

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/12/2018  
Identifikačné číslo spisu: 8017200066  
Dátum vydania rozhodnutia: 21.05.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Igor Belko  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:8017200066.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Igora Belka a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a JUDr. Eleny Berthotyovej PhD., v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ): KARMEN - veľkoobchod potravín, s. r. o., Strojnícka 15, Prešov, IČO: 36 447 269, zastúpeného: JUDr. Eugen Kostovčík, advokát, Gelnická 33, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo SR, Lazovná 63, Banská Bystrica, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 6S/5/2017-34 zo dňa 27. septembra 2017, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.

Účastníkom sa n e p r i z n á v a právo na náhradu trov kasačného konania.

### Odôvodnenie

I.  
Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Žalovaný rozhodnutím č. 104426876/2016 zo dňa 7.12.2016 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“) podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) na základe odvolania žalobcu potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov (ďalej len „správca dane“) č. 103242244/2016 zo dňa 31.5.2016 (ďalej aj „rozhodnutie správca dane“), ktorým podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určil žalobcovi za zdaňovacie obdobie október 2011 rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „daň“ alebo

„DPH“) v sume 9.680 Eur, keď znížil nadmerný odpočet na dani zo sumy 211.807,09 Eur na sumu 202.127,09 Eur.

2. Podľa záverov správcu dane si žalobca neoprávnene uplatnil oslobodenie od dane pri dodaní tovaru - kryštálového cukru do iného členského štátu pre odberateľov SÁROZ INVEST Kft., Maďarsko a INTERPROFIT GROUP, s. r. o., Česká republika, pretože na základe výsledkov preverovania v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania bolo preukázané, že nespĺnil podmienky podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), keďže nebola preukázaná preprava predmetného tovaru z tuzemska do iného členského štátu. Žalovaný sa s posúdením veci zo strany správcu dane stotožnil, poukázal na výsledky rozsiahleho dokazovania pred správcom dane, vrátane výsledkov medzinárodnej výmeny informácií a dospel k záveru, že žalobca porušil § 69 ods. 1 zákona o DPH tým, že nepriznal daň z faktúr pre uvedené odberateľov, ktorú bol povinný platiť, pretože nespĺnil podmienky na oslobodenie od dane.

## II.

Konanie pred krajským súdom

3. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote správnu žalobu Krajský súd v Prešove (ďalej len „krajský súd“) a navrhol ho zrušiť a vrátiť vec žalovanému na ďalšie konanie.

4. Namietal nepreskúmateľnosť rozhodnutia žalovaného, ktorý sa podľa žalobcu obmedzil len na stotožnenie sa s dôvodmi uvedenými v prvostupňovom rozhodnutí, no s námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní sa vysporiadal len formálne, bez požadovanej konfrontácie s právnymi závermi žalobcu. Tvrdil, že správca dane neposudzoval výpoveď prepravcu F. F. pred dožiadanými orgánmi maďarskej daňovej správy vo vzájomných súvislostiach s inými dôkazmi a jeho výpovedi prisúdil absolútnu hodnotu pravdivosti. Žalobca poukázal na to, že za účelom preukázania preprav tovaru si vyhotovoval fotografie dokladov všetkých vodičov, ich vozidiel, pričom správcovi dane predložené fotografie boli vyhotovené dňa 19.10.2011 o 10:10:06 hod. a teda je vylúčené zneužitie inej fotografie. Predložená fotografia sa podľa žalobcu viaže k preprave tovaru z faktúry pre odberateľa SÁROZ INVEST Kft., ktorá bola riadne uhradená, čo správne orgány podľa žalobcu nijako nezhodnotili.

5. K svedeckej výpovedi F. F. žalobca namietal, že svedok oznamoval maďarskému správcovi dane konkrétne poznatky vzťahujúce sa k žalobcovi, jeho výsluch bol vykonávaný za účelom získania takýchto poznatkov a preto bez ohľadu na to, či bol menovaný označený ako svedok alebo nie, išlo o svedeckú výpoveď. Žalobca tvrdil, že mu bolo upreté jeho právo klásť svedkom otázku podľa § 25 ods. 4 Daňového poriadku a tým došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej.

6. K deklaroványm dodávkam pre českého odberateľa INTERPROFIT GROUP, s. r. o., ku ktorým žalovaný konštatoval, že preprava tovaru bola ukončená v Komárne, žalobca namietal, že podľa predloženej fotodokumentácie prepravca VICTORIAS, s.r.o. dňa 19.10.2011 v Prešove naložil kryštálový cukor, pričom na prepravnom doklade CMR, ktorý bol vyplnený žalobcom, je ako miesto určenia uvedený Győr, Maďarsko. Podľa vyjadrenia prepravcu VICTORIAS, s.r.o. došlo zo strany odberateľa a odosielateľa (INTERPROFIT GROUP, s. r. o.) na základe telefonického rozhovoru k zmene vykládky a tovar bol preložený do nákladného vozidla iného prepravcu. Podľa žalobcu je otázne, kde bola preprava ukončená, ak bol tovar naložený v Prešove (kryštálový cukor) a v Komárne bol len preložený do vozidla iného prepravcu. Žalobca poukázal na predložené čestné vyhlásenie A. O., ktorý si podľa vlastného vyjadrenia nebol vedomý, že by zmenil miesto vykládky tovaru a ak bola objednávka na dopravu napísaná z Prešova do Komárna, tak len pochybením zamestnanca. Výpočutie vodiča Z. O. mohlo podľa žalobcu objasniť nielen to, či do Komárna prepravoval cukor alebo prázdne palety, ale aj to, ako došlo k zmene vykládky.

7. Žalobca ďalej uviedol, že prepravný doklad CMR pre prepravcu E. G. bol vyplnený žalobcom v Prešove a ako miesto určenia bol označený Győr, Maďarsko. Žalobca mal za to, že správca dane mal

žiadať vysvetlenie od odberateľa INTERPROFIT GROUP, s. r. o., ktorý bol objednávateľom prepravy, prečo bol v prípade prepravcu VICTORIAS, s.r.o. tovar preložený do nákladného vozidla iného prepravcu a v prípade prepravcu L.. G. prečo sa vykládka tovaru uskutočnila v Komárne.

8. Žalobca dal do pozornosti súdu, že daňová kontrola trvala od 23.1.2012 do 8.11.2013 a dokazovanie v rámci vyrubovacieho konania bolo ukončené až zápisnicou z 18.5.2016, teda trvalo viac ako 2,5 roka. K prepravcom VICTORIAS, s.r.o. a L.. G. však správca dane vo vyrubovacom konaní nevykonával žiadne dokazovanie, aj keď žalobca vo vyjadrení poukazoval na nedostatočne zistený skutkový stav a zjavné rozpory a ako na kontaktnú osobu za odberateľa INTERPROFIT GROUP, s. r. o. označil A.. O.. Zaujal názor, že správca dane síce nemusel vykonať všetky dôkazy navrhované žalobcom, ale len vtedy, ak sú pre prejednanie veci nepodstatné, právne nevýznamné alebo ak ich prostredníctvom nepochybné nemôžu byť rozhodujúce skutočnosti preukázané. V opačnom prípade je správca dane podľa žalobcu povinný navrhované dôkazy vykonať, pretože ak v konaní vychádza zo záveru, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, musí najprv vykonať všetky relevantné dôkazy, ktoré žalobca navrhol. Z uvedeného je podľa žalobcu zrejmé, že postupom správcu dane došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej a zistenie skutkového stavu bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci.

9. Žalobca ďalej poukázal na to, že vo veci odberateľa SÁROZ INVEST Kft. aj INTERPROFIT GROUP, s. r. o. prepravu zabezpečovali uvedení odberatelia inou osobou. Žalobca dodanie preukázal kópiami faktúr, prepravnými dokladmi s miestom určenia, objednávkami odberateľov s evidenčnými číslami vozidiel a menami vodičov, kontaktným telefónnym číslom, fotodokumentáciou nakladania tovaru a dokladov vodičov s platbami od zahraničných odberateľov. Upozornil na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-409/04 Teleos, podľa ktorého príslušné orgány členského štátu nemôžu požadovať od dodávateľa, ktorý konal v dobrej viere a predložil dôkazy, ktoré na prvý pohľad odôvodňovali jeho nárok na oslobodenie dodávky tovaru v rámci spoločenstva od dane, aby následne zaplatil DPH z tohto tovaru, keď sa zistí, že uvedené dôkazy sú nepravdivé, pričom však nedôjde k preukázaniu účasti uvedeného odberateľa na takomto podvode, pokiaľ však tento dodávateľ prijal všetky rozumné opatrenia, ktoré boli v jeho moci, aby sa uistil, že dodávka v rámci spoločenstva, ktorú uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.

10. V nadväznosti na to žalobca konštatoval, že aj keby bolo skutočne dokázané, že tovar určený pre odberateľov SÁROZ INVEST Kft. a INTERPROFIT GROUP, s. r. o. nebol prepravený do iného členského štátu, potom oslobodenie od dane riadne preukázal dokladmi v zmysle § 43 ods. 5 zákona o DPH, pričom prijal ďaleko nadštandardné opatrenia, aby sa uistil, že dodávky nebudú viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Mal za to, že ak správne orgány preverované obchody nevyhodnotili ako podvod a nebolo potrebné ani dokazovanie účasti žalobcu na podvode, potom žalobca konal v dobrej viere a aj keby sa preukázalo, že plnenie nebolo dodané do iného členského štátu, táto skutočnosť nepostačuje k vylúčeniu práva na oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH.

11. Žalovaný v písomnom vyjadrení k obsahu žaloby zrekapituloval svoju argumentáciu k jednotlivým žalobným bodom, ktorú uviedol v odôvodnení napadnutého rozhodnutia a navrhol žalobu zamietnuť.

12. V písomnom stanovisku k vyjadreniu žalovaného žalobca konštatoval, že vyhodnotenie dôkazov nebolo vykonané v súlade so zásadou objektívnej pravdy a s § 3 ods. 3 Daňového poriadku, právne závery správcu dane i žalovaného sú v extrémnom nesúlade s vykonanými skutkovými zisteniami a ani pri žiadnej možnej interpretácii odôvodnenia rozhodnutia z nich nevyplývajú.

13. Krajský súd po prejednaní veci na nariadenom pojednávaní vyhlásil dňa 27.9.2017 rozsudok, ktorým žalobu zamietol a nepriznal účastníkom náhradu trov konania. V odôvodnení rozsudku konštatoval, že správca dane v konaní získal také dôkazy, ktorými vyvrátil tvrdenia žalobcu o skutočnom prepravení tovaru z tuzemska do iného členského štátu.

14. Za nedôvodnú považoval námietku žalobcu, že bolo porušené jeho zákonné právo podľa § 45 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku klásť otázky prepravcovi F. F. pre maďarského odberateľa SÁROZ INVEST Kft., ktorý bol podľa názoru žalobcu vypočutý v pozícii svedka. Krajský súd poukázal na to, že Roland Rác už v rámci daňovej kontroly pred orgánmi maďarskej daňovej správy na základe dožiadania správcu dane uviedol, že žalobcu nepozná, nikdy s touto spoločnosťou nemal obchodný kontakt, neposkytol jej žiadne prepravné služby a v roku 2011 nedostal žiadnu objednávku na prepravu od spoločnosti SÁROZ INVEST Kft. Aj v opakovanom vyjadrení, ktoré si vyžiadal správca dane v rámci vyrubovacieho konania, F. F. znovu potvrdil vyššie uvedené skutočnosti a uviedol, že pečiatka na CMR doklade, ktorý bol zaslaný v prílohe žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, nie je jeho, identifikačný doklad mu patrí, avšak poukázal na to, že v oblasti medzinárodnej cestnej dopravy vyhotovenie kópie identifikačného dokladu je všeobecná prax (jeho identifikačný doklad bol niekoľkokrát skopírovaný počas preprav vykonaných v Slovenskej republike), teda niekto mohol zneužiť jeho ID kartu. Rovnako žalobcom predložená fotografia kamiónu mohla byť podľa menovaného zneužitá, nakoľko je tiež bežnou praxou urobiť fotografiu evidenčného čísla vozidla.

15. Krajský súd zaujal názor, že ak by bolo na základe prvej odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií zistené, že existuje priamy obchodný vzťah medzi žalobcom a prepravcom F. F., bol by správca dane opätovnou žiadosťou v rámci vyrubovacieho konania žiadal o vypočutie F. F. ako svedka. Krajský súd preto nepovažoval vyjadrenia menovaného za svedecké výpovede, pri ktorých má daňový subjekt podľa § 45 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku právo klásť svedkovi otázky. Tento žalobný bod považoval krajský súd za neopodstatnený.

16. K deklaroványm dodávkam tovaru pre spoločnosť INTERPROFIT GROUP, s. r. o. poukázal krajský súd na zistenie správcu dane, že uvedená spoločnosť potvrdila dodanie tovaru od žalobcu do Maďarska s tým, že tovar bol prepravený pre odberateľa HUC-G Kft., Győr. Maďarskému správcovi dane sa však nepodarilo preveriť nadobudnutie tovaru touto spoločnosťou z iného členského štátu, nakoľko spoločnosť v podanom daňovom priznaní neuviedla žiadne intrakomunitárne transakcie a s bývalým konateľom sa nepodarilo skontaktovať. Podľa zistení správcu dane prepravu cukru si u prepravcu L. G.V. objednal H. W., podľa mýtného systému vozidla s evidenčným číslom SE 881 BS sa preprava uskutočnila na trase Prešov - Komárno, kde bol tovar vyložený v priemyselnej zóne. Prepravná spoločnosť VICTORIAS, s.r.o. uskutočnila prepravu na základe objednávky spoločnosti ALBERA, s. r. o., pričom po naložení tovaru do vozidla v priestore žalobcu došlo k zmene a na základe telefonického hovoru bol tovar preložený do nákladného vozidla iného prepravcu, pričom doklady neboli opravené a namiesto cukru boli do Komárna prepravené palety. Trasa prepravy z Prešova do Komárna s vozidlom EČV PK 131 CO bola taktiež zdokladovaná výpisom z mýtného systému. Trasy oboch uvedených vozidiel boli overené u Národnej diaľničnej spoločnosti a. s., podľa ktorej motorové vozidlá vykonali prepravu z Prešova do Komárna, následne pokračovali v ceste do Senca, resp. do Zvolena. Ani v jednom prípade nebola zaznamenaná trasa smerom na hranicu s Maďarskom. Uvedené skutočnosti žalobca vo vyjadrení k protokolu podľa krajského súd žiadnym spôsobom nenamietal, k prepravám doložil fotografie motorových vozidiel, naloženého tovaru s identifikačnými dokladmi vodičov, ktoré však neobsahujú údaje o dátume a čase ich vyhotovenia.

17. Krajský súd poukázal na to, že správca dane preveroval dodanie tovaru do iného členského štátu odberateľom v Českej i Maďarskej republike, preveroval uskutočnenie prepravy tovaru formou dožiadaní u deklarováných prepravcov a požiadal aj Národnú diaľničnú spoločnosť a. s. o detailný výpis mýtnych transakcií. Pre správne určenie dane podľa názoru súdu nie je podstatné, prečo bola preprava ukončená v Komárne, ani či sa do Komárna prepravoval cukor alebo prázdne palety. Za podstatné považoval zistenie správcu dane, že tovar nebol prepravený do iného členského štátu a teda nedošlo k dodaniu tovaru, pri ktorom by mohol žalobca uplatňovať oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH.

18. Za nedôvodnú považoval i námietku žalobcu týkajúcu sa dĺžky trvania daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, pričom poukázal na rozhodnutie správcu dane zo dňa 10.1.2013 o prerušení konania podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku z dôvodu zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií. Keď dôvody prerušenia kontroly dňom 6.11.2013 pominuli, bolo o tom žalobcovi zaslané oznámenie a následne bol dňa 8.11.2013 vyhotovený protokol z daňovej kontroly, ktorý bol žalobcovi

spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam z kontroly doručený dňa 12.11.2013.

19. K tvrdeniu žalobcu o jeho dobromyseľnosti pri dodaní tovaru do iného členského štátu krajský súd uviedol, že pokiaľ nedošlo k preprave tovaru z tuzemska do iného členského štátu, nemohol si žalobca uplatniť oslobodenie od dane a predmetné obchody sa mali posúdiť ako dodanie tovaru v tuzemsku v zmysle § 13 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH, pri ktorom vzniká žalobcovi povinnosť platiť daň podľa § 69 ods. 1 a daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH.

20. Na záver krajský súd konštatoval, že žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní, v potrebnom rozsahu zdôvodnil skutkový stav a tento i správne právne posúdil.

### III.

Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného

21. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca včas kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil žalobcovi, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“), a tiež že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.). Navrhol rozsudok krajského súdu zrušiť a vrátiť mu vec na ďalšie konanie.

22. Porušenie práva na spravodlivý proces videl sťažovateľ v tom, že :

- krajský súd sa nezaoberal námietkou, že výpoveď F. F. nebola v daňovom konaní posúdená vo vzájomných súvislostiach s inými dôkazmi a výpovedi menovaného bola prisúdená absolútna hodnota pravdivosti;

- tvrdenie krajského súdu, že správca dane pri vyhodnotení splnenia podmienok pre oslobodenie dodania tovaru od dane vychádzal z odpovedí na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, je v extrémnom rozpore s obsahom spisu, nakoľko daňové orgány nepreukázanie dodania tovaru do iného členského štátu založili výlučne na tom, že prepravca VICTORIAS, s.r.o. uviedol, že neprepravoval cukor, ale len prázdne palety a prepravca L. G. potvrdil uskutočnenie prepravy len do Komárna, zatiaľ čo z odpovedí na predmetné žiadosti vyplýva len to, že spoločnosť INTERPROFIT GROUP, s. r. o. potvrdila prijatie tovaru a uviedla, že tovar bol doručený maďarskému odberateľovi HUC-G Kft.;

- krajský súd sa s námietkami sťažovateľa voči zisteniam od prepravcov, že s nimi nemal žiadny vzťah, pretože prepravu zabezpečoval odberateľ INTERPROFIT GROUP, s. r. o., vysporiadal len tým, že zopakoval argumentáciu správcu dane a oznámil formálny záver, že správca dane získal relevantné dôkazy preukazujúce, že tovar nebol prepravený do iného členského štátu;

- bolo povinnosťou správcu dane žiadať od odberateľa INTERPROFIT GROUP, s. r. o. vysvetlenie, prečo v prípade prepravcu VICTORIAS s. r. o. bol tovar preložený do vozidla iného prepravcu, či preprava bola ukončená v Komárne, resp. ako sa tovar dostal do Maďarska a v prípade prepravcu L.. G. vysvetlenie, prečo vykládka tovaru sa uskutočnila v Komárne. Z uvedeného je podľa sťažovateľa zrejmé, že prvostupňové rozhodnutie, ktoré potvrdil žalovaný, bolo vydané na základe nedostatočne zisteného skutkového stavu;

- správca dane vo vyrubovacom konaní nevykonal vo vzťahu k prepravcom VICTORIAS s. r. o. a L.. G., ani k odberateľovi INTERPROFIT GROUP, s. r. o., žiadne dokazovanie a to aj napriek tomu, že sťažovateľ poukazoval na svedkov, kontaktné osoby a konkretizoval nedostatky v zistenom skutkovom stave;

- ak podľa krajského súdu k preukázaniu dodania tovaru do iného členského štátu popri zákonom požadovaných dôkazoch (§ 43 ods. 5 zákona o DPH) nepostačujú ani ďaleko nadštandardné opatrenia a dôkazy vo forme fotodokumentácie evidenčných čísel vozidiel a nakladania tovaru, kontaktných telefónnych čísel, fotodokumentácie dokladov vodičov, potom záver o neunesení dôkazného bremena presúva dôkaznú povinnosť daňového subjektu do abstraktnej nekonkrétnej a nesplniteľnej polohy, čo v konečnom dôsledku deformuje uplatňovanie zásady voľného hodnotenia dôkazov a objektívnej pravdy uvedené v § 3 ods. 3 Daňového poriadku a vedie k tomu, že voľnosť pri hodnotení dôkazov sa

nahradzuje ľubovľou konajúceho daňového orgánu;

- krajský súd sa námietkou sťažovateľa ohľadom aplikácie záverov rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C - 409/04 Teleos vôbec nezaoberal.

23. Nesprávnosť v právnom posúdení veci namietal sťažovateľ v nadväznosti na námietky o porušení § 3 ods. 2 a 8 a § 45 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku pri výsluchu F. F. orgánmi maďarskej daňovej správy. V tejto súvislosti sťažovateľ poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 6Sžf/28,32,33,34/2011 zo dňa 20.06.2012, z ktorého vyplýva, že ak sa má fyzická osoba v daňovom konaní vyjadriť k dôležitým okolnostiam týkajúcim sa iných osôb, ktoré sú jej známe, jedná sa o výsluch svedka. Sťažovateľ považoval za nepochybné, že F. F. sa vyjadroval k preprave tovaru, pričom preukázanie prepravy tovaru do Maďarska bolo rozhodujúcou podmienkou pre oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH. Mal za to, že bolo plne v kompetencii maďarskej daňovej správy určiť spôsob naplnenia požiadaviek uvedených v žiadosti o výmenu informácií. Z odpovede na predmetnú žiadosť vyplýva, že F. F. oznamoval maďarskému správcovi dane konkrétne poznatky vzťahujúce sa k žalobcovi, jeho výsluch bol vykonávaný za účelom získania takýchto poznatkov a to znamená, že bez ohľadu na jeho označenie mal postavenie svedka a preto išlo o svedeckú výpoveď.

24. Žalovaný v písomnom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že rozsudok krajského súdu považuje za zákonný a navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť.

#### IV.

##### Právne závery kasačného súdu

25. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“ alebo „Najvyšší súd“) (§ 438 ods. 2 S. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyseľne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto ju v zmysle § 461 S.s.p. zamietol.

Takto kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súbežne zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 21.05. 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

26. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov pripadlo kasačnému súdu posúdiť, či procesný postup krajského súdu opísaný v bode 22 tohto rozsudku znemožnil sťažovateľovi uskutočniť jeho procesné práva v takej miere, že bolo porušené jeho právo na spravodlivý proces, a či sú po právnej stránke opodstatnené námietky sťažovateľa o porušení § 3 ods. 2 a 8 a § 45 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku pri výsluchu F. F. orgánmi maďarskej daňovej správy.

27. Predmetom rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov, ktorých zákonnosť bola preskúmaná správnym súdom, bolo vyrubenie rozdielu DPH, ktorý vznikol neoprávneným uplatnením oslobodenia od dane pri sťažovateľom deklarovanej dodávke tovaru do iného členského štátu pre odberateľov SÁROZ INVEST Kft. a INTERPROFIT GROUP, s. r. o..

28. Dodanie tovaru do iného členského štátu je podľa zákona o DPH, ktorý je výsledkom implementácie spoločnej úpravy systému DPH stanovenej predovšetkým v smernici 2006/112/ES, oslobodené od dane v štáte odoslania a zdanené v štáte nadobudnutia, ak je nadobúdateľom osoba identifikovaná na daň v tomto členskom štáte. Zásadne platí, že pokiaľ tovar fyzicky neopustí územie členského štátu dodávateľa, ide o vnútroštátnu dodávku, ktorá musí byť zdanená v tuzemsku podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH.

29. Podmienky oslobodenia od dane pri dodávkach do iného členského štátu (intra-komunitárnych dodávkach) i spôsob preukazovania dodania tovaru do iného členského štátu upravuje § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH. Pri aplikácii týchto ustanovení je treba mať na zreteli cieľ platnej smernice 2006/112/ES

a tiež jej interpretačné pravidlá vyplývajúce najmä z judikatúry Súdneho dvora. Spôsob preukazovania realizácie intrakomunitárnej dodávky, v zmysle uskutočnenia prepravy tovaru do iného členského štátu, závisí podľa citovaných ustanovení zákona o DPH od toho, či prepravu vykonal dodávateľ, odberateľ alebo na účet niektorého z nich iná osoba (prepravca). V prejednávanej veci vykonanie prepravy podľa sťažovateľa zabezpečoval odberateľ prostredníctvom nákladných prepravcov, pričom prepravu sťažovateľ v priebehu daňovej kontroly preukazoval prepravnými dokladmi (CMR) s údajom o mieste určenia tovaru Győr, Maďarsko, potvrdenými okrem sťažovateľa aj prepravcom a odberateľom.

Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH (v jeho znení platnom a účinnom ku dňu realizácie posudzovaných obchodných prípadov) 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.

Podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH 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.

Podľa článku 138 ods. 1 smernice 2006/112/ES 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 alebo preprava tovaru začala.

30. Zo zistení správcu dane od príslušných správcov dane jednotlivých prepravcov uvedených na CMR, resp. aj od samotných prepravcov, vyplynulo, že preprava sa neuskutočnila tak, ako je uvedené v prepravných dokladoch. Závery krajského súdu i žalovaného, podľa ktorých vykonané dôkazy nepotvrdili, že v dôsledku prepravy deklarovanej predloženými CMR tovar fyzicky opustil územie Slovenskej republiky, považuje kasačný súd za správne, keďže zásadnou podmienkou pre priznanie oslobodenia od dane pri intrakomunitárnej dodávke je premiestnenie tovaru zo štátu odoslania do štátu nadobudnutia.

31. Pokiaľ ide o deklarovanú intrakomunitárnu dodávku tovaru pre maďarského odberateľa SÁROZ INVEST Kft., sťažovateľ predložil správcovi dane okrem faktúry pre maďarského odberateľa aj prepravný doklad CMR s údajom o mieste určenia tovaru v Maďarsku, potvrdený prepravcom F. F., fotokópiu jeho identifikačného dokladu, fotografiu evidenčného čísla návesu vozidla tohto prepravcu, pričom tvrdil, že prepravu tovaru zabezpečoval odberateľ. Ten bol však podľa zistení správcu dane nekontaktný a intrakomunitárnu dodávku cukru od sťažovateľa orgánom maďarskej daňovej správy nepriznal. To bol bezpochyby dôvod pre ďalšie preverovanie uskutočnenia sťažovateľom deklarovanej transakcie. V rámci tohto preverovania cestou medzinárodnej výmeny informácií medzi orgánmi slovenskej a maďarskej daňovej správy bolo zabezpečené vyjadrenie prepravcu F. F., ktorý pred dožiadaným orgánom maďarskej strany opakovane v priebehu daňovej kontroly i vo vyrubovacom konaní potvrdil, že prepravu tovaru pre žalobcu ani pre maďarského odberateľa nevykonal, spoločnosť sťažovateľa nepozná a nebol s ním v obchodnom vzťahu. Tvrdil tiež, že pečiatka na prepravnom doklade CMR nepatrí jemu. Predovšetkým na tomto dôkaze postavili daňové orgány i krajský súd svoj skutkový záver, že sťažovateľ nepreukázal prepravu tovaru do iného členského štátu (Maďarska) a preto mu pri tomto obchode nepatrí uplatnené oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH.

32. Správca dane i žalovaný vyhodnotili dôkaznú situáciu, vrátane všetkých sťažovateľom predložených listinných dôkazov, tak, že pri preverovaní ich skutočného obsahu získal správca dane relevantné dôkazy vyvracajúce tvrdenia sťažovateľa. Zo záverov daňových orgánov, s ktorými sa stotožnil i krajský súd, celkom jasne vyplýva, že preprava tovaru maďarskému odberateľovi, ktorá mala byť zabezpečená prostredníctvom prepravcu F. F., sa neuskutočnila tak, ako bola deklarovaná v prepravnom doklade CMR. Z toho je zrejmé, že uvedený prepravný doklad, hoci je potvrdený prepravcom i odberateľom, hodnoverne nepreukazuje uskutočnenie dodávky tovaru a jeho prevzatie odberateľom, pričom zistené okolnosti vyvolávajú dôvodné pochybnosti o pravosti tohto dokladu. Pokiaľ ide o fotografie naloženého návesu prepravcu i identifikačného dokladu F. F., tieto s ohľadom na ostatné zistenia nepreukazujú to, že F. F. v daný deň tovar naložil v Prešove a potvrdil sťažovateľovi, že ho vyloží určenému odberateľovi v maďarskom Györi. Tieto fotografie dokladujú len to, že boli vyhotovené na nezistenom mieste a dostali sa k sťažovateľovi. Možný spôsob, ako tieto fotografie vznikli, objasnil prepravca prijateľným spôsobom (vyhotovenie fotografie evidenčného čísla návesu aj identifikačného dokladu vodiča je v medzinárodnej preprave bežnou praxou) a preto nemožno vylúčiť, že s posudzovanou transakciou nesúvisia, že mohli byť vyhotovené v inom čase a na inom mieste a na dokumentovanie predmetnej dodávky boli len účelovo zneužitú. V tejto súvislosti kasačný súd podotýka, že časová pečiatka s dátumom, kedy sa mala nakládku tovaru v Prešove uskutočniť, sa na kópii fotografie založenej v administratívnom spise nenachádza.

33. Keďže uskutočnenie predmetného obchodu s deklarovaným odberateľom SÁROZ INVEST Kft. nebolo potvrdené šetrením uskutočneným prostredníctvom maďarskej daňovej správy ani u prepravcu, ani u odberateľa, a zároveň žiadne iné dôkazy o uskutočnení obchodu neboli správcovi dane predložené, prichádza do úvahy jediný záver, že sťažovateľom predložené doklady, ktorými v zmysle § 43 ods. 5 zákona o DPH deklaroval intrakomunitárnu dodávku tovaru do iného členského štátu, nie sú hodnoverné. Kasačný súd preto považoval za správny záver krajského súdu, keď vyhodnotil postup a rozhodnutia daňových orgánov o nesplnení podmienok pre oslobodenie od dane v predmetnom obchodnom prípade ako dostatočne skutkovo i právne podložené.

34. Kasačný súd pripomína, že na účely oslobodenia od dane dôkazné bremeno na preukázanie uskutočnenia odoslania alebo prepravy tovaru do iného členského štátu, prípadne vykonania všetkých rozumných opatrení pre ubezpečenie sa, že tovar bude prepravený tam, kam je určený, znáša predávajúci, ktorý si tento nárok uplatňuje. Sťažovateľ v súvislosti s dodávkou kryštálového cukru odberateľovi SÁROZ INVEST Kft. nenamietal v kasačnej sťažnosti, že by určité ním navrhované dôkazy neboli vykonané. Namietal len nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom v nadväznosti na tvrdenie sťažovateľa o porušení jeho práva klásť otázky svedkovi F. F. pred dožiadanými orgánmi maďarskej daňovej správy (§ 45 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku). Kasačný súd k záverom krajského súdu k tejto otázke dodáva, že uvedené právo daňovému subjektu patrí, ak sa uskutočňuje výsluch svedka na pojednávaní nariadenom správcom dane. V prejednávacom prípade však bol prepravca F. F. vypočutý pred orgánmi maďarskej daňovej správy na základe žiadosti príslušného slovenského daňového orgánu v rámci medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní podľa Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty a zákona č. 442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní. Ustanovenia týchto predpisov (§ 11 ods. 1 uvedeného zákona, čl. 28 nariadenia) neumožňujú účasť zástupcu kontrolovaného daňového subjektu pri výsluchu osoby pred príslušným orgánom členského štátu, možná je len účasť povereného zamestnanca žiadajúceho orgánu pri zisťovaní vykonávanom príslušným orgánom dožiadaného členského štátu, ktorému môže byť umožnené klásť otázky fyzickým osobám alebo subjektom pri ich výsluchu a nazeráť do spisov.

35. Odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií má z hľadiska Daňového poriadku povahu dožiadania (§ 21), z ktorého sa spisuje zápisnica (§ 19). S ňou má kontrolovaný daňový subjekt právo byť oboznámený, nahliadnuť do nej a vyjadriť sa k zisteniam v nej uvedeným, ktoré právo sťažovateľ v prejednávacom prípade aj využil. Nemožno mu však zaručiť právo byť osobne prítomný pri výsluchu a klásť vypočúvanej osobe otázky, ako je tomu pri pojednávaní nariadenom správcom dane.

Obdobný názor zaujal Najvyšší súd napr. v rozhodnutí vo veci sp. zn. 3Sžfk/86/2014 zo dňa 4.8.2015,

keď konštatoval, že „... napádaný úkon výsluchu vyššie uvedenej svedkyne nebol realizovaný v rámci výkonu daňovej kontroly žalobcu, ktorá sa začala až dňa 20.05.2011. Keďže namietaný výsluch nevykonávali orgány slovenskej daňovej správy v rámci výkonu daňovej kontroly predmetnej dane u žalobcu, nemožno obsah výpovede získanej v rámci medzinárodnej výmeny informácií považovať za postup porušujúci právo žalobcu na účasti na tomto výsluchu.

Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že žalobca bol s výsledkami vykonaného dokazovania oboznámený, a to vrátane obsahu medzinárodnej výmeny informácií, ešte pred spísaním protokolu o výsledku daňovej kontroly, rovnako aj z obsahu protokolu, ktorý mu bol zaslaný na vyjadrenie a prípravu na jeho prerokovanie. Žalobca nevyužil svoje oprávnenie vyplývajúce mu z ustanovenia § 15 ods. 5 písm. f) zákona o správe daní a k spôsobu zistenia skutočností vyplývajúcich z výsluchu bývalej konateľky jeho odberateľa sa nevyjadril, ani ho nenapadol, ich vzájomnú konfrontáciu ani výsluch svedkyne nenavrhol."

36. Kasačný súd teda konštatuje, že k porušeniu práva podľa § 45 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku pri výsluchu prepravcu F. F.Á. pred orgánmi maďarskej daňovej správy dôjsť nemohlo a preto z tohto hľadiska bola vec posúdená krajským súdom po právnej stránke správne, hoci čiastočne z iného dôvodu, keď krajský súd konštatoval, že nešlo o svedeckú výpoveď. Kasačný súd podotýka, že sťažovateľ vo vyjadrení k obsahu výpovede F. F. neuviedol, či a z akého dôvodu považuje jeho vyjadrenia za nepravdivé, namietať len nedostatočné vyhodnotenie celej dôkaznej situácie k predmetnému obchodnému prípadu vo väzbe tohto dôkazu na ostatné dôkazy. Ako však už kasačný súd naznačil, krajský súd sa stotožnil s vyhodnotením vykonaných dôkazov zo strany žalovaného a zrozumiteľne odôvodnil, prečo uskutočnenie fyzickej prepravy tovaru do Maďarska nebolo preukázané. Uskutočnenie dodávky potvrdzuje len prepravný doklad CMR, ktorého pravosť bola spochybnená výpoveďou prepravcu o tom, že prepravu neuskutočnil a že pečiatka na tomto doklade nepatrí jemu, pričom fotografie naloženého návesu a identifikačného dokladu prepravcu s uskutočnením predmetnej dodávky neboli nijako stotožnené.

37. Pokiaľ ide o deklarované dodávky kryštálového cukru českému odberateľovi INTERPROFIT GROUP, s. r. o., krajský súd správne upozornil na to, že obaja prepravcovia - VICTORIAS, s.r.o. aj Ľ. G., ktorí mali prepravu tovaru pre odberateľa zabezpečiť, sa pred dožiadanými daňovými orgánmi vyjadrili, že prepravnými dokladmi CMR, ktoré predložil správcovi dane sťažovateľ, nedisponujú. Potvrdili vykonanie prepravy z areálu sťažovateľa v Prešove, avšak len do Komárna, pričom obaja uviedli, že prepravné doklady, ktoré prevzali pri nakládke, neobsahovali údaj o mieste určenia tovaru v inom členskom štáte (Győr, Maďarsko), ale miestom určenia tovaru bolo podľa prepravných dokladov Komárno. Ich vyjadrenia, že prepravu tovaru mali objednanú na trasu Prešov - Komárno a na tejto trase ju aj uskutočnili, potvrdzujú údaje z mýtného systému, podľa ktorých vozidlá týchto prepravcov neprekročili hranicu ani s Českou republikou, ani s Maďarskom. Pokiaľ považovali daňové orgány i krajský súd za kľúčové pre posúdenie veci zistenie, že tovar od žalobcu nebol fyzicky prepravený na územie iného členského štátu tak, ako to sťažovateľ deklaroval predloženými prepravnými dokladmi, postupovali v súlade so zákonom. Na tom nič nemení ani vyjadrenie zástupcu spoločnosti INTERPROFIT GROUP, s. r. o. A. O., že si nie je vedomý vydania pokynu prepravcovi VICTORIAS, s.r.o. na prekládku tovaru do vozidiel iného prepravcu, ani to, že voči českému správcovi dane uvedená spoločnosť intrakomunitárne dodávky cukru od sťažovateľa priznala a tvrdila, že tovar dodala s oslobodením od dane do maďarskej spoločnosti HUC-G, Kft., u ktorej však prijatie tovaru z iného členského štátu nebolo maďarskými daňovými orgánmi potvrdené.

38. Pre neuznanie uplatneného oslobodenia od DPH podľa § 43 zákona o DPH a vznik daňovej povinnosti sťažovateľa z predmetných dodávok v zmysle § 19 ods. 1 tohto zákona je podľa názoru kasačného súdu rozhodujúce zistenie, že sťažovateľom predložené prepravné doklady sú od počiatku nehodnoverné, pretože ak prepravcovia VICTORIAS s. r. o. a Ľ. G. nedostali pri nakládke tovaru CMR s miestom určenia tovaru v Maďarsku, ale v Komárne, pričom tvrdia, že údaj o mieste určenia tovaru v maďarskom Győri musel byť na tento doklad dopísaný dodatočne, potom nemohol nákladné listy s takýmto údajom potvrdiť pri nakládke ani sťažovateľ, ktorý v rozpore s uvedenými zisteniami tvrdí, že v dobrej viere vypravil tovar s oslobodením od dane do iného členského štátu prostredníctvom prepravcu,

ktorého zabezpečil zahraničný odberateľ.

39. K námietkam sťažovateľa o nedostatočne zistenom skutkovom stave vo vzťahu k okolnostiam prepravy tovaru českému odberateľovi, na ktoré krajský súd podľa sťažovateľa nereflektoval, kasačný súd uvádza, že povinnosťou správcu dane nebolo vykonávať dôkazy, či tovar nemohol byť prepravený do iného členského štátu inak, ako to sťažovateľ deklaroval (teda zisťovať, prečo došlo v prípade prepravcu VICTORIAS, s.r.o. k prekládke tovaru do vozidla iného prepravcu a do Komárna boli prepravované len prázdne palety, resp. ako sa tovar dostal do Maďarska, keď ho neprepravili deklarovaní prepravcovia VICTORIAS, s.r.o. a L. G.), ale či predložené prepravné doklady spoľahlivo preukazujú fyzické premiestnenie tovaru k odberateľovi, prípadne či sa mohol na ich základe sťažovateľ rozumne domnievať, že tovar bude skutočne prepravený tam, kde bol určený. Podľa názoru kasačného súdu prepravné doklady tieto skutočnosti nepreukazujú ani jednotlivo, a už vôbec nie v spojitosti s ostatnými dôkazmi, predovšetkým s vyjadreniami prepravcov a zisteniami z mýtného systému.

40. Sťažovateľom s poukazom na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C - 409/04 Teleos a i. tvrdil, že konal v dobrej viere a predložil dôkazy, ktoré na prvý pohľad odôvodňovali jeho nárok na oslobodenie dodávok tovaru od dane a preto by mu mal tento nárok byť priznaný aj keby sa preukázalo, že tovar pre odberateľov SÁROZ INVEST Kft. a INTERPROFIT GROUP s. r. o. nebol prepravený do iného členského štátu.

41. V zmysle uvedeného rozhodnutia (a nadväzujúcej judikatúry Súdneho dvora) je za určitých okolností možné uznať oslobodenie od dane dobromyseľnému dodávateľovi, ktorý sa napriek vynaloženiu primeranej obozretnosti stal súčasťou podvodnej schémy.

Podľa rozsudku Súdneho dvora vo veci C-409/04, Teleos a i:

„V nadväznosti na predchádzajúce úvahy je potrebné na prvú a druhú položenú otázku odpovedať, že článok 28a ods. 3 prvý pododsek a článok 28c A písm. a) prvý odsek šiestej smernice sa majú vzhľadom na pojem „odoslaný“ uvedený v oboch týchto ustanoveniach vykladať v tom zmysle, že k nadobudnutiu tovaru v rámci Spoločenstva a k uplatneniu oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva 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 (bod 42). ... Preto by bolo v rozpore so zásadou právnej istoty, aby členský štát, ktorý stanovil podmienky na uplatnenie oslobodenia dodávky tovaru v rámci Spoločenstva tým, že najmä stanovil zoznam dokumentov, ktoré je potrebné predložiť príslušným orgánom, pričom spočiatku dokumenty predložené dodávateľom prijal ako dôkazy odôvodňujúce nárok na oslobodenie od dane, mohol následne nútiť dodávateľa, aby zaplatil DPH prislúchajúcu na takúto dodávku, ak sa ukáže, že z dôvodu spáchania podvodu nadobúdateľom, o ktorom dodávateľ nevedel ani nemohol vedieť, dotknutý tovar v skutočnosti neopustil územie členského štátu dodania (bod 50).

...

Cieľ spočívajúci v zamedzení daňovým podvodom niekedy odôvodňuje vyššie požiadavky vo vzťahu k povinnostiam dodávateľov. Akékoľvek rozdelenie rizika medzi dodávateľa a daňový orgán v nadväznosti na podvod spôsobený treťou osobou však musí byť v súlade so zásadou proporcionality. Okrem toho, ak určitá daňová úprava namiesto zamedzenia daňovému podvodu prenesie všetku zodpovednosť za zaplatenie DPH na dodávateľa nezávisle od toho, či sa podieľal, alebo nepodieľal na takomto podvode, nevyhnutne nechráni zosúladený systém DPH pred podvodom a zneužitím zo strany nadobúdateľa. Ak by teda došlo k oslobodeniu nadobúdateľa od akejkoľvek zodpovednosti, bol by tento nadobúdateľ nabádaný k tomu, aby neodosielal alebo neprepravoval tovar mimo územia členského štátu dodania a aby ho nedeklaroval na účely DPH v predpokladaných členských štátoch určenia (bod 58).

...

Naopak, ako zdôrazňuje Komisia, akonáhle si dodávateľ splnil povinnosti týkajúce sa preukázania dodávky v rámci Spoločenstva napriek tomu, že nadobúdateľ si nespĺnil zmluvnú povinnosť odoslať alebo prepraviť tovar mimo územia členského štátu dodania, je potrebné za dlžníka DPH v tomto členskom štáte považovať práve tohto nadobúdateľa (bod 67).

42. Sťažovateľ namietal, že sa krajský súd osobitne nezaoberal aplikáciou uvedeného rozsudku a súvisiacou argumentáciou, čo považoval sťažovateľ za porušenie jeho práva na spravodlivý proces. Tento sťažnostný bod považuje kasačný súd za neopodstatnený, pretože zo záverov krajského súdu nadväzujúcich na závery žalovaného dostatočne zreteľne vyplýva, že dobromyseľnosť sťažovateľa zjavne spochybňujú skutkové zistenia daňových orgánov. Keďže sťažovateľ predložil správcovi dane na preukázanie splnenia podmienok pre oslobodenie deklarovaných intrakomunitárnych dodávok od dane prepravné doklady, ktoré neodzrkadľovali skutočný priebeh realizovaných transakcií a skutočnosti z nich vyplývajúce boli vyvrátené zisteniami u jednotlivých prepravcov, nemožno konštatovať, že by sťažovateľ konal v dobrej viere a predložil dôkazy prima facie odôvodňujúce jeho nárok na oslobodenie dodávok tovaru v rámci spoločenstva od dane.

43. V prípade dodávok českému odberateľovi by o dobromyseľnosti sťažovateľa bolo možné uvažovať len vtedy, keby jeho tvrdenia a predložené CMR deklarovali to isté miesto určenia tovaru, ako CMR označených prepravcov. U tých bolo spoľahlivo zistené, že objednávka prepravy, ktorú vystavila tretia osoba odlišná od dodávateľa aj odberateľa, bola do Komárna a tam bol tovar (resp. prázdne palety) aj vyložený. Sťažovateľom predložené CMR preto nemohli vzniknúť v tej podobe, v akej ich predložil správcovi dane.

44. O dobromyseľnosti sťažovateľa v prípade deklarovanej dodávky do Maďarska nemožno hovoriť za situácie, keď okrem spomenutého prepravného dokladu CMR niet žiadnej komunikácie o predmetnej transakcii pred uskutočnením odoslania tovaru na prepravu alebo po ňom, ani s odberateľom ani s prepravcom. V priebehu daňovej kontroly ani následne vo vyrubovacom konaní neboli predložené také dôkazy, ktoré by preukazovali kontakt osôb konajúcich za sťažovateľa s prepravcom a osvetľovali okolnosti nahládky a odoslania tovaru na prepravu maďarskému odberateľovi.

45. Za daných okolností teda nemožno konštatovať, že by existovali dôvody pre aplikáciu záverov predmetného rozsudku Súdneho dvora, na ktoré sa odvolával sťažovateľ, pretože zistené okolnosti nepotvrdzujú, že by bol dobromyseľný sťažovateľ obeťou podvodného konania odberateľa či iných osôb. Skutočnosť, že to explicitne nekonštatoval krajský súd, hoci to vyplýva z jeho záverov, nemožno rozumne považovať za porušenie práva sťažovateľa na spravodlivý proces.

46. Vzhľadom na to, že námietky sťažovateľa uplatnené v kasačnej sťažnosti nie sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť a zákonnosť napadnutého rozsudku krajského súdu, postupoval kasačný súd podľa § 461 S.s.p. a kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

47. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 v spojení s § 467 ods. 1 S.s.p. a nepriznal účastníkom náhradu trov tohto konania, keďže sťažovateľ v tomto konaní nebol úspešný a na postup podľa § 168 S.s.p. nebol dôvod.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.