

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/3/2017
Identifikačné číslo spisu: 4015201252
Dátum vydania rozhodnutia: 25.10.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:4015201252.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členiek senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a JUDr. Jarmily Urbancovej, v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobcu): Miroslav Lanfer, Hlavná 137/67, Veľké Ripňany - Behynce, IČO: 33 128 472, zastúpeného: Beňo & partners advokátska kancelária, s.r.o., Námestie sv. Egídia 93, Poprad, IČO: 44 250 029, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného z 15. júna 2015, č. 890188/2015, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/276/2015-68 zo 14. septembra 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/276/2015-68 zo 14. septembra 2016 z a m i e t a .

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

Odôvodnenie

I.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre (ďalej len „správny súd“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 890188/2015 z 15. júna 2015, ktorým žalovaný podľa ustanovenia § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. s správe daní (ďalej len „daňový poriadok“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej len „správca dane“) č. 9414401/5/5197788/2014/Ges z 26. novembra 2014 o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za obdobie august 2012 v sume 16 363,60 € a nepriznal mu nadmerný odpočet uplatnený v daňovom priznaní - 13 011,84 € a vyrubil mu vlastnú daňovú povinnosť zistenú správcom dane 3 351,76 €. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech nepriznal náhradu trov konania, a to s poukazom na ustanovenie § 168 SSP, vychádzajúc z toho, že žalovaný v zásade nemá právo na náhradu trov konania a túto mu možno priznať len vo výnimočných prípadoch.

2. Z odôvodnenia rozsudku správneho súdu vyplýva, že Krajský súd v Nitre ako súd vecne a miestne príslušný (ustanovenie § 246 ods. 1, ustanovenie § 246a ods. 1 OSP v znení účinnom do 30. júna 2016), viazaný rozsahom a dôvodmi podanej žaloby (ustanovenie § 134 ods. 1, 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok, ďalej len „SSP“) a vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu, preskúmal na pojednávaní konanom dňa 14. septembra 2016 žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného zo dňa 15. júna 2015 (týkajúce sa zdaňovacieho obdobia august 2012), ako i konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, pričom dospel k záveru, že podaná žaloba nie je dôvodná, a preto ju podľa ustanovenia § 190 SSP rozsudkom zamietol.

3. Úlohou správneho súdu bolo posúdiť správnosť postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty u žalobcu za zdaňovacie obdobie august 2012 v sume 16 363,60 € (ako rozdielu medzi nadmerným odpočtom uplatneným žalobcom v daňovom priznaní, t.j. - 13 011,84 € za vyššie uvedené zdaňovacie obdobie a vlastnou daňovou povinnosťou žalobcu zistenou správcom dane, t.j. 3 351,76 € 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 nesplnil 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 PRODUTHERM s.r.o. a tovaru spoločnosťou 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.

4. Medzi účastníkmi konania bol sporný výklad ustanovenia zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, a to či žalobcovi vznikol nárok na uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2012 pri ním tvrdenej dodávke stavebných prác (výroba a povrchová úprava prístrešku k hale) za mesiac august 2012 od dodávateľa PRODUTHERM s.r.o. podľa faktúry z 30. augusta 2012 č. 609 a dodávke tovaru označeného ako „Full Set Of Atomization Device EGO-T 650 KIT“ podľa faktúry z 10. augusta 2012, č. 10120682, dodacieho listu z 10. augusta 2012, č. 10120118, a objednávky zo 6. augusta 2012, č. 120801, od dodávateľa MC GOLD s.r.o. (číslovanie faktúr u dodávateľa). Medzi účastníkmi konania bolo sporné i to, či žalobca splnil alebo nesplnil podmienky na oslobodenie od platenia dane z pridanej hodnoty uplatnené pri dodaní tovaru (Full Set Of Atomization Device EGO-T 650 KIT), ktorý mal podľa jeho tvrdenia a predkladaných dokladov (faktúra z 13. augusta 2012, č. 12014, dodací list a medzinárodné nákladné list - CMR) dodať daňovému subjektu v Českej republike, t.j. spoločnosti Stone Bohemia s.r.o. v auguste 2012 a či tieto predložené doklady právne relevantným spôsobom preukazujú dodanie tovaru do iného členského štátu Európskej únie.

5. Žalobca v podanej žalobe poukazoval na to, že splnil všetky podmienky stanovené vyššie citovaným zákonom na odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri dodaní stavebných prác od spoločnosti PRODUTHERM s.r.o. a tovaru do spoločnosti MC GOLD spol. s r.o. a podmienky na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri vývoze tovaru do Českej republiky spoločnosti Stone Bohemia s.r.o. Taktiež namietal nesprávnu aplikáciu vyššie citovaných ustanovení zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov tvrdiac, že v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania predložil všetku účtovnú dokumentáciu, ktorú bolo možné v zmysle zákona od neho požadovať a splnil si teda svoju dôkaznú povinnosť.

6. Zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov stanovil pre dokazovanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty prísnejšie podmienky ako pri iných druhoch daní a tieto podmienky sú uvedené v ustanovení § 49 ods. 1, 2 písm. a/, ako i v ustanovení § 51 ods. 1, písm. a/ vyššie citovaného zákona. Jedná sa o hmotno-právne podmienky a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. 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 daňových dokladoch uvedených vyššie v bode 43 rozsudku správneho súdu. Z ustanovenia § 49 ods. 1, 2 vyššie citovaného zákona jednoznačne vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu. Uvedené 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 dodávateľia len v prípade, ak by pri tomto tovare (službe) vznikla dodávateľom daňová povinnosť. V tomto smere podľa názoru súdu správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, a to vyžiadanim si listinných dokladov, výsluchom žalobcu a svedkov, resp. i preverovaním v spoločnostiach, ktoré mali byť v zdaňovacom období august 2012 dodávateľmi žalobcu.

7. V priebehu daňovej kontroly žalobca predložil správcovi dane faktúru zo dňa z 30.08.2012, č. 609, v sume 30 897,60 € (základ dane 25 748,- € + 5 149,60 € DPH) od dodávateľa PRODUTHERM s.r.o. za výrobu a povrchovú úpravu prístrešku k hale 196 m² a faktúru vystavenú dodávateľom MC GOLD spol. s r.o. 10. augusta 2012, č. 10120682, v sume 31 374,- € (základ dane 26 145,- € + 5 229,- € DPH) za dodávku tovaru označeného ako „Full Set Of Atomization Device EGO-T 650 KIT“ podľa dodacieho listu z 10. augusta 2012, č. 10120118, a objednávky zo 6. augusta 2012, č. 120801.

8. Správny súd ďalej uviedol, že 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 realita 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.

9. Ohľadne výroby a povrchovej úpravy prístrešku od dodávateľa PRODUTHERM s.r.o. správca dane predvolal na pojednávanie C. T. (konateľ spoločnosti PRODUTHERM s.r.o. v auguste 2012) a T. D. (konateľ od 11. októbra 2012), pričom predvolania sa vrátili s poznámkou poštového doručovateľa, že adresát je neznámy.

10. Ohľadne dodávok tovaru označeného ako „Full Set Of Atomization Device EGO-T 650 KIT“ od dodávateľa MC GOLD spol. s r.o. dožiadaný správca dane oznámil, že táto spoločnosť nespolupracuje so správcou dane, rovnako ako jej splnomocnený zástupca U. F.. Bývalý konateľ (v auguste 2012) tejto spoločnosti V. K., ako i T. P. (konateľ od 31. októbra 2012), súčasný konateľ F. L. P. (od 5. septembra 2013) a splnomocnený zástupca spoločnosti U. F. boli predvolaní na ústne pojednávanie na 27. február 2014, o čom bol žalobca upovedomený. V uvedený deň bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, na ktorom bol vypočutý V. K. a T. P., ktorí sa k deklarovaným obchodom nevedeli vyjadriť z dôvodu, že podľa vyjadrenia V. K. obchody zabezpečoval U. F., ktorý bol na to splnomocnený a T. P. bol konateľom až od 31. októbra 2012. U. F. bol vypočutý 12. marca 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 V. K.), k okolnostiam obchodov sa vyjadriť nevedel, spoločnosť zamestnancov nemala, faktúry vystavila účtovníčka, ktorá pracovala pre spoločnosť ako živnostníčka.

11. Žalobca bol o takto vykonanom dokazovaní oboznámený na pojednávaní konanom dňa 28. mája 2014, pričom k dodávke stavebných prác (od spoločnosti PRODUTHERM s.r.o.) uviedol, že išlo o práce na prístrešku, práce boli vykonané ručne, nevedel uviesť, koľko ľudí za dodávateľa tam pracovalo, nemá nič, len faktúru K okolnostiam dodávky tovaru označeného ako „Full Set Of Atomization Device EGO-T 650 KIT“ (od MC GOLD, spol. s r.o.) sa nevedel konkrétne vyjadriť. Správca dane žalobcu vyzval, aby predložil doklady a dôkazy, ktoré ešte neboli predložené. Ďalšie pojednávanie za účasti splnomocneného zástupcu žalobcu sa konalo dňa 16. júla 2014 a jeho predmetom bolo oboznámenie so zistenými skutočnosťami v prebiehajúcej daňovej kontrole, pričom žalobca bol vyzvaný, aby sa vyjadril, ako vie preukázať svoje tvrdenia ohľadne prijatia zdaniteľných plnení.

12. V podaní z 5. augusta 2014 a 16. októbra 2014 sa žalobca vyjadroval k prijatým plneniam, ale

neposkytol žiadny dôkaz o ich realizácii deklarovanými dodávateľmi (stavebné práce v spoločnosti PRODUTHERM s.r.o. a „Full Set Of Atomization Device EGO-T 650 KIT“ - spoločnosť MC GOLD spol. s r.o.). 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 vypočítaní ako svedkovia. Žalobca, ktorý si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri deklarovaných dodávkach stavebných prác a tovaru od vyššie označených dodávateľov v mesiaci august 2012 bol povinný preukázať skutočnú realizáciu dodávky stavebných prác od spoločnosti PRODUTHERM s.r.o. a tovaru od spoločnosti MC GOLD spol. s r.o., jeho pôvod, okolnosti uskutočnenia dodávky od deklarovaných dodávateľov a následne i okolnosti dodania tovaru ďalšiemu odberateľovi, vrátane prepravy tovaru. Tieto okolnosti musí preukazovať žalobca, ktorý si uplatnil nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty a musí teda preukázať dôvodnosť tohto uplatnenia a realnosť deklarovanej dodávky. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že existenciu žalobcom deklarovaných dodávok (stavebných prác a ani tovaru) nepreukazujú ním predložené doklady.

13. Správny súd mal za to, že za danej dôkaznej situácie potom treba prisvedčiť tvrdeniu správcu dane a žalovaného, že žalobca nepreukázal ním deklarovanú obchodnú transakciu (dodanie stavebných prác od spoločnosti PRODUTHERM s.r.o. a tovaru od spoločnosti MC GOLD spol. s r. o. ako dodávateľov). S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcom dane bol aj správny súd toho názoru, že žalobcom deklarovaným dodávateľom nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty, a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane. V tejto súvislosti súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 28.06.2012 v konaní pod sp.zn. 5Sžf/63/2011 ako i na ďalší jeho rozsudok zo dňa 23.06.2010 v konaní pod sp.zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky z 23. februára 2011 v konaní pod sp.zn. III. ÚS 78/2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že si nárok uplatňuje dôvodne a 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 dôvodný“.

14. 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 uvedeného potom vyplýva, že cieľom daňového konania je overiť, či sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo tak, ako to tvrdí daňový subjekt. Preverovaním žalobcom tvrdených obchodných transakcií v mesiaci august 2012 na základe ním predložených dokladov správca dane zistil a konštatoval, že deklarované obchodné transakcie (dodávka stavebných prác a tovaru) sa neuskutočnili tak, ako je to uvedené na žalobcom predložených faktúrach, nakoľko v priebehu daňovej kontroly a ani vyrubovacieho konania žalobca okrem vyššie uvedených dokladov žiadnym spôsobom nepreukázal uskutočnenie zdaniteľných plnení zo strany deklarovaných troch dodávateľov ako základnej podmienky pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Daňové orgány si urobili správny záver, že daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty použiteľný vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť, teda že služby (stavebné práce) a tovar boli i reálne dodané od dodávateľov uvedených na predložených faktúrach (napr. rozsudok č. 2 Afs 177/2006-61).

15. Správny súd nemal žiadne pochybnosti o tom, že dodanie stavebných prác žalobcovi spoločnosťou PRODUTHERM s.r.o. nie je preukázané predloženou faktúrou z 30.08.2012, pričom ani samotný žalobca sa nevedel vyjadriť ku konkrétnym okolnostiam dodania stavebných prác. Taktiež súd s poukazom na predložený administratívny spis a priebeh administratívneho konania nemal pochybnosti o tom, že predloženými listinnými dokladmi nebolo preukázané ani dodanie tovaru označeného ako „Full Set Of Atomization Device EGO-T 650 KIT“ od spoločnosti MC GOLD spol. s r.o., nakoľko

predloženie listinných dokladov (faktúry z 10. augusta 2012, dodacieho listu a objednávky k nej) nie je ešte samo osebe dôkazom o dodaní tovaru a v konkrétnom prípade, nebolo dodanie tovaru preukázané ani výpoveďou svedka U. F..

16. Pokiaľ sa preverovania dodania tovaru i u žalobcom deklarováných dodávateľov, resp. u bývalých a súčasných konateľov týchto spoločností týka, správca dane sa taktiež obrátil i na príslušných správcov dane za účelom vykonania miestneho zisťovania, resp. preverenia žalobcom deklarováných obchodov, čo však vzhľadom na nekontaktnosť, resp. nespoluprácu a zmeny v týchto spoločnostiach nevedlo k relevantným zisteniam. Nepriznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty v prípade vyššie uvedených žalobcom deklarováných dodávok a dodávateľov však správca dane neodôvodňuje nekontaktnosťou ani nespoluprácou týchto dodávateľov (ako na to poukazuje žalobca v podanej žalobe), 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.

17. Bolo povinnosťou žalobcu v prípade, ak si uplatnil pri prácach a tovare, ktoré mu mali dodať deklarovaní dodávateľa, t.j. spoločnosť PRODUTHERM s.r.o. a MC GOLD spol. s r.o., aby preukázal skutočnú existenciu zdaniteľného plnenia, vrátane napr. prepravy tovaru. Je povinnosťou každej zmluvnej strany, aby sa pri úprave obchodných vzťahov odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, pričom toto zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne obchodného partnera ako i osoby (fyzickej alebo právnickej), ktorá prepravu tovaru vykoná. Žalobca si zrejme tieto informácie neoveril dostatočne, a preto je možné dôvodne pochybovať, či mu fakturované práce a tovar dodal ním tvrdený dodávateľ a platiteľ dane z pridanej hodnoty a či faktúry, pri ktorých si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty boli vôbec vystavené platiteľom tejto dane. Overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť schopný preukázať reálnosť deklarováného obchodu a v prípade nepreverenia si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v tomto prípade, keď žalobca nevedel preukázať reálne naplnenie deklarováného obchodu medzi ním a deklarovateľmi. S poukazom na uvedené, je potom podľa názoru súdu dôvodné konštatovanie žalovaného, že nebolo preukázané, že došlo k zdaniteľnému plneniu medzi dvoma deklarovateľmi dane z pridanej hodnoty a žalobca si v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty nedôvodne uplatnil odpočítanie tejto dane.

18. Uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu a odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege podľa ustanovenia § 49 ods. 1, 2 zák. č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, ale je iba právom platiteľa tejto dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu, ktorý je platiteľom dane. 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, čo žalobca nesporne nepreukázal. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre.

19. Medzi účastníkmi konania bolo ďalej sporné, či žalobca splnil alebo nespĺnil podmienky na oslobodenie od platenia dane z pridanej hodnoty uplatnené pri tovare („Full Set Of Atomization Device EGO-T 650 KIT“), ktorý mal podľa jeho tvrdenia a predkladaných dokladov (faktúra zo dňa 13. 08. 2012, dodací list, medzinárodný nákladný list - CMR) dodať daňovému subjektu v Českej republike - spoločnosti Stone Bohemia s.r.o. v auguste 2012 a či tieto predložené doklady právne relevantným spôsobom preukazujú dodanie tovaru do iného členského štátu Európskej únie. V daňovom priznaní za mesiac august 2012 žalobca uviedol dodanie tovaru s oslobodením od dane v sume 32 490,- €, z toho podľa ustanovenia § 43 ods. 1 a 4 vyššie citovaného zákona v sume 29 925,- €, pričom v rámci daňovej kontroly preukazoval, že sa jedná o tovar odoslaný a dodaný do Českej republiky. Pri odoslaní tovaru do iného členského štátu je pre oslobodenie od dane z pridanej hodnoty potrebné skúmať najmä prechod práva nakladať s tovarom ako vlastník na nadobúdateľa a zároveň fyzický pohyb tovaru.

20. 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 august 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 deklarovany obchodný prípad medzi dodávateľom (žalobca) a odberateľom Stone Bohemia s.r.o. so sídlom v Českej republike. Žalobca tvrdil, že tomuto odberateľovi dodal v auguste 2012 tovar označený ako „Full Set Of Atomization Device EGO-T 650 KIT“ predložil faktúru zo dňa 13. augusta 2012, č. 12014, (vystavenú žalobcom ako dodávateľom pre spoločnosť Stone Bohemia s.r.o. ako odberateľa) na sumu 29 925,- €, ako i dodací list k tejto faktúre a medzinárodný nákladný list, v ktorých je ako dopravca a príjemca tovaru uvedená spoločnosť Stone Bohemia s.r.o. Žalobca do zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 28. mája 2014 uviedol, že sa jednalo o elektronické cigarety, ktoré boli dodané do Českej republiky uvedenej spoločnosti, za ktorú vystupoval pán D., inak o spoločnosti nič nevie, ani to, kde bol tovar prepravený, pričom prepravu si zabezpečil odberateľ. K okolnostiam dodania tovaru sa konkrétne nevedel vyjadriť, resp. si nespomínal. Tvrdeniu žalobcu, že prepravu tovaru si mal zabezpečiť odberateľ však nezodpovedajú medzinárodné nákladné listy - CMR, na ktorých je spoločnosť Stone Bohemia s.r.o. uvedená ako dopravca a príjemca tovaru.

21. S poukazom na tieto tvrdenia žalobcu a zistenia českej daňovej správy (uvedené v dožiadaní o výmenu daňových informácií doručenom správcovi dane dňa 19. marca 2014), ktoré nepotvrdzovali žalobcom tvrdené dodanie tovaru do iného členského štátu Európskej únie, konkrétne deklarovane odberateľovi do Českej republiky, bolo povinnosťou správcu dane v rámci daňovej kontroly preskúmať a vyhodnotiť žalobcom predložené doklady, ktorými žalobca preukazoval dodanie tovaru odberateľovi do Českej republiky. Z týchto dokladov, najmä z medzinárodných nákladných listov - CMR ako i z vyjadrení žalobcu je zrejmé, že prepravu tovaru do Českej republiky mal vykonať tvrdený odberateľ, teda spoločnosť Stone Bohemia s.r.o.. V ustanovení § 43 ods. 1 a 5 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov sú stanovené podmienky oslobodenia od dane z pridanej hodnoty pri tovare, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet a príkladmo sú uvedené doklady, ktorými možno preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu. V predmetnej veci bol teda žalobca povinný preukázať, že splnil podmienky oslobodenia od dane z pridanej hodnoty a že deklarovany tovar dodal do Českej republiky tvrdenému odberateľovi, t.j. spoločnosti Stone Bohemia s.r.o.. Podľa predložených listinných dokladov bola preprava tovaru vykonaná odberateľom. Bolo preto povinnosťou žalobcu predložiť písomné vyhlásenie odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu, a to podľa ustanovenia § 43 ods. 5 písm. c/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. Dodanie tovaru odberateľovi do Českej republiky žalobca preukazoval predložením faktúry, dodacieho listu a medzinárodného nákladného listu - CMR, ale nepredložil doklad vyžadovaný zákonom, teda písomné potvrdenie prijatia tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou. 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 (písomné vyhlásenie odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu) v zákonom stanovenej lehote nemal, ale nemal ho ani v priebehu daňovej kontroly a napriek tomu nepostupoval podľa ustanovenia § 43 ods. 8, veta druhá vyššie citovaného zákona.

22. Správny súd na základe vyššie uvedených listinných dokladov, dokazovania vykonaného správcom dane ako i zisťovania vykonaného českou daňovou správou dospel k záveru, že žalobca dostatočne nepreukázal dodanie tovaru do iného členského štátu Európskej únie - do Českej republiky ním deklarovane odberateľovi, t.j. spoločnosti Stone Bohemia s.r.o. Súd považoval za potrebné

predovšetkým poukázať na to, že žalobca dodanie tovaru vyššie uvedenému odberateľovi v Českej republike preukazoval výlučne predložením listín - faktúr, dodacích listov a medzinárodných nákladných listov, ktoré sú v kolónke „prijal“ opatrené pečiatkou spoločnosti Stone Bohemia s.r.o. ako deklarovaným odberateľom tovaru a nečitateľným podpisom. Nepredložil však zákonom vyžadovaný doklad, a to písomné vyhlásenie odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu. Pochybnosti o dovoze tohto tovaru do Českej republiky deklarovanému odberateľovi vznikli už na strane českej daňovej správy, ktorá v dožiadaní doručenom 19. marca 2014 správcovi dane uviedla, že spoločnosť deklarovaného odberateľa nemala v roku 2012 žiadnych zamestnancov a i keď za zdaňovacie obdobie august 2012 podala daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty, v ktorom uviedla i nadobudnutie tovaru z iných členských štátov, neposkytla za uvedené obdobie žiadne doklady (faktúry, objednávky, prepravné doklady).

23. Pri posudzovaní podmienok na uplatnenie oslobodenia od dane z pridanej hodnoty konštatoval správny súd, že je potrebné vychádzať z ustanovenia § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, v zmysle ktorého je platiteľ dane povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiou faktúry (čo žalobca splnil), ale nakoľko žalobca prepravu nevykonával, ani ju nezabezpečoval, bolo jeho povinnosťou predložiť i ďalšie doklady, pretože podľa jeho tvrdenia, prepravu tovaru mal zabezpečiť jeho odberateľ. Je však potrebné rozlišovať medzi tým, či odberateľ prepravu zabezpečí inou osobou a v takom prípade je žalobca ako platiteľ dane povinný predložiť prepravný doklad alebo iný doklad o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia (ustanovenie § 43 ods. 5 písm. a/ vyššie citovaného zákona) a tým, či odberateľ prepravu tovaru vykoná sám a v takom prípade je žalobca povinný predložiť okrem iného i písomné vyhlásenie odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu (ustanovenie § 43 ods. 5 písm. c/ vyššie citovaného zákona). V predmetnej veci žalobca predložil medzinárodný nákladný list opatrené pečiatkou deklarovaného dopravcu a nečitateľným podpisom, v ktorom je ako dopravca a odberateľ tovaru uvedená spoločnosť Stone Bohemia s.r.o., čo znamená, že prepravu tovaru mal vykonať odberateľ. Dodanie tovaru deklarovanému odberateľovi v Českej republike teda nebolo potvrdené a preukázané zákonom požadovaným spôsobom, a to predložením písomného vyhlásenia odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu, čo znamená, že žalobca nepreukázal dodanie tovaru do iného členského štátu, ktoré je v štáte odoslania oslobodené od dane z pridanej hodnoty a daňová povinnosť prechádza na odberateľa tovaru. Ustanovenie § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov rozlišuje medzi zabezpečením prepravy inou osobou (ako dodávateľom alebo odberateľom) a jej vykonaním odberateľom alebo dodávateľom. Žalobca v predmetnej veci uviedol, že prepravu tovaru zabezpečoval odberateľ, čomu však nezodpovedajú ním predložené doklady, podľa ktorých mal žalobcom deklarovaný odberateľ tovaru prepravu tovaru vykonať sám.

24. Správny súd s poukazom na uvedené zistenia vyplývajúce z predloženého administratívneho spisu považoval konštatovanie daňových orgánov, že žalobca dostatočne nepreukázal dodanie tovaru do Českej republiky spoločnosti Stone Bohemia s.r.o. ako deklarovanému odberateľovi, za dôvodné. Z uvedených dôvodov potom žalobcovi nevzniklo právo na ním uplatnené oslobodenie od dane z pridanej hodnoty. Takýto názor súdu je v súlade s právnym názorom Najvyššieho súdu SR vyjadrenom v rozsudku zo dňa 9. decembra 2010 v konaní pod sp.zn. 8Sžf/5/2010, v ktorom bola riešená identická právna problematika podľa Šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty. Túto Smernicu s účinnosťou od 1. januára 2007 nahradila Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorá v zásade na rovnakých princípoch upravuje zdaniteľné transakcie vrátane dodania tovaru a jeho nadobudnutia v rámci Spoločenstva. Z článku 138 tejto smernice vyplýva, že „členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo ich územia, ale v rámci Spoločenstva predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet, uskutočnené pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu konajúcu ako takú v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie lebo preprava tovaru začala“. I Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 (v zmysle ktorej daňové orgány v predmetnej veci i postupovali a jej aplikácie sa domáhal i žalobca v podanej žalobe) teda kladie

dôraz na dodanie tovaru a na jeho nadobudnutie zdanieľným subjektom v inom členskom štáte, ku ktorému dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet a že v dôsledku tohto vývozu alebo prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania. Uvedené znamená, že žalobca ako daňový subjekt, ktorý si uplatnil oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri deklarovaných dodávkach tovaru bol povinný preukázať, že tovar skutočne fyzicky opustil územie Slovenskej republiky a bol dodaný ním deklarovanému nadobúdateľovi, teda spoločnosti Stone Bohemia s.r.o., na ktorú prešlo právo nakladať s tovarom ako jeho vlastník. Žalobcom predložený doklad (medzinárodný nákladný list) odporujú jeho tvrdeniu o tom, že prepravu tovaru zabezpečil odberateľ. Zo žalobcom predložených listinných dokladov s poukazom na vykonané dokazovanie potom nemožno vyvodit' jednoznačný záver o vývoze a dodaní tovaru do iného členského štátu deklarovanému odberateľovi, nakoľko žalobca nepredložil doklady vyžadované zákonom. Medzinárodné nákladné listy sú predovšetkým dokladom o uzavretí a obsahu prepravnej zmluvy a v prípade, ak sa nepreukáže opak i o prevzatí zásielky dopravcom, čo vyplýva z čl. 9 vyhlášky č. 11/1975 Zb. o Dohovore o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave. Samotná existencia dokladov bez preukázania skutočnej fyzickej existencie dodania tovaru nie je relevantným dokladom preukazujúcim uskutočnenie obchodu. Navyiac z čl. 138 Smernice Rady č. 2006/112/ES jednoznačne vyplýva, že od dane je oslobodené len dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo územia štátu odoslania, ale v rámci Spoločenstva, a to predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet. Správny súd nemal pochybnosti o tom, že tovar z územia Slovenskej republiky do Českej republiky neprepravil žalobca ako deklarovaný dodávateľ, ale mala ho prepraviť spoločnosť odberateľa, t.j. Stone Bohemia s.r.o. a v takom prípade bolo povinnosťou žalobcu predložit' písomné vyhlásenie odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu.

25. Dôraz na preukázanie skutočnej existencie dodávky tovaru (materiálne plnenie) deklarovanému 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 vlastník prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku tohto vývozu alebo tejto prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania. V tejto súvislosti poukázal správny súd i na novšiu judikatúru Najvyššieho súdu SR, napr. rozsudok z 26. marca 2015 v konaní pod sp.zn. 8Sžf/6-7/2014.

26. Taktiež je potrebné uviesť, 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 je 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 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 od dane z pridanej hodnoty pri tovare, ktorý mal byť odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu, musí vedieť relevantnými a nespochybniteľnými dôkazmi preukázať, že tovar bol skutočne dodaný, resp. vyvezený (dodávateľom, odberateľom alebo na ich účet) do iného členského štátu a že deklarovaný odberateľ skutočne nadobudol právo s týmto tovarom nakladať. V tomto smere dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočíva na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenie o dodaní a vývoze tovaru do iného členského štátu a dôvodnosť oslobodenia od dane z pridanej hodnoty i preukázal, čo žalobca neurobil.

27. Na základe vyššie uvedených zistení správny súd rovnako ako žalovaný konštatoval, že žalobca dostatočne nepreukázal dodanie ním deklarovaného tovaru odberateľovi do Českej republiky, a teda

nepreukázal splnenie podmienok na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty. Úlohou správcu dane nie je preukazovať existenciu daňovej transakcie, ale overovať, či ju daňový subjekt preukázal a správne deklaroval. Daňové orgány si urobili správny záver, že žalobcom predložené listinné doklady sú z hľadiska ich použiteľnosti pre účely oslobodenia od dane z pridanej hodnoty použiteľné vtedy, ak je nepochybné, že údaje v nich uvedené odrážajú skutočnosť, teda že tovar bol i reálne dodaný (materiálne plnenie). Žalobca v predmetnej veci dostatočne nepreukázal dodanie ním deklarovaného tovaru do Českej republiky spoločnosti Stone Bohemia s.r.o., nakoľko nepredložil písomné vyhlásenie odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu, a teda nepreukázal splnenie podmienok na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty.

28. Správny súd je toho názoru, že žalovaný riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonnom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci. Procesnoprávny rámec predstavujú predovšetkým princípy riadneho a spravodlivého procesu (článok 46 a nasl. Ústavy SR a článok 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd), ktoré vylučujú ľubovôľu pri rozhodovaní, lebo povinnosťou správneho orgánu je presvedčivo a správne vyhodnotiť dôkazy a svoje rozhodnutie náležite odôvodniť. V tejto súvislosti súd dáva do pozornosti žalobcu, že v zmysle konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. rozsudok z 21. januára 2009 vo veci *García Ruiz* proti Španielsku, rozsudok z 19. apríla 1994 vo veci *Van de Hurk* proti Holandsku) a Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. vo veciach vedených pod sp.zn. III. ÚS 209/04, sp.zn. III. ÚS 95/06, sp.zn. III. ÚS 260/06) nie je potrebné, aby bola daná podrobná odpoveď na každú vznesenú námietku, ale je vždy potrebné podľa povahy veci reagovať v odôvodnení rozhodnutia na zásadnú a relevantnú námietku. Žalovaný pri odôvodňovaní svojho rozhodnutia takto postupoval a jeho žalobou napadnuté rozhodnutie v dostatočnej miere uvádza dôvody, na ktorých sa výrok tohto rozhodnutia zakladá, pričom v odôvodnení svojho rozhodnutia sa vysporiadal so všetkými rozhodujúcimi námietkami žalobcu a nemožno hovoriť o jeho svojvôli pri rozhodovaní. Taktiež i po hmotnoprávnej stránke vysvetlil podstatu podmienok uplatnenia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa ustanovenia § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a taktiež podstatu podmienok na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri vývoze tovaru do iného členského štátu podľa ustanovenia § 43 ods. 1, 5, 8 vyššie citovaného zákona, pričom postupoval v súlade s ustálenou judikatúrou.

29. Správny súd mal za to, že dôkazné bremeno bolo jednoznačne na strane žalobcu, nakoľko skutočnosť vymedzené v ustanovení § 49 ods. 2 písm. a/, v ustanovení § 51 ods. 1 písm. a/ a v ustanovení § 43 ods. 1, 5, 8 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení však nemožno vyvodiť dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa, resp. dodávateľových subdodávateľov alebo odberateľa, pričom v tejto súvislosti žalobca poukazoval na rozsudok Najvyššieho súdu SR z 15. marca 2011 v konaní pod sp.zn. 3Sžf 1/2011. Tu je však potrebné zdôrazniť, že žalobca bol priamo účastný ním deklarovaného zdaniteľného plnenia (dodávka stavebných prác a tovaru) ako odberateľ a taktiež bol priamo účastný ním deklarovaného 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 z 29. februára 2016 v konaní pod sp.zn. 5Sžf/94/2014). V predmetnej veci teda dôkazná povinnosť neprešla na správcu dane, nakoľko táto je v daňovom konaní primárne na strane žalobcu, ktorý má povinnosť svoje tvrdenie o deklarovanej obchodnej transakcii i náležite preukázať, čo bolo žalobcovi v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania správcom dane v súlade so zákonom i umožnené, keď bol opakovane preukázateľne vyzývaný (na pojednávaní konanom 28. mája 2014 a 16. júla 2014 - záver zápisnice o ústnom pojednávaní), aby predložil doklady a dôkazy, ktoré v rámci daňovej kontroly neboli ešte predložené, resp. aby sa vyjadril o otázke, akou formou vie preukázať tvrdenia o prijatí a uskutočnení zdaniteľných plnení deklarovaných na faktúrach v kontrolovanom zdaňovacom období. Týmto výzvam predchádzalo oboznámenie žalobcu, resp. jeho splnomocneného zástupcu s výsledkami vykonaného dokazovania, a to na pojednávaní konanom dňa 28. mája 2014 a 16. júla 2014. Na týchto pojednávaniach

bol žalobca, resp. jeho splnomocnený zástupca v súlade s ustanovením § 46 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. jednoznačne oboznámený s pochybnosťami správcu dane o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov ním predložených alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených a následne bol žalobca vyzvaný, aby sa k nim vyjadril. Správca dane žalobcu i osobitne výzvou z 23. júna 2014 vyzval, aby sa k zisteným skutočnostiam (s ktorými bol oboznámený na pojednávaní konanom 28. máj 2014) týkajúcim sa prebiehajúcej daňovej kontroly vyjadril.

30. 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 (uplatnenie odpočítania a oslobodenia od dane z pridanej hodnoty). Tu je potrebné uviesť, že podľa predložených listinných dokladov (faktúry a dodacie listy) mal byť žalobca v obchodnom vzťahu s vyššie označenými dodávateľmi v tuzemsku a odberateľom v inom členskom štáte a bolo výlučne jeho povinnosťou ako odberateľa a dodávateľa, aby označil a predložil dôkazy o vykonaní stavebných prác deklarovanej dodávateľom, resp. o dodaní a preprave tovaru k nemu a taktiež o dodaní a preprave tovaru k jeho odberateľovi.

31. Neunesenie vlastnej dôkaznej povinnosti nemôže žalobca obhajovať tým, že mu nie je známe, akými inými dôkazmi by ešte mal a mohol disponovať, aby vyvrátil pochybnosti správcu dane. Nie je úlohou správcu dane, aby v rámci prebiehajúcej daňovej kontroly inštruoval kontrolovaný daňový subjekt, akými konkrétnymi dôkaznými prostriedkami má disponovať, resp. aké konkrétne dôkazné prostriedky si mal zabezpečiť, aby mu bolo možné uznať uplatnené odpočítanie dane z pridanej hodnoty a uplatnené oslobodenie od dane z pridanej hodnoty. Odpočítanie dane z pridanej hodnoty a oslobodenie od dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2012 nebolo žalobcovi uznané z dôvodu, že žalobca nepredložil a neoznačil žiadne dôkazy preukazujúce reálny obsah faktúr a reálne nadobudnutie stavebných prác od deklarovanej dodávateľa tovaru a služieb - spoločnosti PRODUTHERM s.r.o. a dodávateľa tovaru spoločnosti 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.

32. Pokiaľ rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie (rozsudok C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Electronics, C-484/03 Bond House) a rozsudok Najvyššieho súdu SR (v konaní pod sp.zn. 3Sžf 1/2011), na ktoré poukazoval žalobca, správny súd bol toho názoru, že žalobca si nesprávne vysvetľuje závery týchto rozsudkov na jeho obchodnú transakciu s deklarovanej dodávateľom a navyše ani nevedel, v ktorých bodoch by bolo možné závery týchto rozsudkov aplikovať na jeho obchodný prípad podľa predložených faktúr a v kontrolovanom zdaniteľnom období.

33. Správny súd zaujal stanovisko aj k rozsudku SD EÚ (druhá komora) vo veci C-273/11 - Mecsek - Gabon Kft proti Nemzeti Adó és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága zo dňa 06.09.2012, na ktorý poukazoval žalobca v podanej žalobe a uviedol, že z tohto rozsudku vyplýva záver, že je úlohou členského štátu ustanoviť rozsah dôkazných prostriedkov na preukázanie realizácie zdaniteľného obchodu. Toto slovenský zákonodarca vykonal prostredníctvom ustanovenia § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, keď stanovil podmienky oslobodenia od dane z pridanej hodnoty, pričom žalobcom deklarovanej dodania tovaru do Českej republiky sa týka ustanovenia § 43 ods. 5, písm. c/ tohto zákona, nakoľko prepravu tovaru podľa predložených dokladov mal vykonať odberateľ. Je nepochybné, že SD EÚ vo veci Mecsek - Gabona tiež uviedol, že „ak platiteľ dane nespĺní povinnosti, ktoré mu ukladá vnútroštátny predpis o DPH v oblasti dokazovania oslobodenia dodania tovaru do iného členského štátu od DPH, nie je možné mu priznať oslobodenie od dane. Súdny dvor EÚ rozhodol, že článok 138 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby sa predávajúcemu zamietlo priznanie práva na oslobodenie od dane v prípade dodania tovaru v rámci Spoločenstva, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že tento predávajúci si nespĺnil povinnosti, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania“. Dôvodom pre nepriznanie oslobodenia dane z pridanej hodnoty v konkrétnom prípade bolo neunesenie dôkaznej povinnosti na strane žalobcu a nie nekontaktnosť, resp. nespolupráca so správcou dane zo strany zahraničného daňového subjektu.

34. Pokiaľ ide o ďalšie námietky (nevyhotovenie úradného záznamu z telefonického hovoru, vyžiadanie si dokladov zamestnancom správcu dane, ktorý nebol poverený výkon daňovej kontroly u žalobcu, nevrátenie dokladov, zhodnosť výpovedí svedkov a zhodnosť protokolu v predmetnej veci s výpoveďami svedkov a protokolom vo veci daňovej kontroly u daňového subjektu Lanfer, s.r.o.) nemajú podľa názoru správneho súdu žiadny vplyv na zákonnosť rozhodnutia správcu dane a žalovaného. Pokiaľ ide o námietku žalobcu, že mu bolo znemožnené klásť svedkom otázky je potrebné uviesť, že o toto právo sa pripravil sám žalobca, ktorý bol vždy upovedomený o tom, že budú vykonané výsluchy svedkov na pojednávaní, ale ani v jednom prípade sa týchto pojednávaní nezúčastnil. Z predloženého administratívneho spisu nie je možné zistiť, či 22. januára 2014 bola vykonaná ohliadka podnikateľských priestorov žalobcu (čo tvrdí žalobca v podanej žalobe), nakoľko sa o tom v spise nenachádza žiadny záznam a správca dane ani žalovaný na takýto dôkazný prostriedok ani nepoukazujú a nezodôvodňujú ním svoje rozhodnutia. Žalobca ani neuviedol, aký vplyv má nevyhotovenie úradného záznamu z vykonaného miestneho zisťovania (na ktoré sa ale daňové orgány ani neodvolávajú) na zákonnosť žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného, resp. zákonnosť postupu, ktorý vydaniu tohto rozhodnutia predchádzal. Na doplnenie súd uvádza, že nepriznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty v prípade dodávok stavebných prác správca dane neodôvodnil nevykonaním prác, resp. nedodaním tovaru, ale spochybnil žalobcom predložené doklady o dodaní prác a tovaru zo strany deklarovaných dodávateľov, čo súvisí so vznikom daňovej povinnosti u týchto dodávateľov a následne i s právom žalobcu na odpočítanie dane.

35. S poukazom na uvedené súd dospel k záveru, že správca dane postupoval správne a v zmysle zákona, keď žalobcovi rozhodnutím z 26. novembra 2014 vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2012 v sume 16 363,60 € s tým, že mu nepriznal nadmerný odpočet ním uplatnený v daňovom priznaní v sume 13 011,84 € a vyrubil mu daň z pridanej hodnoty za uvedené zdaňovacie obdobie v sume 3 351,76 €. Správne postupoval i žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane z 26. novembra 2014 potvrdil podľa ustanovenia § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, a to rozhodnutím z 15. júna 2015. Z obsahu preloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány zistili skutkový stav správne a v dostatočnom rozsahu tak, aby bolo možné na jeho základe v zmysle zákona rozhodnúť.

36. Podľa názoru správneho súdu je správny a zákonu zodpovedajúci aj výrok rozhodnutia žalovaného a tento zodpovedá ust. § 74 ods. 4 vyššie citovaného zákona (odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí), nakoľko správca dane rozhodoval podľa ustanovenia § 68 ods. 5 tohto zákona (správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani), keď žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2012.

37. Záverom správny súd konštatoval, že skutkový stav zistený správcou dane a žalovaným je dostatočný, vychádza nielen z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale predovšetkým zo zistení, že týmto dokladom absentuje materiálny podklad. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať k nim stanovisko, čo i využil a na svojich procesných právach nebol žiadnym spôsobom poškodený. Záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov platnom v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia, pričom súd nezistil ani žiadne procesné pochybenia daňových orgánov, ku ktorým by musel prihliadať.

II.

38. 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 vrátil na ďalšie konanie, pričom si uplatnil trovy kasačného konania.

39. 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. Sťažovateľ uviedol, že žalovaný spochybňoval dodanie tovaru odberateľovi Stone Bohemia s.r.o., PRODUTHERM s.r.o. a MC GOLD spol. 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 nesídli, resp. už boli z obchodného registra vymazané. Sťažovateľ 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 právnu existenciu jeho dodávateľov, resp. dodávateľov týchto dodávateľov. Podľa sťažovateľa 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 právnu existenciu právnických a fyzických osôb, ktoré boli časťou obchodného reťazca, ktorý predchádzal finálnej obchodnej transakcii, ktorá sa stala predmetom alebo časťou základu dane.

40. Na podporu svojich tvrdení sťažovateľ poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf/1/2011, 3Sžf/19/2010, 6Sžf/10/2012, 6Sžf/81/2013, 8Sžf/5/2010, 8Sžf/81/2013 a 3Sžf/8/2014, 3Sžf/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. Ďalej poukázal sťažovateľ 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.

41. Sťažovateľ 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.

III.

42. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že sa v plnom rozsahu pridržiava písomného vyjadrenia k žalobe a rozhodnutia žalovaného č. 890188/2015 z 15. júna 2015 a súhlasil s rozhodnutím kasačného súdu bez nariadenia pojednávania.

IV.

43. 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).

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

45. 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.

46. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne sudy 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.

47. 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.

48. 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.

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

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

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

52. 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.

53. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalobcu je rozsudok Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/276/2015-68 zo 14. septembra 2016, ktorým súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 890188/2015 z 15. júna 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.

54. Podľa § 6 ods. 1, 2 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi (§ 10). Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

55. Podľa § 7 ods. 1, 2 vyššie citovaného zákona, účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

Zobrazenie v účtovnej závierke je verné, ak obsah položiek účtovnej závierky zodpovedá skutočnosti a je v súlade s ustanovenými účtovnými zásadami a účtovnými metódami. Zobrazenie v účtovnej závierke je pravdivé, ak sú pri ňom použité účtovné zásady a účtovné metódy, ktoré vedú k dosiahnutiu verného zobrazenia skutočností v účtovnej závierke.

56. Podľa § 2 písm. a/, b/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov účinnom do 30.09.2012, 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.

57. Podľa § 8 ods. 1 písm. a/, b/ vyššie citovaného zákona, dodaním tovaru je

a) 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 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.

58. Podľa § 19 ods. 1, 2 vyššie citovaného zákona, 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. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

59. Podľa § 43 ods. 1, 5, 8 vyššie citovaného zákona, 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.

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.

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

60. Podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a/ vyššie citovaného zákona, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

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.

61. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/, ods. 2 vyššie citovaného zákona, 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.

Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/, c/ alebo písm. d/ najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, ak do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplatňuje právo na odpočítanie dane, má doklad

podľa odseku 1 písm. a/, c/ alebo písm. d/. Ak platiteľ nemá doklad podľa odseku 1 písm. a/, c/ alebo písm. d/ do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, vykoná odpočítanie dane v tom zdaňovacom období, v ktorom dostane doklad podľa odseku 1 písm. a/, c/ alebo písm. d/. Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. b/ najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo.

62. Podľa § 71 ods. 1 vyššie citovaného zákona, pri každom dodaní tovaru a dodaní služby v tuzemsku pre zdaniteľnú osobu a pre právnickú osobu, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, je platiteľ povinný vyhotoviť faktúru. Platiteľ je povinný vyhotoviť faktúru aj v prípade, ak je platba prijatá pred dodaním tovaru a predtým, ako je poskytovanie služby skončené. Platiteľ vyhotoví faktúru najneskôr do 15 dní od vzniku daňovej povinnosti. Ak v kalendárnom mesiaci vznikne platiteľovi daňová povinnosť prijatím jednej alebo viacerých platieb a zároveň aj dodaním tovaru alebo dodaním služby, na ktoré prijal jednu alebo viac platieb, môže platiteľ vyhotoviť jednu faktúru, a to najneskôr do 15 dní od vzniku poslednej daňovej povinnosti vzťahujúcej sa na toto dodanie tovaru alebo dodanie služby v tomto kalendárnom mesiaci. Platiteľ nie je povinný na účely dane vyhotoviť faktúru, ak ide o tovar alebo službu, ktorá je dodaná s oslobodením od dane podľa § 28 až 42.

63. Podľa § 3 ods. 1, 2, 3, 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov účinnom v čase rozhodovania žalovaného, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

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

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.

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.

64. Podľa § 24 ods. 1, 2, 3, 4 vyššie citovaného zákona, daňový subjekt preukazuje

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

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

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

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.

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

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.

65. Podľa § 37 ods. 4 vyššie citovaného zákona, o miestnom zisťovaní spíše zamestnanec správcu dane zápisnicu. Rovnopis zápisnice alebo kópiu zápisnice zamestnanec správcu dane odovzdá daňovému subjektu alebo inej osobe, alebo zamestnancovi daňového subjektu, alebo zamestnancovi inej osoby, za účasti ktorého sa vykonávalo miestne zisťovanie. Ak sa miestneho zisťovania nezúčastní daňový subjekt alebo jeho zamestnanec, alebo iná osoba alebo zamestnanec inej osoby, spíše zamestnanec správcu dane úradný záznam. Ak správca dane pri miestnom zisťovaní zabezpečí vec podľa § 41 a 42, odovzdá rovnopis zápisnice alebo kópiu zápisnice osobe, od ktorej prevzal vec, ktorú zabezpečil.

66. Podľa § 46 ods. 5 vyššie citovaného zákona, ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

Podľa § 68 ods. 4, 5 vyššie citovaného zákona, daň je vyrubená

- a) rozhodnutím správcu dane,
- b) podaním daňového priznania vrátane dodatočného daňového priznania alebo
- c) zaplatením dane, pri ktorej nie je povinnosť podať daňové priznanie.

Správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

67. Podľa § 74 ods. 2, 4 vyššie citovaného zákona, odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

Odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

V.

68. 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 príhľadnutím 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.

69. 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.

70. Pokiaľ sa dokazovania v daňovom konaní týka, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav 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.

71. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4Sžf/30/2014 zo 17. februára 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 skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

72. 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 deklarovovaných 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 zamerával sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

73. Najvyšší súd poukazuje na okolnosť, že okrem vystavenej faktúry nevedel sťažovateľ žiadnym iným spôsobom preukázať reálny základ pre jej vystavenie. Správca dane v priebehu daňovej kontroly preveroval uskutočnenie zdaniteľných plnení nielen z formálnej stránky, ale preveroval tiež, či boli zdaniteľné obchody reálne uskutočnené, a to preverovaním vykonávaným v dodávateľskej spoločnosti.

74. Základným princípom výberu dane z pridanej hodnoty ako všeobecnej nepriamej dane je, že podnikateľ musí byť plne zbavený tarchy DPH zaplatenej v cene prijatých tovarov a služieb určených na uskutočnenie zdaniteľných obchodov podliehajúcich DPH. V danom prípade na základe uvedených dôvodov nebolo bez pochyb preukázané, že žalobca zaplatil DPH z reálne prijatého plnenia od platiteľa DPH, teda že bol uvedený základný princíp dodržaný.

75. Zásadám logického myslenia a správneho uváženia zodpovedá aj záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, a zároveň je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom, predovšetkým vo svetle kontrolných zistení v rámci konkrétneho obchodného kontraktu absentuje bez pochybností preukázané dodanie, čo oprávnené vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovovaných zdaniteľných plnení, na základe ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočet, ako i o vierohodnosti účtovnej evidencie žalobcu (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní).

76. Najvyšší súd Slovenskej republiky má za to, že rozhodnutie správneho 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.

77. 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.