

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 4Sžf/66/2016  
Identifikačné číslo spisu: 2014200687  
Dátum vydania rozhodnutia: 08.11.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:2014200687.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej a sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Milana Moravu v právnej veci žalobcu: Bea Trans, s.r.o., so sídlom Bratislavská 19, Galanta, IČO: 44 623 313, zastúpeného advokátom JUDr. Ing. Arpádom Barczim, so sídlom T. Vánsovej 225/3, Galanta, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100307/1/311571/2014/13997 zo dňa 9. júla 2014, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/167/2014-242 zo dňa 31. marca 2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/167/2014-242 zo dňa 31. marca 2016 p o t v r d z u j e.

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

### Odôvodnenie

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal, aby súd zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100307/1/311571/2014/13997 zo dňa 9. júla 2014 a rozhodnutie Daňového úradu Trnava, pobočka Galanta č. 9211401/5/5261069/2013/ zo dňa 25.11.2013 a vec vrátil prvostupňovému finančnému orgánu na ďalšie konanie. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 124.951,60 € na dani z pridanej hodnoty v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z.“) za zdaňovacie obdobie mesiaca júl 2010. Žalovaný zmenil rozhodnutie prvostupňového orgánu tak, rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2010 zmenil na sumu 114.059,71 €.

1.2 Krajský súd uviedol, že žalobca ako daňový subjekt jednoznačne nepreukázal, že tvrdené skutočnosti existujú na materiálnom základe tak ako ich deklaroval na predložených faktúrach, dokladoch o preprave CMR, a to aj subjektom uvedeným na týchto faktúrach. Nesplnenie čo len jednej z hmotnoprávných

zákonných podmienok má za následok nesplnenie nároku na odpočítanie dane. Pokiaľ ide o podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z., tak tieto sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužitelnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si teda platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. V súvislosti s realizáciou obchodných vzťahov so spoločnosťou ARMAR 62 Kft. je potrebné konštatovať, že z výsledkov získaných správcom dane na základe medzinárodnej výmeny informácií vyplýva, že uvedená spoločnosť od 07.04.2010 vstúpila do likvidácie, v roku 2010 nemala spoločnosť žiadnych zamestnancov, za obdobie od 01.04.2010 do 31.12.2010 nepredložila žiadne daňové priznanie a ani žiaden súhrnný výkaz. Nesprávne konštatovanie žalovaného, že spoločnosť ARMAR 62 Kft. vstúpila do konkurzu 07.04.2010 nemá podľa názoru súdu skutočne vplyv na zistený skutkový stav ako aj na zákonnosť rozhodnutia žalovaného, pretože v danom prípade nebolo zo strany žalobcu preukázané, že by tovar bol prepravený z tuzemska do iného členského štátu. V takýchto prípadoch totiž nepostačuje, pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, iba predloženie účtovných dokladov a zmlúv, pretože uskutočnenie zdaniteľného plnenia je potrebné preukázať nielen po formálnej ale aj po obsahovej stránke. Krajský súd uviedol, že v zmysle ust. § 24 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“), je dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, pričom v daňovom konaní je jeho povinnosťou preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy posudzuje. Správca dane, ktorý získa oprávnené pochybnosti o tom, či bola predmetná služba dodaná, nie je povinný dokazovať jej nedodanie, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou uvedenou v predkladaných faktúrach, pokiaľ si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry. Ak daňovník neunesie v tomto zmysle dôkazné bremeno, nemôže byť úspešný v uplatnení nároku na odpočet DPH. Napriek tomu správca dane na základe dožiadania príslušných daňových úradov sa snažil zabezpečiť účasť svedkov aj cestou predvolaní, opakovaných predvolaní ako aj predvedenia, avšak neúspešne. Pokiaľ správca dane nevykonal výsluch svedka - vodiča O., neurobil tak preto, lebo žalobca neuviedol žiadne identifikačné údaje k tejto osobe a tiež ani vtedajší konateľ spoločnosti BR Trade Slovakia s.r.o. nevedel uviesť meno vodiča, ktorý mal prepravu tovaru vykonávať. Z ust. § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. vyplýva, že splnenie podmienok pre oslobodenie od dane je povinný preukázať platiteľ, ktorý si oslobodenie od dane uplatňuje. V danom prípade žalobca svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukázal, keď nepreukázal rozhodujúcu podmienku pre oslobodenie od dane a to, že tovar bol prepravený z tuzemska do iného členského štátu a že nadobúdateľom deklarovaného dodania sporného tovaru je spoločnosť ARMAR 62 Kft., ktorá je deklarovaná na sporných odberateľských faktúrach ako odberateľ. V tejto súvislosti krajský súd uviedol, že technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne poskytnuté bolo. Znamená to, že uskutočnenie zdaniteľného plnenia je potrebné preukázať nielen po formálnej, ale aj po obsahovej stránke. Listiny predložené žalobcom (sporné odberateľské faktúry, dodacie listy, medzinárodné nákladné listy či príjmové pokladničné doklady) by bolo spôsobilé privedieť žalobcovi uplatniť oslobodenie od DPH podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. len za podmienky, že by bolo v daňovom konaní preukázané, že sporný tovar opustil územie SR a dodaný tovar bol zdanený odberateľom v inom členskom štáte (Maďarská republika), čo preukázané nebolo. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov, podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. V danom prípade dokazovanie prebehlo zo strany správnych orgánov zákonným spôsobom, jednoznačne smerovalo k zisťovaniu okolností jednotlivých transakcií, ktoré mali byť predmetom zdanenia. Ak žalobca v tomto smere poukázal na rozsudky Súdneho dvora vo veci C-354/03 (OptigenLtd), C-355/03 (FulcrumElektronicsLtd) a C-484/03 (BondHouseSystemsLtd), tak tieto nemožno aplikovať na daný prípad, pretože v predmetnej veci je podvodom poznačené priamo plnenie, ktoré mal uskutočniť žalobca, t.j. nie plnenie, ktoré tomuto plneniu predchádzalo alebo nasledovalo v reťazi dodávok, a teda nie ako to vyplýva z vyššie uvedených rozsudkov. Taktiež nemožno na daný prípad aplikovať rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 5Afs 131/2004 z 25.03.2005,

pretože uvedený rozsudok rieši situáciu, kedy mal žalobca dokazovať v rámci daňového konania aj osoby, ktoré dodali príslušný tovar jeho dodávateľovi, pričom žalobca tieto skutočnosti nepreukázal.

1.3 Krajský súd má za to, že zákon č. 222/2004 Z. z. stanovuje striktné podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie DPH. Pre odpočet DPH je podmienkou, aby uskutočnenie zdaniteľného plnenia, ktoré je deklarované účtovným dokladom, faktúrou so všetkými zákonnými náležitosťami bolo zároveň reálne materiálne preukázané. V prejednávanom prípade, keďže žalobca si uplatnil oslobodenie od platenia dane podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. bolo predpokladom takéhoto postupu aj preukázanie, že nadobudnutý tovar bol v Maďarskej republike aj zdanený, čo sa však nepreukázalo (oznámenie Maďarskej finančnej správy ako aj rozsudok Súdneho dvora EÚ C-409/04 vo veci (Teleos). Pokiaľ ide o rozloženie dôkazného bremena, tak v daňovom konaní platí zásada, že daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly. Znamená to, že daňový subjekt musí preukázať, že faktúry na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane sa presne zhodujú so skutočne realizovanými plneniami. V súvislosti s ďalšími rozsudkami Súdneho dvora EÚ, na ktoré žalobca poukázal krajský súd uviedol, že pokiaľ sa žalobca v daňovom konaní alebo v súdnom prieskumnom konaní odvoláva na niektoré rozsudky, bolo jeho dôkazným bremenom preukázať, že skutkový stav jeho daňovej transakcie má prvky niektorého z rozsudkov Súdneho dvora EÚ a nielen uvádzať niektoré právne závery v týchto rozsudkoch uvedené. Navyiac treba vziať do úvahy aj to, že odkaz na predmetné rozsudky nebol obsahovou súčasťou už podaného odvolania žalobcu voči prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane zo dňa 25.11.2013.

1.4 Pokiaľ ide o obchodný vzťah so spoločnosťou Immobiliare spol. s r.o., tak z ust. § 49 ods. 1, 2 v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. vyplýva, že iba doložením účtovného dokladu obsahujúceho zákonom stanovené náležitosti nie je nárok na odpočítanie dane preukázaný. Daň, či nárok na odpočítanie dane nemajú základ vo formálnom doklade, ale v existencii zdaniteľného plnenia, nakoľko zákon č. 222/2004 Z. z. nestojí iba na formálnom, ale aj na reálnom preukázaní zdaniteľného plnenia. Pokiaľ ide o výsluchy svedkov, tak správne orgány nariadili viaceré ústne pojednávania, na ktoré sa svedkovia z rôznych dôvodov neustanovili (napr. O. Z. - aktuálny konateľ spoločnosti Immobiliare spol. s r.o. buď nepreberal písomnosti, pokiaľ ich prevzal, tak sa výsluchu nezúčastnil a menovaného sa nepodarilo ani predviesť). Z tohto vyplýva, že správca dane vyčerpал všetky zákonné prostriedky (ust. § 20 daňového poriadku) a to tak inštitút predvolania ako aj predvedenia a okrem toho vykonal aj potrebné dokazovanie. Na podporu toho, že k faktickému existujúcemu zdaniteľnému plneniu nedošlo svedčí aj odpoveď Daňového úradu Nitra, z ktorej vyplýva, že dodávateľ žalobcu - spoločnosť Immobiliare spol. s r.o., so správcom dane nekomunikoval, nebol kontaktný, nepreukázal výkon ekonomickej činnosti a za tretí štvrtrok v roku 2010 nedeklaruje v daňovom priznaní dodanie tovarov a služieb. Taktiež ani aktuálny konateľ spoločnosti Immobiliare spol. s r.o. (p. U. F.) s daňovým úradom nespolupracuje, čo vyplýva z podania Prezídia Policajného zboru SR zo dňa 20.11.2012.

1.5 Krajský súd ďalej uviedol, že v predmetnej veci si správca dane zaobstaral všetky dostupné dôkazné prostriedky, vykonal rozsiahly dokazovanie, pokiaľ navrhnuté dôkazy nevykonal, tak v rozhodnutí odôvodnil, z akého dôvodu ich nerealizoval, zistil čo najúplnejšie skutkový stav a dostatočným spôsobom sa vysporiadal aj s právnou argumentáciou žalobcu ako aj s jeho námietkami. Žalobcom uvedené žalobné dôvody neboli spôsobilé spochybniť zákonnosť postupu žalovaného, resp. správnosť záverov, na základe ktorých boli založené vydané rozhodnutia správnych orgánov. Pokiaľ ide o spisový materiál predložený žalobcom z administratívneho spisu správcu dane vyhotoveného pri kontrole DPH za zdaňovacie obdobie február 2010, tak tento je skutkovo odlišný od prejednávaného prípadu a preto v danom prípade nemožno aplikovať ust. § 3 ods. 9 daňového poriadku, pretože sa jednalo o rozdielny tovar, rozdielneho odberateľa ako aj rozdielneho prepravcu. Navyiac žalobca porovnáva kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie február 2010 s kontrolou DPH za zdaňovacie obdobie júl 2010, avšak nemožno porovnávať dve rozdielne zdaňovacie obdobia, a to najmä vtedy, ak išlo o rozdielny tovar, rozdielneho odberateľa ako aj rozdielneho prepravcu. Je možné preto konštatovať, že žalobca neuniesol tak v daňovom a ani v súdnom konaní dôkazné bremeno a neuviedol žiadne také skutočnosti, s ktorými by sa daňové orgány relevantným spôsobom nevysporiadali. Pri preskúvaní zákonnosti a postupu

správneho orgánu súd prihliadne pritom len na tie vady pred správnym orgánom, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.), takýmito vadami sú spravidla procesné pochybenia, ktoré významným spôsobom ovplyvnili zákonnosť napadnutého správneho rozhodnutia. Pokiaľ teda žalobca v priebehu tohto preskúmvacieho konania na pojednávaní uvádzal ďalšie žalobné dôvody a súdu predkladal listinné doklady, ktoré sa týkali iného zdaňovacieho obdobia (zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 13.09.2010, týkajúca sa zdaňovacieho obdobia júl 2010), tak na tieto žalobné dôvody súd nemohol prihliadať. Súd totiž nevyhľadáva za účastníka konkrétne dôvody nezákonnosti rozhodnutia správneho orgánu, ktoré podľa § 249 ods. 2 O.s.p. majú tvoriť obsah žaloby a určovať rozsah preskúmania zákonnosti rozhodnutia súdom, ktorým je súd podľa § 250h O.s.p. viazaný (R 58/2001). Tiež neprihliada na tie dôvody, ktoré neboli vznesené v dvojmesačnej lehote od doručenia napadnutého rozhodnutia správneho orgánu žalobcovi. Pokiaľ sa jedná o zmenu prvostupňového správneho orgánu žalovaným v časti zmeny výšky vyrubenej rozdielu dane z pridanej hodnoty, tak k tomuto krajský súd uviedol, že zo strany správca dane bol matematicky nesprávne vypočítaný rozdiel dane, ktorý mal žalobca uhradiť, pričom správca dane nesprávne vyčíslil základ dane, keď protihodnotu, ktorú mal žalobca prijať neznižil o daň z pridanej hodnoty, a preto postupom podľa § 3 ods. 1 v spojení s ust. § 74 ods. 4 daňového poriadku rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu zmenil.

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

2.

2.1 Proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/167/2014-242 zo dňa 31.03.2016 podal žalobca odvolanie s tým, aby odvolací súd predmetný rozsudok zmenil tak, že žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 1100307/1/311571/2014/13997 zo dňa 09.07.2014 ako i rozhodnutie správca dane Daňového úradu Trnava pobočka Galanta č. 9211401/5/5261069/2013 zo dňa 25.11.2013 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

2.2 Uviedol, že samotný žalovaný tak vo svojom písomnom vyjadrení k žalobe zo dňa 18.12.2014 na strane č. 2, druhý odsek zdola, posledné dva riadky, aj v rozhodnutí správca dane a aj v Protokole na str. č. 44 riadky č. 4 až 6 zhora, deklaruje, že v posudzovanej veci nebola spochybnená existencia plnenia, teda žalovaný uznáva reálnu existenciu tovaru (FP - fotovoltického panelu) a túto nespochybňuje.

V daňovom konaní nebola sporná existencia plnenia a nebolo sporné, že predávajúci (spoločnosť Imobiliare spol. s r.o. ) uplatnil (vyúčtoval) žalobcovi daň z pridanej hodnoty a uviedol ju aj vo faktúrach č. 2010/025 - dátum vzniku daňovej povinnosti 08.07.2010, č. 2010/026-dátum vzniku daňovej povinnosti 14.07.2010. Žalobca disponoval touto faktúrou. Týmto boli splnené všetky podmienky na odpočet DPH na vstupe podľa ust. § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. a to reálna existencia tovaru, faktúra u žalobcu uplatnená od dodávateľa žalobcu, od spoločnosti Imobiliare spol. s r.o. Okrem tejto faktúry nad rámec zákona, žalobca disponoval aj inými dokladmi, a to Prijímovým pokladničným dokladom číslo 91 zo dňa 21.07.2010, 101 zo dňa 30.07.2010 vystaveným vtedajším konateľom spoločnosť Imobiliare spol. s r.o, pánom Slančíkom a aj ním podpísaným.

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

2.4 V daňovom konaní platí síce prejednávacia zásada a nie vyhľadávacia a žalovaný (správca dane) nie je povinný vyhľadávať dôkazy v prospech daňového subjektu. Žalovaný si nesprávne vykladá pojem

„prejednávacia zásada" a z toho vyvodzuje nesprávne svoje postavenie, práva a povinnosti v daňovom konaní. Z uvedeného možno vyvodiť, že žalovaný (správca dane) mal prejednať ale zároveň uviesť svoje pochybnosti ohľadom preukázania skutočností potrebných na správne určenie dane.

2.5 K problematike posudzovania daňovej neutrality a rozloženia dôkaznej povinnosti medzi daňovým subjektom a daňovým orgánom poukázal na rozsudok NS SR 6Sžf/10/2012, kde daňový subjekt nemôže znášať dôkazné bremeno a preukazovať skutočností, ktoré svojou účasťou nezabezpečoval. Najvyšší súd SR aj v Rozsudku sp. zn. 3 Sžf/1/2011 zo dňa 15. marca 2011 judikoval, že skutočnosti vymedzené v § 49 ods. 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení nemožno vyvodiť dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. Tieto skutočnosti nemôžu tvoriť dôkazné bremeno daňového subjektu a ani nemôže z týchto skutočností daňový subjekt znášať dôkaznú núdzu. Žalovaný napriek naznačenému rozsahu dôkazného bremena a v rozpore s ust. § 24 ods. 2 daňového poriadku, že správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov, vykonával dôkazy v smere zisťovania, či dodávateľ žalobcu, spoločnosť Immobiliare spol. s r.o. si plnil svoje daňové povinnosti, či podal daňové priznania, či v nich deklaroval zdaniteľné plnenie na jeho výstupe. V odpovedi Daňového úradu Nitra, pobočka Komárno, zo dňa 15.01.2013 číslo: 9410401/5/171704/2013/Fab na dotaz žalovaného, resp. správcu dane - Daňový úrad Trnava, pobočka Galanta uvádza, že daňový subjekt Immobiliare spol. s r.o., BAŠTA III-Priateľstva 3449, Komárno so správcom dane nekomunikuje, nie je kontaktný, nepreukázal vykonávanie ekonomickej činnosti, daň za III. štvrtrok nedeklaruje. Z uvedeného jasne vyplýva, že správca dane vykonával dokazovanie nesprávnym smerom, ktorý nesmeroval k preukázaniu obchodnej transakcie žalobcu, ale k preverovaniu činností a daňových povinností daňového subjektu Immobiliare spol. s r.o.

2.6 Nesúhlasí s právnym názorom krajského súdu kde krajský súd síce správne uvádza, že zákon č. 222/2004 Z. z. nestojí iba na formálnom doklade, ale aj na reálnom preukázaní zdaniteľného plnenia ale krajský súd nesprávne aplikoval toto ustanovenie na skutkový stav, pretože realnosť tovaru nebola spochybnená. Pri tejto obchodnej transakcii ale existoval aj ďalší dôkaz, a to Príjmový pokladničný doklad číslo 108, 93, 98 vystavený vtedajším konateľom spoločnosť Immobiliare spol. s r.o, pánom Z., ktorý jednoznačne deklaruje úhradu za dodávku tovaru s previazanosťou na číslo faktúry, ktorá sa týmto uhrádzala. Uvedené príjmové pokladničné doklady nie sú dokladom, ktorého existenciu k preukázaniu oprávnenia odpočtu DPH zákon č. 222/2004 Z. z. vyžaduje. Tento príjmový dokladuje možné považovať za listinu, ktorá rozširujúco nad zákonom uložené podmienky dokazuje, že k obchodnej transakcii došlo a ktorá je úhradou za dodávku tovaru od spoločnosti Immobiliare spol. s r.o. ako dodávateľa žalobcu.

2.7 Ďalším dôkazom o reálnej existencii dodávky tovaru bola aj svedecká výpoveď svedka O.. F. S. do Zápisnice o ústnom pojednávaní (číslo: 9211401/5/756644/2013) zo dňa 26.02.2013, kde svedok na strane č. 3 ako odpoveď na otázku č. 8 uviedol, že „Potvrdzujem, že so spol. Bea Trans s.r.o. (žalobca) sme boli v obchodnom styku, jednal som s pani C. aj s pánom C., ....".

2.8 Ďalej, svedok O.. F. S. v Zápisnici o ústnom pojednávaní (číslo: 9211401/5/756644/2013) zo dňa 26.02.2013 na strane č. 4, ako dôkaz o reálnej existencii dodávky tovaru, ako odpoveď na otázku č. 12: Kde bol tento tovar uskladnený do doby, kým bol odovzdaný odberateľovi Bea Trans s.r.o. (žalobca) ... uviedol, že „Všetok tovar s ktorým spol. BR Trade Slovakia spol. s.r.o. obchodovala bol uskladnený v skladových priestoroch na adrese Košútska cesta 1731, Sládkovičovo... mala uvedené priestory v prenájme ...".

2.9 Poukazuje na dôkazy, ktoré boli produkované žalobcom, konkrétne sa jedná o listiny doklady o preprave CMR č. SK5673475, SK56773472, o dodacie listy č. 2010/026, 2010/025, o doklady o platbe Príjmové pokladničné doklady čl. 91, 101, ako úhrady predmetných faktúr. Tieto listiny sa síce vzťahujú na dodávku tovaru na výstupe žalobcovej obchodnej transakcie, ale správca dane zo zákona musí prihliadať na všetko, čo vyšlo v daňovom konaní najavo.

2.10 Poukázal na rozhodnutie NS SR sp. zn. 5 Sžf/49/2010, v ktorom NS judikoval (strana č. 9), že v

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

2.11 Žalovaný, z dôvodu, podľa jeho posúdenia, že nebolo preukázané dodanie tovaru do iného členského štátu ako dôsledok neuznania tohto dodania neuznal ani oslobodenie od DPH podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. vyrubil rozdiel DPH vo výške 57.325,71 € na základe ust. § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. ( ... daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru ... ) a na základe ust. § 8 zákona č. 222/2004 Z. z. s tým, že žalovaný (správca dane) takéto dodanie tovaru považuje za dodanie v zmysle § 8 zákona č. 222/2004 Z. z. v spojení s ust. § 69 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. (pozri stanu č. 7 rozhodnutia Daňového úradu Trnava č. 9211401/5/5261069/2013 zo dňa 25.11.2013 - prvostupňové daňové rozhodnutie). Ak teda podľa žalovaného nebola uskutočnená dodávka, nedošlo k prevodu dispozície s tovarom alebo k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom, tak nemohol žalovaný považovať tento tovar za dodaný a aplikovať na takto nesprávne zistený skutkový stav ust. § 19, § 8 a 69 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., pričom z rozhodnutia žalovaného nie je ani zrejmé, a teda ani preskúmateľné, že ktoré subjektívne právo nepriznal žalobcovi, a teda pod ktoré konkrétne ustanovenie, právnu normu zákona č. 222/2004 Z. z. bolo subsumované právo žalobcu vyrubiť rozdiel DPH. Žalovaný jednoducho vytvoril fikciu dodania tovaru bez akéhokoľvek podkladu.

2.12 Hľadiac na posúdenie oprávnenosti oslobodenia od DPH obchodnej transakcie (pre spoločnosť ARMAR) podľa žalovaného a krajského súdu, žalobcovi vyrubil žalovaný rozdiel DPH vo výške 57.325,71 € (táto suma je už upravenou sumou v zmysle matematicky nesprávne prepočítanej DPH zo základu na základe prvostupňového odvolania, na základe ust. § 19, § 69 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. podľa ktorého daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru alebo služby v spojení s ust. § 8 zákona č. 222/2004 Z. z. podľa ktorého správca dane takéto dodanie považoval za dodanie tovaru, kde podľa žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného ako aj v Protokole z daňovej kontroly zo dňa 18.09.2013 č. 9211401/5/4261718/2013 (ďalej len „Protokol“) na strane č. 34 sa tieto nesprávne úvahy uvádzajú. Poukazuje na to, že uvedený vyrubený rozdiel na DPH podľa žalovaného a krajského súdu, nie je ničím podložený, pretože hoc aj len teoreticky pripustíme verziu, že tovar v obchodnej transakcii nebol dodaný spoločnosti ARMAR mimo územie SR, tak nemohla byť naplnená podmienka § 8 zákona č. 222/2004 Z. z. o dodaní tovaru, čo by podľa rozhodnutia žalovaného malo vytvoriť povinnosť žalobcu odvieť DPH vo výške vyrubenej rozdielu DPH v sume 57.191,99 €. Týmto žalovaný si vytvoril fikciu dodania bez existujúceho skutkového stavu dodania tovaru. Žalovaný, ako aj krajský súd, ust. § 19, § 69 ods. 1 v spojení s § 8 zákona č. 222/2004 Z. z. v danom prípade nesprávne aplikovali, resp. založili jeho aplikáciu na neexistujúcom skutkovom podklade, neuviedli presne ustanovenie, právnu normu podľa ktorého vzniklo povinnosť žalobcovi odvieť vyrubenú daň, neuviedli ani dôvod prečo by sa mal považovať takéto dodanie za dodanie tovaru podľa § 8 zákona č. 222/2004 Z. z., akému subjektu mal byť tento tovar dodaný, kedy a na základe akých dôkazov, kde takéto rozhodnutie žalovaného a krajského súdu je pre jeho neurčitosť nepreskúmateľné. Týmto dospeli k nesprávnemu právnenému záveru bez akýchkoľvek reálnych podkladov, a takéto rozhodnutie je potrebné považovať za arbitrárne a nepreskúmateľné.

2.13 Žalovaný dokazovanie riešil smerom k preukázaniu činnosti a splnení daňových a oznamovacích

povinností žalobcovho odberateľa, spoločnosti ARMAR, k čomu využil medzinárodné dožiadanie u maďarskej daňovej správy prostredníctvom Formulára „SCAC 2004“ zo dňa 09.01.2013, ktorá sa vrátil s odpoveďou: "Armar 62 Kft je v likvidácii z dôvodu bankrotu od 10/02/2012 (daňová kontrola sa týkala obdobia august 2010 - pozn. žalobcu). Bývalý konateľ nepredložil žiadne dokumenty likvidátorovi. Likvidácia bola uzatvorená 1910912012, zrušenie spoločnosti prebieha, nie sme schopní skontrolovať spoločnosť: Podľa vyhlásení spoločnosti táto nemala žiadnych zamestnancov v 2010. Nepredložila žiadne daňové priznanie za 2010 a žiadne DPH priznanie za obdobie 01/04/2010-31/12/2010. Podľa DPH priznania za obdobie 01/01/2010-31/03/2010 sa spoločnosť podieľala na trojstrannom obchode ako „prostredník“. Nemáme žiadne informácie týkajúce sa partnerov v iných členských štátoch. Spoločnosť nepredložila žiadny súhrnný výkaz. Z toho dôvodu, nevieme zodpovedať otázky.", koniec citátu. Z uvedenej odpovede je jasné, že sa nepreukázala skutočnosť, že by tovar nebol odoslaný pre uvedenú spoločnosť s tým, že daňový orgán nezískal žiadnu informáciu, pretože subjekt je nezastihnutý. Záporná skutočnosť (neexistujúca skutočnosť) na základe pasivity inej osoby nemôže tvoriť základ pre vyslovenie záveru, že sa obchodná transakcia neuskutočnila a že odoslanie tovaru do iného členského štátu (HU) nebolo vykonané. Na základe vyššie uvedených, žalovaný (správca dane) vyvodil záver, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok pre oslobodenie od DPH pri intrakomunitárnej dodávke tovaru. Zo správy dožiadaného maďarského daňového orgánu vyplýva len to, že odberateľ žalobcu mal byť v likvidácii z dôvodu bankrotu od 10.02.2012 pričom ale daňová kontrola sa týkala obdobia júl 2010, teda úplne iného obdobia. Posledný list formulára „SCAC 2004“ zo dňa 09.01.2013 pre lepší prehľad súdu doložil. Z dodatočného výpisu z obchodného registra bolo zistené, že dátum zverejnenia zápisu vstupu do likvidácie (aj do dobrovoľnej aj do nariadenej) bol 03.05.2012 (dobrovoľná likvidácia) a 08.03.2012, teda žalobca ani nemohol zistiť iný právny stav, než ten, že jednal s osobou oprávnenou na podnikanie, pričom bol dobromyseľný. Žalobca disponoval s uvedenými dokladmi s predpísanými náležitosťami, ktoré v daňovom konaní aj predložil, konkrétne s faktúrami č. 2010/025; č. 2010/026; s predmetmi fakturácie: fotovoltaický polykryštálový panel, s dokladmi preukazujúcimi odoslanie tovaru do iného členského štátu, konkrétne s prepravnými dokladmi CMR č. SK5673475 a SK56773472 s uvedením miesta určenia, dodacie listy č. 2010/025, 2010/026, doklady o platbe Príjmový pokladničný doklad č. 91, č. 101. V tomto smere teda žalobca splnil svoje zákonné povinnosti v smere preukázania podmienok oslobodenia od DPH.

2.14 Žalobca na preukázanie obchodnej transakcie nad rámec zákonom požadovaným listín (§ 43 ods. 1 a ods. 5 písm. a), d) zákona č. 222/2004 Z. z. predložil žalovanému (správcovi dane) aj ďalšie doklady a to dôkazy nad rámec zákonných povinností, vyššie uvedené faktúry prepravcu, doklady o ich úhrade, CMR v ktorom je uvedené EČV B. vozidla použitého na prepravu a potvrdené svedkom O.. S. do Zápisnice o ústnom pojednávaní (číslo: 9211401/5/756644/2013) zo dňa 26.02.2013, že uvedené vozidlo používal na prepravu. Príjmový pokladničný doklad č. 91, 101, faktúru prepravcu (spoločnosti BR Trade Slovakia s.r.o.) č. 20100024 s presnou uvedenou špecifikáciou miesta odoslania a cieľa a doklad o úhrade tejto faktúry a to výpis z účtu žalobcu č. 9 s obsahom úhrady tejto prepravy.

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

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

rozsudky NS SR č. k. 7Sž/124/01 a 7Sž/131-137/01 z ktorých vyplýva, že voľba druhu dôkazného prostriedku závisí od otázky, ktorú treba objasniť. Objasnenie všetkých otázok, okolností, či vyvrátenie pochybností nemožno totiž podsunúť iba pod dôkaznú povinnosť daňového subjektu. Napriek uvedenému žalovaný vyhodnotil dôkaznú situáciu v smere konania žalobcovho odberateľa tak, že pripísal na ťarchu žalobcu nepreukázanie skutočností na oprávnený oslobodenie od DPH a to napriek daňovým orgánom iniciovaným a určeným smerom dokazovania.

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

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

2.19 Nesúhlasí s krajským súdom ani v tom, že nie je možné aplikovať na tento daný prípad odvolaním napadnutého rozhodnutia krajského súdu Rozsudok Súdneho dvora v spojených prípadoch C-354/03, C-355/03 a C-484/03. Podľa názoru krajského súdu "pretože v predmetnej veci je podvodom poznačené priamo plnenie, ktoré mal uskutočniť žalobca". Takéto tvrdenie súdu sa nezakladá na žiadnej preukázanej skutočnosti, skutkovom základe, na žiadnom právoplatnom rozhodnutí súdu či iného oprávneného orgánu. Krajský súd ako správny súd je oprávnený rozhodovať len v zmysle § 247, § 250i ods. 3, § 250j ods. 1 a 2 O.s.p. a posudzovať len súlad rozhodnutia a postupu žalovaného so zákonom, a nie je mu daná právomoc na vyslovovanie uvedeného záveru o prípadnom podvodnom predmetnom plnení.

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

3.

3.1 Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu vyjadril a poukazuje na skutočnosť, že žalobcom namietaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 615/320/37617/2010/KriZ zo dňa 13.09.2010 nemôže tvoriť súčasť spisového materiálu žalovaného, pretože daňová kontrola za zdaňovacie obdobie júl 2010 začala dňa 22.10.2012. Nie je však pravdivé tvrdenie, že žalovaný predmetnú zápisnicu nevyhodnotil. Predmetná zápisnica bola vyhotovená v súvislosti preverovaním obchodných vzťahov žalobcu a spoločnosti BR

Trade Slovakia s.r.o. Skutočnosť, že konateľ spoločnosti O.. F. S.stne potvrdil vykonanie preprav do Maďarskej republiky nemôže bez možnosti overenia ďalších skutočností u maďarského odberateľa automaticky znamenať uskutočnenie deklarovaných obchodov. O.. F. S. sa v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 9211401/5/756644/2013 zo dňa 26.02.2013 (kontrola zdaňovacieho obdobia júl 2010) však vyjadril, že si nepamätá, či vykonal aj prepravy pre žalobcu, čiže ide o zrejmi rozpor v jeho výpovediach. Menovaný ani nevedel, či v zmysle dokladu CMR č. SK6906572, bola predmetná preprava uskutočnená dopravným prostriedkom EVČ: B. a nevedel ani uviesť meno a adresu vodiča.

3.2 Žalovaný poukazuje, že žalobca opakovane upozorňoval na tvrdenia správcu dane i žalovaného, že predmetný tovar nebol dodaný do Maďarskej republiky, nebol ani prepravovaný mimo územia SR, a teda zostal na území SR. Správca dane podľa jeho slov žiadnym spôsobom nepreukázal, že by predmetný tovar bol dodaný nejakému subjektu na území SR. Žalovaný v reakcii na uvedené zdôrazňuje, že oslobodenie od dane si z deklarovaného dodania do iného členského štátu uplatnil žalobca, ktorý ako už bolo viac krát spomenuté, bol povinný preukázať, že k dodaniu sporného tovaru do iného členského štátu skutočne došlo. Správca dane nie je povinný preukázať ako sa sporná transakcia uskutočnil, a v súvislosti s dôkazným bremenom postačuje, ak správca dane zistí, že sa neuskutočnila spôsobom, aký uvádza žalobca. Z dôvodu, že existencia predmetu sporného obchodu nebola spochybnená a samotný žalobca deklaroval jeho ďalšie dodanie do iného členského štátu EÚ, avšak ho nepreukázal, vyhodil správca dane predmetný sporný obchod ako tuzemské dodanie.

3.3 Žalovaný navrhuje, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/167/2014-242 zo dňa 31.03.2016 potvrdil a žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

4.

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

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

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

4.4 Dňa 18.09.2013 bol pod č. 9211401/5/4261718/2013 vypracovaný Protokol z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia január, marec - október 2010, výsledkom ktorého bolo aj konštatovanie správcu dane, že v súvislosti so zdaňovacím obdobím júl 2010 žalobcovi vo vzťahu k spoločnosti ARMAR 62 Kft. nevzniklo právo na oslobodenie od dane, čím mu vznikol rozdiel dane v sume 93.933,11 € a vo vzťahu k spoločnosti Immobiliare spol. s r.o. žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane, čím mu bol vyrubený rozdiel dane v sume 31.018,49 €, a teda v súhrne 124.951,60 €.

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

4.6 Podaním žalobcom nazvaným „Vyjadrenie k protokolu č. 9211401/5/4261718/2013" a správcovi

dane došlým dňa 21.10.2013, žalobca vyjadril nesúhlas s výsledkami zistenými správcom dane. Má za to, že správcovi dane predložil všetky relevantné daňové a účtovné doklady, a teda postupoval v súlade s platnou legislatívou, ako aj bežnou obchodnou praxou. Správca dane neuviedol a nekonkretizoval, aké ďalšie doklady a dôkazy mal žalobca predložiť. Žalobca nemôže zodpovedať za skutočnosti, ktoré nastali u jeho dodávateľov a odberateľov. Vo vzťahu k spoločnosti BR Trade Slovakia s.r.o. uviedol, že zo strany pôvodného konateľa nebolo možné, aby si pamätal konkrétne prepravy realizované pre žalobcu, a to navyše bez možnosti nahliadnutia do účtovníctva spoločnosti, nakoľko toto bolo odovzdané novému konateľovi spoločnosti. Poukázal na zápisnicu spísanú pred Daňovým úradom Galanta, v ktorej p. O.. F. S. (konateľ spoločnosti od 24.09.2009 do 26.01.2011; pozn. súdu) potvrdil vykonanie preprav pre žalobcu. Vo vzťahu k spoločnosti ARMAR 62 Kft. uviedol, že správca dane nevyužil všetky možnosti na zistenie reálnosti obchodných transakcií a zároveň požiadal o vypočutie konateľa menovanej spoločnosti p. Arnolda Tótha. Záverom podaného vyjadrenia k príslušnému protokolu žalobca dodal, že neuznanie práva na odpočítanie dane považuje za neopodstatnené a nezákonné.

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

4.8 Na podklade kontrolných zistení vydal správca dane - Daňový úrad Trnava dňa 25.11.2013 pod č. 9211401/5/5261263/2013 podľa ust. 68 ods. 5 daňového poriadku rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 124.951,60 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2010.

4.9 Kontrolou predložených dokladov a údajov uvedených v daňovom priznaní dane z pridanej hodnoty za kontrolované zdaňovacie obdobie júl 2010 správca dane zistil, že žalobca si uplatnil oslobodenie od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu pre odberateľa ARMAR 62 Kft. (Maďarská republika) na základe faktúr č. 2010/025 zo dňa 08.07.2010 a č. 2010/026 zo dňa 14.07.2010 v celkovej fakturovanej sume bez dane z pridanej hodnoty 359.040,- €. Za účelom riadneho zistenia skutkového stavu vecí vo vzťahu k vyššie označenej spoločnosti správca dane vychádzal predovšetkým zo skutočností získaných a poskytnutých zo strany maďarskej finančnej správy na základe medzinárodnej výmeny daňových informácií, z výsledkov získaných na základe dožiadania Daňového úradu Prešov (preverenie uskutočnenia prepravy spoločnosťou BR Trade Slovakia s.r.o.), z výsluchu svedka p. O.. F. S. (v rozhodnom období konateľ prepravcu BR Trade Slovakia s.r.o.), z výsledkov získaných na základe dožiadania Daňového úradu Košice (vypočutie svedkov p. H. S. - konateľa spoločnosti BR Trade Slovakia s.r.o. v období od 04.04.2011 do 20.05.2014 a p. T. S. - konateľa spoločnosti BR Trade Slovakia s.r.o. v období od 18.01.2011 do 04.04.2011) a dospel k záveru, že žalobca nepreukázal reálne uskutočnenie prepravy deklarovanej dokladmi CMR č. SK5673475 a č. SK5673472. Žalobca ako aj ďalšie preverované subjekty vierohodným a nespochybniteľným spôsobom nepreukázali, že tovar uvedený na odberateľských faktúrach bol reálne dodaný do iného členského štátu (spoločnosti ARMAR 62 Kft. - Maďarská republika), a teda nebolo v konaní preukázané, že by žalobcovi vzniklo právo na oslobodenie od dane. Vzhľadom na uvedené, správca dane s poukazom na ust. § 19 zák. č. 222/2004 Z. z. považoval žalobcom deklarované dodanie za dodanie v zmysle ust. § 8 zák. č. 222/2004 Z. z. a uložil žalobcovi povinnosť odvieť do štátneho rozpočtu daň z pridanej hodnoty v sume 93.933,11 €.

4.10 Preverovaním zdaniteľného obchodu medzi žalobcom a jeho dodávateľom - spoločnosťou Imobiliare spol. s r.o. správca dane zistil, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry č. 100100034 zo dňa 15.07.2010, č. 100100035 zo dňa 19.07.2010 a č. 100100037 zo dňa 31.07.2010 v cene bez dane 298.600,- € a s daňou 56.734,- €. Za účelom riadneho zistenia skutkového stavu vecí vo vzťahu k vyššie označenej spoločnosti správca dane vychádzal predovšetkým z výsledkov získaných na základe dožiadania Daňového úradu Nitra (preverenie uskutočnenia zdaniteľného plnenia u spoločnosti Imobiliare spol. s r.o.), z výsledkov získaných na základe dožiadania Daňového úradu Banská Bystrica (vypočutie svedka p. O. Z. - v rozhodnom období konateľ Imobiliare spol. s r.o.) a dospel k záveru, že v danom prípade nebolo jednoznačne a vierohodne preukázané, že dodávateľ žalobcu

- spoločnosť Immobiliare spol. s r.o. vo faktúre deklarovaný tovar skutočne žalobcovi dodal. Dodávateľ žalobcu - spoločnosť Immobiliare spol. s r.o. nepreukázal, či vôbec vykonáva ekonomickú činnosť, nepreukázal odkiaľ tovar nadobudol, ako bol tovar prepravený odberateľovi (žalobcovi), či má dodanie tovaru záúčtované vo svojom účtovníctve a v záznamoch dane z pridanej hodnoty za príslušné zdaňovacie a v tomto prípade tiež kontrolované obdobie. Vzhľadom na vyššie uvedené, správca dane konštatoval na strane žalobcu porušenie ust. § 49 zák. č. 222/2004 Z. z., čím mu v konečnom dôsledku nevzniklo právo na odpočítanie dane v sume 56.734,- €.

4.11 Žalobca podal proti rozhodnutiu o vyrubení rozdielu dane odvolanie, v ktorom namietal jeho nezákonnosť, porušenie svojich práv pri výkone daňovej kontroly, nesprávne zistenie skutkového stavu veci ako aj nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov. V súvislosti s neuznaním oslobodenia od dane pri dodaní tovaru spoločnosti ARMAR 62 Kft. zastával názor, že v dostatočnom rozsahu splnil všetky podmienky pre uplatnenie práva na oslobodenie od dane plynúce z ust. § 43 zák. č. 222/2004 Z. z., keď odberateľ tovaru bol v danom čase osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte, žalobca predložil príslušné doklady o preprave s uvedeným miestom určenia, príslušné faktúry ako aj doklady o platbe.

4.12 Ďalej poukázal na pochybenie správcu dane, keď tento nevypočul žalobcom navrhnutého svedka p. V. H. (konateľa spoločnosti ARMAR 62 Kft.). Vo vzťahu k prepravcovi - spoločnosti BR Trade Slovakia s.r.o. uviedol, že nemôže niesť zodpovednosť za to, že táto spoločnosť je nekontaktná a jej aktuálny konateľ je nezastihnuteľný. Poukázal na výpoveď p. O. F. S. (konateľ menovanej spoločnosti v rozhodnom období), ktorý potvrdil obchodný styk so žalobcom, avšak vzhľadom na to, že nemal k dispozícii účtovné doklady spoločnosti, nevedel sa konkrétne vyjadriť. Taktiež tento nepoprel pravosť žalobcom predloženej faktúry. Rovnako potvrdil vykonanie dvoch prepráv pre žalobcu odberateľovi ARMAR 62 Kft. v období 08.07.2010 a 14.07.2010.

4.13 Žalobca ďalej navrhol v odvolacom konaní vypočúť svedka p. O. B. - vodiča, ktorý vykonával prepravu príslušného tovaru.

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

4.15 K neuznaniu odpočítania dane z dodávateľskej faktúry vystavenej dodávateľom Immobiliare spol. s r.o. poukázal na to, že v čase dodania tovaru bol konateľom menovanej spoločnosti p. S. F., ktorý bol dňa 04.03.2013 vypočutý na Daňovom úrade Banská Bystrica v súvislosti s výkonom miestneho zisťovania u žalobcu, z čoho vyplýva, že táto osoba je kontaktná. Zároveň žalobca uviedol, že požiadal správcu dane o opätovné vypočutie p. O. Z., nakoľko správca dane túto osobu z dôvodu jej nezastihnuteľnosti nemohol vypočúť a žalobca na uvedenú osobu získal kontakt, čo však správca dane odmietol. K záveru správcu dane o nepreukázaní dodania tovaru spoločnosťou Immobiliare spol. s r.o., žalobca uviedol, že skutočnosť, že jeho dodávateľ neprizná dodanie tovaru nemôže sama o sebe znamenať, že nedošlo k reálnemu dodaniu tovaru. Z dôvodu, že v konaní správcu dane bola zistená taká vada, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť odvolaním napadnutého rozhodnutia, z dôvodu nesprávne a nedostatočne zisteného skutkového stavu veci ako aj z dôvodu nepreskúmateľnosti rozhodnutia pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov a vzájomný vnútorný rozpor dôvodov, žalobca navrhol, aby odvolací súd zrušil odvolaním napadnuté rozhodnutie a vec vrátil prvostupňovému správne orgánu na ďalšie konanie.

4.16 Žalovaný rozhodnutím 1100307/1/311571/2014/13997 zo dňa 09.07.2014, postupom podľa ust. § 74 ods. 4 daňového poriadku zmenil rozhodnutie Daňového úradu Trnava pobočka Galanta č. 9211401/5/5261069/2013 zo dňa 25.11.2013 o vyrubení rozdielu dane vo výške 124.951,60 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2010, vydanom podľa ust. § 68 ods. 5 daňového poriadku, tak že vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2010 zmenil na sumu

114.059,71 €.

4.17 V súvislosti so žalobcom namietaným nevypočutím osôb p. V. H. a p. O. Z., žalovaný uložil správcovi dane doplniť konanie o ich vypočutie, pričom bolo zistené, že uvedené osoby (na ktoré sám žalobca ponúkol kontakt) nebolo možné ani po vyčerpaní všetkých procesných možností (opakované predvolanie, predvedenie) vypočuť. Vo vzťahu k spoločnosti ARMAR 62 Kft. sa žalovaný v plnom rozsahu stotožnil so závermi zistenými správcom dane, nakoľko na základe vykonaného dokazovania bolo zistené, že žalobca právne relevantným spôsobom nevyvrátil pochybnosti správcu dane ohľadom prepravy deklarovaného tovaru inému členskému štátu - spoločnosti ARMAR 62 Kft. Žalobca nesplnil podmienky pre oslobodenie dodania tovaru v zmysle ust. § 43 zák. č. 222/2004 Z. z. a správca dane správne postupoval, keď podľa ust. § 19 a § 27 zák. č. 222/2004 Z. z. pristúpil k zdaneniu sporného tovaru. Navyše v rozhodnom období mal za spoločnosť konať správca konkurznej podstaty, nakoľko spoločnosť ARMAR 62 Kft. ku dňu 07.04.2010 vstúpila do konkurzu a nie p. V. H.

4.18 Ako dôvodnú posúdil žalovaný odvoláciu námietku žalobcu, že správca dane pri výpočte základu dane vyfakturovanú sumu neznižil o daň. Žalovaný znížil vyrubený rozdiel dane o sumu 10.891,89 € zodpovedajúcu rozdielu medzi daňou z pridanej hodnoty zodpovedajúcou rozdielu medzi daňou z pridanej hodnoty (68.217,60 €) vyčíslenou správcom dane z protihodnoty, ktorú mal žalobca prijať za sporné odberateľské faktúry neznižujú o daň z pridanej hodnoty a daňou z pridanej hodnoty (57.325,71 €), vyčíslenou k sporným odberateľským faktúram z protihodnoty, ktorú mal žalobca prijať za sporné odberateľské faktúry znížujú o daň z pridanej hodnoty.

4.19 Vo vzťahu k spoločnosti Immobiliare spol. s r.o. sa žalovaný v plnom rozsahu stotožnil so závermi zistenými správcom dane, žalobcom predložené doklady nepreukázali ním prezentované skutočnosti, nevyvrátil a neodstránil pochybnosti, či deklarovaný tovar bol skutočne dodaný spoločnosťou Immobiliare spol. s r.o., a preto správca dane postupoval správne, keď žalobcovi uplatnené právo na odpočítanie dane nepriznal.

4.20 Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti, žalovaný sa v plnom rozsahu stotožnil s prvostupňovým rozhodnutím a jeho odôvodnením, pričom z dôvodu vyčíslenia nesprávnej výšky dane z pridanej hodnoty zmenil vo výrokovej časti prvostupňové rozhodnutie správcu dane tak, že vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2010 zmenil na sumu 114.059,71 €.

4.21 V súvislosti s nepriznaním oslobodenia od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu pre odberateľa ARMAR 62 Kft. má žalobca za to, že podmienky na priznanie oslobodenia od dane boli v jeho prípade splnené a riadne správcovi dane preukázané a rozhodnutie, ktoré žiada preskúmať označuje za nezákonné, nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvod.

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

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

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

- a) prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníak, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutel'né a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou

bankou Slovenska 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí,  
b) dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy,  
c) odovzdanie tovaru na základe nájomnej zmluvy, podľa ktorej sa vlastníctvo k predmetu nájomnej zmluvy nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky.

4.24 Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

4.25 Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

4.26 Podľa § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

- a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71,
- b) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) je daň uvedená v záznamoch podľa § 70,
- c) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c) má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu,
- d) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d) má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

4.27 Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku v znení účinnom v čase vydania napadnutého rozhodnutia, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

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

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

4.30 Podľa § 24 ods. 1, písm. a/ a c/ daňového poriadku daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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

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

získovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

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

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

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

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

4.37 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 získovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

4.38 Pokiaľ ide o námietky ohľadom dokazovania v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má v tomto druhu konania prioritne daňový subjekt. Úlohou správcu dane je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, pričom dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné finančné orgány povinné postupovať.

4.39 Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcovi dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

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

4.41 Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá pre správcu dane v

daňovom konaní ustanovuje povinnosť postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi. V zmysle zásady súčinnosti správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov, podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

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

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

4.44 Z ustanovenia § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. vyplýva, že splnenie podmienok pre oslobodenie od dane je povinný preukázať platiteľ, ktorý si oslobodenie od dane uplatňuje. Žalobca nepreukázal rozhodujúcu podmienku pre oslobodenie od dane a to, že tovar bol prepravený z tuzemska do iného členského štátu a že nadobúdateľom deklarovaného dodania sporného tovaru - fotovoltaických panelov je spoločnosť ARMAR 62 Kft., ktorá je deklarovaná na sporných odberateľských faktúrach ako odberateľ, pretože tvrdenia žalobcu, ním predložené doklady a dôkazy získané dožiadaním počas kontroly si navzájom odporujú a nepreukazujú, že nadobúdateľom je osoba identifikovaná pre daň v inom členskom štáte, tak, ako je to uvedené v § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. Zo zistení správcu dane vyplýva, že spoločnosť Immobiliare spol. s r.o. je nekontaktná, so správcou dane nespolupracuje, zásielky správcu dane sa vracajú s poznámkou doručovateľa „adresát neznámy“, vtedajšieho konateľa spoločnosti Immobiliare spol. s r.o. O. Z. sa po neúspešných opakovaných predvolaniach nepodarilo predviesť ani príslušnému orgánu PZ SR. Žalobca nevedel spôsobom vylučujúcim akúkoľvek pochybnosť preukázať, že fotovoltaický panel bol dodaný spoločnosťou Immobiliare spol. s r.o. iba tvrdil, že fotovoltaický panel nadobudol, že sporný obchod dohodol s O. Z., ale nevedel kedy a kde dohodol predmetný obchod, rovnako nevedel meno vodiča, ktorý mal prepraviť fotovoltaický panel od dodávateľa do skladu v Sládkovičove, pričom fotovoltaický panel prevzal od vodiča osobne, nevedel ani evidenčné číslo vozidla, ktorým mal byť fotovoltaický panel prepravený a nevierohodné je i jeho tvrdenie ohľadne úhrady spornej dodávateľskej faktúry, keď do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9211401/5/792935/2013 zo dňa 28.02.2013 uviedol, že konateľovi daného subjektu - H. C. osobne vyplatil O. Z. peňažnú hotovosť v kancelárii H. C., z čoho je zrejmé, že žalobca nemal základné vedomosti o svojej vykazovacej aktivite a vôbec o fungovaní obchodu, keď tvrdil, že spoločnosť Immobiliare spol. s r.o. mu nielen dodala fotovoltaický panel, ale vtedajší konateľ spoločnosti O. Z. daňovému subjektu za fotovoltaický panel, ktorý daňovému subjektu dodal, aj daňovému subjektu uhradil. Najvyšší súd mal za preukázané, že je rozporné i tvrdenie žalobcu vo veci konateľa spoločnosti Immobiliare spol. s r.o. v podanom odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu, kde žalobca uvádza, že v čase dodania fotovoltaického panelu bol konateľom S. F. a súčasným konateľom je O. Z., z čoho nie je zrejmé, prečo sporný obchod dohodol s O. Z., ako tvrdil v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 9211401/5/792935/2013 zo dňa 28.02.2013. Uvedené skutočnosti základným spôsobom spochybňujú vierohodnosť tvrdenia žalobcu ohľadne spornej dodávateľskej faktúry, keďže súčasným konateľom spol. Immobiliare spol. s r.o. je U. F. a v čase dodania fotovoltaického panelu bol konateľom O. Z., pričom S. F. podľa výpisu z Obchodného registra SR konateľom spoločnosti Immobiliare spol. s r.o. nikdy nebol. O. Z., označený ako svedok sa ani po opakovaných predvolaniach nedostavil svedčiť v prospech žalobcu. Správca dane vyzval samotného žalobcu k spolupráci vzhľadom na jeho tvrdenie ohľadne kontaktnosti O. Z., no napriek tomu že O. Z. prevzal predvolanie a správca dane vyhovel jeho žiadosti, keď mu stanovil náhradný termín, k správcovi dane sa nedostavil.

4.45 Čo sa týka namietaného rozsudku NS SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011, tak v danom prípade bol záver žalovaného vyvodzovaný na základe spochybnenia dodania sporného tovaru práve samotným deklarovaným dodávateľom, t.j. nie z plnení subdodávateľov dodávateľa.

4.46 V zápisnici o ústnom pojednávaní č. 9211401/5/5143608/2013 zo dňa 18.11.2013, ktorej predmetom bolo prerokovanie žalobcom predložených pripomienok a návrhoch, správca dane vypočutie žalobcom navrhovaných svedkov vyhodnotil ako účelové a irelevantné, pričom vypočutie O.. F. S. za nedôvodné, vzhľadom na jeho už skôr vykonané vypočutie, o ktorom bol žalobca oboznámený, svoje procesné právo nevyužil, keď sa na výsluchu svedka nezúčastnil. Žalovaný však v doplnenom konaní uložil správcovi dane za súčinnosti žalobcu vypočúť svedkov V. H. a O.. O. Z.. Žalovaný vyzýval žalobcu na preukázanie požadovaných skutočností, žalobca s poukazom na zápisnicu č. 9211401/5/792935/2013 zo dňa 28.02.2013 nemal ani základné informácie o sporných obchodoch a osobách s ktorými mal tieto obchody uskutočniť. Sporná faktúra, či príjmový pokladničný doklad o ktorom žalobca tvrdí, že bol vystavený O. Z. pričom žalobca v zápisnici č. 9211401/5/792935/2013 zo dňa 28.02.2013 nemal základné vedomosti o tejto úhrade a O. Z. napriek tomu, že pre predvolania na podanie svedeckej výpovede prevzal, k tejto sa neodstavil, nemožno považovať za dôkazy o dodaní sporného tovaru spoločnosťou Imobiliare spol. s r.o.

4.47 Najvyšší súd SR je názoru, že faktúry č. 100100034 zo dňa 15.07.2010, č. 100100035 zo dňa 19.07.2010 a č. 100100037 zo dňa 31.07.2010 nepreukazujú dodanie fotovoltaického polykryštálového panela spoločnosťou Imobiliare spol. s r.o. odberateľovi Bea Trans, s.r.o. Správca dane nespochybnil existenciu tovaru, preto namietaná previazanosť tovaru na vstupe a výstupe je v danej súvislosti nedôvodná. V súvislosti s vozidlom sa EČV: B. uvedenom na prepravných dokladoch MNL (CMR) č. SK 567375, SK56773472 sa O.. F. S. do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9211401/5/756644/2013 zo dňa 26.02.2013 uviedol, že vozidlo s EČV: B. mala spoločnosť BR TRADE SLOVAKIA spol. s r.o. v prenájme od spoločnosti Transkarol alebo Karoltrans, s.r.o. Galanta, konateľom bol G. G., avšak nevedel a nepamätal si či bolo predmetné vozidlo využité na vykonanie predmetnej prepravy, nevedel a nepamätal si, či boli predmetné prepravy vykonané. Z tohto vyplýva, že predmetnou výpoveďou sa prepravy O.. F. S. nepotvrdili.

4.48 Najvyšší súd poukazuje, že žalobca počas kontroly predložil správcovi dane sporné odberateľské faktúry, ktorými deklaroval dodávku sporného tovaru do Maďarska spoločnosti ARMAR 62 Kft. so statusom oslobodenej od DPH. K sporným faktúram boli predložené sporné MNL (CMR) č. SK5673475, č. SK56773472, na ktorých deklarovaný prepravca nepotvrdil nimi deklarovanú prepravu, keď nevedel, či predmetnú prepravu vykonal, ani to, či bolo použité vozidlo s EČV uvedenom na sporných MNL, ani to, či vôbec niekto zadal za žalobcu objednávku na nejakú prepravu. Takýto doklad nemožno považovať za doklad, ktorý by vylučoval akékoľvek pochybnosti o dodaní sporného tovaru z tuzemska do iného členského štátu - Maďarska, nadobúdateľovi spoločnosti ARMAR 62 Kft.

4.49 Najvyšší súd mal z pripojeného administratívneho spisu za preukázané, že výsledky šetrenia maďarskej daňovej správy nepotvrdili reálnosť intrakomunitárneho dodania sporného tovaru spoločnosti ARMAR 62 Kft., keďže spoločnosť ARMAR 62 Kft. nepredložila za obdobie 01.04.2010 - 31.12.2010 žiadne daňové priznanie k DPH a nepredložila ani súhrnný výkaz, ktorým by deklarovala nadobudnutie sporného tovaru a z dôvodu bankrotu bola spoločnosť ARMAR 62 Kft. v likvidácii od 10.02.2012. O.. F. S., vtedajší konateľ spoločnosti BR Trade Slovakia spol. s r.o., ktorá mala podľa sporných MNL (CMR) č. SK5673475, č. SK56773472 prepravovať sporný tovar nevedel, či boli predmetné prepravy uskutočnené, nevedel, či so žalobcom rokoval napriek tomu, že podľa žalobcu mali byť sporné prepravy u O.. F. S. objednané osobne konateľom žalobcu, nevedel a nepamätal sa na žiadne okolnosti predmetných prepráv. I keď žalobca mal, ako sám uviedol, objednávať predmetné prepravy u O.. F. S. osobne, O.. F. S. si vo svojej výpovedi na nič a na nikoho nepamätal. V súvislosti s faktúrou za prepravu č. 2010039 od spoločnosti BR Trade Slovakia, spol. s r.o. a jej úhradou, ktorá sa odvoláva na sporné prepravné doklady MNL (CMR) č. SK5673475, č. SK56773472 Najvyšší súd uvádza, že prepravy deklarované predmetnými prepravnými dokladmi boli počas kontroly, vo vyrubovacom i odvolacom konaní spochybnené a žalobca pochybnosť správcu dane neodstránil.

4.50 Najvyšší súd SR súhlasí so žalovaným, že listiny predložené žalobcom (sporné odberateľské faktúry, faktúra za prepravu, dodacie listy, MNL, či doklady o úhrade) by boli spôsobilé privodiť žalobcovi uplatniť oslobodenie od DPH podľa § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. len za podmienky, že by bolo v daňovom konaní preukázané, že sporný tovar opustil územie SR a dodaný tovar bol zdanený odberateľom v inom členskom štáte (Maďarsko), čo preukázané nebolo. Žalobca preto neunesol dôkazné bremeno, keďže oslobodenie od DPH pri dodaní tovaru platiteľovi do iného členského štátu sa nevzťahuje na tovar ako taký, t.j. na predmet predaja, ale na dodanie tovaru, teda daňovú transakciu medzi týmito subjektmi aj s preukázaním dodania tovaru nadobúdateľovi v inom členskom štáte. V danom prípade žalobca, tak ako poukázal žalovaný, nepreukázal dodanie tovaru z územia SR do MR pre odberateľa ARMAR 62 Kft., t.j. skutočnosť, že tovar opustil územie SR, že tovar bol dodaný nadobúdateľovi do iného členského štátu a rovnako nebolo preukázané, že nadobudnutý tovar bol v Maďarsku aj zdanený. Žalobca v daňovom konaní nepreukázal ani to, že sporný tovar deklarovaný spornými odberateľskými faktúrami zostal v majetku a v dispozícii žalobcu ako namietal vo svojej žalobe, preto správca dane postupoval správne, keď k sporným odberateľským faktúram vyčísľil DPH, pričom vo svojom rozhodnutí uviedol aj deň dodania tak, ako je uvedený na sporných odberateľských faktúrach, keďže žalobca deň dodania, ktorý sám uviedol na sporných odberateľských faktúrach v daňovom konaní nerozporoval.

4.51 Poukazujúc na uvedené, dospel senát odvolacieho súdu k záveru, že súd prvého stupňa sa dostatočným spôsobom vysporiadal s námietkami žalobcu uvedenými v podanej žalobe, podrobne vyhodnotil, že žalobca vierohodne nepreukázal rozhodujúcu podmienku pre oslobodenie od dane a to, že tovar bol prepravený z tuzemska do iného členského štátu a že nadobúdateľom deklarovaného dodania sporného tovaru je spoločnosť ARMAR 62 Kft., ktorá je deklarovaná na sporných odberateľských faktúrach ako odberateľ. Skutkový stav zistený správcou dane a žalovaným je dostatočný, vychádza nielen z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale aj zo zistení či v nich neabsentuje materiálny podklad.

4.52 Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil. Rozhodnutia žalovaného a správcu dane obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti, žalovaný pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona a logického uvažovania, všetky dôkazy hodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Z týchto podstatných dôvodov napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/167/2014-242 zo dňa 31.03.2016 ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. potvrdil.

5.

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

6.

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

## **Poučenie:**

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