

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 4Sžfk/55/2019  
Identifikačné číslo spisu: 5018200378  
Dátum vydania rozhodnutia: 04.11.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:5018200378.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej (sudca spravodajca) sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Jozefa Milučkého v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Media Trade Europe, s.r.o., so sídlom Palárikova 76, 022 01 Čadca, IČO: 47 599 600, právne zastúpený: V4 Legal, s.r.o., so sídlom Tvrdeho 4, 010 01 Žilina, IČO: 36 858 820, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101299922/2018 zo dňa 9. júla 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 31S/91/2018-165 zo dňa 12. júna 2019 takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 31S/91/2018-165 zo dňa 12. júna 2019 z a m i e t a .

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

### Odôvodnenie

1.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline podľa § 190 zák. č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101299922/2018 zo dňa 09.07.2018, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina (ďalej len „správca dane“) č. 100553887/2018 zo dňa 14.03.2018, ktorým vyrubil podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len „daňový poriadok“) žalobcovi rozdiel dane v sume 54 800,00 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2014, nadmerný odpočet nepriznal v sume 1.340,18 Eur a vyrubuje daň v sume 53.459,82 Eur. Proti tomuto rozhodnutiu sa žalobca odvolal podaním zo dňa 18.04.2018, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 101299922/2018 zo dňa 09.07.2018 tak, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

2. Daňový úrad Žilina (správca dane) na základe poverenia a oznámenia o daňovej kontrole zo dňa 07.10.2014 vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2014. Z daňovej kontroly správca dane vyhotovil protokol zo dňa 28.09.2017, ktorý bol spolu s výzvou zo dňa

02.10.2017 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručení žalobcovi dňa 03.10.2017. Z dôvodu získania informácií podľa osobitného predpisu článku 7 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti daňovým podvodom v oblasti DPH bola kontrola rozhodnutím zo dňa 18.08.2015 prerušená odo dňa 19.08.2015. O pominutí dôvodov, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila bol žalobca oboznámený oznámením zo dňa 08.09.2017. Vyjadrenie k protokolu z daňovej kontroly bolo podané správcovi dane elektronicky, zaevidované dňa 18.10.2017, listinné dôkazy však predložené neboli. Správca dane na základe písomného vyjadrenia pokračoval v súlade s § 68 ods. 3 Daňového poriadku v dokazovaní a vyzval žalobcu výzvou zo dňa 09.11.2017 na predloženie dôkazov. Dňa 27.11.2017 ako odpoveď na výzvu boli predložené fotokópie účtovných dokladov (faktúry, výpisy z účtu, daňové priznania).

3. Podľa správcu dane ani po predložení dôkazov žalobcom v rámci vyrubovacieho konania pochybnosti o splnení podmienok trojstranného obchodu neboli odstránené. Žalobca nepreukázal oprávnenosť uplatnenia osobitného režimu v zmysle § 45 zákona o DPH, že tovar vyskladnený v Taliansku bol dodaný osobe uvedenej na faktúre, a že nadobudnutie bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončilo odoslanie alebo preprava tovaru. O tejto skutočnosti bol žalobca oboznámený v rámci ústneho pojednávania dňa 07.03.2018.

4. Správca dane za kontrolované zdaňovacie obdobie zistil, že žalobca vykonával obchodnú činnosť v oblasti elektroniky. Vykazovaný bol nákup tovaru prevažne z Poľska, ďalej z Talianska a v rámci trojstranného obchodu aj z Nemecka. Dodávaný bol hlavne spoločnostiam zo Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska, Českej republiky, Talianska a do tretích krajín. V mesiaci júl 2014 bol nákup realizovaný v objeme 1.185.000,00 Eur a predaj cca 1.730.000,00 Eur. Správca dane preveroval vykazovaný trojstranný obchod súvisiaci s dodaním tovaru (Apple iPhone) v hodnote 278.400,00 Eur spoločnosti AM SOUND S.R.L., VIA ANTONINO PIO N 7, 810 55 Santa Maria CAPUA, VETERE CE ITALY, IČ DPH: IT03888770611 (ďalej len „AM SOUND S.R.L. alebo AM SOUND“).

5. Správca dane zistil, že na objednávke od odberateľa AM SOUND S.R.L. zo dňa 25.07.2014 v rámci deklarovaného trojstranného obchodu bola u žalobcu uplatnená dodávka na 640 ks Apple iPad MD794FD/A v cene 435,00 Eur za kus, bez uvedenia informácie o trojstrannom obchode, teda nie (ako uvádza žalobca) 390 ks Apple iPad MD794 FD/A v jednotkovej cene 435,00 Eur za kus s miestom dodania na adrese MTS Transporti a 250 ks Apple iPad MD791 FD/A v jednotkovej cene 435,00 Eur za kus s miestom dodania na adrese MTS Transporti. Požadovaný tovar (Apple iPad MD794FD/A) žalobca zabezpečil od dvoch dodávateľov a to spoločnosti IT2U GmbH v počte 140 ks a od spoločnosti MIVA GmbH v počte 250 ks. Okrem uvedeného typu nad rámce objednávky od AM SOUND S.R.L. mal byť cez žalobcu spoločnosťou MIVA GmbH dodaný aj typ Apple iPad MD791FD/A v počte 250 ks, ktorý nebol predmetom objednávky a žalobca počas kontroly nepreukázal, že k zmene dodávky objednaného druhu tovaru došlo a bol oprávnený takýto tovar dodať. Rovnako ani druhý odberateľ AM SOUND nepredložil žiadny doklad, ktorý by preukázal zmenu objednaného druhu tovaru požadovaného na objednávke zo dňa 25.07.2014.

6. Žalobca dodatočne predložil iné dve objednávky od AM SOUND S.R.L. zo dňa 25.07.2014, ktoré boli rozdielne oproti pôvodnej objednávke predloženej správcovi dane pri daňovej kontrole. Rozdiel oproti pôvodnej bol v obsahovej stránke objednávok (kde bol uvedený iný typ tovaru) ale dodatočne predložené objednávky neboli podpísané rovnakým podpisom ako pôvodná objednávka. Uvedené konanie žalobcu vzbudzovalo pochybnosti žalovaného, že obchod nebol vykonaný tak, ako žalobca deklaruje.

7. Skutočnosť, že tovar objednaný pre spoločnosť AM SOUND S.R.L. dovezený do skladu spoločnosti MTS Transporti bol následne predaný ďalšiemu zákazníkovi spoločnosti ELECTRA S.R.L. a táto ho ďalej predala spoločnosti SIAM S.R.L., pričom tovar zo skladu spoločnosti MTS Transporti bol následne dovezený priamo spoločnosti SIAM nepreukazovalo, že vlastníkom tovaru a povinnosť odvieť daň podľa § 45 ods. 1 písm. f) zákona o DPH prešla na kupujúceho spoločnosť AM SOUND. Uvedenie adresy doručenia tovaru (sklad spoločnosti MTS Transporti) na objednávke kupujúceho AM SOUND bola nepostačujúca. Žalobca nepredložil správcovi dane žiadny hodnoverný doklad, ktorý by potvrdil

prevzatie tovaru na uvedenej adrese spoločnosťou AM SOUND alebo inou osobou ňou poverenou. Reálnu adresu doručenia tovaru do skladu spoločnosti MTS Transporti nepotvrdila v prijatej odpovedi na MVI ani talianska daňová správa, nakoľko nedisponovali prepravnými dokumentmi. Podľa talianskej daňovej správy spoločnosť AM SOUND je zmiznutým obchodníkom v rámci karuselového podvodu, ktorá nikdy nepodávala daňové priznania na DPH a na dani z príjmu a ani neplatila dane.

8. Žalobcom predložená objednávka AM SOUND S.R.L. zo dňa 25.07.2014, na ktorej bolo uvedené od koho si spoločnosť AM SOUND tovar objednal, aj s ohľadom na typ objednaného tovaru a následne žalobcom dodatočne predložením v správnej žalobe nových dvoch objednávok nebola podľa žalovaného hodnoverná. Neboli predložené žiadne ďalšie doklady a dôkazy, ktorými by žalobca preukázal, že spoločnosti AM SOUND vznikla z dôvodu nadobudnutia tovaru daňová povinnosť, ktoré by potvrdili, že na mieste dodania tovaru, t.j. v sklade spoločnosti MTS Transporti bola oprávnená osoba poverená AM SOUND k prevzatiu tovaru. Žalobca nenavrhol správcovi dane žiadne ďalšie dôkazy, ktoré by pochybnosti správcu dane vyvrátili. Žalobca nepreukázal, že ďalej predávaný tovar bol tovarom, ktorý deklaroval ako trojstranný obchod so spoločnosťou AM SOUND, nakoľko jeho prevzatie kupujúcim AM SOUND sa nepotvrdilo. Správca dane preukázal, že sa jednalo o dve samostatné transakcie. Žalobca objednal tovar u dvoch dodávateľov, ktorí samostatne zabezpečovali dodanie tovaru, čiže išlo o dve samostatné plnenia, čo potvrdil aj žalobca vo vyjadrení k protokolu zo dňa 18.10.2017.

9. Krajský súd v odôvodnení rozsudku konštatoval, že správca dane postupoval správne, keď pri výkone daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní vyhodnotil všetky dôkazy a zistenia tak, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že uplatnil predmetné oslobodenia od dane oprávnené. V konaní bol žalobca povinný preukázať oslobodenie od dane pri trojstrannom obchode v súlade s § 45 zákona o DPH. Pokiaľ žalobca preukazoval tieto skutočnosti predložením faktúr, potvrdenie o prevzatí tovaru a iných dokladov spoločnosťou AM SOUND, ktoré sa týkali žalobcom deklarovaného trojstranného obchodu, tak správca dane bol povinný reálnosť fakturovaného obchodu a jeho faktické uskutočnenie preveriť. Správca dane preveroval u obchodnej spoločnosti AM SOUND, ktorá bola účastníkom trojstranného obchodu nadobudnutie predmetného tovaru od žalobcu. Druhý odberateľ označený na faktúrach ako AM SOUND S.R.L., bol podľa zistení talianskej daňovej správy zmiznutým obchodníkom v rámci karuselového podvodu, počas rokov 2013, 2014, 2015, nikdy nepodával daňové priznania na DPH alebo na dani z príjmov, nikdy dane neplatil; nebolo potvrdené, že tovar bol odoslaný alebo prepravený priamo k druhému odberateľovi z jedného členského štátu do iného členského štátu a nebolo preukázané, že druhý odberateľ použil identifikačné číslo pre daň pridelenú členským štátom, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru skončila a že bol osobou povinnou platiť daň. Keďže neboli splnené podmienky trojstranného obchodu v zmysle § 45 platného zákona o DPH, nemohol sa uplatniť osobitný režim pre tento druh obchodu. Išlo o nadobudnutie tovaru slovenským platiteľom dane aj napriek tomu, že tento tovar nebol prepravený do tuzemska, pretože miestom nadobudnutia tovaru je v zmysle § 17 ods. 2 ten členský štát, ktorý pridelil odberateľovi identifikačné číslo, to znamená tuzemsko. Z dôvodu, že osoba registrovaná pre daň - žalobca objednal tovar pod identifikačným číslom pre daň prideleným v tuzemsku a nešlo o trojstranný obchod, za miesto nadobudnutia tovaru z iného členského štátu sa podľa § 17 ods. 2 zákona o DPH považuje členský štát, ktorý nadobúdateľovi pridelil identifikačné číslo pre daň, ak nadobúdateľ nepreukáže, že toto nadobudnutie bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončilo odoslanie alebo preprava tovaru. Žalobca nepreukázal, že toto nadobudnutie bolo predmetom dane v inom členskom štáte, preto miestom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu je tuzemsko. Z tohto dôvodu vznikla platiteľovi - žalobcovi v zmysle § 20 zákona č. 222/2004 Z. z. daňová povinnosť pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu.

10. Podľa krajského súdu námietka žalobcu, že spoločnosť MTS Transporti nebola obchodníkom s elektronikou ale logistickou spoločnosťou, ktorá bola vlastníkom predmetného skladu, bola k preukázaniu nadobudnutia tovaru spoločnosťou AM SOUND nepostačujúca, pretože žalobca počas daňovej kontroly nepredložil správcovi dane žiadne dôkazy, ktorými by preukázal oprávnenosť spoločnosti MTS Transporti preberaním tovaru za spoločnosť AM SOUND, a že vlastnícke právo a možnosť nakladania s tovarom prešla na túto spoločnosť (AM SOUND).

11. Poukázanie žalobcu na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 11S/60/2011, NSS ČR sp. zn. Afs 129/2006, že splnil všetky náležitosti je zavádzajúca, pretože nebolo preukázané splnenie podmienky podľa § 45 ods. 1 písm. f) zákona o DPH, že druhý odberateľ bol osobou povinnou platiť daň. Rovnako ani námietka, že žalovaný neunesol svoje dôkazné bremeno, pokiaľ vyslovil iba pochybnosti bez toho, aby tieto preukázal relevantnými dôkazmi je zavádzajúca, pretože správca dane pri daňovej kontrole priebežne oboznamoval žalobcu so zisteniami, no tento na ne adekvátne nereagoval. Dokazovanie správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočnosti a dokladov predkladaných žalobcom. Žalobca nenavrhol správcovi dane počas výkonu daňovej kontroly ani vo vyrubovacom konaní vykonať žiadne ďalšie úkony (vypočutie svedkov, prepravcov, osoby preberajúce tovar a pod.), ktoré nebol schopný zabezpečiť sám k preukázaniu spochybnených obchodov, čím by mohol preukázať realizáciu trojstranného obchodu so spoločnosťou AM SOUND.

12. Krajský súd uviedol, že rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf 45/2011, na ktorý žalobca poukázal podľa ktorého „ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadradený dodržiavaniu a rešpektovaniu práv, ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom. Za situácie, kde právo umožňuje rozdielny výklad nemožno pri riešení prípadu obísť fakt, že na poli daňového práva daňové orgány môžu konať len to, čo im zákon výslovne umožňuje. Z toho potom vyplýva, že pri ukladaní a vymáhaní daní podľa zákona, teda pri de facto odnímaní časti nadobudnutého vlastníctva, sú orgány verejnej moci povinné šetriť podstatu základných práv a slobôd. Inak povedané, v prípade pochybností sú povinné postupovať miernejšie (in dubio mitius)“, je v danom prípade irelevantné. Napadnuté rozhodnutie žalovaného neriešilo rozdielny výklad a správca dane nevykonával úkony, ktoré mu zákon neumožňuje, ale posudzoval žalobcom predložené doklady a vyhodnotil ich aj na základe ďalších vykonaných úkonov.

13. Ďalej krajský súd uviedol, že ak daňový subjekt vo svojich obchodných prípadoch neprejaví náležitú mieru opatrnosti, preberá na seba riziko, že nebude môcť splniť dôkaznú povinnosť. Daňový subjekt ako podnikateľský subjekt si musí svojho obchodného partnera vyberať s určitou dávkou obozretnosti, aby mohol správcovi dane predložiť také dôkazy, ktoré by preukázali uskutočnenie fakturovaných zdanieľných obchodov. Splnenie formálnej stránky je jednou z podmienok, aby bolo možné na základe predložených dokladov uznať oslobodenie od dane, ale tieto doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, teda daňový subjekt musí preukázať, že reálne došlo k trojstrannému obchodu podľa § 45 zákona o DPH. To, že doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade ako právna skutočnosť aj preukázané, vyplýva aj z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf 4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z ktorého vyplýva záver, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za splnenia zákonom stanovených podmienok oslobodenie od dane, preto ak si tento nárok uplatní, je jeho povinnosťou preukázať, že si ho uplatňuje odôvodnene za splnenia zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na oslobodenie od dane uznaný ako oprávnený.

14. Krajský súd sa stotožnil so závermi žalovaného a správcu dane, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že uplatnil oslobodenie od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu oprávnene. Správcom dane bol dostatočne zistený skutkový stav veci, tento riadne vykonal dokazovanie, mal k dispozícii všetky podklady potrebné k vydaniu objektívneho rozhodnutia, na základe ktorého prišiel k záveru, že daňový subjekt porušil § 20 ods. 1 písm. b) v nadväznosti na § 17 ods. 1 a 2 zákona o DPH, keďže nepreukázal splnenie podmienok oslobodenia od dane pri trojstrannom obchode podľa § 45 zákona o DPH.

15. Krajský súd uviedol, že zneužitelnosť a zneužívanie systému dane z pridanej hodnoty odôvodňuje zvýšenie požiadaviek nielen na prácu daňových orgánov, ale aj na daňové subjekty uplatňujúce si daňové nároky v súvislosti s ich povinnosťou preukazovať existenciu nároku nielen v rovine existencie okolností umožňujúcich záver o tom, že sa deklarované obchody mohli deklarovaným spôsobom uskutočniť, ale

že sa bez pochybností deklarovaným spôsobom aj uskutočnili. V danom prípade dôvodné pochybnosti daňových orgánov majúce zásadný charakter z hľadiska posudzovania reálnosti plnenia deklarovaných dodávok vyplývajú ako z okolností konštatovaných daňovými orgánmi v obsahu ich rozhodnutí týkajúcich sa dodávateľských a odberateľských spoločností, či už ich nespolupráce s daňovými orgánmi, tak nekontaktosti neumožňujúcej potvrdenie žalobcom deklarovaných obchodov. Závery prijaté správcom dane neboli výsledkom účelového vyhodnotenia dôkazov, ale ich objektívneho a rozumného posúdenia vo vzájomných súvislostiach. Zo strany daňových orgánov nešlo o nezákonné prenášanie dôkazného bremena na žalobcu vo vzťahu k okolnostiam týkajúcich sa tretích subjektov, ktoré nemajú možnosť ovplyvniť, ale zotrvanie na legitímnej požiadavke preukázania skutočností majúcich vplyv na správne určenie dane v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňovým subjektom, ktorý si odpočítanie a oslobodenie od dane uplatnil, a ktorý pri potrebnej obozretnosti mal priestor na zabezpečenie hodnoverných dôkazov súvisiacich s realizáciou deklarovaných obchodov. Podľa zistenia správneho súdu správca dane i žalovaný postupovali vo veci pri dodržaní všetkých základných zásad daňového konania, preskúmali uskutočnenie zdaniteľného plnenia nielen z formálnej, ale i z materiálnej stránky, pokiaľ dospeli v tomto smere k negatívnym zisteniam ozrejmým v obsahu ich rozhodnutí, ich závery sú výsledkom zákonného postupu a logického uvažovania a neposkytujú dôvod pre zrušenie preskúmaného rozhodnutia. Krajský súd poukázal najmä na správu talianskej finančnej správy, ktorá správcovi dane oznámila, že spoločnosť AM SOUND S.R.L. počas rokov 2013, 2014, 2015 nikdy nepodávala daňové priznania na DPH alebo na daň z príjmov, nikdy neplatila dane. Kontrola odhalila, že táto spoločnosť je zmiznutým obchodníkom v rámci karuselového podvodu. Boli zaslané kópie bankových prevodov v sume 278.000,00 Eur, ktoré zodpovedajú celkovému množstvu na faktúrach vystavených spoločnosťou Media Trade Europe, s.r.o. (žalobcom).

2.

16. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (sťažovateľ) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. f) g) a h) SSP a navrhol aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie a odložil vykonateľnosť rozhodnutia.

17. Žalobca namietal citované tvrdenia v odôvodnení rozsudku krajského súdu na strane 6 a 7, ktoré neboli v súlade so skutočným a preukazovaným skutkovým a právnym stavom. Nesprávne právne závery súdu prvého stupňa vyplývali zo skutočnosti, že konajúci súd sa nevysporiadal so všetkými skutkovými tvrdeniami žalobcu uvedenými či už v správnej žalobe, ako aj vo vyjadrení k vyjadreniu žalovaného k správnej žalobe zo dňa 17.01.2019. Žalobca ku kasačnej sťažnosti pripojil vyjadrenie zo dňa 17.01.2019.

18. Postupom súdu spočívajúcim v čiastočnom odôvodnení rozsudku, ktorým zamietol správnu žalobu, došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, konkrétne k porušeniu práva na odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Súd sa nevysporiadal s tvrdeniami žalobcu týkajúcimi sa zmeny objednávky spoločnosti AM SOUND S.R.L. zo dňa 25.07.2014, v ktorej bolo uvedené, že spoločnosť AM SOUND mala záujem o kúpu zariadenia Apple iPad v počte 640 ks za cenu 435,00 €. Uvedená objednávka bola následne po zistení dostupnosti objednaného tovaru zmenená na základe dohody zmluvných strán tak, že na jej základe žalobca dodal spoločnosti AM SOUND tovar 390 ks zariadenia Apple iPad Md794fd/a; 250 ks zariadenia Apple iPad Md791fd/a. Predmetný rozdiel sa týkal výlučne farby objednaného zariadenia. Príčinou tejto zmeny bola skutočnosť, že žalobca nedokázal dodať 640 ks strieborných iPadov, v dôsledku čoho sa po zistení skladu žalobca a AM SOUND dohodli na dodaní 390 ks strieborných a 250 ks čiernych iPadov. Dodanie tovaru s rovnakými parametrami v inej farbe žalobca preukázal počas konania pre súdom prvého stupňa. V odôvodnení rozsudku chýbalo odôvodnenie alebo vysvetlenie, z ktorého by vyplývalo ako a či sa krajský súd vysporiadal s uvedenou zmenou objednávky a predloženými dôkazmi, a ktorým by zároveň zdôvodnil, prečo sa priklonil k názoru žalovaného, že žalobca nepreukázal zmenu dodávky objednaného tovaru, a teda sa nejedná o dodanie rovnakého tovaru.

19. Podľa žalobcu krajský súd opomenul vyjadrenie zo dňa 17.01.2019 a nevyporiadal sa s uvedenými argumentami a to zmenou objednávky spočívajúcej v zmene farby objednaného tovaru, doručenia tovaru do skladu spoločnosti M.T.S. Transporti a informáciami o oslobodení od dane pri trojstrannom obchode

nachádzajúci sa na jednotlivých účtovných dokumentoch.

20. Procesné pochybenie krajského súdu je podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP ako aj ustálenej rozhodovacej praxe dôvodom na podanie kasačnej sťažnosti, nakoľko uvedeným postupom krajského súdu bolo znemožnené účastníkovi konania- žalobcovi aby uskutočnil jemu patriace práva v miere v akej to umožňuje zákon, čím došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. Žalobca poukázal na nález Ústavného súdu SR III: ÚS 825/2016 a ÚS 119/03-30.

21. Žalobca mal za to, že krajský súd vec nesprávne posúdil v zmysle ustanovenia § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Na trojstrannom obchode sa zúčastnili tri osoby a to: Spoločnosť IT2U ako prvý dodávateľ v rámci prvého obchodu, spoločnosť MIVA ako prvý dodávateľ v rámci druhého obchodu, žalobca ako prvý odberateľ a spoločnosť AM SOUND ako druhý odberateľ. Predmetom trojstranného obchodu je dodanie toho istého tovaru, v dôsledku čoho mal žalobca za to, že nie je správny záver žalovaného ako aj konajúceho krajského súdu, že predmetom obchodu nebolo dodanie toho istého tovaru. Predmetný tovar bol odoslaný a prepravený priamo zo spoločnosti IT2U z Nemecka ako prvého dodávateľa a spoločnosti MIVA z Nemecka ako prvého dodávateľa k druhému odberateľovi, spoločnosti AM SOUND do Talianska, pričom v zmysle objednávok spoločnosti AM SOUND bol tovar dovezený na adresu uvedenú na objednávkach- do skladu spoločnosti MTS Transporti. Skutočnosť, že bol tovar takto doručovaný preukázal vo vyjadrení dôkazmi.

22. Žalobca ďalej namietal skutočnosť, že talianska daňová správa nedisponuje prepravnými dokladmi sama o sebe nie je dôvodom na vyslovenie záveru, že k realizácii predmetnej transakcie nedošlo. Uvedené tvrdenie teda podľa žalobcu nemožno použiť ako dôkaz preukazujúci, že sa doručenie neuskutočnilo.

23. Žalobca poukázal na ustálenú judikatúru podľa ktorej má účastník právo na riadne odôvodnenie správneho rozhodnutia a jemu zodpovedajúca povinnosť správneho orgánu aplikácie práva, právnej istoty a vylúčenie orgánov verejnej moci.

3.

24. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril podaním zo dňa 20.09.2019. Žalovaný poukázal na skutočnosť, že sa nepreukázalo dodanie toho istého tovaru, ktorý spoločnosť AM SOUND objednala, a že neboli splnené podmienky § 45 ods. 1 zákona o DPH. O pochybnosti obchodu bolo oznámenie talianskej daňovej správy, že spoločnosť AM SOUND je zmiznutým obchodníkom v rámci karuselového podvodu, ktorá nikdy nepodávala daňové priznania na DPH ani na dani z príjmu a neplatila dane. Žalovaný navrhol aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu potvrdil a žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

4.

25. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný podľa § 21 písm. a/ SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu nie je dôvodná.

26. Predmetom konania pred kasačným súdom je rozhodnutie o podanej kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti v úvode tohto rozsudku opísaných rozhodnutí správnych orgánov vo veci nepriznania nadmerného odpočtu v sume 1 340,18 € a vyrubenie dane v sume 53 459,82 € za zdaňovacie obdobie júl 2014.

27. 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 nemá v členskom štáte druhého odberateľa sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň, bydlisko alebo sa obvykle v členskom štáte druhého odberateľa nezdržiava 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.

Podľa § 17 ods. 1 zákona o DPH, miestom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu je miesto, kde sa tovar nachádza v čase skončenia jeho odoslania alebo prepravy k nadobúdateľovi.

Podľa § 17 ods. 2 zákona o DPH, ak nadobúdateľ tovaru objedná tovar pod identifikačným číslom pre daň, ktoré mu prideliť členský štát iný, ako je členský štát, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, za miesto nadobudnutia tovaru z iného členského štátu sa považuje členský štát, ktorý nadobúdateľovi prideliť identifikačné číslo pre daň, ak nadobúdateľ nepreukáže, že toto nadobudnutie bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončilo odoslanie alebo preprava tovaru. Odsek 1 týmto nie je dotknutý.

Podľa § 17 ods. 3 zákona o DPH, ak nadobúdateľ podľa odseku 2 preukáže, že nadobudnutie tovaru z iného členského štátu bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončilo odoslanie alebo preprava tovaru, opraví základ dane, pričom na opravu základu dane sa primerane vzťahuje § 25.

Podľa § 20 ods. 1 zákona o DPH, daňová povinnosť pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu vzniká

- a) 15. deň kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, keď sa uskutočnilo nadobudnutie tovaru, alebo
- b) dňom vyhotovenia faktúry, ak bola faktúra vyhotovená pre nadobúdateľa tovaru pred 15. dňom podľa písmena a).

28. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému meritórnemu výroku rozsudku správneho súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

29. Predmetom súdneho prieskumu v danom prípade bolo posúdenie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného ako odvolacieho orgánu v predmetnej daňovej veci, ktorý v odvolacom konaní potvrdil rozhodnutie správcu dane, ktorým bol sťažovateľovi určený rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie júl 2014.

30. 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:

31. 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.

32. 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.

33. 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 platiť dane preukázať na základe prísne špecifikovaných dôkazov o preprave, resp. o prevzatí tovaru v členskom štáte odberateľa.

34. Podmienky oslobodenia od dane platiť 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.

35. 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 platiť 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.

36. 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.

37. 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 úvaha, 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 skutočnosť a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

38. 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 jednoduchšej aplikácie oslobodení a na zabránenie akémukoľvek podvodu, daňovému úniku či prípadnému zneužitiu boli splnené.

39. 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.

40. 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. Najvyšší súd sa stotožnil s názorom krajského súdu, že žalobca nepreukázal splnenie 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.

41. Z administratívneho a súdneho spisu kasačný súd zistil, že žalovaný preveroval vykazovaný trojstranný obchod súvisiaci s dodávkami tovaru (Apple iPhone) v hodnote 278.400,00 Eur spoločnosti AM SOUND (Taliansko) a zaslal k dodaniu tovaru dňa 17.08.2015 žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií. Talianska finančná správa v odpovedi oznámila, že spoločnosť AM SOUND počas rokov 2013, 2014, 2015 nikdy nepodávala daňové priznania na DPH alebo na daň z príjmov, nikdy neplatila dane. Kontrola odhalila, že táto spoločnosť je zmiznutým obchodníkom v rámci karuselového podvodu. Na základe uvedeného správca dane nepotvrdil žalobcovi splnenie podmienok trojstranného obchodu stanovené v § 45 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty deklarovaného faktúrou č. 2014/07/06 zo dňa 31.07.2014 za dodanie Apple iPad Air 16GB MD794FD/A v počte 390 ks a Apple iPad 16GB MD791FD/A v počte 250 ks v celkovej hodnote 278.400,00 Eur pre talianskeho odberateľa AM SOUND, čo odôvodnil tým, že:

- na obchode sa zúčastnili štyri osoby, dvaja nemeckí dodávatelia (IT2U GmbH a MIVA GmbH),
- jeden druh tovaru Apple iPad MD794FD/A dodali dvaja dodávatelia a to 250ks dodala spoločnosť MIVA GmbH dňa 28.07.2014 a 140 ks dodala spoločnosť IT2U GmbH 29.07.2014,
- tovar bol dodaný na adresu MTS Transporti (Taliansko). Kto však bol skutočným druhým odberateľom nebolo jednoznačne preukázané a nebola zadefinovaná ani osoba povinná platiť daň,

- tovar bol prepravovaný od dvoch dodávateľov,
- predmetom obchodu nebolo dodanie toho istého tovaru, ktorý bol odoslaný alebo prepravený priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi,
- druhý odberateľ označený na faktúrach AM SOUND S.R.L. je podľa zistení talianskej daňovej správy zmiznutým obchodníkom v rámci karuselového podvodu, ktorý nikdy nepodával daňové priznania na DPH alebo na daň z príjmov, nebolo potvrdené, že tovar bol odoslaný alebo prepravený priamo k druhému odberateľovi z jedného členského štátu do iného členského štátu a nebolo nepreukázané, že druhý odberateľ použil identifikačné číslo pre daň pridelené členským štátom, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru skončila a že bol osobou povinnou platiť daň.

42. Žalovaný na základe zistení správcu dane potvrdil závery o posúdení uvedenej transakcie podľa § 17 ods. 2 zákona o DPH. V zmysle uvedeného sa miestnom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu považuje členský štát, ktorý nadobúdateľovi prideliť identifikačné číslo pre daň, ak nadobúdateľ nepreukáže, že toto nadobudnutie bolo predmetom dane v členskom štáte, v ktorom sa skončilo odoslanie alebo preprava tovaru. Žalobcovi tým podľa § 20 zákona o DPH vznikla daňová povinnosť pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu. V prípade intrakomunitárneho obchodu musia byť splnené zákonné podmienky - tovar bol prepravený do iného členského štátu a bol dodaný osobe identifikovanej pre daň. Pojem „osoba identifikovaná pre daň v inom členskom štáte“ treba vykladať s ohľadom na účel európskej úpravy, t. j. prenos daňových príjmov do štátu spotreby. Povinnou osobou odvieť daň za intrakomunitárnu dodávku bude len tá osoba, ktorá je platiteľom DPH a má aj reálnu možnosť odvieť daň.

43. Kasačný súd uvádza, že v predmetnom prípade nebola splnená podmienka § 45 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, pretože žalobcom nebol dodaný taký tovar ako si spoločnosť AM SOUND objednala. Pochybnosti správcu dane o transakcii trojstranného obchodu potvrdzujú aj zistenia správcu dane, že na objednávkach č. 2014/07/06 zo dňa 18.07.2014 na MIVA GmbH a č. 2014/07/04 zo dňa 23.07.2014 na IT2U GmbH nebola žiadna zmienka o trojstrannom obchode, pričom údaj na objednávkach o dodávke na miesto MTS Transporti nepotvrďovalo, že sa jednalo o trojstranný obchod.

44. Námieta žalobcu, že tovar objednaný pre spoločnosť AM SOUND, dovezený do skladu spoločnosti MTS Transporti, bol následne predaný ďalšiemu zákazníkovi spoločnosti ELECTRA SRL a táto ďalej predala spoločnosti SIAM SRL, pričom tovar zo skladu spoločnosti MTS Transporti bol následne dovezený priamo spoločnosti SIAM, podľa súdu nepreukazovalo, že vlastníkom tovaru a povinnosť odvieť daň podľa § 45 ods. 1 písm. f) zákona o DPH prešla na kupujúceho spoločnosť AM SOUND. Uvedenie adresy doručenia tovaru na objednávke kupujúceho AM SOUND bola nepostačujúca. Žalobca nepredložil žiadny hodnoverný doklad, ktorý by preukázal prevzatie tovaru na uvedenej adrese spoločnosťou AM SOUND alebo inou osobou ňou poverenou. Žalobca nenavrhol správcovi dane žiadne ďalšie dôkazy, ktorými by pochybnosti správcu dane vyvrátil. V prípade, že si žalobca nechal doručiť tovar na inú ako svoju adresu bol povinný preukázať, že na uvedenej adrese bola žalobcom poverená osoba, ktorá má od žalobcu oprávnenie k preberaniu jeho tovaru.

45. Reálnu adresu doručenia tovaru do skladu spoločnosti MTS TRANSPORTI SNC nepotvrdila v prijatej odpovedi ani talianska správa, nakoľko nedisponovala prepravnými dokumentmi. Spoločnosť AM SOUND je zmiznutým obchodníkom v rámci karuselového podvodu, ktorá nikdy nepodávala daňové priznania na DPH a na dani z príjmu a ani neplatila dane. Žalobcom predložená objednávka AM SOUND SRL zo dňa 25.07.2014 na ktorej nebolo uvedené od koho si spoločnosť AM SOUND tovar objednával, aj s ohľadom na typ objednaného tovaru a následne žalobcom dodatočne predložením nových dvoch objednávok nebola hodnoverná.

46. Kasačný súd mal na to, že sa jednalo o dve samostatné transakcie. Žalobca objednal tovar u dvoch dodávateľov, ktorý samostatne zabezpečovali dodanie tovaru, čiže išlo o dve samostatné plnenia. Fotokópia CMR od odosielateľa MIVA GmbH deklarovala jednu samostatnú dodávku, množstvo 500 kusov dvoch druhov Apple iPadov. Išlo o samostatnú dodávku, kde tovar bol prevzatý v Nemecku a doručený na adresu MTS Trasporti tak, ako to vyplývalo z nákupnej objednávky zo dňa 28.07.2014 od

spoločnosti Media Trade Europe s.r.o.. Nebolo preukázané, že tovar prevzal odberateľ uvedený na faktúre, reálne nenadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník a že je o osobou povinnou platiť daň. CMR potvrdil ako príjemcu MTS Transporti čo preukazuje, len to kde bol tovar vyložený, je to adresa vykládky tovaru, ktorú určila spoločnosť Media Trade Europe s.r.o.

47. Ďalším plnením bol nákup od spoločnosti IT2U BmbH, ktorý bol realizovaný na základe nákupnej objednávky od spoločnosti Media Trade Europe s.r.o. zo dňa 23.07.2014, ktorej je určené miesto výkládky tovaru MTS Transporti. Podľa dodacieho listu bolo dňa 29.07.2014 dodaných 140 ks Apple iPad MD 794FD/A. Nebolo preukázané, že tovar prevzal odberateľ uvedený na faktúre, nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník a že je o osobou povinnou platiť daň.

48. Spoločnosť Media Trade Europe s.r.o. vystavila za dve samostatné plnenia faktúru č. 2014/07/06 zo dňa 31.07.2014. Prílohou faktúry bola fotokópia nákupnej objednávky zo dňa 25.07.2014, podľa ktorej spoločnosť AM SOUND objednala 640 ks Apple iPad Md794fd/a. V objednávke sa uvádzala adresa doručenia MTS Transporti. Toto samotné určenie miesto dodávky nepreukazovalo prevzatie tovaru odberateľom, preukazovalo len, kde bol tovar vyložený. Kasačný súd má pochybnosť o dôveryhodnosti tohto dokladu nakoľko bolo objednaných 640 ks Apple iPad Md794fd/a a dodaných 390 ks Apple iPad Md794fd/a a 250 ks Apple iPad Md791fd/a. Platby nepreukazujú splnenie podmienok preukázania prevzatia tovaru odberateľom a že spoločnosť AM SOUND SRL bola osobou povinnou platiť daň.

49. Kasačný súd prijal záver, že každý príjemca tovaru by mal viesť o prichádzajúcich a odchádzajúcich vozidlách do skladovacích priestorov evidenciu. Príjem tovaru mal byť skladom MTS Transporti dopravcovi potvrdený, čo však v uvedenom prípade nebolo miestne príslušnému správcovi dane talianskej daňovej správe nijak preukázané. Ak sklady zaoberajúce sa uvedenou činnosťou takéto doklady a evidencie nevedú nemôžu ani objektívne vykazať svoje činnosti a následne tak oprávnené fakturovať náklady spojené s ich výkonom svojím klientom.

50. Podľa rozhodnutia Súdneho dvora EÚ-C-273/11 bolo možné zamietnuť priznanie práva na oslobodenie od dane aj v prípade, ak predávajúci vedel alebo mal vedieť, že plnenie, ktoré uskutočnil bolo súčasťou podvodu, ktorý spáchal nadobúdateľ. Čl. 138 (1) smernice 2006/112/ES sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby sa za okolnosti ako sú tie, o ktoré ide vo veci samej, predávajúcemu zamietlo priznanie práva na oslobodenie od dane v prípade dodania v rámci ES, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že tento predávajúci si nesplnil povinnosti, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania alebo že vedel alebo mal vedieť, že plnenie ktoré uskutočnil, bolo súčasťou podvodu, ktorý spáchal nadobúdateľ a neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho bolo možné rozumne požadovať na zabránenie jeho vlastnej účasti na tomto podvode.

51. Pri odpočítaní dane, ktoré sa vzťahuje k nadobudnutiu tovaru, nie je automatický nárok a to z dôvodu prípadnej možnej straty daňových príjmov v členskom štáte skutočnej spotreby. Najvyšší súd uvádza, že na získanie oslobodenia od dane znáša dôkazné bremeno dodávateľ tovaru, ktorý musí preukázať, že podmienky oslobodenia stanovené na uplatnenie tohto ustanovenia, vrátane podmienok zavedených členským štátom na zabezpečenie správnej a jednoduchej aplikácie oslobodení a na zabránenie akémukoľvek podvodu, daňovému úniku či prípadnému zneužitiu boli splnené. Predloženie falošných faktúr bráni správne vyberaniu dane a následnému správne fungovaniu spoločného systému DPH. Členský štát odoslania dodávky môže v takýchto prípadoch odmietnuť uplatnenie oslobodenia od dane.

52. Spoločnosť AM SOUND SRL mala IČ DPH vydané 06.06.2013 a zrušené 08.09.2014, teda ide o zmiznutého obchodníka v rámci karuselového podvodu. Táto spoločnosť počas rokov 2013, 2014, 2015 nikdy nepodávala daňové priznania na DPH alebo na daň z príjmov, nikdy neplatila dane.

53. Najvyšší súd 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, nemôže byť nárok na oslobodenie od dane uznaný ako oprávnený.

5.

54. S poukazom na uvedené dospel senát kasačného súdu k záveru, že krajský súd sa dostatočným spôsobom vysporiadal s námietkami žalobcu uvedenými v žalobe, vec správne právne posúdil, a preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

55. O trovách kasačného konania najvyšší súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP tak, že neúspešnému sťažovateľovi nárok na náhradu trov konania nepriznal.

56. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.