

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/1/2017
Identifikačné číslo spisu: 4015200859
Dátum vydania rozhodnutia: 06.02.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:4015200859.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej a zo sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobcu: Miroslav Lanfer, Hlavná 137/67, Veľké Rypňany - Behynce, IČO: 33 128 472, zastúpeného: Beňo & partners advokátska kancelária, s.r.o., Nám. Sv. Egídia 93, 058 01 Poprad, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 894934/2015 zo dňa 15. júna 2015, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/192/2015-97 zo dňa 14. septembra 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/192/2015-97 zo dňa 14. septembra 2016 z a m i e t a .

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

Odôvodnenie

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre podľa § 190 zák. č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 894934/2015 zo dňa 15.06.2015, ktorým žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej len „správca dane“) č. 9414401/5/5197733/2014/Ges zo dňa 26.11.2014 o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za obdobie júl 2012 v sume 33.852,- € podľa § 68 ods. 5 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len „daňový poriadok“).

1.2 Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyplýva, že jeho úlohou bolo posúdiť správnosť postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty u žalobcu za zdaňovacie obdobie júl 2012 v sume 33.852,- € (ako rozdielu medzi nadmerným odpočtom uplatneným žalobcom v daňovom priznaní, t. j. - 14.173,57 € za vyššie uvedené zdaňovacie obdobie a

vlastnou daňovou povinnosťou žalobcu zistenou správcom dane, t. j. 19.678,43 € pri daňovej kontrole vykonanej u žalobcu v roku 2013 a 2014) a zistiť, či daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení záveru, že žalobca nespĺnil zákonom stanovené podmienky pre vznik nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, nakoľko nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany ním deklarovaných dodávateľov (stavebných prác spoločnosťou GARAX s. r. o. a tovaru spoločnosťou PRODUTHERM s. r. o. a MC GOLD spol. s r. o.), ako i pri vyslovení záveru, že žalobca si neoprávnene uplatnil oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri tovare, u ktorého dostatočne nepreukázal jeho dodanie odberateľovi Stone Bohemia s.r.o. do iného členského štátu.

1.3 K nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty krajský súd uviedol, že zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z.“) stanovil pre dokazovanie tohto nároku prísnejšie podmienky ako pri iných druhoch daní a tieto podmienky sú uvedené v ust. § 49 ods. 1, 2 písm. a/ ako i v ust. § 51 ods. 1, písm. a/ zákon č. 222/2004 Z. z. Vzhľadom na ľahkú zneužitelnosť tohto nároku zákonodarca požaduje, aby platiteľ tejto dane, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na odpočítanie, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované v daňovom doklade.

1.4 Krajský súd mal za to, že z ust. § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z. z. jednoznačne vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu, čo znamená, že žalobca by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade dodávky tovaru, (služby), ktorý mal nakúpiť, alebo ktorý mu mali dodať ním deklarovaní vyššie označení dodávatelia len v prípade, ak by pri tomto tovare (službe) vznikla dodávateľom daňová povinnosť. Podľa názoru súdu správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, a to vyžiadaním si listinných dokladov, výsluchom žalobcu a svedkov, resp. i preverovaním v spoločnostiach, ktoré mali byť v zdaňovacom období júl 2012 dodávateľmi žalobcu.

1.5 Krajský súd uviedol, že v priebehu daňovej kontroly žalobca predložil správcovi dane faktúru zo dňa 31.07.2012 č. 2012/7/31/01 v sume 25.752,- € (základ dane 21.460,- € + 4.292,- € DPH) vystavenú dodávateľom označeným ako GARAX s. r. o. za dodávku stavebných prác na sklade v Behynciach v mesiaci júl 2012 podľa dodacieho listu zo dňa 31.07.2012. Taktiež predložil faktúru zo dňa 20.07.2012 č. 454 v sume 13.800,- € (základ dane 11.500,- € + 2.300,- € DPH) od dodávateľa PRODUTHERM s. r. o. za dodávku nádrže na pohonné hmoty VIHORLAT, faktúru vystavenú dodávateľom MC GOLD spol. s r. o. dňa 10.07.2012 č. 10120633 v sume 41.832,- € (základ dane 34.860,- € + 6.972,- € DPH) za dodávku tovaru označeného ako „Full Set Of Atomization Device EGO-T 650 KIT“ podľa dodacieho listu zo dňa 10.07.2012 č. 10120107 a objednávky zo dňa 06.07.2012 č. 120701, ako i faktúru zo dňa 20.07.2012 č. 10120656 v sume 30.012,- € (základ dane 25.010,- € + 5.002,- € DPH) za dodávku tovaru označeného ako „Full Set Of Atomization Device 8506B“ podľa dodacieho listu zo dňa 20.07.2012 č. 10120112 a objednávky zo dňa 17.07.2012 č. 120702. Podľa názoru krajského súdu, predloženie uvedených dokladov (i keď sú opatrené pečiatkou a nečitateľným podpisom) je však len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, ale nie je tým ešte preukázaná reálnosť a realizácia obchodnej transakcie, pretože technicky je dnes možné vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne uskutočnené alebo nie. Teda akékoľvek doklady bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia nie sú dôkazom o tom, že určité plnenie bolo i reálne uskutočnené.

1.6 Za účelom objasnenia deklarovaného obchodného vzťahu spoločností GARAX s. r. o. a žalobcu správca dane opakovane bezúspešne zasielal predvolanie na adresu tejto spoločnosti s výzvou na predloženie listinných dokladov, predvolal na pojednávanie ako svedkov U. L. (konateľ spoločnosti v čase uskutočnenia obchodnej transakcie) a Y. F. (súčasná konateľka spoločnosti). Žalobca bol o týchto úkonoch (vykonaní výsluchu predvolaných svedkov vždy vopred upovedomený, ale pojednávania sa nezúčastnil). Svedok U. L. na pojednávaní u správcu dane dňa 28.01.2014 potvrdil, že vystavil a podpísal faktúru, ale na väčšinu položených otázok odpovedal, že si nepamätá, nevie, spoločnosť nemala zamestnancov, nejaké stavebné práce sa robili, nevie aké a kde, za spoločnosť konal on a ešte nejaký

pán, ktorého meno nevie, doklady odovzdal pri predaji spoločnosti novej konateľke, ktorá sa na pojednávanie nedostavila a podľa oznámenia príslušného oddelenia polície ju nebolo možné ani predviesť.

1.7 Vo veci dodávky nádrže na pohonné hmoty VIHORLAT od dodávateľa PRODUTHERM s. r. o. správca dane predvolal na pojednávanie D. (konateľ spoločnosti PRODUTHERM s. r. o. v júli 2012) a U. (konateľ od 11.10.2012), pričom predvolania sa vrátili s poznámkou poštového doručovateľa, že adresát je neznámy.

1.8 Ohľadne dodávok tovaru označeného ako „Full Set Of Atomization Device EGO-T 650 KIT“ a „Full Set Of Atomization Device EGO-T 8506B“ od dodávateľa MC GOLD spol. s r. o. dožiadaný správca dane oznámil, že táto spoločnosť nespokupracuje so správcom dane, rovnako ako jej splnomocnený zástupca F. Q.. Na ústnom pojednávaní dňa 27.02.2014 (o ktorom bol žalobca upovedomený) boli vypočutí B. I. (konateľ spoločnosti v júli 2012) a U. X. (konateľ od 31.10.2012), ktorí sa k deklaroványm obchodom nevedeli vyjadriť z dôvodu, že podľa vyjadrenia B. I. obchody zabezpečoval F. Q., ktorý bol na to splnomocnený a U. bol konateľom až od 31.10.2012. F. Q. bol vypočutý dňa 12.03.2014 (žalobca bol o jeho výsluchu upovedomený, ale nezúčastnil sa ho), pričom uviedol, že spoločnosť obchodovala s mäsom (tieto obchody robil on), resp. i s inými komoditami - cukríky, žuvačky, elektronické cigarety (tieto obchody robil B. I.), k okolnostiam obchodov sa vyjadriť nevedel, spoločnosť zamestnancov nemala, faktúry vystavila účtovníčka, ktorá pracovala pre spoločnosť ako živnostníčka.

1.9 Žalobca bol o takto vykonanom dokazovaní oboznámený na pojednávaní konanom dňa 28.05.2014, pričom k dodávke stavebných prác (od spoločnosti GARAX s. r. o.) uviedol, že to bolo okolo haly, ale nemá nič, len faktúru, nevie, kto práce vykonal, ani aké stavebné práce boli vykonané. K okolnostiam dodávky nádrže pohonných hmôt (od spoločnosti PRODUTHERM s. r. o.) a dodávky tovaru označeného ako „Full Set Of Atomization Device EGO-T 650 KIT“ a „Full Set Of Atomization Device EGO-T 8506B“ (od MC GOLD, spol. s r. o.) sa nevedel konkrétne vyjadriť. Správca dane žalobcu vyzval, aby predložil doklady a dôkazy, ktoré ešte neboli predložené.

1.10 V priebehu daňovej kontroly, ani vyrubovacieho konania sa žalobca jednoznačne nevyjadril ani k pôvodu kupovaného tovaru, neuvádzal okolnosti jeho nakládky a vykládky, nepredložil žiadne doklady preukazujúce prepravu tovaru, neuvádzal mená osôb vykonávajúcich prepravu tovaru - vodičov motorových vozidiel, ktorí by mohli byť vypočutí ako svedkovia.

1.11 Krajský súd za danej dôkaznej situácie prisvedčil tvrdeniu správcu dane a žalovaného, že žalobca nepreukázal ním deklarovánú obchodnú transakciu (dodanie stavebných prác od spoločnosti GARAX s. r. o. a tovaru od spoločnosti PRODUTHERM s. r. o., MC GOLD spol. s r. o. ako dodávateľov). Krajský súd s poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcom dane bol toho názoru, že žalobcom deklaroványm dodávateľom nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty, a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 28.06.2012 v konaní pod sp. zn. 5Sžf/63/2011 a na zo dňa 23.06.2010 v konaní pod sp. zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 23.02.2011 v konaní pod sp. zn. III. ÚS 78/2011.

1.12 Podľa názoru krajského súdu daňový subjekt uplatňujúci si odpočítanie dane z pridanej hodnoty má v daňovom konaní preukázať reálnu existenciu zdaniteľného plnenia, pretože jej uskutočnenie zákon automaticky nepredpokladá, z čoho vyplýva, že cieľom daňového konania je overiť, či sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo tak, ako to tvrdí daňový subjekt. Správca dane sa snažil preveriť dodanie tovaru i u žalobcom deklarováných dodávateľov, resp. u bývalých a súčasných konateľov týchto spoločností a taktiež sa obrátil i na príslušných správcov dane za účelom vykonania miestneho zisťovania, resp. preverenia žalobcom deklarováných obchodov, čo však vzhľadom na nekontaktnosť, resp. nespokupracu a zmeny v týchto spoločnostiach nevedlo k relevantným zisteniam. Krajský súd v tejto súvislosti uviedol, že nepriznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty v prípade vyššie uvedených žalobcom deklarováných dodávok a dodávateľov však správca dane neodôvodnil nekontaktnosťou ani

nespoluprácou týchto dodávateľov, ale tým, že žalobca v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nepreukázal relevantnými dôkaznými prostriedkami skutočnú existenciu zdaniteľného plnenia, pri ktorom si uplatnil odpočítanie dane a dostal sa do dôkaznej núdze, čo správcu dane viedlo k tomu, že mu nepriznal odpočítanie dane. S poukazom na uvedené bolo podľa názoru súdu dôvodné konštatovanie žalovaného o nepreukázaní zdaniteľného plnenia medzi dvoma deklarovateľmi dane z pridanej hodnoty a o nedôvodnom uplatnení odpočítania dane v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty.

1.13 Krajský súd ďalej skúmal splnenie podmienok na oslobodenie od platenia dane z pridanej hodnoty uplatnené pri tovare („Full Set Of Atomization Device EGO-T 650 KIT" a „Full Set Of Atomization Device 8506B"), ktorý mal podľa tvrdenia žalobcu a predkladaných dokladov (faktúra zo dňa 13.07.2012 a zo dňa 23.07.2012, dodacie listy, medzinárodné nákladné listy - CMR) dodať daňovému subjektu v Českej republike - spoločnosti Stone Bohemia s.r.o. v júli 2012 a či tieto predložené doklady právne relevantným spôsobom preukazujú dodanie tovaru do iného členského štátu Európskej únie.

1.14 V daňovom priznaní za mesiac júl 2012 žalobca uviedol dodanie tovaru s oslobodením od dane v sume 81.900,- €, z toho podľa ust. § 43 ods. 1 a 4 zákona č. 222/2004 Z. z. v sume 76.430,- €, pričom v rámci daňovej kontroly preukazoval, že sa jedná o tovar odoslaný a dodaný do Českej republiky. Krajský súd uviedol, že pri odoslaní tovaru do iného členského štátu bolo pre oslobodenie od dane z pridanej hodnoty potrebné skúmať najmä prechod práva nakladať s tovarom ako vlastníka na nadobúdateľa a zároveň fyzický pohyb tovaru.

1.15 V predmetnej veci z odpovede českej daňovej správy (doručenej dožiadanému správcovi dane, t. j. Daňovému úradu Nitra, pobočka Topoľčany dňa 19.03.2014) vyplynulo, že spoločnosť Stone Bohemia s.r.o. so sídlom v Českej republike sa na adrese svojho sídla nenachádza a je nekontaktná, v roku 2012 nemala zamestnancov, za zdaňovacie obdobie júl 2012 podala daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty, v ktorom vykázala i nadobudnutie tovaru z iných členských štátov, uplatnila si nárok na odpočítanie dane z prijatých zdaniteľných plnení, pričom nepredložila žiadne faktúry, zmluvy, objednávky ani prepravné doklady. Následne správca dane preveroval dva deklarované obchodné prípady medzi dodávateľom (žalobca) a odberateľom Stone Bohemia s.r.o. so sídlom v Českej republike.

1.16 Žalobca k deklarovateľným obchodným prípadom dodania tovaru do Českej republiky predložil faktúru zo dňa 13.07.2012 č. 12010 (vystavenú žalobcom ako dodávateľom pre spoločnosť Stone Bohemia s.r.o. ako odberateľom) na sumu 41.580,- € ako i faktúru zo dňa 23.07.2012 č. 12011 na sumu 34.850,- €, dodacie listy k týmto faktúram a medzinárodné nákladné listy, v ktorých je ako dopravca a príjemca tovaru uvedená spoločnosť Stone Bohemia s.r.o. Žalobca do zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 28.05.2014 uviedol, že sa jednalo o elektronické cigarety, ktoré boli dodané do Českej republiky uvedenej spoločnosti, za ktorú vystupoval pán Rák, inak o spoločnosti nič nevie, ani to, kde bol tovar prepravený, pričom prepravu si zabezpečil odberateľ.

1.17 Na základe tvrdení žalobcu a zistení českej daňovej správy (uvedené v dožiadaní o výmenu daňových informácií doručenom správcovi dane dňa 19.03.2014), ktoré nepotvrďovali žalobcom tvrdené dodanie tovaru do iného členského štátu Európskej únie, správca dane v rámci daňovej kontroly preskúmal žalobcom predložené doklady, z ktorých bolo zrejmé, že prepravu tovaru do Českej republiky mal vykonať odberateľ - spoločnosť Stone Bohemia s.r.o.

1.18 Krajský súd mal s poukazom na ust. § 43 ods. 5 písm. c) zák. č. 222/2004 Z. z. za to, že bolo povinnosťou žalobcu predložiť písomné vyhlásenie odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu. Povinnosťou žalobcu bolo, aby takýto doklad mal do konca šiesteho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po skončení kalendárneho mesiaca, v ktorom sa uskutočnilo dodanie tovaru a v prípade, ak takýto doklad v uvedenej lehote nemal, bolo jeho povinnosťou uviesť toto dodanie ako dodanie tovaru bez oslobodenia od dane do daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplynula táto lehota. Žalobca uvedený doklad v zákonom stanovenej lehote nemal, ale nemal ho ani v priebehu daňovej kontroly, a napriek tomu nepostupoval podľa ust. § 43 ods. 8 veta druhá zákona č. 222/2004 Z. z.

1.19 Na základe listinných dokladov a dokazovania vykonaného správcom dane ako i zisťovania vykonaného českou daňovou správou krajský súd dospel k záveru, že žalobca dostatočne nepreukázal dodanie tovaru do iného členského štátu Európskej únie - do Českej republiky ním deklarovanej odberateľovi, t. j. spoločnosti Stone Bohemia s.r.o. a preto mu nevzniklo právo na ním uplatnené oslobodenie do dane z pridanej hodnoty. Krajský súd uviedol, že nemal pochybnosti o tom, že tovar z územia Slovenskej republiky do Českej republiky neprepravil žalobca ako deklarováný dodávateľ, ale mala ho prepraviť spoločnosť odberateľa, t. j. Stone Bohemia s.r.o. a v takom prípade bolo povinnosťou žalobcu predložiť písomné vyhlásenie odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu.

1.20 Krajský súd ďalej uviedol, že dôraz na preukázanie skutočnej existencie dodávky tovaru (materiálne plnenie) deklarovanej odberateľovi pri uplatňovaní oslobodenia od dane z pridanej hodnoty vyplýva i z rozsudku 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 vlastníka 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 poukázal i na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 26. 03. 2015 sp. zn. 8 Sžf 6-7/2014.

1.21 Krajský súd konštatoval, 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. Z tohto dôvodu potom nie je v rozpore s právom Európskej únie požadovať od dodávateľa tovaru, aby sa pri dodávke tovaru uistil, že plnenie, ktoré uskutoční bude skutočne dodané do iného členského štátu, v tomto prípade do Českej republiky. Súd bol toho názoru, že žalobca takéto opatrenia v potrebnej miere neprijal (uspokojil sa s medzinárodnými nákladnými listami) a dostatočne si nepreveril okolnosti týkajúce sa jeho odberateľa, napr. pokiaľ ide o vykonanie prepravy tovaru (či ju vykoná sám odberateľ, alebo ju zabezpečí inými dopravcami, kde bude tovar vyložený, kto ho preberie a pod.) Je zásadne vecou žalobcu, s kým uzatvára obchodné kontrakty, ale v prípade, ak si uplatňuje oslobodenie do 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 deklarováný 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. Na základe vyššie uvedených zistení krajský súd rovnako ako žalovaný konštatoval, že žalobca dostatočne nepreukázal dodanie ním deklarovanej tovaru odberateľovi do Českej republiky, a teda nepreukázal splnenie podmienok na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty. splnenie podmienok na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty.

1.22 Krajský súd bol toho názoru, že žalovaný riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci.

1.23 K námietkam žalobcu ohľadne dôkazného bremena na preukázanie tuzemského dodania služieb a tovaru a na preukázanie dodania tovaru do iného členského štátu krajský súd uviedol, že dôkazné bremeno bolo jednoznačne na strane žalobcu. Žalobca bol priamo účastný ním deklarovanej zdaniteľnej plnenia (dodávka stavebných prác a tovaru) ako odberateľ a taktiež bol priamo účastný ním deklarovanej vývozu tovaru do iného členského štátu ako dodávateľ a takýto subjekt nemá možnosť obhajovať sa nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie a bolo jeho povinnosťou zachovať zákonnosť tohto postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia dane z pridanej hodnoty (rozsudok Najvyššieho súdu 29.02.2016 v konaní pod sp. zn. 5Sžf/94/2014). Daňové konanie je ovládané zásadou prejednávajúcou, nie vyhľadávajúcou, čo znamená, že bolo povinnosťou žalobcu označiť a predložiť dôkazy

preukazujúce dôvodnosť jeho postupu pri podaní daňového priznania. Odpočítanie dane z pridanej hodnoty a oslobodenie od dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2012 nebolo žalobcovi uznané z dôvodu, že žalobca nepredložil a neoznačil žiadne dôkazy preukazujúce reálny obsah faktúr a reálne nadobudnutie stavebných prác od deklarovaného dodávateľa - spoločnosti GARAX s. r. o. a nadobudnutie tovaru od dodávateľa - spoločností PRODUTHERM s. r. o. a MC GOLD spol. s r. o., ale ani dôkazy preukazujúce dodanie tovaru odberateľovi do Českej republiky, v dôsledku čoho bolo potom spochybnené žalobcom deklarované prijatie plnenia od dodávateľov a deklarované dodanie tovaru odberateľovi v inom členskom štáte, pričom žalobca tieto pochybnosti v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania neodstránil.

1.24 V odôvodnení sa krajský súd vyjadril i k rozhodnutiu Súdneho dvora Európskej únie (rozsudok C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Electronics, C-484/03 Bond House), rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf 1/2011 a k rozsudku SD EÚ (druhá komora) vo veci C-273/11- Mecsek-Gabona Kft proti Nemzeti Adó és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága zo dňa 06.09.2012, na ktoré poukazoval žalobca v podanej žalobe.

1.25 Krajský súd zaujal stanovisko i k ďalším námietkam žalobcu, ktoré vyhodnotil ako nedôvodné.

1.26 Preskúmaním žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného v intenciách podanej žaloby krajský súd dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, a preto ju rozsudkom zamietol podľa ust. § 190 SSP a žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech nepriznal náhradu trov konania, s poukazom na ust. § 168 SSP.

2.

2.1 Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci a navrhol, aby kasačný súd zrušil rozsudok Krajského súdu v Nitre a vec mu ďalšie konanie, pričom si uplatnil trovy kasačného konania.

2.2 V dôvodoch kasačnej sťažnosti uviedol, že rozhodnutie krajského súdu je založené na nesprávnom posúdení veci - rozložení dôkazného bremena, keď ho súd v celom rozsahu určil žalobcovi ako daňovému subjektu v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku. Žalobca uviedol, že žalovaný spochybňoval dodanie tovaru odberateľovi Stone Bohemia s.r.o., MC GOLD spol. s.r.o., PRODUTHERM s.r.o. a Garax s.r.o., nakoľko preverovaním zistil, že uskutočnenie zdaniteľného obchodu sa reálne neuskutočnilo, pričom rozhodujúcou bola skutočnosť, že tieto daňové subjekty sa na adrese sídla nezdržujú, reálne tam nesídlia, resp. už boli z obchodného registra vymazané. Žalobca namietal, že "nekontaktnosť" mu nemožno klásť za vinu. Mal za to, že dôkazy od neho vyžadované boli za mierou jeho technických, právnych ale aj zákonných možností, nakoľko nijakým spôsobom nevie ovplyvniť právnú existenciu jeho dodávateľov, resp. dodávateľov týchto dodávateľov. Žalobca mal za to, že rozhodnutiami príslušných orgánov verejnej správy, ktoré boli vydané na tom základe, že žalobca hodnoverným spôsobom nepredložil dôkazy, resp. že dostatočne nevysvetlil okolnosti, ktoré od neho požadoval žalovaný boli vydané v rozpore so zákonom, a preto existuje dôvod na ich zrušenie. Podľa žalobcu ho nemožno viniť za to, že s orgánom daňovej kontroly nespolupracoval a neposkytol takú súčinnosť, ktorá nebola v jeho technických aj právnych možnostiach a rovnako tak nie je možné od neho požadovať, aby zodpovedal za fyzickú a právnú existenciu právnických a fyzických osôb, ktoré boli časťou obchodného reťazca, ktorý predchádzal finálnej obchodnej transakcii, ktorá sa stala predmetom alebo časťou základu dane.

2.3 Žalobca konštatoval, že judikatúra sa zhoduje v tom, že nie je v rozpore s právom Spoločenstva požadovať, aby dodávateľ prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Prijatím dostatočných opatrení by mohol byť postup daňového subjektu vedúci k prevereniu si dôveryhodnosti osoby nadobúdateľa (obchodného partnera) overením v obchodnom registri, informáciách o solventnosti, (rozhodnutie NS SR 8Sžf/5/2010). Žalobca mal za to, že prijal všetky opatrenia, ktoré od

neho bolo rozumné požadovať.

2.4 Na podporu svojich tvrdení žalobca poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR 3Sžf 1/2011, 3Sžf/19/2010, 6Sžf/10/2012, 6Sžf/81/2013, 8Sžf/5/2010, 8Sžf/81/2013 a 3Sžf/8/2014, 36Sžf/1/2010, ktoré poukazujú na to, že k vyčerpaniu vlastného dôkazného bremena daňového subjektu dôjde, ak materiálne plnenie preukáže zodpovedajúcou faktúrou ako daňovým dokladom; a teda na preukázanie opaku znáša dôkazné bremeno aj dôkaznú núdzu správca dane. Právne významné okolnosti, z ktorých sa vyvodzuje úmysel a vedomosť daňového subjektu v podvodnom konaní obchodného partnera v reťazovej transakcii zisťuje a dokazuje správca dane. Žalobca poukázal na iné konania vedené na krajskom súde, ktorých predmetom boli veci založené na rovnakých skutkových základoch; a o ktorých krajský súd rozhodol v prospech žalobcu, dôvodiac najmä prekročením miery dôkazného bremena, ktoré bolo kladené na žalobcu. Žalobca poukázal aj na judikatúru Súdneho dvora v spojených prípadoch C-354/03 a C-355/03 a C-484/03, vo veci C-273/11, vo veci C-409/04, C-484/03, spojené veci C 439/04 a C 440/04, vo veci C-285/11, v spojených veciach C-80/11 a C-142/11.

2.5 Podľa názoru žalobcu preukázanie práva na oslobodenie, resp. odpočet dane je podmienené len existenciou faktúry a v zmysle európskej legislatívy nemožno vyžadovať nič viac. V zmysle ustálenej judikatúry sa počíta teda aj s takými prípadmi, kedy je zrejmé, že daňový subjekt sa stal obeťou daňového podvodu, no nie je možné považovať za spravodlivé takýto daňový subjekt postihovať. Žalobca mal za to, že vyčerpal svoju dôkaznú povinnosť - predložil všetky doklady, ktorými reálne disponoval a reálne disponovať mohol - účtovníctvo, účtovné doklady, faktúry, doklady o úhrade faktúr - na preukázanie opodstatnenosti nákladov, za ktoré v zmysle faktúry zaplatil; vystavenie predmetných faktúr ako aj dodanie predmetných plnení potvrdili svedkovia a to ich podpísanie a opečiatkovanie, ako aj to, že uvedené listiny sa nachádzajú v účtovníctve.

3.

3.1 Podaním zo dňa 30.11.2016 žalovaný podal vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti žalobcu v ktorom uviedol, že sa v plnom rozsahu pridrižiava písomného vyjadrenia k žalobe a rozhodnutia žalovaného č. 894934/2015 zo dňa 15.06.2015, a že kasačná sťažnosť žalobcu neobsahuje žiadne nové skutočnosti.

4.

4.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 SSP preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

4.2 Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

4.3 Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

4.4 Podľa § 177 ods. 1 SSP správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

4.5 Podľa § 178 ods. 1 SSP žalobcom je fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá o sebe tvrdí, že ako účastník administratívneho konania bola rozhodnutím orgánu verejnej správy alebo opatrením orgánu verejnej správy ukrátená na svojich právach alebo právom chránených záujmoch.

4.6 Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

4.7 Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

4.8 Podľa § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

4.9 Najvyšší súd Slovenskej republiky z predloženého spisového materiálu krajského súdu zistil, že žalobca sa žalobou doručenou Krajskému súdu v Nitre dňa 08.09.2015 domáhal preskúmania rozhodnutí žalovaného zo dňa 15.06.2015 č. 894934/2015 (zdaňovacie obdobie júl 2012) a č. 890188/2015 (zdaňovacie obdobie august 2012). Krajský súd uznesením zo dňa 09.12.2015 č. k. 11S/192/2015-67 vylúčil preskúmanie rozhodnutia žalovaného zo dňa 15.06.2015 č. 890188/2015 (zdaňovacie obdobie august 2012) na samostatné konanie.

4.10 Preskúmaným rozhodnutím č. 894934/2015 zo dňa 15.06.2015 žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 9414401/5/5197733/2014/Ges zo dňa 26.11.2014, ktorým bol žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty podľa ust. § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubený rozdiel tejto dane v sume 33.852,- € za zdaňovacie obdobie júl 2012.

4.11 Žaloba v predmetnej veci bola krajskému súdu podaná počas platnosti a účinnosti zákona č. 99/1963 Zb. Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“), ktorý v piatej časti upravoval problematiku súdneho preskúmania rozhodnutí orgánov verejnej správy. Tento zákon bol v časti týkajúcej správneho súdnictva s účinnosťou od 01.07.2016 nahradený Správnym súdnym poriadkom. Podľa § 491 ods. 1 SSP, ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

4.12 Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalobcu je rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/192/2015-97 zo dňa 14.09.2016, ktorým súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 894934/2015 zo dňa 15.06.2015, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky žalobcu sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

4.13 Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdenie, 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 s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia.

4.14 Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že v zdaňovacom období daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2012, v ktorom uviedol dodanie tovarov a služieb s oslobodením od dane v sume 81.900,- €, z toho podľa ust. § 43 ods. 1 a 4 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov v sume 76.430,- €, daň celkom v sume 9.658,67 €, odpočítanie dane celkom v sume 23.832,24 € a uplatnil si nadmerný odpočet v sume - 14.173,57 €. Dňa 10.10.2013 začal správca dane u žalobcu s výkonom daňovej kontroly, predmetom ktorej bola kontrola dane z pridanej hodnoty podľa

vyššie citovaného zákona. Kontrolovaným zdaňovacím obdobím bol január - december 2012.

4.15 S výsledkami daňovej kontroly bol žalobca opätovne oboznámený dňa 16.07.2014, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní za účasti splnomocneného zástupcu žalobcu Ing. Martiny Brezinovej, ktorá bola oboznámená so zisteniami správcu dane zistenými počas výkonu daňovej kontroly. Správca dane vyzval zástupcu žalobcu, aby sa vyjadril k tomu, akou formou dokáže preukázať doterajšie tvrdenia vo veci prijatia a uskutočnenia zdaniteľných plnení z deklarovaných faktúr v kontrolovanom zdaňovacom období. Žalobca sa po nahliadnutí do spisu písomne vyjadril v podaní zo dňa 05.08.2014.

4.16 Dňa 12.09.2014 bol dňa 12.09.2014 spísaný protokol z daňovej kontroly, v ktorom je okrem iného popísané vykonané dokazovanie správcu dane vo vzťahu k dodávateľom žalobcu (spoločnosti GARAX s. r. o., PRODUTHERM s. r. o. a MC GOLD, spol. s r. o.) ako i odberateľovi (spoločnosť Stone Bohemia s.r.o.). K zdaňovaciemu obdobiu júl 2012 správca dane uviedol, že žalobca nepreukázal dodanie stavebných prác a tovarov zo strany vyššie označených spoločností tak, ako bolo deklarované v daňovom priznaní. Vo vzťahu k deklarovanému odberateľovi Stone Bohemia s.r.o. so sídlom v Českej republike žalobca taktiež nepreukázal reálnu dodávku tovaru do Českej republiky. Rozdiel základu dane za zdaňovacie obdobie správca dane určil v sume 33.852,- € (15.286,- € pri nepreukázanom vývoze do iného členského štátu + 18.566,- € pri nepreukázanom vnútroštátnom dodaní stavebných prác a tovarov od vyššie uvedených domácich dodávateľov).

4.17 Žalobca bol vyzvaný výzvou zo dňa 12.09.2014, aby sa vyjadril k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly (ktorý mu bol spolu s výzvou doručený dňa 26.09.2014), na čo reagoval v podaní zo dňa 16.10.2014. Správca dane dňa 25.11.2014 vyhotovil zápisnicu o ústnom pojednávaní vo veci prerokovania pripomienok k protokolu zo dňa 12.09.2014, ktorého sa za žalobcu zúčastnila splnomocnená E. Ing. P. W., ktorá zotrvala na predchádzajúcich písomných podaniach žalobcu. Správca dane vydal dňa 26.11.2014 rozhodnutie č. 9414401/5/5197733/2014/Ges, ktorým podľa ust. § 68 ods. 5 a 6 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 33.852,- € za zdaňovacie obdobie júl 2012, nepriznal mu nadmerný odpočet uplatnený v podanom daňovom priznaní - 14.173,57 € a vyrubil mu vlastnú daňovú povinnosť zistenú správcom dane v sume 19.678,43 €. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie.

4.18 Na základe odvolania žalovaný rozhodnutím č. 894934/2015 zo dňa 15.06.2015 potvrdil rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za obdobie júl 2012 v sume 33.852,- €

4.19 Podľa § 2 ods. 1 písm. b/ zákona č. 222/2004 Z. z. predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

4.20 Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. (v znení do 30.09.2012) dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, 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 nehnuteľné 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.

4.21 Podľa § 19 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z. z. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne

právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) <. je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

4.22 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.

4.23 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 voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

4.24 Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. 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.

4.25 Podľa § 43 ods. 1 zák. 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.

4.26 Podľa § 43 ods. 4 zák. 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.

4.27 Podľa § 43 ods. 5 zák. č. 222/2004 Z. z. platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4. Platiteľ je povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiou faktúry, a

a) ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ inou osobou, prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia,

b) ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, písomným potvrdením prijatia tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou,

c) ak prepravu tovaru vykoná odberateľ, písomným vyhlásením odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu,

d) inými dokladmi, ako napríklad zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar.

4.28 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.

4.29 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 zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

4.30 Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, 2)

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo

daňového konania,

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

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

4.32 Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosť o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosť všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

4.33 Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku 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.

4.34 Podľa § 63 ods. 1 daňového poriadku ukladať povinnosti alebo priznať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak. Podľa ods. 2 citovaného ustanovenia rozhodnutie musí vychádzať zo stavu vecí zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak. Podľa ods. 5 cit. ustanovenia rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosť boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhom a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

5.

5.1 Podľa § 461 SSP, kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

5.2 Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Nitre potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 SSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje s v celom rozsahu.

5.3 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.

5.4 Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosť 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 vecí čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré 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.

5.5 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 zistenia 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 vyšli 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 vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť záver vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosť a dôkazy vyplývajúce zo zistení ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

5.6 V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekt - žalobcovi (§ 28 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 42 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dne 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 odôvodnenia 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.“

5.7 Najvyšší súd mal za preukázané, že žalovaný ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúc pre správne určenie dane v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť realnosť obchodov deklarovaných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav vecí tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

5.8 Najvyšší súd poukazuje, že žalobca predložil správcovi dane iba faktúry, ktorými fakturoval odberateľovi dodávky tovarov a nespĺnil podmienky uvedené v ustanovení § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. Spoločnosť Stone Bohemia s.r.o. v priebehu daňovej kontroly z dôvodu nekontaktosti prijatie tovaru od žalobcu nepotvrdila a žalobca vo svojom vyjadrení k obchodnej spolupráci so spoločnosťou Stone Bohemia s.r.o. dňa 28.05.2014 uviedol, že faktúry vystavil v uvedenom množstve a sume, za spoločnosť bol v kontakte s pánom H., či boli dodávky uskutočnené na základe písomných alebo telefonických objednávok si nepamätal. K nadobudnutiu tovaru, jeho množstva, skladovania, úhrady faktúr sa vyjadriť nevedel, pretože si to nepamätal. Ďalej uviedol, že prepravu tovaru si zabezpečoval odberateľ, teda spoločnosť Stone Bohemia s.r.o. Zo skutočností zistených v súvislosti s odberateľom, spoločnosťou Stone Bohemia s.r.o., je možné vysloviť záver, že žalobca nepreukázal, že dodávka tovaru odberateľovi Stone Bohemia s.r.o. bola reálne uskutočnená, a teda, že splnil podmienky uvedené v § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. K spoločnosti Garax s.r.o. najvyšší súd uvádza, že z administratívneho spisu mal za preukázané, že správca dane predvolal k svedeckej výpovedi bývalého konateľa spoločnosti Garax, s.r.o. pána U. L., ktorý vo svojej výpovedi potvrdil, že predložené faktúry vystavil, opečiatkoval a podpísal, priznanie k dani z pridanej hodnoty však spracovávala osoba, ktorej meno si nepamätal. Svedok ďalej uviedol, že spoločnosť nemala zamestnancov, v prípade potreby si prenajímala ľudí, ktorých nikde neevidovala, mená si nepamätal. Obchody uskutočňoval sám alebo

osoba, ktorej meno si tiež nepamätal, k obchodným partnerom uviedol, že si nepamätá meno žiadneho obchodného partnera, či už dodávateľa alebo odberateľa, ani kto preberal tovar. K odovzdávaniu faktúr a ich úhrade uviedol, že si nepamätá ako prebiehalo odovzдание faktúr, ani meno komu ich odovzdal. K účtovným dokladom spoločnosti uviedol, že tieto odovzdal novému majiteľovi, na meno si tiež nespomenul.

5.9 K spoločnosti MC GOLD, spol. s r.o. najvyšší súd poukazuje, že z preverovania žalovaného vyplynulo, že predmetná spoločnosť si písomnosti na adrese svojho sídla nepreberá, zástupcovia spoločnosti sa na adrese sídla spoločnosti nezdržiavajú, zásielky doručované do vlastných rúk s opakovaným doručením sa vrátili správcovi dane s poznámkou doručovacej pošty „adresát neznámy“. Správcovi dane sa so zástupcami spoločnosti skontaktovať nepodarilo. Splnomocneným zástupcom spoločnosti bol pán F., ktorý so správcom dane nespôlpracoval. Správca dane zahájil v spoločnosti MC GOLD, spol. s r.o. dňa 05.03.2013 daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2012, nakoľko spoločnosť napriek opakovaným výzvam správcu dane doklady k výkonu daňovej kontroly nepredložila, správca dane určil spoločnosti daň podľa pomôcok. Na základe údajov z výpisu z Obchodného registra Okresného súdu Bratislava I Správca dane zistil, že odo dňa 05.09.2013 je jediným konateľom spoločnosti Q. P. X., občan W. H. Správca dane na základe zistenej skutočnosti predvolal k podaniu svedeckej výpovede pána Q. P. X., ktorý sa však k podaniu svedeckej výpovede nedostavil. Rovnako sa k podaniu svedeckej výpovede nedostavil ani splnomocnený zástupca spoločnosti pán F. Q.. Správca dane v ďalšom konaní zaslal predvolanie k podaniu svedeckej výpovede bývalým konateľom spoločnosti pánom U. X. a pánovi B. I. (ďalej aj „konatelia“). Svedok B. I. na úvod svedeckej výpovede uviedol, že ku koncu roka 2010 splnomocnil pána F. Q., aby ho zastupoval v plnom rozsahu, čo znamená, že pán F. Q. vykonával obchodnú činnosť spoločnosti a viedol účtovnú evidenciu. K predloženým faktúram, vystaveným pre žalobcu uviedli, že ich nevystavovali a k obchodnej činnosti spoločnosti a jej fungovaniu sa vyjadriť nevedeli z dôvodu, že za spoločnosť koná splnomocnený zástupca pán F. Q., ktorý na základe opakovanej výzvy poskytol správcovi dane svedeckú výpoveď, v ktorej uviedol, že si nepamätá, kedy mu pán I. udelil plnú moc na zastupovanie spoločnosti, vystavenie faktúr a dodanie tovaru žalobcovi však potvrdil. K účtovným dokladom spoločnosti uviedol, že doklady spoločnosti nemá k dispozícii, nakoľko ich pán I. odovzdal novému majiteľovi spoločnosti pri jej predaji.

5.10 K spoločnosti PRODUTHERM s.r.o. najvyšší súd poukazuje, že zo zistení správcu dane, vyplynulo, že spoločnosť PRODUTHERM s.r.o. bola dňa 05.04.2013 dobrovoľne vymazaná z Obchodného registra Okresného súdu Trenčín a v dôsledku zlúčenia sa jej právnym nástupcom stala spoločnosť BG Slovakia, s.r.o. Táto spoločnosť v podaných daňových priznaniach uvádzala vysoké obraty (dodania tovaru a služby) s vysokou daňovou povinnosťou a v rovnakých výškach si uplatňoval aj odpočty dane z pridanej hodnoty. Posledné daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2013 ako negatívne a daňové priznanie k dani z právnických osôb za rok 2012 bez daňovej povinnosti. Deň doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly dňa 28.09.2012 spoločnosť zmenila konateľa a počas výkonu daňovej kontroly dvakrát zmenila sídlo, písomnosti zasielané na adresu spoločnosti sa vrátili s poznámkou „adresát neznámy“. Najvyšší súd poukazuje, že napriek tomu, že konatelia spoločnosti vo svojich výpovediach potvrdili vystavenie faktúr, vzhľadom na skutočnosť, že nepredložili listinné dôkazy preukazujúce ich tvrdenia, nemožno ich vyjadrenia považovať za dôkazy preukazujúce uskutočnenie zdaniteľných plnení v prospech žalobcu. I napriek tomu, že v čase vystavenia faktúr boli dodávateľské spoločnosti registrované ako platitelia dane z pridanej hodnoty a komunikovali so správcom dane, žalobca ani dodávateľské spoločnosti v priebehu daňovej kontroly relevantnými dôkazmi reálne uskutočnenie zdaniteľných plnení nepreukázali. Správca dane v priebehu daňovej kontroly preveroval uskutočnenie zdaniteľných plnení nie len z formálnej stránky, ale preveroval tiež, či boli zdaniteľné obchody reálne uskutočnené, a to preverovaním vykonávaným v dodávateľských spoločnostiach. Žalobca tiež v priebehu daňovej kontroly nepredložil správcovi dane relevantné dôkazy, ktorými by preukázal, že tovar bol odoslaný alebo prepravený odberateľovi do iného členského štátu, teda, že fyzicky opustil územie členského štátu dodania, a že právo nakladať s tovarom ako vlastník prešlo na nadobúdateľa, spoločnosť Stone Bohemia s.r.o. Nakoľko žalobca predložil správcovi dane ku kontrole iba faktúry vystavené pre odberateľa, nepreukázal splnenie podmienky na oslobodenie dodávky

od dane, uvedené v § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. Najvyšší súd poukazuje, že správca dane v priebehu daňovej kontroly preveroval dodanie tovaru, kontrolovaným daňovým subjektom spoločnosti Stone Bohemia s.r.o. formou dožiadania, v rámci medzinárodnej výmeny daňových informácií. Z odpovede miestne príslušného správcu dane vyplynulo, že dodanie tovaru nebolo možné preveriť z dôvodu, že spoločnosť na adrese uvedenej v obchodnom registri nesídlí a je nekontaktná. Najvyšší súd poukazuje, že pre uplatnenie oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu, nie je predloženie účtovných dokladov bez reálneho preukázania nadobudnutia tovaru odberateľom dostatočným dôkazom. Pretože spoločnosť Stone Bohemia s.r.o. ako obchodný partner žalobcu nadobudnutie tovaru nepotvrdila, nie je možné v zmysle platných právnych predpisov vysloviť záver, že tovar bol spoločnosti preukázateľne dodaný, a že žalobca splnil predložením faktúr podmienky oslobodenia od dane pri dodávke tovaru do iného členského štátu v zmysle ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z.

6.

6.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky má za to, že rozhodnutie krajského súdu žalovaného a správcu dane obsahuje všetky zákonom požadované náležitosti, žalovaný pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona a logického uvažovania, všetky dôkazy zhodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Z týchto dôvodov kasačnú sťažnosť zamietol podľa § 461 SSP, keďže po jej preskúmaní zistil, že nie je dôvodná.

6.2 O náhrade trov kasačného konania najvyšší súd rozhodol podľa § 170 písm. a/ SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalobca v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania zo zákona neprislúcha, preto žalobcovi právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.