne rozloženie dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správcu dane s tým, že nemôže byť pripisované na ťarchu daňovému subjektu správanie sa jeho obchodných partnerov na vstupe alebo výstupe jeho obchodných transakcií. Napokon podanie daňového subjektu sa posudzuje podľa jeho obsahu (§ 13 ods. 3 daňového poriadku), pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov (§ 3 ods. 1 daňového poriadku), 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 (§ 3 ods. 6 daňového poriadku) a podľa § 41 ods. 2 O.s.p. každý úkon posudzuje súd podľa jeho obsahu, aj keď je úkon nesprávne označený. Je názoru, že odvolanie voči rozhodnutiu prvostupňového daňového orgánu bolo dostatočne jasné a presne určené. Uvádzanie, resp. poukazovanie na rozhodnutia, judikáty súdov a súdneho dvora je poukazanie na výklad aplikácie práva a nejedná sa o rozširovanie podania/odvolania.

2.13 Nesúhlasí s krajským súdom a žalovaným ani v tom, že vyčerpali zákonné možnosti dokazovania počas daňovej kontroly. Daňový orgán predvolával na výsluch svedka osobu K. P., ako bývalého konateľa spoločnosti BR Trade Slovakia, s.r.o. Keďže sa uvedený svedok na prvé predvolanie nedostavil, tak daňový orgán využil možnosť jeho predvedenia prostredníctvom OO PZ Spišská Nová Ves, kde OO PZ Spišská Nová Ves svedka K. P. nepredviedol z dôvodu, že je v práci v Novom Meste. V danom prípade daňový orgán sa nemal uspokojiť s absolútne nezmyselným dôvodom nepredvedenia uvedeného svedka, ale mal požadovať od OO PZ aby ho predviedol, a neuspokojiť sa s „alibizmom“, že svedka nie je možné predviesť z dôvodu, že je v práci.

3.

3.1 Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu vyjadril a poukazuje na skutočnosť, že žalobca hrubým spôsobom zavádza odvolací súd, keď tvrdí (6 strana odvolania žalobcu), že rozhodnutie žalovaného i krajského súdu vychádza z nesprávne určenej hodnoty rozdielu DPH. Nesprávnosť výpočtu DPH bola spôsobená chybou v písaní a bola napravená vydaním Oznámenia o oprave chýb č. 1100307/1/49367/2015/13997 zo dňa 02.02.2015, ktoré bolo žalobcovi doručené dňa 10.02.2015.

3.2 Žalovaný zdôrazňuje, že predmetom vyrubenej rozdielu DPH bolo zdaňovacie obdobie január 2010 a nie február 2010. Skutočnosť, že žalobca obchodoval so spoločnosťou HM Top služby s.r.o. aj z zdaňovacím obdobím február 2010 a po vykonanej dňovej kontrole nebol vyrubený žiaden rozdiel dane, nemá relevanciu k zdaňovaciemu obdobiu január 2010, avšak je zároveň možné začať opakovanú daňovú kontrolu aj za zdaňovacie obdobie február 2010.

3.3 Pokiaľ ide o sporné dodanie tovaru českej spoločnosti HM Top služby, s.r.o., dňa 20.06.2014 bola spísaná s konateľom tejto spoločnosti - pánom T. V. zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9211401/5/2971391/2014, kde menovaný uviedol, že obchody uzatváral osobne s pánom V., na detaily

si nespomína, doklady CMR č. SK6906572, č. SK 6906574 - prevzatie tovaru podpísal on, avšak bližšie podrobnosti neuviedol, pamätal si, že to bolo v obci Březí ČR u známeho v sklade, ale nevedel od koho bol sklad prenajatý. Na podrobnosti vykládky tovaru si tiež nespomenul a tiež nevedel povedať komu bol predmetný tovar predaný, ani kde sa prípadne nachádza. Úhrada za tovar bola realizovaná v hotovosti, peniaze vyplatil osobne pánovi V. (konateľovi žalobcu).

3.4 Žalovaný uvádza, že samotnú prepravu mala vykonať spoločnosť BR Trade Slovakia spol. s r.o. a konateľ tejto spoločnosti v období od 24.09.2009 do 18.01.2011, T.. G. P. sa v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 9211401/5/756644/2013 zo dňa 26.02.2013 na otázku zamestnancov správcu dane či sa preprava deklarovala predmetným dodaním CMR č. SK6906572 skutočne uskutočnila, vyjadril, že spoločnosť BR Trade Slovakia spol. s r.o. prepravy vykonávala pre rôzne spoločnosti, avšak tieto konkrétne prepravy si nepamätá, nie je však vylúčené, že ich vykonal. Na otázku či v zmysle dokladu CMR č. SK6906572 bola predmetná preprava uskutočnená dopravným prostriedkom EVČ: R. sa vyjadril, že si nepamätá či bol skutočne predmetný dopravný prostriedok použitý na vykonanie predmetnej prepravy. Nevedel ani meno a adresu vodiča a knihy jász boli odovzdané novému majiteľovi K. P. spolu s účtovníctvom spoločnosti BR Trade Slovakia spol. s r.o.

3.5 Žalovaný navrhuje, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/166/2014-255 zo dňa 31.03.2016 potvrdil a žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

4.

4.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia zverejnené najmenej 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk <., rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

4.2 V správnom súdnictve preskúmajajú súdy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy (§ 244 ods. 1 O.s.p.).

4.3 Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zistil, že v zmysle Oznámenia o výkone daňovej kontroly č. 9211401/5/2730443/2012/Col zo dňa 27.09.2012 začala dňa 22.10.2012 v zmysle ust. 46 ods. 1 daňového poriadku daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január, marec - október 2010.

4.4 Dňa 18.09.2013 bol pod č. 9211401/5/4261718/2013 vypracovaný Protokol z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január, marec - október 2010, výsledkom ktorého bolo aj konštatovanie správcu dane, že v súvislosti so zdaňovacím obdobím január 2010 žalobcovi vo vzťahu k spoločnosti HM Top služby s.r.o., ako odberateľ platiteľa DPH z iného členského štátu na základe faktúry č. 2010/004 zo dňa 31.01.2010 vystavenej na sumu 146.780,- €, žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane, čím mu bol vyrubený rozdiel dane v sume 51.435,36 €, 25.680,40 €, a teda v súhrne 108.936,12 €.

4.5 Výzvou č. 9211401/5/4262217/2013 zo dňa 18.09.2013 (prílohu ktorej tvorí v zmysle ust. § 46 ods. 8 daňového poriadku príslušný protokol), bol žalobca vyzvaný na vyjadrenie sa k zisteniam uvedených v Protokole najneskôr do 15 pracovných dní odo dňa doručenia výzvy. Z obsahu pripojeného administratívneho spisu vyplýva, že predmetná výzva spolu s príslušným protokolom bola žalobcovi doručená dňa 04.10.2013.

4.6 Podaním žalobcom nazvaným „Vyjadrenie k protokolu č. 9211401/5/4261718/2013" a správcovi dane došlým dňa 21.10.2013, žalobca vyjadril nesúhlas s výsledkami zistenými správcou dane. Má za

to, že správcovi dane predložil všetky relevantné daňové a účtovné doklady, a teda postupoval v súlade s platnou legislatívou, ako aj bežnou obchodnou praxou. Správca dane neuviedol a nekonkretizoval, aké ďalšie doklady a dôkazy mal žalobca predložiť. Žalobca nemôže zodpovedať za skutočnosti, ktoré nastali u jeho dodávateľov a odberateľov. Vo vzťahu k spoločnosti BR Trade Slovakia s.r.o. (prepravná spoločnosť) uviedol, že zo strany pôvodného konateľa nebolo možné, aby si pamätal konkrétne prepravy realizované pre žalobcu, a to navyše bez možnosti nahliadnutia do účtovníctva spoločnosti, nakoľko toto bolo odovzdané novému konateľovi spoločnosti. Záverom podaného vyjadrenia k príslušnému protokolu žalobca dodal, že neuznanie práva na odpočítanie dane považuje za neopodstatnené a nezákonné.

4.7 Protokol bol prerokovaný dňa 18.11.2013 - Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9211401/5/5143608/2013 zo dňa 18.11.2013 s tým, že správca dane vyhodnotil vyjadrenia žalobcu k Protokolu č. 9211401/5/4261718/2013 zo dňa 18.09.2013 ako nedôvodné, a teda nemajúce vplyv na zistenia uvedené v príslušnom protokole.

4.8 Na podklade kontrolných zistení vydal správca dane - Daňový úrad Trnava dňa 25.11.2013 pod č. 9211401/5/5259981/2013 podľa ust. 68 ods. 5 daňového poriadku rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 55.288,10 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2010.

4.9 Kontrolou predložených dokladov a údajov uvedených v daňovom priznaní dane z pridanej hodnoty za kontrolované zdaňovacie obdobie január 2010 správca dane zistil, že žalobca si uplatnil oslobodenie od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu pre odberateľa HM Top Služby s.r.o. (Česká republika) na základe faktúr č. 2010/004 zo dňa 31.01.2010 v celkovej fakturovanej sume bez dane z pridanej hodnoty 146.780,- €. Za účelom riadneho zistenia skutkového stavu veci vo vzťahu k vyššie označenej spoločnosti správca dane vychádzal predovšetkým zo skutočností získaných a poskytnutých zo strany českej finančnej správy na základe medzinárodnej výmeny daňových informácií, z výsledkov získaných na základe dožiadania Daňového úradu Prešov (preverenie uskutočnenia prepravy spoločnosťou BR Trade Slovakia s.r.o.), z výsluchu svedka p. T. G. P. (v rozhodnom období konateľ prepravcu BR Trade Slovakia s.r.o.), z výsledkov získaných na základe dožiadania Daňového úradu Košice (vypočítanie svedkov p. O. P. - konateľa spoločnosti BR Trade Slovakia s.r.o. v období od 04.04.2011 do 20.05.2014 a p. K. P. - konateľa spoločnosti BR Trade Slovakia s.r.o. v období od 18.01.2011 do 04.04.2011) a dospel k záveru, že žalobca nepreukázal reálne uskutočnenie prepravy deklarovanej dokladmi CMR č. SK6906572. Žalobca ako aj ďalšie preverované subjekty vierohodným a nespochybniteľným spôsobom nepreukázali, že tovar uvedený na odberateľských faktúrach bol reálne dodaný do iného členského štátu (spoločnosti HM Top Služby - Česká republika), a teda nebolo v konaní preukázané, že by žalobcovi vzniklo právo na oslobodenie od dane. Vzhľadom na uvedené, správca dane s poukazom na ust. § 19 zák. č. 222/2004 Z. z. považoval žalobcom deklarované dodanie za dodanie v zmysle ust. § 8 zák. č. 222/2004 Z. z. a uložil žalobcovi povinnosť odvieť do štátneho rozpočtu daň z pridanej hodnoty v sume 51.435,36 €.

4.10 Preverovaním zdaniteľného obchodu medzi žalobcom a jeho dodávateľom - spoločnosťou BR Trade Slovakia s.r.o. správca dane zistil, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry č. 2010/004 zo dňa 29.01.2010. Za účelom riadneho zistenia skutkového stavu veci vo vzťahu k vyššie označenej spoločnosti správca dane vychádzal predovšetkým z výsledkov získaných na základe dožiadania Daňového úradu Prešov (preverenie uskutočnenia zdaniteľného plnenia u spoločnosti BR Trade Slovakia s.r.o.), z výsledkov získaných na základe dožiadania Daňového úradu Košice (vypočítanie svedka p. O. P. - súčasného konateľa K. P. - konateľ v období od 18.01.2011 do 04.04.2011) a dospel k záveru, že v danom prípade nebolo jednoznačne a vierohodne preukázané, že dodávateľ žalobcu - spoločnosť BR Trade Slovakia s.r.o. vo faktúre deklarovaný tovar skutočne žalobcovi dodal.

4.11 Žalobca podal proti rozhodnutiu o vyrubení rozdielu dane odvolanie, v ktorom namietal jeho nezákonnosť, porušenie svojich práv pri výkone daňovej kontroly, nesprávne zistenie skutkového stavu veci ako aj nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov. V súvislosti s neuznaním oslobodenia od dane pri dodaní tovaru spoločnosti HM Top Služby s,r,o, zastával názor, že v

dostatočnom rozsahu splnil všetky podmienky pre uplatnenie práva na oslobodenie od dane plynúce z ust. § 43 zák. č. 222/2004 Z. z., keď odberateľ tovaru bol v danom čase osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte, žalobca predložil príslušné doklady o preprave s uvedeným miestom určenia, príslušné faktúry ako aj doklady o platbe.

4.12 Žalobca v ďalšej časti podaného odvolania napadol správcom dane aplikované ust. § 19 zák. č. 222/2004 Z. z. ako aj to, že správca dane pri výpočte základu dane vyfakturovanú sumu neznížil o daň. Pochybenie správcu dane žalobca videl aj v tom, že ho tento nevyzval na predloženie ďalších dôkazov, ktoré by preukázali hodnovernosť už žalobcom predložených dokladov.

4.13 Žalovaný rozhodnutím 1100307/1/310813/2014/13997 zo dňa 09.07.2014, postupom podľa ust. § 74 ods. 4 daňového poriadku zmenil rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 9211401/5/5259981/2013 zo dňa 25.11.2013 o vyrubení rozdielu dane vo výške 55.288,10 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2010, vydanom podľa ust. § 68 ods. 5 daňového poriadku, tak že vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2010 zmenil na sumu 51.435,36 €.

4.14 Ako dôvodnú posúdil žalovaný odvoláciu námietku žalobcu, že správca dane pri výpočte základu dane vyfakturovanú sumu neznížil o daň. Žalovaný znížil vyrubený rozdiel dane o sumu 3.852,74 € zodpovedajúcu rozdielu medzi daňou z pridanej hodnoty zodpovedajúcou rozdielu medzi daňou z pridanej hodnoty (27.288,20 €) vyčíslenou správcom dane z protihodnoty, ktorú mal žalobca prijať za sporné odberateľské faktúry neznižujú o daň z pridanej hodnoty a daňou z pridanej hodnoty (23.435,46 €), vyčíslenou k sporným odberateľským faktúram z protihodnoty, ktorú mal žalobca prijať za sporné odberateľské faktúry znížujú o daň z pridanej hodnoty.

4.15 Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti, žalovaný sa v plnom rozsahu stotožnil s prvostupňovým rozhodnutím a jeho odôvodnením, pričom z dôvodu vyčíslenia nesprávnej výšky dane z pridanej hodnoty zmenil vo výrokovej časti prvostupňové rozhodnutie správcu dane tak, že vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2010 zmenil na sumu 51.435,36 €.

4.16 V súvislosti s nepriznaním oslobodenia od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu pre odberateľa HM Top Služby, s.r.o. má žalobca za to, že podmienky na priznanie oslobodenia od dane boli v jeho prípade splnené a riadne správcovi dane preukázané a rozhodnutie, ktoré žiada preskúmať označuje za nezákonné, nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvod.

4.17 Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení účinnom v čase vydania napadnutého rozhodnutia, predmetom dane je

- a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- b) poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie (ďalej len „členský štát“),
- d) dovoz tovaru do tuzemska.

4.18 Podľa § 8 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. Dodaním tovaru je

- a) prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníak, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí,
- b) dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy,
- c) odovzdanie tovaru na základe nájomnej zmluvy, podľa ktorej sa vlastníctvo k predmetu nájomnej zmluvy nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky.

4.19 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.

4.20 Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ 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.

4.21 Podľa § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. 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,
- b) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) je daň uvedená v záznamoch podľa § 70,
- c) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c) má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu,
- d) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d) má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

4.22 Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku v znení účinnom v čase vydania napadnutého rozhodnutia, 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 správneému určeniu a vyrubeniu dane.

4.23 Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

4.24 Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre vyrubenie alebo vybratie dane.

4.25 Podľa § 24 ods. 1, písm. a/ a c/ daňového poriadku daňový subjekt preukazuje 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, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

4.26 Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

4.27 Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

4.28 Podľa § 247 ods. 1 O.s.p. sa postupuje v prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd

preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu.

4.29 Podľa § 219 ods. 1 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

4.30 Podľa § 219 ods. 2 O.s.p. ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

4.31 Najvyšší súd Slovenskej republiky vyhodnotil rozsah a dôvody odvolania vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trnave po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu, a s prihliadnutím na ustanovenie § 219 ods. 2 O.s.p. dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a právnych záverov obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa odvolací súd stotožňuje v celom rozsahu.

4.32 Účelom daňového konania je zistenie či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi 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.

4.33 Pokiaľ ide o námietky ohľadom dokazovania v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má v tomto druhu konania prioritne daňový subjekt. Úlohou správcu dane je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, pričom dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a 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 finančné orgány povinné postupovať.

4.34 Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, 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. 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, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

4.35 Z citovaných ustanovení daňového poriadku, ako aj z rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, či Ústavného súdu Slovenskej republiky má najvyšší súd za to, že dôkazné bremeno v daňovom konaní zaťažuje primárne daňový subjekt.

4.36 Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá pre správcu dane v daňovom konaní ustanovuje povinnosť postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi. V zmysle zásady súčinnosti správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov, podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy a to

každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

4.37 Odvolací súd konštatuje, že bolo nesporne povinnosťou žalobcu predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočet DPH. Žalobca a ani iné preverované daňové subjekty vierohodným a nespochybniteľným spôsobom nepreukázali, že tovar uvedený na odberateľských faktúrach vystavených žalobcom, bol reálne dodaný do iného členského štátu (v tomto prípade do Českej republiky spoločnosti HM Top služby s.r.o.) a že žalobcovi vzniklo právo na oslobodenie od dane v súlade s § 43 ods. 1, 5 zákona č. 222/2004 Z. z.

4.38 Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužitelná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi.

4.39 Z ustanovenia § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. vyplýva, že splnenie podmienok pre oslobodenie od dane je povinný preukázať platiteľ, ktorý si oslobodenie od dane uplatňuje. Žalobca nepreukázal rozhodujúcu podmienku pre oslobodenie od dane a to, že tovar bol prepravený z tuzemska do iného členského štátu a že nadobúdateľom deklarovaného dodania sporného tovaru - Power Led je spoločnosť HM Top Služby s.r.o., ktorá je deklarovaná na sporných odberateľských faktúrach ako odberateľ, pretože tvrdenia žalobcu, ním predložené doklady a dôkazy získané dožiadaním počas kontroly si navzájom odporujú a nepreukazujú, že nadobúdateľom je osoba identifikovaná pre daň v inom členskom štáte, tak, ako je to uvedené v § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. Zo zistení správcu dane vyplýva, že spoločnosť HM Top Služby s.r.o. za žiadny mesiac roku 2010 nebolo podané priznanie k DPH a na výzvy správcu dane k podaniu priznania k DPH nereagoval. Ku dňu 14.08.2012 bola spoločnosť HM Top Služby s.r.o. zrušená registrácia k DPH. V čase preverovania bola spoločnosť bez konateľa a nekontaktná. Skutočnosť, že predmetná spoločnosť prípadne podala daňové priznanie za I. štvrtrok nie je dôkazom, že deklarované zdaniteľné obchody boli uskutočnené aj v kontrolovanom zdaňovacom období. Odvolací súd poukazuje na výpoveď T. V. (konateľ žalobcovho odberateľa v kontrolovanom období) v doplnenom odvolacom konaní, kedy sa dostavil na ústne pojednávanie do budovy DÚ Trnava, pobočka Galanta, za žalobcu sa zúčastnil jeho konateľ O. V.. O vypočutí svedka bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9211401/5/2971391/2014 zo dňa 20.06.2014. T. V. sa do predmetnej zápisnice vyjadril, že v roku 2010 bol konateľom spoločnosti HM Top Služby s.r.o. a intrakomunitárne nadobudnutie tovaru (Power LED) na základe faktúr č. 2010/004 zo dňa 31.01.2010 a č. 2010/014 zo dňa 04.03.2010 bolo uskutočnené, pričom si na detaily nespomína. Obchody uzatváral osobne s pánom V., ale na detaily objednávok si nespomína. Doklady CMR č. SK6906572 a č. SK 6906574 - prevzatie tovaru podpísal on, avšak bližšie podrobnosti neuviedol, pamätal si, že to bolo v obci Březí-ČR u známeho v sklade, ale nevedel od koho je sklad prenajatý. Na podrobnosti vykládky tovaru si tiež nespomínal a tiež nevedel uviesť komu bol predmetný tovar predaný, ani kde sa prípadne nachádza. Úhrada za tovar bola realizovaná v hotovosti, peniaze vyplatil osobne pánovi V.. Na otázku správcu dane, z akého dôvodu spoločnosť HM Top Služby s.r.o. za žiadny mesiac roku 2010 nepodala priznanie k DPH a na výzvy správcu dane k podaniu daňového priznania k DPH nereagovala, nevedel p. T. V. odpovedať. Odvolací súd konštatuje, že výpoveď p. T. V. v rámci doplneného konania mala iba všeobecný charakter a na podstatné okolnosti zdaniteľných obchodov si nespomenul, ani nepredložil žiadne dôkazy a rovnako dôkazy ktoré žalobca predložil v súvislosti so spornými odberateľskými faktúrami nepreukazujú ním prezentované skutočnosti a nepodarilo sa mu právne relevantným spôsobom vyvrátiť pochybnosti, či sporný tovar nimi deklarovaný bol skutočne prepravený do iného členského štátu spoločnosti HM Top Služby s.r.o. - t.j. nadobúdateľovi identifikovanému pre DPH v inom členskom štáte. Pochybnosti nijakým spôsobom neodstránil. Najvyšší súd je názoru, že žalobca nesplnil podmienky pre oslobodenie dodania tovaru podľa § 43 ods. 1 a 5 zákona č. 222/2004 Z. z. a správca dane postupoval v súlade s § 19 a § 27 zákona č. 222/2004 Z. z. keď pristúpil k zdaneniu dodania sporného tovaru.

4.40 Samotnú prepravu mala vykonať spoločnosť BR Trade Slovakia spol. s r.o. a konateľ tejto spoločnosti v období od 24.09.2009 do 18.01.2011 T.. G. P. sa v zápisnici o ústnom pojednávaní č.

9211401/5/75644/2013 zo dňa 26.02.2013, na otázku správcu dane, či sa preprava deklarovaná dokladom CMR č. SK6906572 skutočne uskutočnila vyjadril, že spoločnosť BR Trade Slovakia spol. s r.o. prepravy vykonávala pre rôzne spoločnosti, avšak tieto konkrétne prepravy si nepamätá, nie je však vylúčené, že ich vykonal. Na otázku správcu dane či v zmysle dokladu CMR č. SK6906572 bola predmetná preprava uskutočnená dopravným prostriedkom EVČ: R. sa vyjadril, že si nepamätá či bol skutočne predmetný dopravný prostriedok použitý na vykonanie predmetnej prepravy. Nevedel ani meno a adresu vodiča a knihy jász boli odovzdané novému majiteľovi K. P. spolu s účtovníctvom spoločnosti BR Trade Slovakia spol. s r.o.

4.41 Pokiaľ ide o sporný obchod so spoločnosťou BR Trade Slovakia spol. s r.o., konateľ tejto spoločnosti T.. G. P. do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9211401/5/756644/2013 zo dňa 26.02.2013 sa vyjadril, že nevie, nepamätá si, či sa obchod deklarovaný faktúrou č. 2010/004 zo dňa 29.01.2010 skutočne uskutočnil. Ďalej uviedol, že si na tento konkrétny obchod nepamätá, nevedel uviesť ani dodávateľa, od ktorého spoločnosť BE Trade Slovakia spol. s r.o. nadobudla tovar uvedený na faktúre č. 2010/004 zo dňa 29.01.2010.

4.42 Najvyšší súd SR je názoru, že namietané prepravné doklady a príjmový pokladničný doklady č. 2010/004 nepreukazujú dodanie Power Led spoločnosťou HM Top Služby s.r.o. Správca dane nespochybnil existenciu tovaru, preto namietaná previazanosť tovaru na vstupe a výstupe je v danej súvislosti nedôvodná. V súvislosti s vozidlom sa EČV: GA 235 BL uvedenom na prepravných dokladoch MNL (CMR) č. SK6906572 T.. G. P. do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9211401/5/756644/2013 zo dňa 26.02.2013 uviedol, že vozidlo s EČV: R. mala spoločnosť BR TRADE SLOVAKIA spol. s r.o. v prenájme od spoločnosti Transkarol alebo Karoltrans, s.r.o. Galanta, konateľom bol W. W., avšak nevedel a nepamätal si či bolo predmetné vozidlo využité na vykonanie predmetnej prepravy, nevedel a nepamätal si, či boli predmetné prepravy vykonané. Z tohto vyplýva, že predmetnou výpoveďou sa prepravy T.. G. P. nepotvrdili.

4.43 Najvyšší súd mal z pripojeného administratívneho spisu za preukázané, že výsledky šetrenia českej daňovej správy (odpoveď zo dňa 25.06.2013) nepotvrdili realnosť intrakomunitárneho dodania sporného tovaru spoločnosti HM Top Služby s.r.o., keďže predmetná spoločnosť nepredložila za žiadny mesiac roku 2010 priznanie k DPH a nepredložila ani súhrnný výkaz, ktorým by deklarovala nadobudnutie sporného tovaru, na výzvy správcu dane k podaniu priznania k DPH nereagoval. Ku dňu 14.08.2012 bola spoločnosť zrušená registrácia k DPH. V súčasnej dobe je spoločnosť bez konateľa a daňový subjekt je nekontaktný. G. P., vtedajší konateľ spoločnosti BR Trade Slovakia spol. s r.o., ktorá mala podľa sporných CMR č. SK 6906572 prepravovať sporný tovar nevedel, či boli predmetné prepravy uskutočnené, nevedel, či so žalobcom rokoval napriek tomu, že podľa žalobcu mali byť sporné prepravy u T.. G. P. objednané osobne konateľom žalobcu, nevedel a nepamätal sa na žiadne okolnosti predmetných prepráv. I keď žalobca mal, ako sám uviedol, objednávať predmetné prepravy u T.. G. P. osobne, T.. G. P. si vo svojej výpovedi na nič a na nikoho nepamätal. V súvislosti s faktúrou za prepravu od spoločnosti BR Trade Slovakia, spol. s r.o. a jej úhradou, ktorá sa odvoláva na sporné prepravné doklady CMR č. SK6906572 najvyšší súd uvádza, že prepravy deklarované predmetnými prepravnými dokladmi boli počas kontroly, vo vyrubovacom i odvolacom konaní spochybnené a žalobca pochybnosť správcu dane neodstránil.

4.44 Najvyšší súd SR súhlasí so žalovaným, že listiny predložené žalobcom (sporné odberateľské faktúry, faktúra za prepravu, dodacie listy, CMR, či doklady o úhrade) by boli spôsobilé privodiť žalobcovi uplatniť oslobodenie od DPH podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. len za podmienky, že by bolo v daňovom konaní preukázané, že sporný tovar opustil územie SR a dodaný tovar bol zdanený odberateľom v inom členskom štáte (Česká republika), čo preukázané nebolo. Žalobca preto neunesol dôkazné bremeno, keďže oslobodenie od DPH pri dodaní tovaru platiteľovi do iného členského štátu sa nevzťahuje na tovar ako taký, t.j. na predmet predaja, ale na dodanie tovaru, teda daňovú transakciu medzi týmito subjektmi aj s preukázaním dodania tovaru nadobúdateľovi v inom členskom štáte. V danom prípade žalobca, tak ako poukázal žalovaný, nepreukázal dodanie tovaru z územia SR do Českej republiky pre odberateľa HM Top Služby s.r.o. skutočnosť, že tovar opustil územie SR, že tovar bol

dodaný nadobúdateľovi do iného členského štátu a rovnako nebolo preukázané, že nadobudnutý tovar bol v Českej republike aj zdanený. Žalobca v daňovom konaní nepreukázal ani to, že sporný tovar deklarovaný spornými odberateľskými faktúrami zostal v majetku a v dispozícii žalobcu ako namietal vo svojej žalobe, preto správca dane postupoval správne, keď k sporným odberateľským faktúram vyčísľil DPH, pričom vo svojom rozhodnutí uviedol aj deň dodania tak, ako je uvedený na sporných odberateľských faktúrach, keďže žalobca deň dodania, ktorý sám uviedol na sporných odberateľských faktúrach v daňovom konaní nerozporoval.

4.45 Poukazujúc na uvedené, dospel senát odvolacieho súdu k záveru, že súd prvého stupňa sa dostatočným spôsobom vysporiadal s námietkami žalobcu uvedenými v podanej žalobe, podrobne vyhodnotil, že žalobca vierohodne nepreukázal rozhodujúcu podmienku pre oslobodenie od dane a to, že tovar bol prepravený z tuzemska do iného členského štátu a že nadobúdateľom deklarovaného dodania sporného tovaru je spoločnosť HM Top Služby s.r.o. ktorá je deklarovaná na sporných odberateľských faktúrach ako odberateľ. Skutkový stav zistený správcou dane a žalovaným je dostatočný, vychádza nielen z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale aj zo zistení či v nich neabsentuje materiálny podklad.

4.46 Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil. Rozhodnutia žalovaného a správcu dane obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti, žalovaný pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona a logického uvažovania, všetky dôkazy hodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Z týchto podstatných dôvodov napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/166/2014-255 zo dňa 31.03.2016 ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. potvrdil.

5.

5.1 O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. Žalobca v odvolacom konaní nebol úspešný, preto mu súd náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

6.

6.1 Podľa § 492 ods. 2 zákona Národnej rady SR č. 162/2015 Z. z. (Správny súdny poriadok), odvolacie konania podľa piatej časti O.s.p. začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov. V tomto prípade odvolacie konanie začalo pred 1. júlom 2016, súd preto procesne postupoval podľa O.s.p.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.