

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 5Sžfk/22/2017  
Identifikačné číslo spisu: 4015200865  
Dátum vydania rozhodnutia: 27.09.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:4015200865.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a Mgr. Viliama Pohančeníka, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Lanfer, s.r.o., so sídlom Hlavná 137/67, Veľké Ripňany - Behynce, IČO: 36 772 283, právne zastúpený: Beňo & partners advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom Námestie svätého Egídia 93, Poprad, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 864072/2015 zo dňa 12. júna 2015, rozhodujúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/194/2015-80 zo dňa 23. novembra 2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/194/2015-80 zo dňa 23. novembra 2016 z a m i e t a .

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

### Odôvodnenie

1. Krajský súd v Nitre (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 11S/194/2015-80 zo dňa 23. novembra 2016 postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 864072/2015 zo dňa 12.06.2015, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu - Daňového úradu Nitra č. 9414401/5/5272759/2014 zo dňa 02.12.2014, ktorým bol žalobcovi v zmysle § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2012 v sume 31 386,35 €. O trovách konania rozhodol krajský súd s poukazom na § 168 S.s.p. tak, že žalovanému ich náhradu nepriznal.

2. Žalovaný napadnuté rozhodnutie odôvodnil tým, že formálne doloženie faktúr a dokladov o úhrade bez preukázania skutočného nadobudnutia tovaru nie je pre daňové účely dostačujúce. Žalobca vykázal v zdaňovacom období november 2012 dodanie tovarov a služieb s oslobodením od dane, a to dodanie

tovaru českému odberateľovi Stone Bohemia s.r.o. v celkovej sume 46 410,- €. V rámci medzinárodnej výmeny informácií daňová správa Českej republiky nepotvrdila, že tovar bol prijatý, zaúčtovaný, priznaný a zaplatený daňovým subjektom Stone Bohemia s.r.o. Za účelom preverenia vnútroštátneho nadobudnutia tovarov od dodávateľov GARAX s.r.o., MC GOLD, spol. s r.o., FACIES, s.r.o. a S.E.A. - MBM, spol. s r.o. správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie (výsluchom konateľa žalobcu, svedkov, dožiadaním na správcov dane príslušných podľa sídla dodávateľov, vyžiadanim si listinných dokladov), na základe ktorého dospel k záveru, že žalobca si nedôvodne uplatnil odpočítanie dane pri deklarovaných dodávkach od uvedených dodávateľov, nakoľko nepreukázal reálnosť zdaniteľných obchodov. Správca dane sa v priebehu daňovej kontroly zaoberal všetkými skutočnosťami a zisteniami, ktoré mal k dispozícii a ktorými by bolo možné preukázať žalobcom uplatnené práva na odpočítanie dane z deklarovaných obchodných transakcií. Keďže dôkazné bremeno znáša daňový subjekt, bolo jeho povinnosťou preukázať svoje tvrdenia relevantnými dôkazmi. Správca dane postupoval v rámci dokazovania v súlade s ustanovením § 24 daňového poriadku a využil všetky možnosti, ktoré mu tento právny predpis umožňuje pre zistenie a preukázanie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane. Pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane je nevyhnutné, aby prijaté plnenie bolo skutočne zrealizované, čo v danom prípade nebolo žalobcom ani jeho obchodnými partnermi preukázané.

3. Žalobca vo svojej žalobe namietal, že rozhodnutie žalovaného bolo vydané v rozpore so zisteným skutkovým stavom, ako aj v rozpore s právnym stavom a v konaní, ktoré jeho vydaniu predchádzalo, došlo k porušeniu procesných práv žalobcu podstatným spôsobom. Uviedol, že má právo na oslobodenie od dane, pretože objektívne preukázal splnenie povinností, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania, a to predložením všetkých dostupných listín. Nesúhlasil s tvrdením správcu dane, že neunesol dôkazné bremeno, pretože vyčerpал dôkaznú povinnosť a predložil všetky doklady, ktorými reálne disponoval. Účtovné doklady, faktúry, doklady o úhrade faktúr a i svedecké výpovede potvrdzujú vystavenie faktúr ako aj dodanie plnení. Uviedol, že všetci dodávatelia v čase dodania plnení boli registrovaní ako platitelia DPH a toto si žalobca preveril. Skutočnosť, že v čase vykonania kontroly už preverované subjekty boli nekontaktné, resp. po zmene konateľa a bez dokladov, nemožno klásť za vinu žalobcovi. V čase, kedy dochádzalo k obchodom so žalobcom, tieto spoločnosti so správcom dane komunikovali, podávali daňové priznanie a platili daň z pridanej hodnoty. K oslobodeniu od dane z pridanej hodnoty pri dodaní tovaru do iného členského štátu (odberateľovi Stone Bohemia s.r.o.) žalobca uviedol, že podľa tvrdenia žalovaného daňová správa Českej republiky nepotvrdila, že tovar bol prijatý, zaúčtovaný, priznaný/zaplatený uvedeným českým daňovým subjektom. V odpovedi daňovej správy Českej republiky sa však takáto informácia nenachádza, čo žalobca zistil nahliadnutím do spisu. Správca dane a následne ani žalovaný nespochybnili, že by mu tovar nebol dodaný, alebo že by ho nepoužil na vykonané zdaniteľné plnenia, ale spochybnili osobu dodávateľa. Poukázal na to, že má obmedzené možnosti na preverenie dodávateľov a týchto si môže preveriť len z verejne dostupných zdrojov. Každý dodávateľ potvrdil, že tovar dodal a vystavil príslušnú faktúru. Skutočnosť, že dodávateľ neskôr zmenil konateľa, resp. je nekontaktný a už nevykonáva činnosť, nemá možnosť a schopnosť predvídať. Poukázal i na to, že správca dane porušil ustanovenie § 46 ods. 5 daňového poriadku tým, že ak mal alebo zistil pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených žalobcom, mal mu tieto pochybnosti oznámiť a vyzvať ho, aby sa k nim vyjadril. Žalobcovi nie je zrejmé, akými inými dôkazmi mohol a mal ako daňový subjekt disponovať, aby vyvrátil pochybnosti správcu dane. Podľa žalobcu sa správca dane dopustil i procesných pochybení, a to takých, že nie je zrejmé, akými úvahami a z akého hodnotenia dôkazov dospel k svojmu záveru o neunesení dôkazného bremena zo strany žalobcu, nevyhodnotil všetky dôkazy, v odôvodnení rozhodnutia sa dostatočne nevysporiadal s námietkami žalobcu. Vyhodnotenie dôkazov bolo robené jednoznačne v neprospech žalobcu a žalobca má za to, že žalovaný i správca dane porušili pri hodnotení dôkazov ustanovenia § 3 ods. 3 daňového poriadku, keďže pri vyhodnotení dôkazov vôbec neprihliadli na žalobcom preukazované skutočnosti a vzájomné súvislosti medzi vykonanými dôkazmi. Do daňovej kontroly zasahoval zamestnanec správcu dane, ktorý nebol na výkon daňovej kontroly poverený, a to vyžiadanim si dokladov tak za subjekt H. Z. (kde poverenie bolo) ako i za subjekt Lanfer, s.r.o. (kde poverenie nebolo). Postupom správcu dane bol žalobca vystavený do situácie, ktorá ho podstatne znevýhodňovala proti správcovi dane a značne obmedzila jeho možnosti obhajovať svoje tvrdenia a uplatňovať svoje práva.

4. Úlohou krajského soudu bylo posoudit správnost postupu a právních závěrů daňových orgánů při rozhodování o vyrubení rozdílu DPH u žalobce za zdaňovací období november 2012 v sumě 31 386,35 € (ako rozdílu medzi nadmerným odpočtom uplatneným žalobcom v daňovom priznaní, t.j. - 5 954,31 € za vyššie uvedené zdaňovací období a vlastnou daňovou povinnosťou žalobcu zistenou správcom dane, t.j. 25 432,04 € pri daňovej kontrole vykonanej u žalobcu v roku 2013 a 2014) a zistiť, či daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení záveru, že žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky pre vznik nároku na odpočítanie DPH, nakoľko nepreukázal uskutočnenie zdanieľného plnenia zo strany ním deklarovaných dodávateľov tovarov (spoločnosťou GARAX s.r.o., MC GOLD, spol. s r.o., FACIES, s.r.o. a S.E.A. - MBM, spol. s r.o. ) ako i pri vyslovení záveru, že žalobca si neoprávnene uplatnil oslobodenie od DPH pri tovare, u ktorého dostatočne nepreukázal jeho dodanie odberateľovi Stone Bohemia s.r.o. do iného členského štátu.

5. Krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku uviedol, že medzi účastníkmi konania bolo sporné to, či žalobcovi vznikol nárok na uplatnenie práva na odpočítanie DPH za zdaňovací obdobie november 2012 pri ním tvrdenej dodávke náhradných dielov za mesiac november 2012 od dodávateľa GARAX s.r.o. podľa faktúry č. 2012/11/02/01 zo dňa 02.11.2012, faktúry č. 2012/11/02/02 zo dňa 02.11.2012 a faktúry č. 2012/11/12/01 zo dňa 12.11.2012; pri dodávke tovaru označeného „Full Set Of Atomization Device EGO-T 650 KIT“ od dodávateľa MC GOLD, spol. s r.o. podľa faktúry č. 10121052 zo dňa 06.11.2012 a dodacieho listu č. 120164 zo dňa 6.11.2012, faktúry č. 10121095 zo dňa 21.11.2012 a dodacieho listu č. 120165 zo dňa 21.11.2012; pri dodaní pneumatík od dodávateľa FACIES, s.r.o. podľa faktúry č. 1020120065 zo dňa 05.11.2012 a dodacieho listu č. 20120005 zo dňa 05.11.2012, faktúry č. 1020120070 zo dňa 15.11.2012 a dodacieho listu č. 20120006 zo dňa 15.11.2012; ako i dodávke pohonných hmôt - diesel od dodávateľa S.E.A. - MBM, spol. s r.o. podľa faktúry č. 1020120343 zo dňa 07.11.2012 a dodacieho listu č. 20120030 zo dňa 07.11.2012, faktúry č. 1020120359 zo dňa 14.11.2012 a faktúry č. 1020120368 zo dňa 21.11.2012. Medzi účastníkmi konania bolo sporné i to, či žalobca splnil alebo nesplnil podmienky na oslobodenie od platenia DPH uplatnené pri dodaní tovaru („Full Set Of Atomization Device EGO-T 650 KIT“), ktorý mal podľa jeho tvrdenia a predkladaných dokladov (faktúra č. 12024 zo dňa 28.11.2012, dodacieho listu č. 700459 zo dňa 28.11.2012 a potvrdenia o prijatí tovaru zo dňa 29.11.2012) dodať daňovému subjektu v Českej republike, t.j. spoločnosti Stone Bohemia s.r.o. v novembri 2012 a či tieto predložené doklady právne relevantným spôsobom preukazujú dodanie tovaru do iného členského štátu Európskej únie.

6. Krajský súd mal za to, že zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) stanovil pre dokazovanie nároku na odpočítanie DPH prísnejšie podmienky ako pri iných druhoch daní a tieto podmienky sú uvedené v ustanovení § 49 ods. 1, 2 písm. a/ ako i v ustanovení § 51 ods. 1 písm. a/ tohto zákona. Ide o hmotno-právne podmienky a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie DPH. Vzhľadom na ľahkú zneužitelnosť tohto nároku zákonodarca požaduje, aby platiteľ tejto dane, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na odpočítanie, musel byť schopný preukázať, že zdanieľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované v daňovom doklade, teda v tomto prípade na vyššie označených faktúrach. Z ustanovenia § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH jednoznačne vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu. Uvedené znamená, že žalobca by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade dodávky tovaru, ktorý mal nakúpiť, alebo ktorý mu mali dodať ním deklarovaní vyššie označení dodávateľia len v prípade, ak by pri tomto tovare vznikla dodávateľom daňová povinnosť. V tomto smere podľa názoru krajského súdu správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, a to vyžiadáním si listinných dokladov, výsluchom žalobcu a svedkov, resp. i preverovaním v spoločnostiach, ktoré mali byť v zdaňovacom období november 2012 dodávateľmi žalobcu.

7. Predloženie dokladov žalobcom (i keď sú opatrené pečiatkou a nečitateľným podpisom) je však len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania DPH, ale nie je tým ešte preukázaná realita a realizácia obchodnej transakcie, pretože technicky je dnes možné vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne uskutočnené alebo nie. Teda

akékoľvek doklady bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia nie sú dôkazom o tom, že určité plnenie bolo i reálne uskutočnené.

8. Za účelom objasnenia deklarovaného obchodného vzťahu spoločnosti GARAX s.r.o. a žalobcu správca dane opakovane bezúspešne zasielal predvolanie na adresu tejto spoločnosti s výzvou na predloženie listinných dokladov a taktiež predvolal na pojednávanie ako svedkov E. D. (konateľ spoločnosti v čase, keď sa mala obchodná transakcia uskutočniť) ako i C. J. (súčasná konateľka spoločnosti). Žalobca bol o týchto úkonoch (vykonaní výsluchu predvolaných svedkov vždy vopred upovedomený, ale pojednávania sa nezúčastnil). Dňa 28.01.2014 bol ako svedok na pojednávaní vypočutý E. D., ktorý potvrdil, že vystavil a podpísal faktúru, ale na väčšinu položených otázok odpovedal, že si nepamätá, nevie, spoločnosť nemala zamestnancov, za spoločnosť konal on a ešte nejaký pán, ktorého meno nevie, doklady odovzdal pri predaji spoločnosti novej konateľke. Táto bola opakovane bezúspešne predvolávaná na pojednávanie, nikdy sa nedostavila a podľa oznámenia príslušného oddelenia polície ju nebolo možné ani predviesť.

9. Ohľadne dodávok tovaru označeného ako „Full Set Of Atomization Device EGO-T 650 KIT“ od dodávateľa MC GOLD, spol. s r.o. dožiadaný správca dane oznámil, že táto spoločnosť nespolupracuje so správcom dane, rovnako ako jej splnomocnený zástupca J. Y. Bývalý konateľ (v novembri 2012) tejto spoločnosti U. M. ako i E. R. (konateľ od 31.10.2012), súčasný konateľ Y. H. R. (od 05.09.2013) a splnomocnený zástupca spoločnosti J. Y. boli predvolaní na ústne pojednávanie na deň 27.02.2014, o čom bol žalobca upovedomený. V uvedený deň bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, na ktorom bol vypočutý U. M. a E. R., ktorí sa k deklarovaným obchodom nevedeli vyjadriť z dôvodu, že podľa vyjadrenia U. M. obchody zabezpečoval J. Y., ktorý bol na to splnomocnený a E. R. bol konateľom až od 31.10.2012. J. Y. bol vypočutý dňa 12.03.2014 (žalobca bol o jeho výsluchu upovedomený, ale nezúčastnil sa ho), pričom uviedol, že spoločnosť obchodovala s mäsom (tieto obchody robil on), resp. i s inými komoditami - cukríky, žuvačky, elektronické cigarety (tieto obchody robil U. M.), k okolnostiam obchodov sa vyjadriť nevedel, spoločnosť zamestnancov nemala, faktúry vystavila účtovníčka, ktorá pracovala pre spoločnosť ako živnostníčka.

10. Ohľadne dodávky pneumatík od dodávateľa FACIES, s.r.o. správca dane predvolal na pojednávanie M. R. (konateľ spoločnosti do 16.12.2013), ktorý sa nevedel vyjadriť k vystavenej faktúre č. 1020120065 a uviedol, že podpis na faktúre nie je jeho podpisom. Uviedol, že sa vyjadri v lehote 8 dní, čo neurobil a nepredložil ani žiadne iné doklady, na základe ktorých by mohol správca dane preveriť uskutočnenie zdaniteľného obchodu. Hoci potvrdil vzájomný obchod v mesiaci november 2012 so žalobcom v sume 6 633,60 €, správca dane z predložených dokladov zistil, že tento tovar bol zakúpený od spoločnosti LK IMPOEXPO, s.r.o., ktorá so správcom dane nekomunikuje, zásielky nepreberá a nepredkladá požadované doklady.

11. Pri preverovaní dodania žalobcom deklarovaného tovaru - diesel od dodávateľa S.E.A. - MBM, spol. s r.o. bolo zistené, že spoločnosť na adrese sídla nesídli, so správcom dane nespolupracuje a účtovnými dokladmi tak nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľného obchodu. Konateľ spoločnosti J. F. sa na predvolanie nedostavil a nepodarilo sa ho predviesť ani príslušníkom Policajného zboru SR. Dňom 10.02.2014 sa stal konateľom spoločnosti občan Bulharskej republiky.

12. Žalobca bol o takto vykonanom dokazovaní oboznámený na pojednávaní dňa 28.05.2014, pričom k dodávke náhradných dielov (od spoločnosti GARAX s.r.o.) uviedol, že tovar bol prepravený do Behyniec, on ho neprepravoval, náklady na prepravu znášal dodávateľ, nevedel uviesť, odkiaľ bol tovar prepravený. K dodávke tovaru označeného ako „Full Set Of Atomization Device EGO-T 650 KIT“ (od MC GOLD, spol. s r.o.) sa nevedel konkrétne vyjadriť. K obchodným transakciám so spoločnosťou FACIES, s.r.o., ktorá mala dodať v kontrolovanom zdaňovacom období pneumatiky uviedol, že pneumatiky použili na firemné autá, bližšie sa k obchodom vyjadriť nevedel. K dodávke dieselu (od spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r.o.) nevedel uviesť, s kým bol v tejto spoločnosti v kontakte, pohonné hmoty objednával telefonicky, k pôvodu a kvalite PHM sa vyjadriť nevedel. Prepravu zabezpečoval dodávateľ, pohonné hmoty priviezla cisterna do Behyniec, prečerpala sa nafta do jeho

cisterny. Doklad o množstve nemá, dopravné prostriedky zabezpečil dodávateľ. Správca dane žalobcu vyzval, aby predložil doklady a dôkazy, ktoré ešte neboli predložené. Ďalšie pojednávanie za účasti splnomocneného zástupcu žalobcu sa konalo dňa 16.07.2014 a jeho predmetom bolo oboznámenie so zistenými skutočnosťami v prebiehajúcej daňovej kontrole, pričom žalobca bol vyzvaný, aby sa vyjadril, ako vie preukázať svoje tvrdenia ohľadne prijatia zdaniteľných plnení.

13. V podaní zo dňa 05.08.2014 a 16.10.2014 sa žalobca vyjadroval k prijatým plneniam, ale neposkytol žiadny dôkaz o ich realizácii deklarovanými dodávateľmi (náhradné diely - spoločnosť GARAX s.r.o., „Full Set Of Atomization Device EGO-T 650 KIT“ - spoločnosť MC GOLD, spol. s r.o., pneumatiky - spoločnosť FACIES, s.r.o. a dodanie pohonných hmôt - dieselu - spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r.o.). V priebehu daňovej kontroly ani vyrubovacieho konania sa žalobca jednoznačne nevyjadril ani k pôvodu kupovaného tovaru, neuvádzal okolnosti jeho nakládky a vykládky, nepredložil žiadne doklady preukazujúce prepravu tovaru, neuvádzal mená osôb vykonávajúcich prepravu tovaru - vodičov motorových vozidiel, ktorí by mohli byť vypočítaní ako svedkovia. Žalobca, ktorý si uplatnil odpočítanie DPH pri deklarovaných dodávkach tovaru od vyššie označených dodávateľov v mesiaci november 2012 bol povinný preukázať skutočnú realizáciu dodávky tovarov od spoločnosti GARAX s.r.o., MC GOLD, spol. s r. o., FACIES, s.r.o. ako i dieselu od spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r.o., jeho pôvod, okolnosti uskutočnenia dodávky od deklarovaných dodávateľov a následne i okolnosti dodania tovaru ďalšiemu odberateľovi, vrátane prepravy tovaru. Tieto okolnosti musí preukazovať žalobca, ktorý si uplatnil nárok na odpočet DPH a musí teda preukázať dôvodnosť tohto uplatnenia a reálnosť deklarovanej dodávky. Existenciu žalobcom deklarovaných dodávok tovaru nepreukazujú ním predložené doklady.

14. Podľa názoru krajského súdu za danej dôkaznej situácie bolo potrebné prisvedčiť tvrdeniu správcu dane a žalovaného, že žalobca nepreukázal ním deklarovanú obchodnú transakciu (dodanie náhradných dielov od spoločnosti GARAX s.r.o., tovaru od spoločností MC GOLD, spol. s r.o., FACIES, s.r.o. a S.E.A. - MBM, spol. s r.o. ako dodávateľov). S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcou dane bol i krajský súd toho názoru, že žalobcom deklarovaným dodávateľom nemohla vzniknúť daňová povinnosť na DPH, a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 5Sžf/63/2011 zo dňa 28.06.2012 ako i na ďalší jeho rozsudok sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS 78/2011 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že si nárok uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako dôvodný“.

15. Krajský súd nemal žiadne pochybnosti o tom, že dodanie tovarov žalobcovi od ním deklarovaných dodávateľov uvedených vyššie nebolo preukázané predloženými faktúrami a ani dodacími listami k nim, ale ani výpoveďou svedkov. Predloženými listinnými dokladmi nebolo preukázané taktiež dodanie pohonných hmôt od dodávateľa S.E.A. - MBM, spol. s r.o., ale ani dodanie tovaru označeného ako „Full Set Of Atomization Device EGO-T 650 KIT“ od spoločnosti MC GOLD, spol. s r.o., nakoľko predloženie listinných dokladov (faktúr, dodacích listov) nie je ešte samo osebe dôkazom o dodaní tovaru a v konkrétnom prípade nebolo dodanie tovaru preukázané ani výpoveďou svedka J. Y.. Taktiež nebolo preukázané ani dodanie tovaru - pneumatík od spoločnosti FACIES, s.r.o. a pneumatík od spoločnosti GARAX s.r.o..

16. Bolo povinnosťou žalobcu, aby preukázal skutočnú existenciu zdaniteľného plnenia, vrátane napr. prepravy tovaru. Je povinnosťou každej zmluvnej strany, aby sa pri úprave obchodných vzťahov odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, pričom toto zahŕňa i povinnosť overiť si

informácie a skutočnosti ohľadne obchodného partnera ako i osoby (fyzickej alebo právnickej), ktorá prepravu tovaru vykoná. Žalobca si zrejme tieto informácie neoveril dostatočne, a preto je možné dôvodne pochybovať, či mu fakturované práce a tovar dodal ním tvrdený dodávateľ a platiteľ DPH a či faktúry, pri ktorých si uplatnil odpočítanie DPH boli vôbec vystavené platiteľom tejto dane. Overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť schopný preukázať reálnosť deklarovaného obchodu a v prípade nepreverenía si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v tomto prípade, keď žalobca nevedel preukázať reálne naplnenie deklarovaného obchodu medzi ním a deklarovanými dodávateľmi. S poukazom na uvedené je potom podľa názoru krajského súdu dôvodné konštatovanie žalovaného, že nebolo preukázané, že došlo k zdaniateľnému plneniu medzi dvoma deklarovanými platiteľmi dane z pridanej hodnoty a žalobca si v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty nedôvodne uplatnil odpočítanie tejto dane.

17. Krajský súd ďalej uviedol, že medzi účastníkmi konania bolo ďalej sporné, či žalobca splnil alebo nespĺnil podmienky na oslobodenie od platenia DPH uplatnené pri tovare („Full Set Of Atomization Device EGO-T 650 KIT“), ktorý mal podľa jeho tvrdenia a predložených dokladov (faktúry, dodacieho listu a potvrdenia o prijatí tovaru) dodať daňovému subjektu v Českej republike - spoločnosti Stone Bohemia s.r.o. v novembri 2012 a či tieto predložené doklady právne relevantným spôsobom preukazujú dodanie tovaru do iného členského štátu Európskej únie. V daňovom priznaní za mesiac november 2012 žalobca uviedol dodanie tovaru s oslobodením od dane, pričom v rámci daňovej kontroly preukazoval, že sa jedná o tovar odoslaný a dodaný do Českej republiky. Pri odoslaní tovaru do iného členského štátu je pre oslobodenie od dane z pridanej hodnoty potrebné skúmať najmä prechod práva nakladať s tovarom ako vlastník na nadobúdateľa a zároveň fyzický pohyb tovaru.

18. V predmetnej veci z odpovede českej daňovej správy (doručenej dožiadanému správcovi dane, t.j. Daňovému úradu Nitra, pobočka Topoľčany dňa 19.03.2014) vyplynulo, že spoločnosť Stone Bohemia s.r.o. so sídlom v Českej republike sa na adrese svojho sídla nenachádza a je nekontaktná, v roku 2012 nemala zamestnancov, za rok 2012 podala daňové priznanie k dani z príjmov právnických osôb, v ktorom vykázala stratu a daňovú povinnosť v sume 0,- Kč. Následne správca dane preveroval deklarované obchodné prípady medzi dodávateľom (žalobca) a odberateľom Stone Bohemia s.r.o. so sídlom v Českej republike. Žalobca tvrdil, že tomuto odberateľovi dodal v novembri 2012 tovar označený ako „Full Set Of Atomization Device EGO-T 650 KIT“ a k deklarovaným obchodným prípadom dodania tovaru do Českej republiky predložil faktúru č. 12024 zo dňa 28.11.2012 (vystavenú žalobcom ako dodávateľom pre spoločnosť Stone Bohemia s.r.o. ako odberateľa) na sumu 46 410,- € ako i dodací list k tejto faktúre a potvrdenie o prijatí tovaru. Žalobca sa k okolnostiam dodania tovaru konkrétne nevedel vyjadriť, resp. si nespomínal.

19. S poukazom na tieto tvrdenia žalobcu a zistenia českej daňovej správy (uvedené v dožiadaní o výmenu daňových informácií doručenom správcovi dane dňa 19.03.2014), ktoré nepotvrdzovali žalobcom tvrdené dodanie tovaru do iného členského štátu Európskej únie, konkrétne deklarovanému odberateľovi do Českej republiky, bolo povinnosťou správcu dane v rámci daňovej kontroly preskúmať a vyhodnotiť žalobcom predložené doklady, ktorými žalobca preukazoval dodanie tovaru odberateľovi do Českej republiky. Z týchto dokladov ako i z vyjadrení žalobcu nie je zjavné, kto vykonal prepravu tovaru do Českej republiky. V ustanovení § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH sú stanovené podmienky oslobodenia od DPH pri tovare, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet a príkladmo sú uvedené doklady, ktorými možno preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu. V predmetnej veci bol teda žalobca povinný preukázať, že splnil podmienky oslobodenia od DPH a že deklarovaný tovar dodal do Českej republiky tvrdenému odberateľovi, t.j. spoločnosti Stone Bohemia s.r.o. Na preukázanie dodania tovaru odberateľovi do Českej republiky žalobca predložil potvrdenie o prijatí tovaru odberateľom podľa ustanovenia § 43 ods. 5 písm. c/ zákona o DPH. Dodanie tovaru odberateľovi do Českej republiky, teda žalobca preukazoval predložením faktúry, dodacieho listu a potvrdením o prijatí tovaru. Povinnosťou žalobcu bolo, aby takýto doklad mal do konca šiesteho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po skončení

kalendárneho mesiaca, v ktorom sa uskutočnilo dodanie tovaru.

20. Na základe vyššie uvedených listinných dokladov, dokazovania vykonaného správcom dane ako i zisťovania vykonaného českou daňovou správou i krajský súd dospel k záveru, že žalobca dostatočne nepreukázal dodanie tovaru do iného členského štátu Európskej únie - do Českej republiky ním deklarovanej odberateľovi, t.j. spoločnosti Stone Bohemia s.r.o. Žalobca dodanie tovaru vyššie uvedenému odberateľovi v Českej republike preukazoval výlučne predložením listín - faktúry, dodacieho listu, ktoré sú v kolónke „prijal“ opatrené pečiatkou spoločnosti Stone Bohemia s.r.o. ako deklaroványm odberateľom tovaru a nečitateľným podpisom. Predložil i písomné vyhlásenie odberateľa o prijatí tovaru odberateľom s tým, že preprava tovaru skončila dňa 29.11.2012. Vzhľadom na výsledky vykonaného dokazovania a zistenia českej daňovej správy, ktoré nepreukazovali dodanie tovaru pre spoločnosť Stone Bohemia s.r.o. z iného členského štátu ako i skutočnosť, že za zdaňovacie obdobie november 2012 nepodala daňové priznanie k DPH, spoločnosť nemala v roku 2012 žiadnych zamestnancov a neposkytla za uvedené obdobie žiadne doklady (faktúry, objednávky, prepravné doklady), mal krajský súd za to, že žalobca nepreukázal, že boli splnené zákonom stanovené podmienky na oslobodenie od DPH pri dodaní tovaru do Českej republiky spoločnosti Stone - Bohemia s.r.o.

21. Pri posudzovaní podmienok na uplatnenie oslobodenia od DPH je potrebné vychádzať z ustanovenia § 43 ods. 5 zákona o DPH, v zmysle ktorého je platiteľ dane povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiou faktúry (čo žalobca splnil), ale nakoľko žalobca prepravu nevykonal, ani ju nezabezpečoval, bolo jeho povinnosťou predložiť i ďalšie doklady, pretože podľa jeho tvrdenia, prepravu tovaru mal zabezpečiť jeho odberateľ. Je však potrebné rozlišovať medzi tým, či odberateľ prepravu zabezpečí inou osobou a v takom prípade je žalobca ako platiteľ dane povinný predložiť prepravný doklad alebo iný doklad o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia (ustanovenie § 43 ods. 5 písm. a/ vyššie citovaného zákona) a tým, či odberateľ prepravu tovaru vykoná sám a v takom prípade je žalobca povinný predložiť okrem iného i písomné vyhlásenie odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu, (ustanovenie § 43 ods. 5 písm. c/ vyššie citovaného zákona). I keď žalobca predložil doklad v zmysle ustanovenia § 43 ods. 5 písm. c/ vyššie citovaného zákona, s poukazom na výsledky vykonaného dokazovania a najmä na skutočnosť, že deklarováný odberateľ v Českej republike nepredložil žiadne doklady o nadobudnutí tovaru z iného členského štátu, nemohlo žalobcovi vzniknúť právo na oslobodenie od DPH.

22. S poukazom na uvedené zistenia vyplývajúce z predloženého administratívneho spisu bolo potom i podľa názoru krajského súdu dôvodné konštatovanie daňových orgánov, že žalobca dostatočne nepreukázal dodanie tovaru do Českej republiky spoločnosti Stone Bohemia s.r.o. ako deklarovanej odberateľovi. Z uvedených dôvodov potom žalobcovi nevzniklo právo na ním uplatnené oslobodenie od DPH. Takýto záver je v súlade s právnym názorom Najvyššieho súdu SR vyjadrenom v rozsudku sp.zn. 8Sžf/5/2010 zo dňa 09.12.2010, v ktorom bola riešená identická právna problematika podľa Šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo dňa 17.05.1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty. Túto Smernicu s účinnosťou od 01.01.2007 nahradila Smernica Rady 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorá v zásade na rovnakých princípoch upravuje zdaniteľné transakcie vrátane dodania tovaru a jeho nadobudnutia v rámci Spoločenstva. Z článku 138 tejto smernice vyplýva, že „členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo ich územia, ale v rámci Spoločenstva predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet, uskutočnené pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu konajúcu ako takú v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie lebo preprava tovaru začala“. I Smernica Rady 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 (v zmysle ktorej daňové orgány v predmetnej veci i postupovali a jej aplikácie sa domáhal i žalobca v podanej žalobe) teda kladie dôraz na dodanie tovaru a na jeho nadobudnutie zdaniteľným subjektom v inom členskom štáte, ku ktorému dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet a že v dôsledku tohto vývozu alebo prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania. Uvedené znamená, že žalobca ako daňový subjekt, ktorý si uplatnil oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pri deklarováných

dodávkach tovaru bol povinný preukázať, že tovar skutočne fyzicky opustil územie Slovenskej republiky a bol dodaný ním deklarovanému nadobúdateľovi, teda spoločnosti Stone Bohemia s.r.o., na ktorú prešlo právo nakladať s tovarom ako jeho vlastník. Zo žalobcom predložených listinných dokladov s poukazom na vykonané dokazovanie ale nemožno vyvodiť jednoznačný záver o vývoze a dodaní tovaru do iného členského štátu deklarovanému odberateľovi. I keď žalobca predložil doklad vyžadovaný zákonom, tento bol spochybnený výsledkami vykonaného dokazovania ohľadne tohto tovaru (žalobca nevedel preukázať jeho reálne nadobudnutie a taktiež česká daňová správa nepotvrdila dovoz tovaru z iného členského štátu v mesiaci november 2012 u deklarovaného odberateľa, t.j. spoločnosti Stone - Bohemia s.r.o.). Samotná existencia dokladov bez preukázania skutočnej fyzickej existencie dodania tovaru nie je relevantným dokladom preukazujúcim uskutočnenie obchodu. Navyiac z čl. 138 Smernice Rady č. 2006/112/ES jednoznačne vyplýva, že od dane je oslobodené len dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo územia štátu odoslania, ale v rámci Spoločenstva, a to predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet. V tejto súvislosti dal krajský súd do pozornosti rozsudky Súdneho dvora vo veci C 146/05 „Albert Collé“ a C-409/04 i „Teleos plc.“, ako i novšiu judikatúru Najvyššieho súdu SR, napr. rozsudok sp.zn. 8Sžf 6-7/2014 zo dňa 26.03.2015.

23. K námietkam žalobcu ohľadne dôkazného bremena na preukázanie tuzemského dodania tovaru a na preukázanie dodania tovaru do iného členského štátu krajský súd poznamenal, že dôkazné bremeno bolo jednoznačne na strane žalobcu, nakoľko skutočnosti vymedzené v ustanovení § 49 ods. 2 písm. a/, § 51 ods. 1 písm. a/ a § 43 ods. 1, 5, 8 zákona o DPH tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení však nemožno vyvodiť dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa, resp. dodávateľových subdodávateľov alebo odberateľa, pričom v tejto súvislosti žalobca poukazoval na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf 1/2011 zo dňa 15.03.2011. Tu však krajský súd zdôraznil, že žalobca bol priamo účastný ním deklarovaného zdaniteľného plnenia (dodávka stavebných prác a tovaru) ako odberateľ a taktiež bol priamo účastný ním deklarovaného vývozu tovaru do iného členského štátu ako dodávateľ a takýto subjekt nemá možnosť obhajovať sa nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie a bolo jeho povinnosťou zachovať zákonnosť tohto postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia dane z pridanej hodnoty (rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 5Sžf/94/2014 zo dňa 29.02.2016). V predmetnej veci teda dôkazná povinnosť neprešla na správcu dane, nakoľko táto je v daňovom konaní primárne na strane žalobcu, ktorý má povinnosť svoje tvrdenie o deklarovanej obchodnej transakcii i náležite preukázať, čo bolo žalobcovi v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania správcom dane v súlade so zákonom i umožnené, keď bol opakovane preukázateľne vyzývaný (na pojednávaní konanom dňa 28.05.2014 a dňa 16.07.2014 - záver zápisnice o ústnom pojednávaní), aby predložil doklady a dôkazy, ktoré v rámci daňovej kontroly neboli ešte predložené, resp. aby sa vyjadril o otázke, akou formou vie preukázať tvrdenia o prijatí a uskutočnení zdaniteľných plnení deklarovaných na faktúrach v kontrolovanom zdaňovacom období. Týmto výzvam predchádzalo oboznámenie konateľa žalobcu, resp. jeho splnomocneného zástupcu s výsledkami vykonaného dokazovania, a to na pojednávaní konanom dňa 28.05.2014 a 16.07.2014. Na týchto pojednávaniach bol konateľ žalobcu, resp. jeho splnomocnený zástupca v súlade s ustanovením § 46 ods. 5 daňového poriadku jednoznačne oboznámený s pochybnosťami správcu dane o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov ním predložených alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených a následne bol konateľ žalobcu vyzvaný, aby sa k nim vyjadril. Správca dane žalobcu i osobitne výzvou zo dňa 23.06.2014 vyzval, aby sa k zisteným skutočnostiam (s ktorými bol oboznámený na pojednávaní konanom dňa 28.05.2014) týkajúcim sa prebiehajúcej daňovej kontroly vyjadril.

24. Pokiaľ žalobca v podanej žalobe poukazoval na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie (rozsudok C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Electronics, C-484/03 Bond House) a rozsudok Najvyššieho súdu SR (sp.zn. 3Sžf 1/2011), krajský súd bol toho názoru, že žalobca si nesprávne vysvetľuje závery týchto rozsudkov na jeho obchodnú transakciu s deklarovaným dodávateľom a navyiac ani neuviedol, v ktorých bodoch by bolo možné závery týchto rozsudkov aplikovať na jeho obchodný prípad podľa predložených faktúr a v kontrolovanom zdaňovacom období.

25. Pokiaľ ide o námietky žalobcu týkajúce sa procesných pochybení správcu dane, krajský súd uviedol, že z predloženého administratívneho spisu procesné pochybenia správcu dane nevyplývajú a s týmito námietkami sa súd vysporiadal v odôvodnení tohto rozsudku. Ďalšie námietky (nevyhotovenie úradného záznamu z telefonického hovoru, vyžiadanie si dokladov zamestnancom správcu dane, ktorý nebol poverený výkon daňovej kontroly u žalobcu, nevrátenie dokladov, zhodnosť výpovedí svedkov a zhodnosť protokolu v predmetnej veci s výpoveďami svedkov a protokolom vo veci daňovej kontroly u daňového subjektu H. Z.) nemajú podľa názoru krajského súdu žiadny vplyv na zákonnosť rozhodnutia správcu dane a žalovaného. Pokiaľ ide o námietku žalobcu, že mu bolo znemožnené klásť svedkom otázky krajský súd poznamenal, že o toto právo sa pripravil sám žalobca, ktorý bol vždy upovedomený o tom, že budú vykonané výsluchy svedkov na pojednávaní, ale ani v jednom prípade sa týchto pojednávaní nezúčastnil.

26. Proti tomuto rozsudku podal žalobca - sťažovateľ z dôvodu uvedeného v ustanovení § 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p. kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. Sťažovateľ mal za to, že rozhodnutie krajského súdu je založené na nesprávnom posúdení veci - rozložení dôkazného bremena, keď ho súd v celom rozsahu určil sťažovateľovi ako daňovému subjektu v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku. Podľa sťažovateľa sporným v konaní je preto právna otázka posúdenia a rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt ako platiteľa DPH a správcu dane, teda právneho posúdenia a ustálenia, či sťažovateľ dostatočným spôsobom preukázal splnenie podmienok pre oslobodenie dodávky tovaru od DPH, resp. pre nadmerný odpočet. Žalovaný spochybňoval a namietal dodanie tovaru od dodávateľa MC GOLD, spol. s r.o., S.E.A. - MBM, spol. s r.o. i dodanie tovaru odberateľovi Stone Bohemia s.r.o., GARAX s.r.o., nakoľko preverovaním zistil, že uskutočnenie zdaniteľného obchodu sa reálne neuskutočnilo, teda že dodávka tovaru nebola reálne uskutočnená. Rozhodujúcou bola skutočnosť, že daňové subjekty s ktorými sťažovateľ realizoval obchody - MC GOLD, spol. s r.o., S.E.A. - MBM, spol. s r.o., Stone Bohemia s.r.o., GARAX s.r.o. sa na adrese sídla nezdržujú, reálne tam nesídlia. Zdôraznil, že „nekontaktnosť“ nemožno klásť za vinu sťažovateľovi, pričom dôkazy od neho vyžadované boli za mierou jeho technických, právnych, ale aj zákonných možností. Sťažovateľ nijakým spôsobom nevie ovplyvniť právnu existenciu jeho dodávateľov, resp. dodávateľov týchto dodávateľov. Rozhodnutiami daňových orgánov, ktoré boli vydané na tom základe, že sťažovateľ hodnoverným spôsobom nepredložil dôkazy, resp. že dostatočne nevysvetlil okolnosti, ktoré od neho požadoval žalovaný boli vydané v rozpore so zákonom a preto existuje dôvod na ich zrušenie. Žalovaný vzhľadom na to neuznal sťažovateľom uplatnené oslobodenie resp. odpočítanie dane. Žalovaný namietal najmä neunesenie dôkazného bremena s ohľadom na skutočnosti týkajúce sa iných daňových subjektov, za ktoré sťažovateľ nemôže zodpovedať - ide o skutočnosti, ktoré sa týkajú iného daňového subjektu ako sťažovateľa a za ktoré zodpovedá iný daňový subjekt. Poukazujúc na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp.zn.8Sžf/5/2010 mal za to, že prijal všetky opatrenia, ktoré od neho bolo rozumné požadovať. Sťažovateľ v tejto spojitosti uviedol, že je subjektom súkromného práva a nemá žiadne legálne nástroje na rozdiel od príslušného správneho orgánu. Skutočnosť, či sťažovateľ vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom je dôkazným bremenom príslušného orgánu - správcu dane. Ďalej uviedol, že je nesporné, že dodávateľa boli v čase dodania plnení osobami registrovanými ako platitelia DPH, v rozhodnom čase keď dochádzalo k obchodom, tieto spoločnosti so správcou dane komunikovali, podávali daňové priznania, platili DPH. Žalovaný mal na tieto skutočnosti prihliadnuť - pri hodnotení dôkazov sa má vychádzať zo stavu, ktorý tu bol v čase prijatia zdaniteľného plnenia. Na podporu svojich tvrdení dal sťažovateľ do pozornosti judikatúru Najvyššieho súdu SR (sp.zn. 3Sžf/1/2011, 3Sžf/19/2010, 6Sžf/10/2012 a ďalšie), rozhodnutia Krajského súdu v Nitre (sp.zn. 15S/30/2015, 15S/39/2015) ale i rozhodnutia Súdneho dvora EÚ (napr. C-354/03, C-355/03 a ďalšie), z ktorých vyplýva, že sťažovateľ nie je povinný vyvracať skutočnosti, ktoré sa vymykajú jeho vplyvu. Ďalej namietal, že preukázanie práva na oslobodenie, resp. odpočet dane je podmienené len existenciou faktúry a v zmysle európskej legislatívy nemožno vyžadovať nič viac. Záverom poukázal na správny výklad článku 138 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2010/88/EÚ zo dňa 07.12.2010 a konštatoval, že objektívne preukázal splnenie povinnosti, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania.

27. Vyjadrenie žalovaného ku kasačnej sťažnosti nebolo podané.

28. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 S.s.p. preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 S.s.p.), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk). (§ 137 ods. 2 a 3 S.s.p.).

29. Podľa § 2 ods. 1 a 2 S.s.p. 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.

30. Podľa § 6 ods. 1 S.s.p. správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

31. Podľa § 177 ods. 1 S.s.p. správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

32. Podľa § 178 ods. 1 S.s.p. žalobcom je fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá o sebe tvrdí, že ako účastník administratívneho konania bola rozhodnutím orgánu verejnej správy alebo opatrením orgánu verejnej správy ukrátená na svojich právach alebo právom chránených záujmoch.

33. Podľa § 438 ods. 1 S.s.p. kasačnou sťažnosťou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

34. Podľa § 454 S.s.p. na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

35. Podľa § 461 S.s.p. kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

36. Najvyšší súd Slovenskej republiky z predloženého spisového materiálu krajského súdu zistil, že sťažovateľ sa žalobou doručenu Krajskému súdu v Nitre dňa 09.09.2015 domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.864072/2015 zo dňa 12.06.2015, ktorým potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu - Daňového úradu Nitra č. 9414401/5/5272759/2014 zo dňa 02.12.2014, ktorým bol sťažovateľovi v zmysle § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2012 v sume 31 386,35 €.

37. Žaloba v predmetnej veci bola krajskému súdu podaná počas platnosti a účinnosti zákona č. 99/1963 Zb. Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“), ktorý v piatej časti upravoval problematiku súdneho preskúmania rozhodnutí orgánov verejnej správy. Tento zákon bol v časti týkajúcej sa správneho súdnictva s účinnosťou od 01.07.2016 nahradený Správnym súdnym poriadkom. Podľa § 491 ods. 1 S.s.p., ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

38. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti je rozsudok Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/194/2015-80 zo dňa 23. novembra 2016, ktorým krajský súd zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č.864072/2015 zo dňa 12.06.2015, a preto primárne v medziach

kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

39. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdenie, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia.

40. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že sťažovateľ podal daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie november 2012, v ktorom uviedol dodanie tovarov a služieb s oslobodením od dane v sume 120 425 €, z toho podľa ustanoveia § 43 ods. 1 a 4 zákona o DPH v sume 65 910,- €, daň celkom v sume 30 998,12 €, odpočítanie dane celkom v sume 37 053,33 € a uplatnil si nadmerný odpočet v sume - 5 954,31 €.

41. Dňa 10.10.2013 začal správca dane u sťažovateľa s výkonom daňovej kontroly, predmetom ktorej bola kontrola DPH podľa vyššie citovaného zákona. Kontrolovaným zdaňovacím obdobím bol január - december 2012.

42. Sťažovateľ bol s výsledkami daňovej kontroly opätovne oboznámený dňa 16.07.2014, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní za účasti splnomocneného zástupcu sťažovateľa Ing. H. L., ktorá bola oboznámená so zisteniami správcu dane zistenými počas výkonu daňovej kontroly. Správca dane vyzval zástupcu sťažovateľa, aby sa vyjadril k tomu, akou formou dokáže preukázať doterajšie tvrdenia vo veci prijatia a uskutočnenia zdaniteľných plnení z deklarovaných faktúr v kontrolovanom zdaňovacom období. Sťažovateľ sa po nahliadnutí do spisu písomne vyjadril v podaní zo dňa 05.08.2014.

43. V protokole z daňovej kontroly, ktorý bol spísaný dňa 12.09.2014 bolo okrem iného popísané vykonané dokazovanie správcu dane vo vzťahu k dodávateľom sťažovateľa (spoločnosti GARAX s. r.o., MC GOLD, spol. s r.o., FACIES, s.r.o. a S.E.A. - MBM, spol. s r.o.) ako i odberateľovi (spoločnosť Stone Bohemia s.r.o.) a k zdaňovaciemu obdobiu november 2012 správca dane uviedol, že sťažovateľ nepreukázal dodanie tovarov zo strany vyššie označených spoločností tak, ako bolo deklarované v daňovom priznaní. Vo vzťahu k deklarovanému odberateľovi Stone Bohemia s.r.o. so sídlom v Českej republike sťažovateľ taktiež nepreukázal reálnu dodávku tovaru do Českej republiky.

44. Správca dane výzvou zo dňa 12.09.2014 vyzval sťažovateľa, aby sa vyjadril k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly, na čo sťažovateľ reagoval v podaní zo dňa 16.10.2014. Dňa 28.11.2014 vyhotovil správca dane zápisnicu o ústnom pojednávaní vo veci prerokovania pripomienok k protokolu zo dňa 12.09.2014, ktorého sa za sťažovateľa zúčastnila splnomocnená osoba Ing. H. L., ktorá zotrvala na predchádzajúcich písomných podaniach sťažovateľa.

45. Dňa 02.12.2014 vydal správca dane rozhodnutie č. 9414401/5/5272759/2014, ktorým vyrubil sťažovateľovi rozdiel na DPH v sume 31 386,35 € za zdaňovacie obdobie november 2012 s tým, že sťažovateľ si uplatnil nadmerný odpočet v podanom daňovom priznaní - 5 954,31 €, pričom vlastná daňová povinnosť zistená správcou dane je v sume 25 432,04 €, čo predstavuje rozdiel 31 386,35 €. Proti tomuto rozhodnutiu podal sťažovateľ odvolanie.

46. Rozhodnutím č. 864072/2015 zo dňa 12.06.2015 žalovaný ako odvolací orgán potvrdil odvolaním napadnuté rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 9414401/5/5272759/2014 zo dňa 02.12.2014.

47. Podľa § 2 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH, predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie

služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

48. 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.

49. Podľa § 19 ods. 1, 2 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c/ je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

50. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

51. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

52. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

53. 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.

54. Podľa § 43 ods. 4 zákona o DPH, oslobodené od dane je premiestnenie tovaru zdaniteľnej osoby z tuzemska do iného členského štátu na účely jej podnikania (§ 8 ods. 4), ak by dodanie tohto tovaru pre inú osobu bolo oslobodené od dane podľa odseku 1.

55. 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.

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

57. Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

58. 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.

59. 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.

60. 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.

61. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

62. Podľa § 63 ods. 1 daňového poriadku ukladať povinnosti alebo priznať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak. Podľa ods. 2 citovaného ustanovenia rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak. Podľa ods. 5 cit. ustanovenia rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhom a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

63. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 S.s.p. dospel k záveru, že 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 s v celom rozsahu.

64. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

65. Pokiaľ ide o dokazovanie 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.

66. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a 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 skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

67. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp.zn.2 Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp.zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 28 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 42 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“

68. Najvyšší súd mal za preukázané, že žalovaný ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť realnosť obchodov deklarovovaných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav vecí tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

69. Najvyšší súd poukazuje na to, že sťažovateľ predložil správcovi dane iba faktúru, dodací list a potvrdenie o prijatí tovaru, ktorými deklaroval dodávky tovarov odberateľovi avšak nesplnil podmienky

uvedené v ustanovení § 43 ods. 5 zákona o DPH. Spoločnosť Stone Bohemia s.r.o. v priebehu daňovej kontroly z dôvodu nekontaktnosti prijatie tovaru od sťažovateľa nepotvrdila a sťažovateľ vo svojom vyjadrení k obchodnej spolupráci so spoločnosťou Stone Bohemia s.r.o. dňa 28.05.2014 uviedol, že faktúry vystavil v uvedenom množstve a sume, za spoločnosť bol v kontakte s pánom Rakom, či boli dodávky uskutočnené na základe písomných alebo telefonických objednávok si nepamätal. K nadobudnutiu tovaru, jeho množstva, skladovania, úhrady faktúr sa vyjadriť nevedel, pretože si to nepamätal. Ďalej uviedol, že prepravu tovaru si zabezpečoval odberateľ, teda spoločnosť Stone Bohemia s.r.o. Zo skutočností zistených v súvislosti s odberateľom, spoločnosťou Stone Bohemia s.r.o., je možné vysloviť záver, že sťažovateľ nepreukázal, že dodávka tovaru odberateľovi Stone Bohemia s.r.o. bola reálne uskutočnená, a teda, že splnil podmienky uvedené v ustanovení § 43 ods. 5 zákona o DPH. Najvyšší súd poukazuje na to, že pre uplatnenie oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu, nie je predloženie účtovných dokladov bez reálneho preukázania nadobudnutia tovaru odberateľom dostatočným dôkazom. Sťažovateľ tiež v priebehu daňovej kontroly nepredložil správcovi dane relevantné dôkazy, ktorými by preukázal, že tovar bol odoslaný alebo prepravený odberateľovi do iného členského štátu, teda, že fyzicky opustil územie členského štátu dodania, a že právo nakladať s tovarom ako vlastník prešlo na nadobúdateľa, spoločnosť Stone Bohemia s.r.o. Pretože spoločnosť Stone Bohemia s.r.o. ako obchodný partner sťažovateľa nadobudnutie tovaru nepotvrdila, nie je možné v zmysle platných právnych predpisov vysloviť záver, že tovar bol spoločnosti preukázateľne dodaný, a že sťažovateľ splnil predložením faktúr podmienky oslobodenia od dane pri dodávke tovaru do iného členského štátu v zmysle ustanovení zákona o DPH.

70. K spoločnosti GARAX s.r.o. najvyšší súd uvádza, že z administratívneho spisu mal za preukázané, že správca dane predvolal k svedeckej výpovedi bývalého konateľa spoločnosti pána E. D., ktorý vo svojej výpovedi potvrdil, že predložené faktúry vystavil, opečiatkoval a podpísal, priznanie k dani z pridanej hodnoty však spracovávala osoba, ktorej meno si nepamätal. Svedok ďalej uviedol, že spoločnosť nemala zamestnancov, v prípade potreby si prenajímala ľudí, ktorých nikde neevidovala, mená si nepamätal. Obchody uskutočňoval sám alebo osoba, ktorej meno si tiež nepamätal, k obchodným partnerom uviedol, že si nepamätá meno žiadneho obchodného partnera, či už dodávateľa alebo odberateľa, ani kto preberal tovar. K odovzdávaniu faktúr a ich úhrade uviedol, že si nepamätá ako prebiehalo odovzdanie faktúr, ani meno komu ich odovzdal. K účtovným dokladom spoločnosti uviedol, že tieto odovzdal novému majiteľovi, na meno si tiež nespomenul. S poukazom na uvedené kasačný súd musel prisvedčiť správnosti záverov daňových orgánov, že správca dane relevantným spôsobom spochybnil uskutočnenie vyššie popísanej dodávky tovaru - náhradných dielov medzi sťažovateľom a spoločnosťou GARAX s.r.o., pričom sťažovateľ nepredložil žiaden taký dôkaz, ktorým by tieto pochybnosti v procese dokazovania odstránil.

71. K spoločnosti MC GOLD, spol. s r.o. najvyšší súd poukazuje na to, že z preverovania správcu dane vyplynulo, že predmetná spoločnosť si písomnosti na adrese svojho sídla nepreberá, zástupcovia spoločnosti sa na adrese sídla spoločnosti nezdržiavajú, zásielky doručované do vlastných rúk s opakovaným doručením sa vrátili správcovi dane s poznámkou doručovacej pošty „adresát neznámy“. Správcovi dane sa so zástupcami spoločnosti skontaktovať nepodarilo. Splnomocneným zástupcom spoločnosti bol pán Peter Valach, ktorý so správcom dane nespolupracoval. Správca dane zahájil v spoločnosti MC GOLD, spol. s r.o. dňa 05.03.2013 daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie január až december 2012, nakoľko spoločnosť napriek opakovaným výzvam správcu dane doklady k výkonu daňovej kontroly nepredložila, správca dane určil spoločnosti daň podľa pomôcok. Na základe údajov z výpisu z Obchodného registra Okresného súdu Bratislava I správca dane zistil, že odo dňa 05.09.2013 je jediným konateľom spoločnosti Y. H. R., občan Bulharskej republiky. Správca dane na základe zistenej skutočnosti predvolal k podaniu svedeckej výpovede pána Y. H. R., ktorý sa však k podaniu svedeckej výpovede nedostavil. Rovnako sa k podaniu svedeckej výpovede nedostavil ani splnomocnený zástupca spoločnosti pán J. Y. Správca dane v ďalšom konaní zaslal predvolanie k podaniu svedeckej výpovede bývalým konateľom spoločnosti pánom E. R. a pánovi U. M.. Svedok U. M. na úvod svedeckej výpovede uviedol, že ku koncu roka 2010 splnomocnil pána J. Y., aby ho zastupoval v plnom rozsahu, čo znamená, že pán J. Y. vykonával obchodnú činnosť spoločnosti a viedol účtovnú evidenciu. K predloženým faktúram, vystaveným pre sťažovateľa uviedli, že ich nevystavovali a k obchodnej činnosti

spoločnosti a jej fungovaní sa vyjadriť nevedeli z dôvodu, že za spoločnosť koná splnomocnený zástupca pán J. Y., ktorý na základe opakovanej výzvy poskytol správcovi dane svedeckú výpoveď, v ktorej uviedol, že si nepamätá, kedy mu pán M. udelil plnú moc na zastupovanie spoločnosti, vystavenie faktúr a dodanie tovaru sťažovateľovi však potvrdil. K účtovným dokladom spoločnosti uviedol, že doklady spoločnosti nemá k dispozícii, nakoľko ich pán M. odovzdal novému majiteľovi spoločnosti pri jej predaji. Z dokazovania vykonaného správcom dane ani podľa kasačného súdu nebolo možné vyvodiť záver o splnení podmienok na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH.

72. Najvyšší súd poukazuje na to, že správca dane za účelom posúdenia sťažovateľom uplatneného nároku na odpočítanie dane vykonal náležité preverovanie dodania tovaru - nákup pohonných hmôt od spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r.o., v zmysle dodávateľských faktúr. V rámci miestneho zisťovania zameraného na preverenie ekonomickej činnosti spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r.o. bolo zistené, že na adrese uvedenej spoločnosti sa nachádza rodinný dom s označením názvu spoločnosti s tým, že v jej sídle sa nenachádzali žiadne osoby, ktoré mohli správcovi dane poskytnúť akékoľvek informácie týkajúce sa ekonomickej činnosti tejto spoločnosti. Spoločnosť S.E.A. - MBM, spol. s r.o. je nekontaktná a so správcom dane nespolupracuje. Správca dane preto verejnou vyhláškou doručoval predvolanie J. F. (od 14.04.2008 konateľ spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r.o.) za účelom podania svedeckej výpovede a predloženia dokladov týkajúcich sa ekonomickej činnosti tejto spoločnosti. Vzhľadom na to, že J. F. si predvolanie správcu dane v stanovenej lehote neprevzal, požadované doklady nepredložil a z dôvodu jeho neznáameho pobytu ho nebolo možné ani predviesť prostredníctvom PZ, správca dane v tomto smere nemohol preveriť ekonomickú činnosť spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r.o. a teda ani reálnosť uskutočnených zdaniteľných plnení medzi sťažovateľom a spoločnosťou S.E.A. - MBM, spol. s r.o. v zmysle dodávateľských faktúr. Konateľom spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r.o. sa dňa 10.02.2014 stal občan Bulharskej republiky. Ďalej bolo zistené, že spoločnosť S.E.A. - MBM, spol. s r.o. nemala v predmete podnikania nákup a predaj pohonných hmôt, nebola registrovaná ako predajca pohonných hmôt, ani ako platiteľ dane z motorových vozidiel, spoločnosť nemala zamestnancov a nedisponovala ani zariadením na prepravu pohonných hmôt. Z vyššie uvedeného aj podľa názoru kasačného súdu nepochybne vyplýva, že dodávateľská spoločnosť - S.E.A. - MBM, spol. s r.o. nemala vytvorené podmienky, ktoré by umožňovali zo strany sťažovateľa reálny nákup pohonných hmôt.

73. V súvislosti s preverovaním obchodnej činnosti medzi sťažovateľom a spoločnosťou S.E.A. - MBM, spol. s r.o. správca dane vypočul sťažovateľa za prítomnosti jeho splnomocneného zástupcu dňa 28.05.2014, keď do zápisnice o ústnom pojednávaní uviedol, že si nepamätá čas, miesto ani osobu, od ktorej prevzal sporné faktúry. Sťažovateľ sa taktiež nevedel vyjadriť k otázke správcu dane, na základe čoho a kedy začal obchodovať so spoločnosťou S.E.A. - MBM, spol. s r.o. a ani s kým za uvedenú spoločnosť bol pri uzatváraní predmetných obchodov v kontakte. V súvislosti s realizovaním predmetných objednávok sťažovateľ poznamenal, že tieto sa uskutočňovali zrejme telefonicky. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní ďalej vyplýva, že sťažovateľ sa nevedel vyjadriť ani k otázke pôvodu, či kontroly kvality tovaru. Sťažovateľ uviedol, že v súvislosti s ním deklarovanými dodávkami tovaru neznášal žiadne prevádzkové náklady, všetko bolo v cene, tovar sa uhrádzal na účet, tovar bol dodávaný do Behyniec, avšak k osobám, ktoré sa podieľali na nakládke a preprave tovaru sa vyjadriť nevedel. Sťažovateľ taktiež nepredložil žiadne doklady, ktorými by preukázal množstvo pohonných hmôt dodaných spoločnosťou S.E.A. - MBM, spol. s r.o.. Sťažovateľ k svojej obchodnej činnosti a k nákupu pohonných hmôt od spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r.o. uviedol, že prevádzkuje medzinárodnú kamiónovú prepravu, pričom v roku 2012 mal k dispozícii 23 motorových vozidiel, ktoré v tomto roku odjzdili 2 416 389 km. V tejto súvislosti poznamenal, že najvýznamnejšou nákladovou položkou bol práve nákup pohonných hmôt, ktorý nákup v roku 2012 predstavoval objem cca 990 000,- €. Na podporu svojich tvrdení predložil správcovi dane internú evidenciu spotreby pohonných hmôt, pričom uviedol, že ak by nemal reálne k dispozícii pohonné hmoty, motorové vozidlá by nemohli najazdiť cca 2,4 mil. km. Z vyššie uvedeného vyplýva, že sťažovateľ s výnimkou faktúr a internej evidencie spotreby pohonných hmôt nepredložil správcovi dane žiadne relevantné doklady viažuce sa na dodávku tovaru - pohonných hmôt od spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r.o.. Kasačný súd v tejto súvislosti

poznamenáva, že pochybnosti správcu dane nespočívali v tom, či výkon podnikateľskej činnosti sťažovateľa - kamiónová preprava, logicky vyžaduje nákup pohonných hmôt, avšak spočívali v tom, či došlo k dodaniu tovaru - pohonných hmôt, tak ako to sťažovateľ deklaroval v daňovom priznaní a predložením faktúr od spoločnosti S.E.A-MBM, spol. s r.o.. Sťažovateľ na podporu svojich tvrdení, predložil správcovi dane okrem faktúr a listov o ich úhrade iba internú evidenciu spotreby pohonných hmôt, bez toho aby predložil akékoľvek ďalšie relevantné dôkazy, ktorými by bolo možné konkretizovať okolnosti uzatvárania obchodov, t.j. kým bola realizovaná nakládka, preprava a dodanie tovaru sťažovateľovi, ale napr. i to, kým bola prijatá úhrada za tovar a pod.. Sťažovateľ tak podľa názoru kasačného súdu nepreukázal, že tovar - pohonné hmoty mu dodala spoločnosť S.E.A-MBM, spol. s r.o. uvedená na faktúrach, čím nespĺnil podmienku práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH.

74. Pokiaľ sa týka dodávok tovaru od spoločnosti FACIES, s.r.o., kasačný súd poukazuje na to, že z preverovania správcu dane vyplynulo, že v evidencii DPH za zdaňovacie obdobie november 2012 sa pri spoločnosti FACIES, s.r.o. nachádza len faktúra č. 1020120070 a faktúra č. 1020120065 sa v evidencii nenachádza. Dožiadaný správca dane vykonal dňa 05.03.2014 výsluch pána M. R. - bývalého konateľa spoločnosti FACIES s.r.o., ktorý uviedol, že so sťažovateľom obchodoval. Predmetný tovar - pneumatiky nadobudol od spoločnosti IMPOEXPO, s.r.o. Obchod s pneumatikami bol v spoločnosti FACIES, s.r.o. výnimkou, keďže prevažne vykonávali zatepľovacie práce. V súvislosti s faktúrou č. 1020120070 uviedol, že táto faktúra sa nachádza v evidencii spoločnosti a bola priznaná i odvodená daň z tejto faktúry. Pokiaľ sa týka faktúry č. 1020120065 uviedol, že túto faktúru nepodpísal, uvedená faktúra nebola zaevidovaná v evidencii dane z pridanej hodnoty v spoločnosti. Za sťažovateľa konal H. Z., ktorý si prišiel pre tovar k nemu domov, nevedel uviesť, kde sa tovar vyložil. Uvedený svedok pritom nepredložil žiadne iné doklady, na základe ktorých by mohol správca dane preveriť uskutočnenie zdanieľného obchodu. Tento svedok existenciu obchodu so sťažovateľom v mesiaci november 2012 síce potvrdil, avšak správca dane z predložených dokladov zistil, že tento tovar bol zakúpený od spoločnosti LK IMPOEXPO, s.r.o., ktorá so správcom dane nekomunikuje, zásielky nepreberá a nepredkladá požadované doklady, čím bolo spochybnené aj nadobudnutie tovaru dodávateľskou spoločnosťou sťažovateľa. Sťažovateľ na ústnom pojednávaní dňa 28.05.2014 uviedol, že nemá vedomosť od koho, kedy a kde predmetné faktúry prevzal. Nevedel sa vyjadriť ani k tomu, s kým za dodávateľskú spoločnosť bol v kontakte pri uzatváraní obchodov, odkiaľ a kam bol tovar prepravovaný, kto zabezpečoval prepravu. Rovnako nekonkretizoval ani pôvod tovaru, záručné lehoty ako i ďalšie skutočnosti týkajúce sa deklarovaných dodávok tovaru od dodávateľskej spoločnosti. Z takto zisteného skutkového stavu preto podľa názoru kasačného súdu nemožno vyvodit' unesenie dôkazného bremena sťažovateľom resp. splnenie podmienok na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH.

75. Vo vzťahu k argumentácii sťažovateľa o nezákonomnom presune dôkazného bremena zo správcu dane na sťažovateľa ako platiteľa preto kasačný súd opätovne zdôrazňuje, že sťažovateľ okrem faktúr resp. ďalších listinných dôkazov nepredložil žiadne také relevantné dôkazy, napr. vo vzťahu k prevzatíu tovaru, jeho preprave, vyskladneniu a pod., ktorými by odstránil pochybnosti o dodaní tovaru deklarovaného faktúrami a preto neboli splnené podmienky na presun dôkazného bremena zo sťažovateľa na správcu dane. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 49 ods. 2 zákona o DPH), ktoré právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie. Kasačný súd dáva do pozornosti aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. I. ÚS 269/2014 <.-13 zo dňa 04.06.2014, v ktorom konštatoval, že dôkazné bremeno pri dokazovaní v daňovom konaní vo väčšej miere spočíva na daňovom subjekte. Správca dane preukazuje najmä existenciu skutočností rozhodujúcich pre určenie výšky dane, daňový subjekt preukazuje pravdivosť údajov uvedených v daňovom priznaní a iných podaní, dokladov a výpovedí ovplyvňujúcich priebeh daňového konania. V tejto súvislosti je potrebné tiež zohľadniť skutočnosť, že aj zo zákona o DPH vyplývajú pre daňové subjekty prísnejšie podmienky pre preukázanie nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty, ako to je u iných daní, a to najmä z dôvodu zložitosti a náročnosti daňovej kontroly v týchto prípadoch.

76. Kasačný súd nespochybňuje skutočnosť, že každá obchodná spoločnosť si slobodne vyberá svojich obchodných partnerov, pričom nezodpovedá za činnosť svojho obchodného partnera, za vedenie jeho účtovnej a inej evidencie. Na druhej strane sťažovateľ ako platiteľ DPH pri uplatňovaní práva na odpočet dane zodpovedá za preukázanie existencie svojho nároku. Bolo nesporne povinnosťou sťažovateľa predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočet DPH. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Sťažovateľ mal pritom dostatočný priestor na to, aby už v rámci daňovej kontroly uviedol všetky rozhodné skutočnosti a navrhol vykonať dôkazy, ktoré by podporili skutkový záver o uskutočnení zdaniteľných plení. Tento priestor mal taktiež v odvolacom konaní pred žalovaným. Správca dane aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať na čo najúplnejšie zistenie potrebných skutočností, vykonal rozsiahle dokazovanie. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH.

77. Najvyšší súd Slovenskej republiky má za to, že rozhodnutie krajského súdu, žalovaného a správcu dane obsahuje všetky zákonom požadované náležitosti, žalovaný pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona a logického uvažovania, všetky dôkazy zhodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Z týchto dôvodov kasačnú sťažnosť zamietol podľa § 461 S.s.p., keďže po jej preskúmaní zistil, že nie je dôvodná.

78. O náhrade trov kasačného konania najvyšší súd rozhodol podľa § 170 písm. a/ S.s.p. v spojení s § 467 ods. 1 S.s.p. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania zo zákona neprislúcha.

79. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyselne (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku riadny opravný prostriedok nie je prípustný.