

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/15/2017
Identifikačné číslo spisu: 6016200160
Dátum vydania rozhodnutia: 01.03.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:6016200160.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudkýň JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Petry Príbelskej PhD. v právnej veci žalobcu: MTM-Zlieváreň s.r.o., so sídlom Lieskovská cesta 4743, Zvolen, IČO: 36 635 529, právne zastúpeného Advokátskou kanceláriou UHAL s.r.o., so sídlom Štefana Moyzesa 9877/43, Zvolen, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 102458089/2016 zo dňa 29. januára 2016, č. 21427447/2015 zo dňa 9. decembra 2015 a č. 1759883/2015 zo dňa 10. decembra 2015, konajúc o kasačných sťažnostiach žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/18/2016-235 zo dňa 26. októbra 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačné sťažnosti proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/18/2016-235 zo dňa 26. októbra 2016 z a m i e t a.

Kasačný sťažovateľ n e m á p r á v o na náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 102458089/2016 zo dňa 29.01.2016, č. 21427447/2015 zo dňa 09.12.2015 a č. 1759883/2015 zo dňa 10.12.2015.

1.2 Rozhodnutím č. 102458089/2016 zo dňa 29.01.2016 žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“), potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 21125399/2015 zo dňa 29.10.2015. Správca dane prvostupňovým rozhodnutím žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014 v sume 94.134,14 €, nepriznal nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie apríl 2014 v sume 1.105,39 € a vyrubil vlastnú daňovú povinnosť na dani z pridanej

hodnoty v sume 93.028,75 €.

1.3 Rozhodnutím č. 21427447/2015 zo dňa 09.12.2015 žalovaný podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 20853949/2015 zo dňa 21.09.2015. Správca dane prvostupňovým rozhodnutím žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2014 v sume 97.415,95 €, nepriznal nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie február 2014 v sume 156.484,86 € a priznal nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty v sume 59.068,91 €.

1.4 Rozhodnutím č. 1759883/2015 zo dňa 10.12.2015 žalovaný podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 20854516/2015 zo dňa 21.09.2015. Správca dane prvostupňovým rozhodnutím žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2014 v sume 146.501,73 €, nepriznal nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie január 2014 v sume 76.924,93 € a vyrubil vlastnú daňovú povinnosť v sume 69.576,80 €.

1.5 Krajský súd v Banskej Bystrici konania o preskúmanie zákonnosti vyššie uvedených rozhodnutí žalovaného spojil do jedného konania, vedeného pod sp. zn. 23S/18/2016 a vo veci vydal jeden rozsudok.

1.6 Krajský súd sa v odôvodnení napadnutého rozsudku plne stotožnil so závermi dokazovania vykonaného na základe tuzemského i medzinárodného šetrenia správcu dane, z ktorého vyplynulo, že k zdaniateľnému plneniu (dodaniu tovaru) tak, ako predpokladá ustanovenie § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), resp. § 45 ods. 1 zákona o DPH, nedošlo, a z toho dôvodu sa krajský súd stotožnil aj s právnym posúdením veci. Žalobca nepreukázal a ani šetrením daňových orgánov sa nepodarilo zistiť, že tovar uvedený na faktúrach bol dodaný nadobúdateľom v Maďarsku, uvedeným vo faktúrach.

1.7 Prvostupňový súd konštatoval, že aby išlo o intrakomunitárny obchod, ktorý je oslobodený od dane, musia byť splnené dve základné zákonné podmienky, a to jednak, že tovar bol prepravený do iného členského štátu, a že tovar bol dodaný osobe identifikovanej pre daň. Pojem „osoba identifikovaná pre daň v inom členskom štáte“ treba vykladať tak, aby bol naplnený účel európskej úpravy, t.j. prenos daňových príjmov do štátu spotreby, osobou povinnou odvieť daň za intrakomunitárnu dodávku bude len tá osoba, ktorá je platiteľom DPH. Nestačí, že táto osoba je formálne registrovaná, ale musí mať aj reálnu možnosť odvieť daň. Je na dodávateľovi, v danom prípade žalobcovi, aby sa uistil, že dodávka bude vnútri spoločenstva zdanená (inak by to mohlo viesť k daňovému úniku), čo vyplýva aj z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ C-409/04. Cieľom je zamedziť dvojitému zdaneniu, a preto sa zaviedlo zdaňovanie nadobudnutia tovaru v členskom štáte miesta konečnej spotreby. Obdobne je tomu aj pri trojstrannom obchode.

1.8 Správca dane vykonal rozsiahle tuzemské i medzinárodné šetrenia, čím dbal, aby skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie. Daňový subjekt bol, či už v priebehu výkonu daňovej kontroly, alebo vo vyrubovacom konaní, vyzývaný na predloženie dôkazov k svojim tvrdeniam. Oboznámiac sa s obsahom administratívnych spisov, krajský súd sa stotožnil so záverom daňových

orgánov o tom, že žalobca nepredložil také relevantné dôkazy, ktoré by preukazovali materiálnu podstatu veci, t. j. reálne dodanie tovaru tak, ako bolo deklarované v predložených listinných dôkazoch. Žalobcom nebolo preukázané dodanie tovaru deklarovanej maďarskej odberateľom z dôvodov, na ktoré poukázal žalovaný, a ktoré vyplynuli z vykonaného dokazovania. Skutočnosť, že faktúra má požadované náležitosti ešte neznamená, že údaje v nej uvedené odrážajú aj materiálne, reálne naplnenie písomnej informácie. Podpornými dôkazmi, ktorými sa dá preveriť či skutočne došlo k zdaniateľnému obchodu, sú ďalšie doklady, napr. zmluvy, dodacie listy, doklady o preprave a podobne. V danom prípade žalobca síce predkladal listinné doklady, ktorými deklaroval, že k dodaniu tovaru došlo tak, ako je v nich uvedené, avšak šetrením správcu dane sa tvrdenie žalobcu deklarované v listinných dôkazoch nepotvrdilo, lebo nebolo preukázané, že tovar bol skutočne dodaný maďarskej odberateľom ako

kupujúcim, uvedeným na faktúrach.

1.9 Krajský súd sa plne stotožnil so stanoviskom žalovaného, že ak vzniknú pochybnosti, či transakcie prebehli tak, ako sú deklarované, teda medzi osobami uvedenými na faktúrach, dôkazná povinnosť je na strane daňového subjektu, aby tieto pochybnosti vyvrátil, t. j. musí predložiť, resp. označiť také dôkazy, z ktorých bude zrejmé, že obchod sa reálne uskutočnil. V danom prípade dôkazné bremeno bolo na žalobcovi a žalobca nepredložil také relevantné dôkazy, ktoré by preukazovali materiálnu podstatu veci, t.j. reálne dodanie tovaru tak, ako to bolo deklarované v predložených listinných dôkazoch.

1.10 Krajský súd v otázke dôkazného bremena poukázal aj na ustálenú judikatúru Najvyššieho súdu SR a uviedol, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovaru a služieb zaťažuje daňový subjekt. Samotné formálne preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu, je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z dokladu.

1.11 Prvostupňový súd poukázal na to, že pokiaľ daňový subjekt požaduje od štátu vrátenie nadmerného odpočtu, je jeho základnou povinnosťou preukázať, že má na jeho

vrátenie právny nárok. Rovnako je tomu aj v prípade uplatňovania akejkoľvek daňovej výhody či úľavy od platenia daní. Preukázať to môže len na základe nepochybniteľných dôkazov, preukazujúcich splnenie zákonom stanovených podmienok pre priznanie uplatneného nároku. Ak daňové orgány spochybnia deklarované zdaniteľné obchody, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nie je možné priznať nárok. Akýkoľvek právny nárok možno priznať len za predpokladu splnenia zákonom stanovených podmienok. Podľa stanoviska krajského súdu daňové orgány rozhodli v súlade so zákonom o DPH, ak dodatočne vyrubili žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty, v prípade nepreukázania skutočnosti, že boli splnené zákonom stanovené podmienky pre uznanie uplatneného oslobodenia od dane podľa § 43 zákona o DPH, resp. § 45 zákona o DPH, čo vedie k záveru, že daňový subjekt si neoprávnene uplatnil oslobodenie od dane. Posudzujúc vec z hľadiska daňového práva nie je možné priznať daňovému subjektu právny nárok, ak nepreukázal splnenie zákonných podmienok na uplatnenie oslobodenia od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu EÚ. Relevantným pre daňové orgány je preukázanie nespĺnenia týchto zákonných podmienok a nie dôvodov, prečo tomu tak je. Daňové orgány daňovou kontrolou zisťujú, alebo preverujú základ dane, alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti.

1.12 Krajský súd poukázal na rozsudky Súdneho dvora Európskej únie C-273/11, C-80/11, C-142/11, ako aj na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/58/2015, 4Sžf/30/2014, 5Sžf/97/2009.

1.13 V súvislosti s aplikovaním priameho účinku Smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a v súvislosti so subsumovaním veci pod rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci Traum EOOD proti Direktor na Direkcija č. C-492/136 zo dňa 09.10.2014 krajský súd uviedol, že uvedené rozhodnutie nie je použiteľné na predmetné prípady, o ktorých rozhoduje Krajský súd v Banskej Bystrici, pretože predmetom sporu, o ktorom rozhodoval Súdny dvor EÚ vo veci C-492/13, boli otázky, či daňový orgán členského štátu môže zamietnuť priznanie práva na oslobodenie od DPH v prípade uskutočnenia intrakomunitárneho dodania tovaru z dôvodu, že nadobúdateľ nebol identifikovaný pre DPH v inom členskom štáte a dodávateľ nepreukázal pravosť podpisu

uvedeného na dokumentoch, preukazujúcich splnenie podmienok na oslobodenie. Rovnako nepreukázal oprávnenie osoby, ktorá podpísala posudzované dokumenty, konať v mene nadobúdateľa. Predmetom tohto súdneho konania bolo posúdiť zásadnú otázku, či došlo k dodaniu tovaru z tuzemska do iného členského štátu tým daňovým subjektom, ktoré sú uvedené vo faktúrach. V súvislosti s dôkaznými prostriedkami, ktoré možno vyžadovať od dodávateľa na preukázanie splnenia podmienok na

oslobodenie intrakomunitárneho dodania tovaru od DPH, Súdny dvor EÚ v rozsudku C-492/13 uviedol, že prináleží členským štátom stanoviť podmienky, za akých oslobodia od DPH intrakomunitárne dodania s cieľom zabezpečiť správne a jednoduché uplatnenie týchto oslobodení a zabrániť podvodu, daňovému úniku alebo prípadnému zneužitiu. Tiež uviedol, že pri výkone svojich právomocí členské štáty musia dodržiavať všeobecné právne zásady, ktoré sú súčasťou právneho poriadku EÚ, najmä zásady právnej istoty a proporcionality.

1.14 Krajský súd mal za to, že nedošlo k porušeniu právnej istoty u žalobcu, nedošlo k narušeniu zásady legitímnej dôvery, pretože pravidlá práva sú zrozumiteľné a presné a ich uplatňovanie bolo pre žalobcu ako osobu, ktorá týmto pravidlám podlieha, predvídateľné. Zákon o DPH, ako vnútroštátny predpis, zrozumiteľne formuluje podmienky, ktoré musia byť splnené na oslobodenie od DPH pri intrakomunitárnom dodaní tovaru, resp. pri trojstrannom obchode. Krajský súd v zmysle ustanovenia § 139 ods. 2 SSP zaujal stanovisko k podstatným žalobným námietkam, pričom za rozhodujúce považoval to, že nebolo preukázané splnenie podmienok pre priznanie oslobodenia od dane v zmysle § 43 zákona o DPH pri intrakomunitárnom dodaní tovaru, resp. podľa § 45 zákona o DPH pri trojstrannom obchode, konkrétne nebolo preukázané dodanie tovaru pre maďarské spoločnosti UMM DATA Kft., Pocak Trans Kft., BAUNTER Kft. a Su-Lak Realty Trade Kft.,.

1.15 V súvislosti s požiadavkou žalobcu, aby krajský súd pripojeným spisom vedeným Ministerstvom vnútra SR, Prezidiom policajného zboru, Národnou kriminálnou agentúrou, národnou jednotkou finančnej polície, expozitúra Stred, Partizánska cesta 106, Banská Bystrica, ČVS: PPZ-I018/NKA-FP-ST-2014, resp. vyžiadanim vyjadrenia overil či v rámci trestného konania bolo zistené, že tovar žalobcu bol dodaný odberateľom v Maďarsku,

krajský súd konštatoval, že súdny prieskum nie je pokračovaním administratívneho konania. Správny súd vychádza zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy. Len výnimočne správny súd vykonáva dokazovanie, ak je to nevyhnutné na preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia. V súvislosti s uvedenou požiadavkou žalobcu krajský súd dospel k záveru, že ak žalobca dodatočne disponuje dôkazmi, ktoré môžu mať vplyv na daňové konanie ukončené právoplatným rozhodnutím, môže to byť dôvod na obnovu konania podľa § 75 daňového poriadku, a nie je dôvod vykonávať dokazovanie v rámci súdneho prieskumu, o to viac v situácii, že tieto dôkazy navrhol žalobca až v súdnom konaní. Uvedené sa vzťahuje aj na žalobcom predložené dodatočné daňové priznania spoločnosťou UMM DATA Kft.,.

2.

2.1 Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote kasačné sťažnosti a navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu sa zrušuje a vec vracia prvostupňovému orgánu na ďalšie konanie.

2.2 Žalobca v odôvodnení podanej kasačnej sťažnosti namietal, že krajský súd zasiahol do jeho právnej istoty, keď nerešpektoval ustálenú judikatúru Súdneho dvora EÚ. Toto pochybenie podľa žalobcu znamená porušenie práva na spravodlivý proces, čo malo za následok nesprávnosť rozhodnutia krajského súdu. Žalobca v tejto súvislosti poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ zo dňa 13.02.2014 vo veci C-18/13 Maks pen EOOD proti Direktor na Direkcija. Ustálenú judikatúru Súdneho dvora EÚ nerešpektoval podľa žalobcu nie len krajský súd, ale aj daňové orgány, keď pre odôvodnenie rozhodnutí im postačovalo spochybnenie, že transakcia neprebehla tak, ako bola deklarovaná vo faktúrach. Výklad únievého práva je pre súd záväzný, pretože ide o prameň práva únie.

2.3 Žalobca namietal, že na pojednávaní dňa 26.10.2016 doplnil skutkovú a právnu argumentáciu a predložil rozhodnutie Súdneho dvora vo veci C-277/14, zápisnica z predmetného pojednávania však s uvedeným nekorešponduje, nakoľko sa v nej uvádza,

že žalobca zotrval na podaných žalobách. Uvedený judikát vyvracia právny názor správcu dane, podľa ktorého ak spoločnosť nemá reálne sídlo a personálny substrát na vykonanie transakcie, tak nedošlo k reálnemu plneniu, čo je dôvodom pre nepriznanie oslobodenia od dane. K vyššie uvedenej argumentácii sa však správny súd nevyjadril. Žalobca poukázal aj na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 51/2014 zo dňa 01.07.2014, ako aj na nález Ústavného súdu Českej republiky sp. zn. II. ÚS 2070/07 zo dňa 13.12.2007.

2.4 Žalobca ďalej namietal nezákonnosť dôkazov, konkrétne výsluch svedkov prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií v Maďarsku. Výsluch svedkov bol uskutočnený bez toho, aby žalobca mohol svedkom priamo klásť otázky, aby mohol týchto svedkov namietat', taktiež mu nebola daná možnosť predložiť otázky, ktoré mohli byť v rámci dožiadania týmto svedkom kladené a svedkami zodpovedané. Zo strany prvostupňového orgánu bol žalobcovi oznámený iba výsledok tohto dokazovania po jeho vykonaní, bez akejkoľvek možnosti sa na dokazovaní akokoľvek zúčastniť. Napriek tomu, že dožiadanie vykonávali maďarské orgány, poznatky z tohto dokazovania sa v tomto daňovom konaní brali ako riadny dôkaz. To znamená, že ak správca dane chcel uvedené výsluchy zohľadniť v dokazovaní, môže tak urobiť len za podmienky, že bol dodržaný postup podľa § 25 ods. 4 daňového poriadku. Získané dôkazy z výsluchu svedkov v Maďarsku sú preto podľa žalobcu nezákonné a v rozpore s článkom 46 ods. 1 Ústavy SR. K rovnakému záveru dospel aj Najvyšší správny súd ČR v rozhodnutí sp. zn. 1 Afs 73/2011.

2.5 Krajský súd porušil právo žalobcu na spravodlivý proces aj tým, že neprihliadol pri formulovaní skutkových a právnych záverov na podstatné skutočnosti a dôkazy, ktoré boli súčasťou administratívneho spisu, aj keď na ne žalobca v žalobe a na pojednávaní upozorňoval. Tvrdenia súdu, že spoločnosť BAUNTER Kft., nemala sídlo, resp. priestory na uskladnenie tovaru, sú len prevzaté z rozhodnutia žalovaného a správcu dane bez toho, aby si túto skutočnosť krajský súd preveril v administratívnom spise, napriek tomu, že ho na to žalobca upozornil na pojednávaní. V tejto súvislosti žalobca poukázal aj na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci Euro Tyre Holding vs. Staatssecretaris van Financien C-430/09. Žalobca namietal, že ak mu správca dane vyčítal, že nepredložil dôkazy preukazujúce reálnosť plnenia a žalobca z toho dôvodu navrhol výsluch svedkov, bolo povinnosťou súdu

sa s nevykonaním dôkazu zo strany správcu dane vysporiadať. Predmetná námietka ale zostala krajským súdom nepovšimnutá, pretože sa v rozhodnutí nenachádza, čím opätovne došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces.

2.6 Rozhodnutie správneho súdu pramení podľa žalobcu z nesprávnej aplikácie správnej právnej normy, ku ktorej došlo aj na základe nesprávneho vyhodnotenia skutkového stavu zisteného správcou dane. Ako vyplýva z prvej časti kasačnej sťažnosti, daňové orgány a súd nesprávne skúmali podmienky oslobodenia od danie stanovené v § 43 zákona o DPH. Správca dane pochybil v dokazovaní, keď vodičov kamiónov nepredvolal, nezohľadnil nájomnú zmluvu spoločnosti BAUNTER Kft., a rovnako nepredvolal konateľa tejto spoločnosti. Tieto okolnosti ho potom viedli k nesprávnemu úsudku o otázke (ne)splnenia podmienok pre oslobodenie od dane.

2.7 V danej veci nesprávny úsudok v zisťovaní skutkového stavu pramení z nesprávneho právneho posúdenia veci, resp. nepochopenia, čo má byť predmetom dokazovania a zisťovania zo strany daňového subjektu a zo strany správcu dane. Z doteraz namietaných skutočností je zrejmé, že pochybnosti správcu dane o nesplnení podmienok pre oslobodenie od dane neboli dostatočné. Žalobca predložil správcovi dane kópiu faktúr vystavených odberateľovi, prepravné listy, CMR, dodacie listy a ďalšie dôkazy požadované zákonom o DPH. Predložili taktiež aj doklad o preprave tovaru, v ktorom je potvrdenie prevzatia tovaru odberateľom, čo nepopierajú ani daňové orgány. To znamená, že hypotéza právnej normy podľa § 43 ods. 5 (t. j. predpoklad pre splnenie podmienok) bola podľa žalobcu splnená. Okrem toho, žalobca predložil doklady nad rámec povinnosti uloženej zákonom, keďže predložil tzv. iné doklady podľa písm. d/ vyššie uvedeného ustanovenia, hoci v § 43 ods. 5 písm. b/ má takú povinnosť len v prípade, že potvrdenie prevzatia tovaru odberateľom nemá. Z dôvodu, že požiadavka preukazovania

okolností na strane odberateľa sa medzi podmienkami pre priznanie oslobodenie od dane nenachádza, žalobca mal za to, že zo strany daňových orgánov išlo o svojvoľné vytváranie nových a nezákonných podmienok pre oslobodenie od dane, čo je samotným Súdny dvorom EÚ výslovne zakázané. K dodatočnému vyrubeniu podmienok pre oslobodenie od dane sa vyjadril Súdny dvor EÚ vo svojom rozhodnutí vo veci Traum EOOD proti Direktor na Direkcija, C-492/13 zo dňa 09.10.2014.

2.8 Právo na oslobodenie od dane nie je určitou daňovou výhodou, ale priamym právom zakotveným v zákone o DPH. Preto je potrebné podľa žalobcu dôvody pre nepriznanie tohto práva vykladať reštriktívne a nie extenzívne, ako to robí správca dane a krajský súd. Vyžaduje sa preto (podľa Súdneho dvora EÚ), aby v prípade, ak listiny odôvodňujú priznanie nároku na oslobodenie od dane, bola preukázaná nedobromyseľnosť dodávateľa v čase uskutočnenia zdaniteľnej transakcie. Táto skutočnosť však predmetom dokazovania nebola, pretože mal žalobca za to, že pri uskutočňovaní zdaniteľného plnenia bol ako daňový subjekt dobromyseľný. Tvrdenia žalobcu vychádzajú z rozhodnutia Súdneho dvora EU vo veci C-18/13 Maks Pen EOOD proti Direktor na Direkcija.

3.

3.1 Žalovaný v písomnom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti, doručenom krajskému súdu dňa 16.02.2017 uviedol, že súhlasí s napadnutým rozsudkom krajského súdu a trvá na svojom stanovisku k žalobe.

4.

4.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, ďalej len „SSP“) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti § 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk <. (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

4.2 Najvyšší súd Slovenskej republiky uznesením sp. zn. 4Sžfk/15/2017 zo dňa 03.04.2017 vylúčil na samostatné konanie konanie o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 21427447/2015 zo dňa 9. decembra 2015, vedené pôvodne na Najvyššom súde

Slovenskej republiky pod spisovou značkou 4Sžfk/15/2017 a taktiež konanie o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1759883/2015 zo dňa 10. decembra 2015, vedené pôvodne na Najvyššom súde Slovenskej republiky pod spisovou značkou 4Sžfk/15/2017.

5.

5.1 V konaní o kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, preskúmal rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/18/2016-235 zo dňa 26.10.2016, ktorý podľa § 190 SSP zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného 102458089/2016 zo dňa 29.01.2016, ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 21125399/2015 zo dňa 29.10.2015 (vec vedená na Najvyššom súde SR pod sp. zn. 4Sžfk/15/2017). Správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014 v sume 94.134,14 €, nepriznal nadmerný odpočet na DPH uplatnený v podanom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie apríl 2014 v sume 1.105,39 € a vyrubil mu vlastnú daňovú povinnosť v sume 93.028,75 €.

5.2 Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené

záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

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

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

5.5 Kasačný súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu zistil, že dňa 21.07.2014 bola u žalobcu ako u daňového subjektu začatá daňová kontrola za účelom zistenia oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie apríl 2014. Žalobca dodával tovar - hliníkové zliatiny, bližšie špecifikovaný vo faktúrach, z tuzemska do iného členského štátu. Z predmetných faktúr si následne uplatnil oslobodenie od dane podľa § 43 a § 45 ods. 1 zákona o DPH.

5.6 Žalobca vystavil v zdaňovacom období apríl 2014 pre odberateľa UMM DATA Kft, Maďarsko nasledovné faktúry:

- 2014167, dátum dodania 01.04.2014, suma 40.561,59 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 24 001 kg,
- 2014168, dátum dodania 01.04.2014, suma 40.558,31 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 23 999 kg,
- 2014169, dátum dodania 01.04.2014, suma 40.598,87 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 24 023 kg.

5.7 Žalobca na preukázanie uskutočnenie vyššie uvedených obchodov predložil predmetné faktúry, dodacie listy k faktúram, certifikáty kvality, doklady o preprave - CMR listy, baliace listy, potvrdenie o prevzatí vzoriek, platby za tovar. Správca dane za účelom preverenia týchto obchodov zaslal Žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 9601402/5/3851761/2014/Lon zo dňa 13.08.2014. Z odpovedí na medzinárodnú výmenu informácií vyplynulo, že sídlo spoločnosti UMM DATA Kft, je fiktívne, taktiež nebolo potvrdené prijatie, zaúčtovanie a priznanie dodania tovaru. Konateľ spoločnosti nereagoval na predvolania na výsluch.

5.8 Správca dane preveroval dodanie tovaru aj prostredníctvom Národnej diaľničnej spoločnosti a zistil, že v prípade tovaru z faktúry č. 2014167 bol zaznamenaný prejazd mýtnym systémom do Maďarska dňa 01.04.2014, v prípade tovaru z faktúry č. 2014168 nebol zaznamenaný prejazd mýtnymi bránami v Slovenskej republike a v prípade tovaru z faktúry č. 2014169 bol zaznamenaný prejazd vymedzenými úsekmi ciest v úsekoch hranica SR/MR.

5.9 Žalobca vystavil v zdaňovacom období apríl 2014 pre odberateľa Pocak Trans Kft, Maďarsko nasledovné faktúry:

- 2014176, dátum dodania 15.04.2014, suma 39.840 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 24 000 kg,
- 2014177, dátum dodania 16.04.2014, suma 39.838,34 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 23 999 kg,
- 2014179, dátum dodania 22.04.2014, suma 39.843,32 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 24 002 kg,
- 2014180, dátum dodania 22.04.2014, suma 39.838,34 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 23 999 kg,
- 2014184, dátum dodania 23.04.2014, suma 40.805,52 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 24 289 kg,
- 2014185, dátum dodania 24.04.2014, suma 40.894,56 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000,

množstvo 23 342 kg,
- 2014186, dátum dodania 25.04.2014, suma 39.840 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 24 000 kg,
- 2014188, dátum dodania 28.04.2014, suma 39.844,98 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 24 003 kg,
- 2014191, dátum dodania 29.04.2014, suma 40.834,08 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 24 306 kg,
- 2014193, dátum dodania 30.04.2014, suma 41.067,60 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 24 445 kg,
- 2014194, dátum dodania 30.04.2014, suma 40.439,28 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 24 071 kg.

5.10 V prípade dodávania tovaru spoločnosti Pocak Trans Kft, sa jednalo o trojstranný obchod, keďže žalobca odoberal tovar od dodávateľov REMET, spol. s r.o., Česká republika a METAL TRADE COMAX, a.s., Žalobca na preukázanie uskutočnenia vyššie uvedených obchodov predložil predmetné faktúry, faktúry vystavené od prvých dodávateľov, dodacie listy k faktúram, doklady o preprave - CMR listy, podklady pre expedíciu zliatin, platby za tovar. Správca dane za účelom preverenia týchto obchodov zaslal Žiadosť o medzinárodnú

výmenu informácií č. 9601402/5/3859362/2014/Lon zo dňa 13.08.2014. Z odpovedí na medzinárodnú výmenu informácií vyplynulo, že daňovník Pocak Trans Kft, je nezastihnuteľný, taktiež nebolo potvrdené prijatie, zaúčtovanie a priznanie dodania tovaru. Prostredníctvom Národnej diaľničnej spoločnosti správca dane zistil, že v období od 01.01.2014 do 30.04.2014 boli zaznamenané prejazdy vymedzenými úsekmi ciest s prejazdmi od štátnej hranice ČR/SR po štátnu hranicu SR/MR.

5.11 Správca dane prostredníctvom žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií preveril aj obchodné transakcie medzi žalobcom a spoločnosťou REMET, spol. s r.o.,. V tomto prípade bol potvrdený druh transakcie, taktiež dodanie tovaru a suma, v zdaňovacom období apríl 2014. Žalobca deklaroval dodanie tovaru pre spoločnosť REMET spol. s r.o. v zdaňovacom období apríl 2014 v sume 48.657,60 € a spoločnosť REMET spol. s r.o. deklarovala nákup od žalobcu v zdaňovacom období apríl 2014 v sume 71.557,60 €.

5.12 V prípade preverovania obchodných transakcií medzi žalobcom a spoločnosťou SIVESPOL s.r.o., ktorá vystavila pre žalobcu niekoľko faktúr s predmetom dodania AL zliatina a Al drôt, neboli zistené porušenia zákona o DPH.

5.13 Dňa 02.10.2014 bolo vykonané miestne zisťovanie u daňového subjektu Eva Melicherová - ME - LAX. Daňový subjekt Eva Melicherová - ME - LAX vystavil pre žalobcu faktúru č. 140065 zo dňa 14.02.2014, v sume celkom 576,- € za prepravu v dňoch 06.02.2014, 10.02.2014, 11.02.2014, 12.02.2014, 13.02.2014 a 14.02.2014 dvakrát. Počas miestneho zisťovania boli predložené splnomocnenému zástupcovi k nahliadnutiu faktúry za prepravu, vystavené daňovým subjektom Eva Melicherová - ME - LAX, za zdaňovacie obdobie január 2014, február 2014 a apríl 2014. Splnomocnený zástupca uviedol, že za daňový subjekt MTM-Zlieváreň s.r.o. objednával prepravu majiteľ, pán L. a zamestnanec, pán P.. Písomná zmluva medzi spoločnosťami Eva Melicherová - ME - LAX a MTM-Zlieváreň s.r.o. uzatvorená nebola, preprava sa vykonávala na základe objednávok.

5.14 Správca dane vyhotovil o vykonanej daňovej kontrole Protokol č. 20424939/2015 zo dňa 25.06.2015, v ktorom konštatoval, že počas kontroly bolo preukázané, že nedošlo k dodaniu tovaru pre spoločnosť UMM DATA Kft, v zmysle § 43 ods. 1 zákona o DPH a taktiež bolo preukázané, že nedošlo k trojstrannému obchodu a dodaniu tovaru pre spoločnosť Pocak Trans Kft., v zmysle § 45 zákona o DPH. Na základe uvedeného správca dane rozhodnutím č. 21125399/2015 zo dňa 29.10.2015 vyrubil žalobcovi rozdiel dane vo výške 93.028,75 €. Žalovaný rozhodnutím č. 102458089/2016 zo dňa

29.01.2016 potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

5.15 Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné 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 v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

5.16 Podľa § 19 ods. 1 veta prvá a druhá zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

5.17 Podľa § 19 ods. 8 zákona o DPH, ak je tovar odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu a jeho dodanie spĺňa podmienky na oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 až 4, dňom vzniku daňovej povinnosti je

- a) 15. deň kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, keď bol tovar dodaný, alebo
- b) deň vyhotovenia faktúry, ak bola faktúra vyhotovená pred 15. dňom podľa písmena a).

5.18 Podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH, základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Do základu dane sa zahŕňa aj dotácia alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby.

5.19 Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, 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.

5.20 Podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH, platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4

- a) kópiou faktúry,
- b) dokladom o odoslaní tovaru, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ poštovým podnikom, alebo kópiou dokladu o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené odberateľom alebo osobou ním poverenou prevzatie tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ osobou inou ako poštovým podnikom; ak platiteľ takú kópiu dokladu o preprave tovaru nemá, prevzatie tovaru v inom členskom štáte je povinný preukázať iným dokladom,
- c) potvrdením o prijatí tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ alebo odberateľ; toto potvrdenie musí obsahovať
 1. meno a priezvisko odberateľa alebo názov odberateľa a adresu jeho sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo adresu miesta, kde sa obvykle zdržiava,
 2. množstvo a druh tovaru,
 3. adresu miesta a dátum prevzatia tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, alebo adresu miesta a dátum skončenia prepravy, ak prepravu tovaru vykoná odberateľ,
 4. meno a priezvisko vodiča pozemného motorového vozidla uvedené paličkovým písmom a jeho podpis,
 5. evidenčné číslo pozemného motorového vozidla, ktorým sa uskutočnila preprava tovaru, a

d) inými dokladmi, najmä zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar, dokladom o platbe za prepravu tovaru.

5.21 Podľa § 45 ods. 1 zákona o DPH, trojstranným obchodom sa rozumie obchod, ak

- a) sa na obchode zúčastňujú tri osoby a predmetom obchodu je dodanie toho istého tovaru, ktorý je

odoslaný alebo prepravený priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi z jedného členského štátu do iného členského štátu,

- b) osoby zúčastnené na obchode sú identifikované pre daň v troch rôznych členských štátoch,
- c) prvý odberateľ nie je identifikovaný pre daň v členskom štáte druhého odberateľa a voči prvému dodávateľovi a druhému odberateľovi použije rovnaké identifikačné číslo pre daň,
- d) tovar odoslal alebo prepravil prvý dodávateľ alebo prvý odberateľ, alebo iná osoba na ich účet z členského štátu iného ako je členský štát identifikácie prvého odberateľa do členského štátu druhého odberateľa,
- e) druhý odberateľ použije identifikačné číslo pre daň pridelené členským štátom, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru skončí, a
- f) druhý odberateľ je osobou povinnou platiť daň.

5.22 Podľa § 45 ods. 2 zákona o DPH, ak sú splnené podmienky pre trojstranný obchod podľa odseku 1, prvý odberateľ nie je povinný platiť daň pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu a nadobudnutie tovaru u tejto osoby sa považuje za zdanené.

5.23 Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

5.24 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.

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

5.26 Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

5.27 Podľa § 45 ods. 2 daňového poriadku, kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

- a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu,
- b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly,
- c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou,
- d) predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,
- e) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia,
- f) umožňovať vstup do sídla, miesta podnikania kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom,
- g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla, miesta podnikania alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu, poskytnúť výpisy, alebo ich kópie,

h) umožniť prístup k softvéru a informačno-komunikačným prostriedkom, ktoré daňový subjekt používa na prevádzkovanie podnikateľskej činnosti, a k výstupným dátam z týchto softvérov.

5.28 Kasačný súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu zistil, že vo vzťahu k predmetu kasačných námietok žalobcu sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a na zdôraznenie jeho správnosti doplnia nasledovné dôvody:

5.29 Na základe článku 138 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH smernica“) sa oslobodzuje od dane, dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo územia členského štátu, 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.

5.30 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ platí, že k uplatneniu oslobodenia dodania tovaru od dane v rámci Spoločenstva dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník je prevedené na nadobúdateľa, keď predávajúci preukáže, že tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku jeho odoslania alebo prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania. DPH smernica neobsahuje konkrétne ustanovenia v súvislosti s dôkazmi, ktoré sú zdaniteľné osoby povinné predložiť, aby im mohlo byť priznané oslobodenie od DPH. Prináleží členským štátom v súlade s článkom 131 DPH smernice stanoviť podmienky, za akých oslobodia od DPH dodania v rámci Spoločenstva s cieľom zabezpečiť správne a jednoduché uplatnenie týchto oslobodení a zabrániť akémukoľvek podvodu, daňovému úniku alebo prípadnému zneužitiu.

5.31 Podľa slovenskej legislatívy sú tieto tzv. intrakomunitárne dodania v rámci členských štátov EÚ oslobodené od DPH na základe ustanovenia § 43 zákona o DPH. Citované ustanovenie § 43 zákona o DPH oslobodzuje od dane dodanie tovaru do iného členského štátu pri splnení zákonom stanovených podmienok. Základnou podmienkou

na oslobodenie tovaru odoslaného alebo prepraveného z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet je, aby nadobúdateľ bol osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte. Takéto oslobodenie od dane musí platiteľ dane preukázať na základe prísne špecifikovaných dôkazov o preprave, resp. o prevzatí tovaru v členskom štáte odberateľa.

5.32 Podmienky oslobodenia od dane platiteľ musí preukázať kópiou faktúry; ďalej dokladom o odoslaní tovaru, ak je preprava zabezpečená dodávateľom alebo odberateľom prostredníctvom poštového podniku; kópiou dokladu o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené prevzatie tovaru v inom členskom štáte, príp. iným dokladom, ak je preprava zabezpečená dodávateľom alebo odberateľom osobou inou ako poštovým podnikom; potvrdením o prijatí tovaru odberateľom, príp. poverenou osobou, s presne vymedzeným obsahom [podľa písm. c) bod 1 až 5], ak prepravu vykoná dodávateľ alebo odberateľ; inými dokladmi, napr. zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby, dokladom o platbe za prepravu.

5.33 Oslobodenie od dane pri trojstrannom obchode umožňuje zjednodušenie zdaňovania pri uskutočnení obchodu medzi tromi subjektmi, ktoré sú identifikované pre daň v troch rôznych členských štátoch, pokiaľ je tovar fyzicky prepravený priamo od prvého obchodníka k tretiemu obchodníkovi podľa zákonom stanovených podmienok. Pri trojstrannom obchode dochádza ku fakturácii dvakrát bez dane (tovar fakturuje dodávateľ aj prvý odberateľ). Prvý dodávateľ fakturuje prvému odberateľovi bez dane na základe použitého identifikačného čísla pre daň. Prvý odberateľ fakturuje druhému odberateľovi bez dane tiež na základe použitia identifikačného čísla pre daň. K zdaneniu dôjde iba raz, to znamená, že osobou povinnou platiť daň je druhý odberateľ, ktorý nadobudne tovar. Z hľadiska posúdenia trojstranného obchodu rozhodujúci bude platiteľ dane, ktorý bude prvým odberateľom (prostredný v reťazci), lebo len on má obchodný vzťah s ďalšími dvoma platiteľmi dane, t.j. s druhým odberateľom a prvým dodávateľom.

5.34 Pokiaľ ide o samotný proces dokazovania v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne

daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie.

Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

5.35 Podľa rozhodnutia NS SR 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 (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní), pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho 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.

5.36 Z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že ak platiteľ dane nespĺní povinnosti, ktoré mu ukladá vnútroštátny predpis o dani z pridanej hodnoty v oblasti dokazovania oslobodenia dodania tovaru do iného členského štátu od dane z pridanej hodnoty, nie je možné mu priznať oslobodenie od dane. Na získanie oslobodenia od dane znáša dôkazné

bremeno dodávateľ tovaru, ktorý musí preukázať, že stanovené podmienky oslobodenia od dane vrátane podmienok zavedených členskými štátmi na zabezpečenie správnej a jednoduchej aplikácie oslobodení a na zabránenie akémukoľvek podvodu, daňovému úniku či prípadnému zneužitiu boli splnené.

5.37 V priebehu výkonu daňovej kontroly správca dane preveroval opodstatnenosť nároku na oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 a § 45 zákona o DPH, za zdaňovacie obdobie apríl 2014. Dokazovaním - odpoveďou na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií nebolo potvrdené dodanie deklarovaného tovaru pre odberateľa UMM DATA Kft., taktiež nebola potvrdená preprava deklarovaného tovaru s miestom nakládky Zvolen a miestom vykládky Budapešť, Maďarsko. Potvrdené nebolo ani dodanie deklarovaného tovaru pre druhého odberateľa, spoločnosť Pocak Trans Kft.,. Okrem uvedeného je potrebné zdôrazniť, že obe maďarské spoločnosti neboli v rámci medzinárodnej výmeny informácií vôbec zastihnutelné, na bankových účtoch neprebíhali žiadne finančné operácie, adresa konateľa spoločnosti UMM DATA Kft., je fiktívna. Uvedené skutočnosti taktiež spochybňujú reálne uskutočnenie obchodov deklarovaných faktúrami.

5.38 Daňový subjekt má povinnosť preukázať faktúry, resp. iné daňové doklady, na základe ktorých si uplatňuje oslobodenie od dane. Tieto listinné dôkazy sa musia zhodovať so skutočne zrealizovanými plneniami. Preukázanie samotnej faktúry je dostačujúce iba v prípade, že je nepochybne preukázateľná zhoda údajov uvedených vo faktúre s reálnym plnením. Doklady musia byť vystavené na reálnom materiálnom podklade, pričom údaje v nich musia byť aj ako právna skutočnosť reálne preukázateľné.

5.39 V prípade vzniku akýchkoľvek pochybností ohľadom reálneho uskutočnenia obchodu deklarovaného faktúrou je to práve daňový subjekt, ktorý musí uniesť dôkazné bremeno a odstrániť tým

vzniknutú pochybnosť. V prejednávanej veci síce žalobca predložil faktúry, dodacie listy či CMR listy, avšak reálne uskutočnenie predmetných obchodov popierajú resp. vyvracajú odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, podľa ktorých k dodaniu tovaru odberateľom - maďarským spoločnostiam nedošlo, ba dokonca tieto odpovede spochybňujú aj reálnu existenciu samotných spoločností, keďže tieto boli

nekontaktné, v prípade spoločnosti UMM DATA Kft., nezodpovedalo ani sídlo spoločnosti. Spochybnená bola aj samotná preprava tovaru, keďže Národná diaľničná spoločnosť nepotvrdila vykonanie automobilovej prepravy na trase Zvolen - Budapešť.

5.40 Najvyšší súd sa stotožnil s názorom krajského súdu, že žalobca nepreukázal v zmysle § 43 ods. 1, resp. § 45 ods. 1 zákona o DPH, že sú splnené podmienky pre oslobodenie od dane. Žalobca neunesol ani v administratívnom ani v súdnom konaní dôkazné bremeno. Dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte a dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Žalobca nepreukázal dostatočným a hodnoverným spôsobom, že spĺňa podmienky pre oslobodenie od dane pri vývoze tovaru.

6.

6.1 V konaní o kasačnej sťažnosti ďalej Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, preskúmal rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/18/2016-235 zo dňa 26.10.2016, ktorý podľa § 190 SSP zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného 21427447/2015 zo dňa 09.12.2015, ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 20853949/2015 zo dňa 21.09.2015 (konanie vedené na Najvyššom súde SR pod sp. zn. 4Sžfk/27/2017). Správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2014 v sume 97.415,95 €, nepriznal nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie február 2014 v sume 156.484,86 € a priznal nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty v sume 59.068,91 €.

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

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

6.4 Kasačný súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu zistil, že dňa 20.05.2014 bola u žalobcu ako u daňového subjektu začatá daňová kontrola za účelom zistenia oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie február 2014. Žalobca dodával tovar - hliníkové zliatiny, bližšie špecifikovaný vo faktúrach, z tuzemska do iného členského štátu. Z predmetných faktúr si následne uplatnil oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH.

6.5 Žalobca vystavil v zdaňovacom období február 2014 pre odberateľa BAUTNER KFT, Budapešť, Maďarsko nasledovné faktúry:

- 2014049, dátum dodania 03.02.2014, suma 41.776,04 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 24 148 kg,
- 2014052, dátum dodania 05.02.2014, suma 43.083,45 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 25 195 kg,
- 2014053, dátum dodania 04.02.2014, suma 41.597,85 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 24 045 kg,
- 2014057, dátum dodania 05.02.2014, suma 41.031,45 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 23 995 kg,
- 2014062, dátum dodania 07.02.2014, suma 41.106,69 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 24 039 kg,

- 2014063, dátum dodania 07.02.2014, suma 41.038,29 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 23 999 kg,
- 2014064, dátum dodania 07.02.2014, suma 42.040,35 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 24 585 kg,
- 2014066, dátum dodania 10.02.2014, suma 42.189,12 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 24 672 kg,
- 2014072, dátum dodania 11.02.2014, suma 41.457,24 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 24 244 kg,
- 2014075, dátum dodania 12.02.2014, suma 42.500,34 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 24 854 kg.

6.6 Žalobca na preukázanie uskutočnenie vyššie uvedených obchodov predložil predmetné faktúry, dodacie listy k faktúram, doklady o preprave - CMR listy, platby za tovar. Správca dane za účelom preverenia týchto obchodov zaslal Žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 9601402/5/2321522/2014/Lon zo dňa 30.05.2014. Z odpovedí na medzinárodnú výmenu informácií vyplynulo, že manažérka spoločnosti sa nedostavila na výsluch na daňový úrad a nepredložila žiadne doklady. Spoločnosť nemala reálne sídlo, priestory alebo sklady v predmetnom období. Materiálne a personálne podmienky na vykonávanie transakcie chýbajú. Dodanie tovaru nebolo potvrdené.

6.7 Žalobca vystavil v zdaňovacom období február 2014 pre odberateľa UMM DATA Kft, Budapešť, Maďarsko nasledovné faktúry:

- 2014061, dátum dodania 06.02.2014, suma 41.525,19 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 24 003 kg,
- 2014071, dátum dodania 10.02.2014, suma 41.480,21 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 23 977 kg,
- 2014087, dátum dodania 20.02.2014, suma 42.872,86 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 24 782 kg,

6.8 Žalobca na preukázanie uskutočnenia vyššie uvedených obchodov predložil predmetné faktúry, dodacie listy k faktúram, doklady o preprave - CMR listy, platby za tovar. Správca dane za účelom preverenia týchto obchodov zaslal Žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 9601402/5/2342512/2014/Lon zo dňa 02.06.2014. Z odpovedí na medzinárodnú výmenu informácií vyplynulo, že zásielky adresované daňovníkovi sa vracali s poznámkou „nevyzdvihnuté“, v sídle spoločnosti sa nachádzal len dom, bez akéhokoľvek označenia, ktoré by naznačovalo nejakú obchodnú činnosť. Adresa konateľa spoločnosti je fiktívna. Dodanie tovaru potvrdené nebolo.

6.9 Žalobca vystavil v zdaňovacom období február 2014 ďalej pre odberateľa Pocak Trans Kft, Budapešť, Maďarsko nasledovnú faktúru č. 2014094, dátum dodania 26.02.2014, suma 40.796,60 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 23 998 kg. Žalobca na preukázanie uskutočnenie vyššie uvedených obchodov predložil predmetnú

faktúru, dodacie listy k faktúram, doklady o preprave - CMR listy, platby za tovar. Správca dane za účelom preverenia týchto obchodov zaslal Žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 9601402/5/2342555/2014/Zna zo dňa 02.06.2014. Z odpovedí na medzinárodnú výmenu informácií vyplynulo, že daňovník nepredložil dokumentáciu a je nekontaktný a nezastihnuteľný. Na bankovom účte daňovníka neexistovala žiadna finančná operácia. Dodanie tovaru potvrdené nebolo.

6.10 Dňa 02.10.2014 bolo vykonané miestne zisťovanie u daňového subjektu Eva Melicherová - ME - LAX so sídlom vo Zvolene. Daňový subjekt Eva Melicherová - ME - LAX vystavil pre žalobcu faktúry č. 140050 zo dňa 04.02.2014, č. 140051 zo dňa 03.02.2014, č. 140053 zo dňa 10.02.2014, č. 140058 zo dňa 07.02.2014, č. 140060 zo dňa 12.02.2014, č. 140061 zo dňa 10.02.2014, č. 140067 zo dňa 21.02.2014, č. 140083 zo dňa 26.02.2014, č. 140085 zo dňa 28.02.2014 za prepravu. Počas miestneho

zistovania boli predložené k nahliadnutiu faktúry za prepravu, vystavené daňovým subjektom Eva Melicherová - ME - LAX, za zdaňovacie obdobie január 2014, február 2014 a apríl 2014. Splnomocnený zástupca uviedol, že za daňový subjekt MTM-Zlieváreň, s.r.o., objednával prepravu majiteľ, pán L. a zamestnanec, pán P.. Písomná zmluva medzi spoločnosťami Eva Melicherová - ME - LAX a MTM-Zlieváreň s.r.o. uzatvorená nebola, preprava sa vykonávala na základe objednávok.

6.11 Správca dane vykonal dokazovanie aj prostredníctvom Národnej diaľničnej spoločnosti, za účelom preverenia jednotlivých ciest počas dodania tovaru. Z vykonaného šetrenia vyplynulo, že jednotlivé cesty neboli uskutočnené tak, ako je to deklarované v medzinárodných nákladných listoch predložených žalobcom.

6.12 Správca dane vyhotovil o vykonanej daňovej kontrole Protokol č. 20140767/2015 zo dňa 24.04.2015, v ktorom konštatoval, že počas kontroly bolo preukázané, že nedošlo k dodaniu tovaru pre spoločnosti BAUTNER KFT, UMM DATA Kft, a Pocak Trans Kft., na základe čoho neboli splnené podmienky pre oslobodenie od dane v zmysle § 43 ods. 1 zákona o DPH. Na základe uvedeného správca dane rozhodnutím č. 20853949/2015 zo dňa 21.09.2015 určil žalobcovi rozdiel dane vo výške 97.415,95 €. Žalovaný rozhodnutím č. 21427447/2015 zo dňa 09.12.2015 potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

6.13 Najvyšší súd poukazuje na citáciu ustanovení zákona v bodoch 5.15 - 5.20, 5.24 a 5.25 rozsudku.

6.14 Podľa § 45 ods. 2 daňového poriadku, kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

- a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu,
- b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly,
- c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou,
- d) predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,
- e) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia,
- f) umožňovať vstup do sídla, miesta podnikania kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom,
- g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla, miesta podnikania alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu, poskytnúť výpisy, alebo ich kópie,
- h) umožniť prístup k softvéru a informačno-komunikačným prostriedkom, ktoré daňový subjekt používa na prevádzkovanie podnikateľskej činnosti, a k výstupným dátam z týchto softvérov.

6.15 Kasačný súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu konštatuje, že vo vzťahu k predmetu kasačných námietok žalobcu sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a zároveň poukazuje na dôvody uvedené v bodoch 5.29 až 5.38 tohto rozsudku a dopĺňa v tejto časti nasledovné dôvody:

6.16 Počas výkonu daňovej kontroly správca dane preveroval opodstatnenosť nároku na oslobodenie od dane podľa § 43 ods.1 zákona o DPH, za zdaňovacie obdobie február 2014. Dokazovaním - odpoveďou na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií nebolo potvrdené

dodanie deklarovaneho tovaru pre odberateľov BAUTNER KFT, UMM DATA Kft., a Pocak trans Kft. taktiež nebola potvrdená preprava deklarovaneho tovaru s miestom nakládky Zvolen a miestom vykládky štátna hranica SR/H. Okrem uvedeného je potrebné zdôrazniť, že všetky tri maďarské spoločnosti neboli v rámci medzinárodnej výmeny informácií vôbec zastihnuteľné, na bankových účtoch neprebíhali žiadne finančné operácie, adresa konateľa spoločnosti UMM DATA Kft., je fiktívna. Predmetné spoločnosti boli nekontaktné a nezastihnuteľné. Uvedené skutočnosti taktiež spochybňujú reálne uskutočnenie obchodov deklarovanych faktúrami.

6.17 V prípade vzniku akýchkoľvek pochybností ohľadom reálneho uskutočnenia obchodu deklarovaného faktúrou je to práve daňový subjekt, ktorý musí uniesť dôkazné bremeno a odstrániť tým vzniknutú pochybnosť. V prejednávanej veci síce žalobca predložil faktúry, dodacie listy či CMR medzinárodné nákladné listy, avšak reálne uskutočnenie predmetných obchodov popierajú, resp. vyvracajú odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, podľa ktorých k dodaniu tovaru odberateľom - maďarským spoločnostiam nedošlo, ba dokonca tieto odpovede spochybňujú aj reálnu existenciu samotných spoločností, nakoľko tieto boli nekontaktné, v prípade spoločnosti UMM DATA Kft., nezodpovedalo ani sídlo spoločnosti. Spochybnená bola aj samotná preprava tovaru, keďže Národná diaľničná spoločnosť nepotvrdila vykonanie prepravy na trase Zvolen - štátna hranica SR/H.

6.18 Najvyšší súd sa stotožnil s názorom krajského súdu, že žalobca nepreukázal v zmysle § 43 ods. 1 zákona o DPH, že sú splnené podmienky pre oslobodenie od dane. Žalobca neunesol ani v administratívnom ani v súdnom konaní dôkazné bremeno. Dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte a dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Žalobca nepreukázal dostatočným a hodnoverným spôsobom, že spĺňa podmienky pre oslobodenie od dane pri vývoze tovaru.

7.

7.1 V konaní o kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, preskúmal rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/18/2016-235 zo dňa 26.10.2016, ktorý podľa § 190 SSP zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného 1759883/2015 zo dňa 10.12.2015 (vec vedená na Najvyššom súde SR pod sp. zn. 4Sžfk/28/2017), ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 20854516/2015 zo dňa 21.09.2015. Správca dane určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2014 v sume 146.501,73 €, nepriznal nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie január 2014 v sume 76.924,93 € a vyrubil vlastnú daňovú povinnosť v sume 69.576,80 €.

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

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

7.4 Kasačný súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu zistil, že dňa 22.04.2014 bola u žalobcu ako u daňového subjektu začatá daňová kontrola za účelom zistenia oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie január 2014. Žalobca dodával tovar - hliníkové zliatiny, bližšie špecifikovaný vo faktúrach, z tuzemska do iného členského štátu. Z predmetných faktúr si následne uplatnil oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH.

7.5 Žalobca vystavil v zdaňovacom období január 2014 pre odberateľa BAUTNER KFT, Budapešť, Maďarsko nasledovné faktúry:

- 2014001, dátum dodania 07.01.2014, suma 41.487,13 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 23 981 kg,
- 2014006, dátum dodania 09.01.2014, suma 42.872,86 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 24 782 kg,
- 2014014, dátum dodania 13.01.2014, suma 42.340,02 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 24 474 kg,
- 2014015, dátum dodania 13.01.2014, suma 42.231,03 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 24 411 kg,

- 2014018, dátum dodania 15.01.2014, suma 40.347,06 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 23 322 kg,
- 2014019, dátum dodania 16.01.2014, suma 40.511,41 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 23 417 kg,
- 2014020, dátum dodania 16.01.2014, suma 42.568,38 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 24 606 kg,
- 2014023, dátum dodania 17.01.2014, suma 42.978,39 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 24 843 kg,
- 2014024, dátum dodania 20.01.2014, suma 41.492,32 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 23 984 kg,
- 2014027, dátum dodania 21.01.2014, suma 41.737,98 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 24 126 kg,
- 2014032, dátum dodania 22.01.2014, suma 42.533,78 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 24 586 kg,
- 2014042, dátum dodania 28.01.2014, suma 43.288,06 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 25 022 kg,
- 2014043, dátum dodania 29.01.2014, suma 41.480,21 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 23 977 kg,
- 2014046, dátum dodania 30.01.2014, suma 41.599,58 €, predmet faktúry Al zliatina ENAB 46000, množstvo 24 046 kg.

7.6 Žalobca na preukázanie uskutočnenie vyššie uvedených obchodov predložil predmetné faktúry, dodacie listy k faktúram, doklady o preprave - CMR listy, certifikáty kvality, baliace listy, platby za tovar. Správca dane za účelom preverenia týchto obchodov zaslal Žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 9601402/5/2321522/2014/Lon zo dňa 30.05.2014. Z odpovedí na medzinárodnú výmenu informácií vyplynulo, že manažérka spoločnosti sa nedostavila na výsluch na daňový úrad a nepredložila doklady. Spoločnosť nemala reálne sídlo, priestory alebo sklady v predmetnom období. Materiálne a personálne podmienky na vykonávanie transakcie chýbajú. Dodanie tovaru nebolo potvrdené.

7.7 Žalobca vystavil v zdaňovacom období január 2014 pre odberateľa Su-Lak Realty Trade Kft, Budapešť, Maďarsko nasledovné faktúry:

- 2014010, dátum dodania 09.01.2014, suma 41.608,56 €, predmet faktúry Al 99,8% ingots, množstvo 24 767 kg,
- 2014011, dátum dodania 09.01.2014, suma 41.521,20 €, predmet faktúry Al 99,8% ingots, množstvo 24 715 kg,
- 2014021, dátum dodania 16.01.2014, suma 41.286 €, predmet faktúry Al 99,8% ingots, množstvo 24 575 kg,
- 2014022, dátum dodania 16.01.2014, suma 41.786,64 €, predmet faktúry Al 99,8% ingots, množstvo 24 873 kg,
- 2014030, dátum dodania 21.01.2014, suma 41.932,80 €, predmet faktúry Al 99,8% ingots, množstvo 24 960 kg,
- 2014031, dátum dodania 21.01.2014, suma 41.685,54 €, predmet faktúry Al 99,8% ingots, množstvo 24 813 kg,
- 2014041, dátum dodania 27.01.2014, suma 41.721,12 €, predmet faktúry Al 99,8% ingots, množstvo 24 834 kg.

7.8 Žalobca na preukázanie uskutočnenie vyššie uvedených obchodov predložil predmetné faktúry, dodacie listy k faktúram, doklady o preprave - CMR listy, podklady pre expedíciu zliatin, platby za tovar. Správca dane za účelom preverenia týchto obchodov zaslal Žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 9601402/5/2309222/2014/Lon zo dňa 30.05.2014. Z odpovedí na medzinárodnú výmenu informácií vyplynulo, že odberateľovi žalobcu bolo ešte dňa 08.01.2014 zrušené IČ DPH. Daňovník nepredložil žiadne doklady, neboli uňho vykonané žiadne kontroly a daňovou správou bol z úradnej moci deregistrovaný. Dodanie tovaru potvrdené nebolo.

7.9 Dňa 02.10.2014 bolo vykonané miestne zisťovanie u daňového subjektu Eva Melicherová - ME - LAX so sídlom vo Zvolene. Daňový subjekt Eva Melicherová - ME - LAX vystavil pre žalobcu faktúry č. 140005 zo dňa 07.01.2014, č. 140006 zo dňa 09.01.2014, č. 140012 zo dňa 13.01.2014, č. 140013 zo dňa 15.01.2014, č. 140014 zo dňa 14.01.2014, č. 140018 zo dňa 15.01.2014, č. 140019 zo dňa 16.01.2014, č. 140020 zo dňa 17.01.2014,

č. 140029 zo dňa 20.01.2014, č. 140030 zo dňa 21.01.2014, č. 140031 zo dňa 22.01.2014, č. 140039 zo dňa 28.01.2014, č. 140041 zo dňa 30.01.2014 za prepravu. Počas miestneho zisťovania boli predložené k nahliadnutiu faktúry za prepravu, vystavené daňovým subjektom Eva Melicherová - ME - LAX, za zdaňovacie obdobie január 2014, február 2014 a apríl 2014. Bolo zistené, že za žalobcu objednával prepravu majiteľ, pán L. a zamestnanec, pán P. Písomná zmluva medzi spoločnosťami Eva Melicherová - ME - LAX a MTM-Zlieváreň s.r.o. uzatvorená nebola, preprava sa vykonávala na základe objednávok.

7.10 Správca dane vykonal dokazovanie aj prostredníctvom Národnej diaľničnej spoločnosti, za účelom preverenia jednotlivých ciest počas dodania tovaru. Z vykonaného šetrenia vyplynulo, že jednotlivé cesty neboli uskutočnené tak, ako je to deklarované v medzinárodných nákladných listoch predložených žalobcom.

7.11 Správca dane vyhotovil o vykonanej daňovej kontrole Protokol č. 20060477/2015 zo dňa 01.04.2015, v ktorom konštatoval, že počas kontroly bolo preukázané, že nedošlo k dodaniu tovaru pre spoločnosti BAUTNER KFT, a Su-Lak Realty Trade Kft., na základe čoho neboli splnené podmienky pre oslobodenie od dane v zmysle § 43 ods. 1 zákona o DPH. Na základe uvedeného správca dane rozhodnutím č. 20854516/2015 zo dňa 21.09.2015 určil žalobcovi rozdiel dane vo výške 146.501,73 €. Žalovaný rozhodnutím č. 1759883/2015 zo dňa 10.12.2015 potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

7.12 Najvyšší súd poukazuje v ďalšom na body 5.15 - 5.20, 5.24 - 5.27, 5.29, 5.30 odôvodnenia tohto rozsudku.

7.13 Kasačný súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu zistil, že vo vzťahu k predmetu kasačných námietok žalobcu sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu aj v časti týkajúcej sa rozhodnutí za mesiac január 2014 a na zdôraznenie správnosti rozsudku dopĺňa nasledovné dôvody:

7.14 Intrakomunitárne dodania tovaru v rámci členských štátov EÚ sú oslobodené od DPH na základe ustanovenia § 43 zákona o DPH. Citované ustanovenie § 43 zákona o DPH oslobodzuje od dane dodanie tovaru do iného členského štátu pri splnení zákonom stanovených podmienok. Základnou podmienkou na oslobodenie tovaru odoslaného alebo prepraveného z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet je, aby nadobúdateľ bol osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte. Takéto oslobodenie od dane musí platiteľ dane preukázať na základe prísne špecifikovaných dôkazov o preprave, resp. o prevzatí tovaru v členskom štáte odberateľa.

7.15 Podmienky oslobodenia od dane platiteľ musí preukázať kópiou faktúry; ďalej dokladom o odoslaní tovaru, ak je preprava zabezpečená dodávateľom alebo odberateľom prostredníctvom poštového podniku; kópiou dokladu o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené prevzatie tovaru v inom členskom štáte, príp. iným dokladom, ak je preprava zabezpečená dodávateľom alebo odberateľom osobou inou ako poštovým podnikom; potvrdením o prijatí tovaru odberateľom, príp. poverenou osobou, s presne vymedzeným obsahom [podľa písm. c) bod 1 až 5], ak prepravu vykoná dodávateľ alebo odberateľ; inými dokladmi, napr. zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby, dokladom o platbe za prepravu.

7.16 Oslobodenie od dane pri trojstrannom obchode umožňuje zjednodušenie zdaňovania pri uskutočnení

obchodu medzi tromi subjektmi, ktoré sú identifikované pre daň v troch rôznych členských štátoch, pokiaľ je tovar fyzicky prepravený priamo od prvého obchodníka k tretiemu obchodníkovi podľa zákonom stanovených podmienok. Pri trojstrannom obchode dochádza ku fakturácii dvakrát bez dane (tovar fakturuje dodávateľ aj prvý odberateľ). Prvý dodávateľ fakturuje prvému odberateľovi bez dane na základe použitého identifikačného čísla pre daň. Prvý odberateľ fakturuje druhému odberateľovi bez dane tiež na základe použitia identifikačného čísla pre daň. K zdaneniu dôjde iba raz, to znamená, že osobou povinnou platiť daň je druhý odberateľ, ktorý nadobudne tovar. Z hľadiska posúdenia trojstranného obchodu rozhodujúci bude platiteľ dane, ktorý bude prvým odberateľom (prostredný v reťazci), lebo len on má obchodný vzťah s ďalšími dvoma platiteľmi dane, t.j. s druhým odberateľom a prvým dodávateľom.

7.17 Pokiaľ ide o proces dokazovania v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Senát poukazuje na svoje stanovisko uvedené už v bodoch 5.34, 5.35 a 5.36 rozsudku.

7.18 V priebehu výkonu daňovej kontroly správca dane preveroval opodstatnenosť nároku na oslobodenie od dane podľa § 43 ods.1 zákona o DPH, za zdaňovacie obdobie január 2014. Dokazovaním - odpoveďou na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií nebolo potvrdené dodanie deklarovaneho tovaru pre odberateľov v Budapešti BAUTNER KFT, Su-Lak Realty Trade Kft. Taktiež nebola potvrdená preprava deklarovaneho tovaru s miestom nakládky Zvolen a miestom vykládky štátna hranica SR/H. Okrem uvedeného je potrebné zdôrazniť, že maďarskí odberatelia žalobcu neboli v rámci medzinárodnej výmeny informácií vôbec zastihnutelní, na bankových účtoch neprebíhali žiadne finančné operácie. Predmetné spoločnosti boli nekontaktné a nezastihnutelné. Navyše spoločnosti Su-Lak Realty Trade Kft. Budapešť už v čase, keď predmetné obchody mali prebiehať, t. j. v januári 2014, bolo od 08.01.2014 zrušená identifikácia pre DPH v Maďarsku. Uvedené skutočnosti taktiež spochybňujú reálne uskutočnenie obchodov deklarovaneých faktúrami na účely oslobodenia od DPH podľa § 43 zákona o DPH.

7.19 Daňový subjekt má povinnosť preukázať faktúry, resp. iné daňové doklady, na základe ktorých si uplatňuje oslobodenie od dane. Tieto listinné dôkazy sa musia zhodovať so skutočne zrealizovanými plneniami. Preukázanie samotnej faktúry je dostačujúce iba v prípade, že je nepochybne preukázateľná zhoda údajov uvedených vo faktúre s reálnym plnením. Doklady musia byť vystavené na reálnom materiálnom podklade, pričom údaje v nich musia byť aj ako právna skutočnosť reálne preukázateľné.

7.20 V prípade vzniku akýchkoľvek pochybností ohľadom reálneho uskutočnenia obchodu deklarovaneho faktúrou je to práve daňový subjekt, ktorý musí uniesť dôkazné bremeno a odstrániť tým vzniknutú pochybnosť. V prejednávanej veci síce žalobca predložil faktúry, dodacie listy či CMR medzinárodné nákladné listy, avšak reálne uskutočnenie predmetných obchodov popierajú, resp. vyvracajú odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, podľa ktorých k dodaniu tovaru odberateľom - maďarským spoločnostiam v januári 2014 nedošlo, ba dokonca tieto odpovede spochybňujú aj reálnu činnosť samotných spoločností, nakoľko tieto boli nekontaktné. Spochybnená bola aj samotná preprava tovaru, keďže Národná diaľničná spoločnosť nepotvrdila vykonanie prepravy na trase Zvolen - štátna hranica SR/H.

7.21 Najvyšší súd sa stotožnil s názorom krajského súdu, že žalobca ani za obdobie január 2014 nepreukázal v zmysle § 43 ods. 1 zákona o DPH, že sú splnené podmienky pre oslobodenie od dane a neuniesol dôkazné bremeno.

8.

8.1 Z obsahu predloženého administratívneho spisu kasačný súd zistil aj tieto podstatné skutočnosti:

8.2 V prejednávanej veci, vedenej na Najvyššom súde SR pod sp. zn. 4Sžfk/15/2017 správca dane požiadal prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií o miestne zisťovanie v Maďarsku, u

odberateľa UMM DATA Kft, Budapešť. Bolo zistené, že v sídle spoločnosti sa nachádza dom, na ktorom nie je uvedený názov spoločnosti. Nie je tam označenie, ktoré by mohlo naznačovať nejakú obchodnú činnosť spoločnosti. Osoba žijúca v tomto dome nevedela uviesť žiadne informácie o spoločnosti UMM DATA Kft. Adresa konateľa je fiktívna. Nebol potvrdený druh tovaru - daňovník nie je dostupný. Nebolo potvrdené prijatie tovaru, zaúčtovanie a priznanie dodania tovaru. Posledné daňové priznanie podal daňový subjekt za obdobie 3Q2013. Zamestnanci príslušných maďarských daňových orgánov sa nevedeli skontaktovať s konateľom daňového subjektu. Nemajú žiadne dokumenty. Konateľa spoločnosti predvolali na výsluch, ale ten na list neodpovedal. Podľa ich databázy, konateľ sa nezdržiava na registrovanej adrese od 28.03.2013. O trvalom bydlisku konateľa nemajú žiadne informácie. Bankový účet daňového subjektu bol ukončený ku dňu 10.10.2013.

8.3. V prejednávanej veci, vedených na Najvyššom súde SR pod sp. zn. 4Sžfk/27/2017 a pod sp. zn. 4Sžfk/28/2017 správca dane prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií rovnako požiadal o miestne zisťovanie v Maďarsku, u odberateľa BAUNTER KFT, Budapešť. Bolo zistené, že manažérka predmetnej spoločnosti, U. L. (rodné meno: N. Q.) sa nedostavila na daňový úrad a nepredložila doklady.

Jej splnomocnený zástupca na doručovanie písomností v Maďarsku bol predchádzajúci konateľ B. T., ktorý uviedol, že miesto bydliska L. U. je na P. v obci K. a že menovaná žila na Slovensku. Spoločnosť nemá reálne sídlo, priestory alebo sklady v uvedenom období. Materiálne a personálne podmienky na vykonávanie transakcie chýbajú. Miestnym zisťovaním v spoločnosti UMM DATA Kft. Bolo zistené, že v sídle spoločnosti sa nachádza dom, na ktorom nie je uvedený názov spoločnosti. Nie je tam označenie, ktoré by mohlo naznačovať nejakú obchodnú činnosť spoločnosti. Osoba žijúca v tomto dome nevedela uviesť žiadne informácie o spoločnosti UMM DATA Kft. Adresa konateľa je fiktívna. Predvolanie na výsluch bolo spoločnosti zaslané dvakrát. Obe sa vrátili s označením „nevyzdvihnuté“.

8.4 Z vyššie uvedeného vyplýva, že k žiadnemu výsluchu svedkov v Maďarsku počas medzinárodnej výmeny informácií nedošlo. Maďarské daňové orgány vykonali iba miestne zisťovania na adresách jednotlivých odberateľov žalobcu. Je pravdou, že sa pokúsili o predvolanie príslušných konateľov resp. zástupcov predmetných spoločností za účelom výsluchu, avšak tieto osoby boli nekontaktné, nepreberali písomné zásielky a na výsluch sa nikdy nedostavili. Uvedené skutočnosti jednoznačne vyplývajú z obsahu administratívnych spisov. Námietky žalobcu v tej súvislosti, že výsluchy svedkov v Maďarsku boli nezákonné a v rozpore s čl. 46 ods. 1 Ústavy SR sú teda irelevantné a neopodstatnené. Najvyšší súd sa teda aj v tomto smere stotožňuje so záverom krajského súdu.

8.5 Podanie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií upravuje smernica Rady 77/799/EHS o vzájomnej pomoci medzi príslušnými orgánmi členských štátov v oblasti priamych daní. O podaní predmetnej žiadosti nie je potrebné kontrolovať daňový subjekt informovať. Daňový subjekt taktiež nemá právo zúčastniť sa pri formulovaní príslušnej žiadosti, resp. rozširovať takúto žiadosť o vlastné otázky. V prípade, ak sa správca dane rozhodne požiadať o výsluch svedka podľa smernice Rady 77/799/EHS, mal by požiadať zahraničný orgán o umožnenie účasti kontrolovaného daňového subjektu na výsluchu svedka v súlade s právom dožiadaného štátu. Neúčast daňového subjektu na výsluchu svedka v zahraničí, hoc aj v súlade s procesným postupom, ovplyvňuje výpovednú hodnotu získaných informácií. V prípade, ak dožiadaný štát oznámi výsledok vykonaného šetrenia

bez toho, aby uviedol informácie o postupe, ktorým k výsledku došiel a o zdroji zistených informácií, je dôkazná hodnota takýchto informácií obmedzená, nie však nulová. Svoj význam môže mať iba v celkovom dôkaznom kontexte a v spojení aj s inými dôkazmi. Najvyšší súd však opätovne prizvukuje, že aj v prípade, že by v zmysle uvedeného pripustil určité obmedzenie výpovednej hodnoty výsluchu svedka v zahraničí z dôvodu neúčasti daňového subjektu na tomto výsluchu, v prejednávanej veci by to bolo irelevantné, keďže žiadny výsluch svedkov v Maďarsku sa neuskutočnil.

8.6 V zmysle ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ možno konštatovať, že Súdny dvor nemá právomoc preskúmať či posúdiť skutkové okolnosti týkajúce sa veci samej. Vnútroštátny súd vykonáva

celkové posúdenie všetkých podkladov a skutkových okolností za účelom zistenia, či daňový subjekt konal v dobrej viere a prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať na zabezpečenie toho, aby vykonávaná obchodná transakcia nevedla k účasti na daňovom podvode. V prípade, ak národný súd dospeje k záveru, že daňovník vedel alebo mal vedieť, že transakcia, ktorú uskutočnil, bola súčasťou podvodu, ktorého sa dopustil nadobúdateľ a že neprijal všetky rozumné opatrenia, ktoré boli v jeho moci, aby tomuto podvodu zabránil, priznanie práva na oslobodenie od DPH možno zamietnuť. Článok 131 smernice Rady 2010/88/EÚ ponecháva síce členským štátom určitý priestor na voľnú úvahu pri prijímaní podmienok oslobodenia od DPH upravených v článku 138 smernice Rady 2010/88/EÚ, táto okolnosť však nemá vplyv na presnú a bezpodmienečnú povahu povinnosti oslobodenia od dane stanovenej článkom 138. Z uvedeného podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že článok 138 ods. 1 smernice Rady 2010/88/EÚ sa má vykladať v tom zmysle, že má priamy účinok a zdaniteľné osoby sa ho môžu dovolávať pred vnútroštátnymi súdmi voči štátu, za účelom dosiahnutia oslobodenia od DPH na základe dodania v rámci Spoločenstva. Aplikácie uvedeného postupu sa v tomto konaní domáha aj kasačný sťažovateľ. V tejto veci zo zistených skutkových okolností ale podľa názoru kasačného súdu vyplýva, že žalobca nevyvrátil počas konania dôkazmi, že nešlo o podvodné konanie. K tomuto záveru dospeli finančné orgány, správny a aj kasačný súd poukazujúc aj na závery zistené v rámci šetrenia u všetkých odberateľov žalobcu v Maďarsku. Odberatelia (nie iba jeden odberateľ) boli nekontaktné daňové subjekty.

8.7 Vychádzajúc z uvedeného záveru a s ohľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zmenu, alebo zrušenie napadnutého rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici, Najvyšší súd SR ako súd kasačný, kasačné sťažnosti žalobcu ako nedôvodné zamietol podľa § 461 SSP s poukazom na relevantnú judikatúru Súdneho dvora EÚ (napr. rozsudky Mecsek- Gabona vec C-547/12, Portugás C-425/12), keďže rozhodnutia, na ktoré poukázal kasačný sťažovateľ, boli skutkovo odlišnými.

8.8 Najvyšší súd SR dospel s poukazom na uvedené k záveru, že námietky žalobcu uvedené v kasačnej sťažnosti nie sú opodstatnené, pretože krajský súd (resp. predtým žalovaný a správca dane) svoje rozhodnutie vydali na základe spoľahlivo zisteného skutkového stavu, použili správny výklad a aplikáciu príslušných ustanovení zákona (§ 43 a 45 zákona o DPH), a postupovali zákonne, vychádzajúc zo skutkového stavu produkovaného v procese dokazovania pri správe daní. Rovnako senát opakovane zdôrazňuje, že dôkazne bremeno leží na daňovom subjekte, nie na správcovi dane, preto je daňový subjekt povinný svoje tvrdenia spoľahlivo preukázať. Ak tak neučiní (čo v tomto prípade neurobil, keď žalobca predložil len faktúry a k tomu súvisiace dokumenty, avšak nedokázal preukázať reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia), nemôže byť nárok na oslobodenie od dane uznaný ako oprávnený.

9.

9.1 O náhrade trov kasačného konania najvyšší súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalobca v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov odvolacieho konania zo zákona neprislúcha, preto žalobcovi právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

Poučenie:

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