

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 2Sžfk/35/2018  
Identifikačné číslo spisu: 1014202095  
Dátum vydania rozhodnutia: 25.11.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:1014202095.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: (sťažovateľa): SK Commercium, s.r.o., Stará Vajnorská 8, 831 04 Bratislava, IČO: 36 256 064, právne zastúpený JUDr. Tiborom Szakálom, advokátom, so sídlom Svätého Juraja 36, 929 01 Dunajská Streda, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/274/2014-72 zo dňa 01. februára 2018 v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.: 1100302/1/448967/2014/857 zo dňa 09. októbra 2014, takto

### rozhodol:

- I. Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietá.
- II. Účastníkom náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

### Odôvodnenie

1. Na základe výsledkov daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“ alebo „DPH“) vykonanej u žalobcu Daňovým úradom Bratislava (ďalej len „správca dane“) za zdaňovacie obdobie apríl 2012 vydal správca dane podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) rozhodnutie č. 9104403/5/3116352/2014Zvol zo dňa 26.06.2014, ktorým určil žalobcovi za predmetné zdaňovacie obdobie rozdiel dane v sume 13 318,02 Eur a znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2012 zo sumy 13.318,02 Eur na sumu 202,23 Eur.

2. Daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie apríl 2012 podľa § 46 ods. 2 zák. č. 563/2009 Z.z. o správe daní začala 08.06.2012, k prerušeniu daňovej kontroly došlo dňa 26.10.2012, prekážky prerušenia daňovej kontroly pominuli dňa 17.04.2013. O výsledku daňovej kontroly správca dane vyhotovil protokol číslo 9104403/5/1752448/2013/Zvol zo dňa 07.05.2013, ktorý spolu s výzvou na vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole číslo 9104403/5/2315336/2013/Zvol zo dňa 29.05.2013 doručil daňovému subjektu dňa 21.06.2013 (ukončenie daňovej kontroly), ktorý v stanovenej lehote doručil správcovi dane

vyjadrenie k protokolu. Na základe pripomienok správca dane vykonal ďalšie dokazovanie, zaslal dožiadania miestne príslušným správcom dane za území SR a žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií. Dňa 19.06.2014 bola s daňovým subjektom spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9104403/5/2937878/2014/Zvol, v ktorej bol daňový subjekt oboznámený so zisteniami správcu dane vo vyrubovacom konaní, na základe pripomienok k protokolu.

3. Rozhodnutie správcu dane vychádzalo z vyhodnotenia zistení o neoprávnene uplatnenom nároku na odpočítanie dane v zmysle § 49 v spojení s ust. § 51 zákona o DPH na základe faktúry 2012/4/11 na sumu 46 225, 08 Eur za dodávku repky olejnej od dodávateľa AGRO -TALENTUM s.r.o., odpočítanie DPH 7,704,18 Eur, pre nepreukázanie materiálnej stránky nadobudnutia tovaru a nepreukázanie existencie konečného odberateľa, ďalej z faktúry 20120014 na sumu 32.387,04 Eur za dodávku krmnej kukurice od dodávateľa Arizzano s.r.o., odpočítanie DPH 5.397,84 Eur, pre nepreukázanie pôvodu tovaru a spochybnenie prevodu vlastníckeho práva k nemu a z faktúry 120068 vystavenej dodávateľom VM-STAVSPOL s.r.o. v celkovej sume 1.296 Eur za zmarenú prepravu do Maďarska, odpočítaná DPH 216 Eur, neuznanie pre nepreukázanie, že sa jednalo o zdaniteľné plnenie.

4. Po doručení rozhodnutia dňa 14.07.2014, daňový subjekt podal dňa 28.07.2014 odvolanie v ktorom namietal vecnú správnosť zistení na ktorých bolo rozhodnutie v časti neuznania uplatneného odpočítania DPH založené, ako aj správnosť vyhodnotenia zistení týkajúcich sa následného dodania predmetných tovarov (repky a krmnej kukurice) tvrdenými odberateľmi v Maďarsku.

5. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky ako odvolací orgán preskúmalo napadnuté rozhodnutie a dôvody odvolania a rozhodnutím číslo 1100302/1/448967/2014/857 zo dňa 09.10.2014 potvrdil rozhodnutie správcu dane.

6. Proti rozhodnutiu podal žalobca správnu žalobu, spochybňujúcu zákonnosť záverov žalovaného, ktorý podľa neho vychádzal predovšetkým z informácií maďarskej daňovej správy, z jej zistení a jednostranných konštatovaní. Žalobca nepovažoval za správne, že podľa žalovaného nebola preukázaná ani materiálna existencia dodávaného tovaru - kukurice a repky olejnej a nebol zistený pôvod tovaru, ani jeho prvotní dodávateľia - pestovatelia, ani intrakomunitárne dodanie tovaru do iného členského štátu a žalovaný sa stotožnil s postupom správcu dane, ktorý vzhľadom na uvedené nadobudol pochybnosti o žalobcom predložených faktúrach, dodacích listoch a medzinárodných nákladných listoch (CMR).

7. V žalobe namietal pochybenie správneho súdu spočívajúce v nerešpektovaní platnej právnej úpravy daňového poriadku, nerešpektovania rozsudku SD EÚ C - 273/11, platnej právnej úpravy podmienok oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. o DPH v nadväznosti na preukazovanie vývozu sporných komodít do Maďarska (spoločnosti Tai Transz Kft. a Voros Crew Kft) a následné vyhodnocovanie ďalších zistení o činnosti týchto spoločností. Zdôraznil, že žalobca nemal a nemá zákonné prostriedky a možnosti ovplyvniť dodržiavanie zákonných postupov a povinností zo strany odberateľa alebo dodávateľa v čase, keď nakladali a disponovali s tovarom, ktorý bol predmetom zmluvy.

8. Správny súd žalobu ako nedôvodnú zamietol. K námietkam spochybňujúcim správnosť aplikácie právnej úpravy poukázal na zásadu zákonnosti daňového konania vyplývajúcu z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je upravený v čl. 59 ods. 2 Ústavy SR podmienky na odpočítanie DPH v zmysle v § 49 ods. 1 a 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH ktoré sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Zdôraznil, že nesplnenie uvedených podmienok nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje) a to ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu. Zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužitelnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné plnenia boli reálne uskutočnené práve osobou uvedenou na faktúre. Samotná faktúra nie je relevantným dôkazom o tom, že daňový subjekt skutočne kúpil tovar, pri ktorom vznikla daňová povinnosť a prešlo naň dispozičné právo. Správca dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatneného

nároku na odpočítanie dane vychádza nielen z daňových dokladov predložených žalobcom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom nechýba materiálny základ. Dodanie tovaru, na základe ktorého vznikla daňová povinnosť, je základnou podmienkou uplatnenia odpočtu. Z dôvodu akceptovania odpočítania dane je platiteľ zaťažený dôkazným bremenom preukázateľnosti, že pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť nielen po formálnej stránke (vystavenými dokladmi), ale aj materiálnej. Nestačí len formálne deklarovať dodanie tovaru faktúrou, ale je potrebné preukázať aj vecné naplnenie. Samotná faktúra nie je relevantným dôkazom o tom, že daňový subjekt skutočne kúpil tovar, pri ktorom vznikla daňová povinnosť a prešlo naň dispozičné právo.

9. Poukázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ týkajúcu sa výkladu záväzných dokumentov EÚ v oblasti spoločného systému DPH (napr. rozsudok C-80/11 z 21.06.2012 - Mahagében a Dávid, rozsudok C-285/11 zo 06.12.2012 - Bonik, rozsudok C-18/13 z 13.02.2014 - Maks Pen) ako aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR pod sp. zn. 3Sžf 1/2010 z 19.08.2010.

10. Vzhľadom na citovanú právnu úpravu a judikatúru vyhodnotil ako nedôvodné námietky žalobcu k obchodovaniu žalobcu s repkou olejnou, ktorá bola fakturovaná dodávateľom spoločnosťou AGRO-TALENTUM, s.r.o. a ktorú následne žalobca už ako dodávateľ mal dodať spoločnosti Tai Kransz Kft. v Maďarsku. Vyhodnotil skutočnosť, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty v celkovej sume 7.704,18 Eur z faktúry č. 2012/4/11 na sumu 46.225,08 Eur (repka olejná 77,82 t za jednotkovú cenu 495,- Eur), deklarovaný faktúrou č. 2012/4/11 z 24.04.2012 (služi zároveň ako dodací list). Podľa zistení správca dane v tom čase bol jediným konateľom dodávateľa E. M., ktorý podnikal aj ako fyzická osoba podnikateľ - E. M., R. XXXX/X, T. J., DIČ: 1020244764. Predmetná obchodná komodita bola najprv spoločnosťou AGRO-TALENTUM, s.r.o. predaná fyzickej osobe podnikateľovi - E. M., ten túto predal späť spoločnosti AGRO-TALENTUM, s.r.o. a táto následne repku olejnú predala žalobcovi. Podľa konateľa spoločnosti AGRO-TALENTUM, s.r.o. ako aj fyzickej osoby podnikateľa - E. M., tovar bol stále uskladnený v sklade vo Veľkom Mederi, prepravu tovaru mal zabezpečiť žalobca, čo je v rozpore s výpoveďou konateľky žalobcu ktorá uviedla, že prepravu zabezpečil odberateľ z Maďarska a tiež uviedla, že repka olejná bola uskladnená v sklade vo Veľkom Mederi. Z uvedeného vyplýva, že tovar bol uskladnený stále v sklade vo Veľkom Mederi, kde sa s ním obchodovalo bez prepravy. V tejto súvislosti správny súd konštatoval, že takáto činnosť nespĺňa atribúty ekonomickej činnosti podľa § 3 zák. č. 222/2004 Z.z. o DPH. Žalobca mal túto obchodnú komoditu (faktúra č. 12401 z 05.04.2012) dodať do Maďarska spoločnosti Tai Trans Kft. skôr ako ho na Slovensku nadobudol čo odôvodnil tým, keďže obchod sa realizoval v hotovosti a zaplatil preddavok na účet predávajúceho, s tovarom disponoval a tento mohol predať skôr. Správny súd toto tvrdenie (zhodne so správcom dane) nepovažoval za zdokladované, pričom podľa informácií správca dane zabezpečených medzinárodnou výmenou informácií, maďarský odberateľ Tai Trans Kft. výslovne poprel nadobudnutie tovaru na základe faktúry č. 12401, nebola preukázaná jeho preprava a predložené CMR neobsahovali podpis príjemcu.

11. Správny súd skonštatoval, že na základe uvedených zistení správca dane oprávnené určil platiteľovi dane rozdiel dane z pridanej hodnoty. Zdôraznil že žalobca neodstránil pochybnosti o zisteniach týkajúcich sa nadobudnutia tovaru pričom pre akceptovanie odpočítania dane je platiteľ zaťažený dôkazným bremenom, že pri tovare vznikla daňová povinnosť nielen po formálnej stránke (faktúrou), ale aj preukázať vecné naplnenie a to podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH v čase realizovania obchodu. Žalobca nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia, nepreukázal materiálnu stránku dodania tovaru v rámci Spoločenstva v zmysle právnych predpisov a judikatúry Súdneho dvora EÚ (vec C-409/04) tak, aby existoval dôvod na postup podľa § 43 zák. č. 222/2004 Z.z. o DPH. Na základe uvedených zistení správca dane v logickej súvislosti prijal záver, že nebol zistený žiaden konečný odberateľ, keďže maďarský nadobúdateľ tovaru, nadobudnutie repky olejnej poprel, nebola preukázaná materiálna existencia tovaru - repky olejnej, ktorej fyzická existencia nebola slovenským ani maďarským správcom dane verifikovaná.

12. Ďalej správny súd ako nedôvodné vyhodnotil námietky týkajúce sa obchodovania s kukuricou, dodávka ktorej bola fakturovaná dodávateľom spoločnosťou Arizzano s.r.o. a ktorú následne žalobca už

ako dodávateľ mal dodať odberateľovi Vörös Crew KFT. v Maďarsku. Žalobca si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty v celkovej sume 5.397,84 Eur z faktúry č. 20120014 na sumu 32.387,04 Eur (kukurica krmná 149,94 t za jednotkovú cenu 180,-Eur) na základe faktúry č. 20120014 z 27.04.2012. Keďže žalobca iné doklady ako faktúry nepredložil a správca dane na základe informácií zabezpečených medzinárodnou výmenou informácií (bývalý konateľ E.Á. D. len všeobecne potvrdil obchodovanie so žalobcom, na CMR chýba potvrdenie prevzatia tvrdeným príjemcom, súčasný konateľ v spoločnosti nikdy nebol, tvrdený odberateľ v roku 2012 nepotvrdil žiadne intrakomunitárne dodanie tovaru, prepravné náklady boli uhradené nekontaktnou slovenskou spoločnosťou) dospel k záveru, že nebola preukázaná existencia tovaru, nakoľko nebol zistený pôvod tovaru, jeho prvotný dodávateľ, žiadny konečný odberateľ, bol správca dane oprávnený určiť platiteľovi dane rozdiel dane z pridanej hodnoty. Rovnako ako pri predchádzajúcej komodite poukázal na to, že pre akceptovanie odpočítania dane je platiteľ zaťažovaný dôkazným bremenom, že pri tovare vznikla daňová povinnosť nielen po formálnej stránke (faktúrou), ale aj preukázať vecné naplnenie a to podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH v čase realizovania obchodu. Žalobca nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia, nepreukázal materiálnu stránku dodania tovaru v rámci Spoločenstva v zmysle právnych predpisov a judikatúry Súdneho dvora EÚ (vec C-409/04) tak, aby existoval dôvod na postup podľa § 43 zák. č. 222/2004 Z.z. o DPH.

13. Neuznal za dôvodnú námietku k faktúre č. 120068 z 12.04.2012 vystavenú dodávateľom VM - STAVSPOL, s.r.o. v celkovej sume 1.296,-Eur, za márnu jazdu, v súvislosti s ktorou si žalobca uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty v celkovej sume 216,-Eur (preprava tovaru do Maďarska), správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú. Nakoľko podľa zistení správcu dane preprava bola vykonaná v mene a na účet spoločnosti Maximus 007 s.r.o., neboli u žalobcu splnené podmienky v zmysle § 43 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z.

14. Námietku žalobcu, že správca dane vychádzal predovšetkým z informácií maďarskej daňovej správy a že závery z medzinárodného dožiadania len prevzal bez hodnotenia dôkazov, správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú. Uviedol, že z obsahu správ z medzinárodného dožiadania je nepochybné, že tieto obsahujú informácie skutkových zistení, ktoré správca dane použil pri logickom vyhodnení preverovaných okolností, za použitia zásady voľného hodnotenia dôkazov podľa § 3 ods. 1 a ods. 3 daňového poriadku. Je pochopiteľné, že informácie medzinárodného dožiadania sa prenesú do rozhodnutia správcu dane, čím je zaručená vierohodnosť, správnosť a úplnosť informácií, ktoré v autentickom texte správcu dane vyhodnotí a spracuje v kontexte preverovaných skutočností.

15. Námietku žalobcu, že správca dane mu bez zákonného dôvodu neumožnil nazeranie do spisu, čo mu bolo umožnené až po skončení daňovej kontroly, správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú. Konštatoval, že žalobca túto námietku nešpecifikoval, neuviedol kedy žiadal nahliadnuť do spisu a nebolo jeho žiadosti vyhovené. Takáto špecifikácia je dôležitá preto, lebo predmetom tejto žaloby je kontrolované obdobie apríl 2012 a správca dane vykonával kontrolu aj za iné mesiace roku 2012. Preto takejto formálnej námietke nie je možné vyhovieť. Napriek uvedenému z administratívneho spisu je zrejmé, že žalobca požiadal o nahliadnutie do spisu za zdaňovacie obdobie apríl 2012 písomne dňa 17.04.2014, správca dane mu dňa 29.04.2014 umožnil nazeranie do spisu (zápisnica o ústnom pojednávaní číslo 9104403/5/1660980/2014/Zvol z 29.04.2014), žalobca požiadal o nahliadnutie do spisu ústne dňa 19.06.2014, správca dane mu v ten deň umožnil nazeranie do spisu (zápisnica o ústnom pojednávaní číslo 9104403/5/2946618/2014/Zvol z 19.06.2014). Na pojednávaní dňa 07.12.2017 zástupkyňa žalovaného doložila do súdneho spisu listiny, medzi ktorými bola žiadosť o nahliadnutie do spisu z 09.05.2013, ktorá nie je súčasťou administratívneho spisu z dôvodu, že podľa obsahu, predmetná žiadosť sa netýkala preverovaného obdobia apríl 2012.

16. Námietku žalobcu, keďže žalovaný na pojednávaní dňa 07.12.2017 doložil do súdneho spisu listiny, správca dane vydal rozhodnutie ako aj žalovaný preskúmaval prvostupňové rozhodnutie za stavu nekompletného administratívneho spisu, správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú. Správne mu síce na pojednávaní dňa 07.12.2017 boli žalovaným predložené listiny a to žiadosť žalobcu z 29.05.2012 adresovaná správcovi dane vo veci podania informácie o stave kontroly nadmerného odpočtu DPH za február, marec, apríl 2012; odpoveď správcu dane adresovaná žalobcovi z 11.06.2012; sťažnosť

žalobcu adresovaná žalovanému z 28.09.2012 na dĺžku kontroly; oznámenie o výsledku prešetrenia kontroly správcu dane adresovaná žalobcovi z 15.01.2013; zápisnica o ústnom pojednávaní číslo 9104403/5/1163972/2013/Zvol z 27.03.2013 za zdaňovacie obdobie máj 2012; žiadosť žalobcu o nahliadnutie do spisu adresovaná správcovi dane z 09.05.2013; žiadosť žalobcu adresovaná správcovi dane z 09.12.2013 o odstránenie nečinnosti vo veci prerušenia kontroly; zápisnica o ústnom pojednávaní číslo 9104403/5/1660980/2014/Zvol z 29.04.2014; zápisnica o ústnom pojednávaní číslo 9104403/5/2946618/2014/Zvol z 19.06.2014. Podľa názoru správneho súdu, listiny ktorých obsahom je žiadosť o stave kontroly nadmerného odpočtu DPH, odpoveď na takúto požiadavku, sťažnosti a odpovede na sťažnosti nie sú súčasťou administratívneho spisu, nakoľko nemajú žiaden dopad na priebeh a výsledok kontroly. Pokiaľ ide o zápisnice z ústnych pojednávaní, zápisnica z 29.04.2014 je súčasťou administratívneho spisu (č.l. 41) a zápisnica z 19.06.2014 je súčasťou administratívneho spisu (č.l. 45). Zápisnica z 27.03.2013 nie je dôvodné aby bola súčasťou administratívneho spisu, nakoľko sa jedná o kontrolované zdaňovacie obdobie máj 2012, ktoré nie je predmetom tejto žaloby. Z uvedeného možno vyvodíť záver, že správca dane vydal rozhodnutie ako aj žalovaný preskúmaval prvostupňové rozhodnutie z kompletného administratívneho spisu.

17. Správny súd poukázal na podstatnú skutočnosť, že žalobca nevenoval pri preverení obchodných partnerov dostatočnú odbornú starostlivosť (§ 135a, § 194 Obchodného zákonníka), čo nepochybne preukazuje fakt, že v rámci kontroly nepredložil ani jeden dôkaz o tom, akým spôsobom si obchodných partnerov preveroval, resp. čo preto urobil tak, aby bolo správcovi dane zrejmé, že z informácií ktoré žalobca o svojich obchodných partnerov zistil nemohol vedieť alebo predpokladať, že sú nedôveryhodní, nespoľahliví, že si neplnia svoje povinnosti nielen voči štátu ale aj voči obchodným partnerom a pod. K rozsahu žalobných námietok správny súd uviedol, že nemal povinnosť zaoberať sa všetkými namietanými skutočnosťami žalobcu, ale len tými, ktoré boli rozhodujúce pre vydanie napadnutých rozhodnutí (rozsudok NS SR 2Sžo/24/2013 z 18.06.2014 odkazujúci na rozsiahlu judikatúru v tejto otázke) čo platí i pre rozhodnutia správcu dane aj odvolacieho orgánu.

18. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f), g), h), j) SSP. Krajský súd si podľa sťažovateľa plne v celom rozsahu osvojil argumentáciu žalovaného bez toho, aby sa podrobnejšie po skutkovej a právnej stránke zaoberal tvrdeniami žalobcu a dôkazmi, ktoré boli vykonané (predovšetkým administratívnym spisom). Pokiaľ krajský súd pripomínal, že zákon vyžaduje viac ako len formálne deklarovanie tovaru faktúrou, sťažovateľ poukázal na to, že nedeclaroval len dodanie tovaru len s faktúrou, ale aj na vyjadrenia konateľov, ktorí okrem vystavenia faktúr potvrdili aj dodanie tovarov, riadne registrované platby cez riadne registrované registračné pokladnice, ktoré dodávatelia mali taktiež registrované na príslušných daňových úradoch. Samotnú existenciu tovaru potvrdili prepravcovia, resp. vodiči áut, ktorí potvrdili, že tovar opustil územie Slovenskej republiky, písomnosti o odovzdaní tovaru na mieste určenia v zmysle článku 12 bod 2 Dohovoru č. 11/1975 Zb., a potvrdenie prevzatia tovaru príjemcom v kolónke č. 24 CMR, preukazujúce reálnosť obchodnej transakcie. Podľa sťažovateľa mal žalovaný povinnosť preukazovať dostatočne objektívnymi dôkazmi prečo daňovému subjektu právo na odpočítanie dane neprináleží. Vôbec možno hovoriť o daňovom podvode, ak doteraz voči nebola vyvodená trestnoprávna zodpovednosť. Žalobca sa ubezpečil o tom, že AGRO-TALENTUM s.r.o. a Arizzano s.r.o. aktívne obchodovali s poľnohospodárskymi produktmi aj s inými obchodnými spoločnosťami, čo aj správcovi dane muselo byť evidentné z ich bankových výpisov, čiže spĺňali podmienky zdaniteľnej osoby, lebo disponovali s tovarom a boli schopní ho dodať. Je dôkazným bremenom správcu dane dokázať, že žalobca vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na konaní, ktoré je spojené s daňovým únikom.

19. K dodávateľovi AGRO-TALENTUM s.r.o., uviedol, že nikdy netvrdil, že tento dodávateľ skladoval tovar vo Veľkom Mederi. Tovar bol skladovaný v Šrobárovej a pre nedostupnosť váhy sa váženie uskutočňovalo v Marcelovej, čo je prepravcami jednoznačne potvrdené. Správca dane vôbec nezisťoval na akej dodacej podmienke predal tovar dodávateľ sťažovateľovi a následne aká bola dodacia podmienka - podstatná náležitosť-medzi sťažovateľom a Tai Transz Kft. E. M., ako konateľ AGRO-TALENTUM s.r.o mohol poznať svojho odberateľa, t. j. sťažovateľa, ale už nie odberateľa sťažovateľa, t. j. Tai

Transz s.r.o., a vôbec nie dodacie podmienky. Ide o obchodné tajomstvo a dokazovanie vedie správca dane, ktorý má dbať, aby skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi i daňových subjektov.

20. Žalovanému vytkol nevysporiadanie sa s tvrdením a písomnými dokladmi prepravných spoločností, ako aj výpoveďami vodičov áut o odvážaní tovaru zo Slovenskej republiky, neprihliadol k im ako dôkazom svedčiacim v prospech sťažovateľa. Zákon o DPH v znení účinnom v mesiaci apríl 2012 ukladal, aby žalobca disponoval s nákladným listom (CMR), v ktorom je vyznačené miesto určenia tovaru. Táto zákonná podmienka bola splnená, lebo CMR predložené prepravnými spoločnosťami správcovi dane obsahovali v kolónke 24 potvrdenie od príjemcu tovaru Tai Transz Kft, že tovar na mieste určenia bol prevzatý. Považuje za pochybenie, ak pôvodný majiteľa a konateľ Tai Transz Kft. Tretyén Z. G. vypočutý v roku 2014 dožiadaným daňovým orgánom v Maďarsku ktorý poprel nadobudnutie tovaru s tým, že on nikdy s nikým neobchodoval, nebol konfrontovaný s tvrdením maďarských prepravných spoločností, ani s hláseniami nielen sťažovateľa, ale aj iných spoločností o uskutočnení obchodov s Tai Transz Kft.

21. Namietal ujmu na svojich právach neprizvaním na výsluch nešpecifikovaného svedka a odmietnutia poskytnutia zápisnice z daňovej kontroly dňa 2.10.2012 vo veci preverovania dodania tovaru Agris Trade s.r.o. v množstve 400 ton pre spoločnosť Tai Transz Kft, bez akéhokoľvek spochybnenia dodania tovaru.

22. K nezohľadneniu obchodov s kukuricou namietal, že prepravné spoločnosti a vodiči nákladných áut potvrdzujú nakladanie kukurice a jej váženie na Slovensku (v sklade vo Veľkom Mederi - potvrdené spoločnosťou Binor - vlastníkom skladu), spoločnosť Arizzano s.r.o. mala riadne zaregistrovanú adresu u správcu dane ale žalovaný, ktorý zo zákona má povinnosť viesť dokazovanie, nikdy nepredvolal ako svedka konateľa spoločnosti D., takisto nebol vypočutý ako svedok t. č. zomrelý konateľ odberateľa Y. T.. I v tomto prípade prepravné spoločnosti predložili správcovi dane CMR, ktoré v kolónke 24 majú potvrdenie od príjemcu (Vörös Crew Kft). Základným pochybením žalovaného zostáva nesplnenie si zákonnej povinnosti žalovaného upovedomiť o výsluchoch svedkov subjekt dane.

23. Sťažovateľ dôrazne namietal tvrdenie správneho súdu, že okrem faktúry nedokázal dodanie tovaru v rámci spoločenstva EU. Uviedol, že predložil všetky zákonom predpísané doklady o dodaní tovaru, čo potvrdzujú prepravné spoločnosti, ich vodiči rôznymi vyššie popísanými dokladmi, sklad vo Veľkom Mederi, a sklad v Šrobárove, ktoré žalovaným nikdy bezprostredne preverované neboli. Žalovaný nemôže pripisovať na ťarchu žalobcu že jeho priami dodávatelia a prepravná spoločnosť v období pred vykonaním daňovej kontroly prevádzali obchodné podiely. Zhodne so žalobou namietal tiež, že správne súdu nebol predložený kompletný administratívny spis, s poukazom na priebeh pojednávania 07.12.2017, v súvislosti s čím namietal, že žalovaný fakticky daňový subjekt vylúčil z možností, aby sa k zisteným skutočnostiam zákonným spôsobom vyjadril, znemožnil sťažovateľovi, aby navrhoval svedkov, či predkladal iné dôkazy v zmysle ust. § 46 ods. 5 zák. č. 569/2009 Z.z. Rovnako zdôrazňoval, že v rámci možností si riadne preveril svojich obchodných partnerov.

24. Žalovaný v písomnom vyjadrení navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť. Správca dane neignoroval tvrdenia prepravných spoločností, ani s tým súvisiace doklady. V oboch prípadoch (v prípade repky aj kukurice) prepravcovia skutočne potvrdili prepravu tovaru, ale že to bola repka a kukurica uvedená na faktúrach, sa nikdy nepreukázalo. Celá preprava tovaru v oboch prípadoch (repky aj kukurice) bola realizovaná maďarskými prepravcami v mene a na účet nekontaktnej slovenskej spoločnosti Maximus 007 s.r.o., čo znamená, že zákonné podmienky uvedené v ustanovení § 43 ods. 1 zákona o DPH na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu naplnené pri dodaní do Maďarska neboli, keďže oslobodené je len také dodanie, ktoré ak tovar je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet. Tovar do Maďarska nebol prepravený ani predávajúcim, ani nadobúdateľom tovaru, ani na ich účet, bol prepravený externými prepravcami, ale na účet spoločnosti Maximus 007 s.r.o., ktorá si prepravu objednala a ktorej aj bola fakturovaná; detailne je všetko uvedené v napadnutom rozhodnutí, ako aj vo vyjadrení k žalobe.

25. Čo sa týka márnej jazdy do obce Adony, vzhľadom na skutočnosť, že k nakládkе tovaru a jeho preprave nikdy nedošlo, nedošlo tak ani k vzniku daňovej povinnosti spoločnosti VM Stavspol s.r.o. v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH, podľa ktorého daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

26. Čo sa týka procesných námietok sťažovateľa ohľadom neumožnenia nahliadnutia do spisu a nekomunikovania s ním v priebehu daňovej kontroly vyhodnotil ich ako účelové vzhľadom na popísanú chronológiu procesných úkonov. K prevereniu obchodných partnerov žalovaný uviedol, že preverenie obchodných partnerov nemohlo byť vykonané dostatočne zodpovedne, nemohlo zodpovedať zásadám poctivého obchodného styku, keď si sťažovateľ zvolil za oboch svojich dodávateľov osoby, ktoré neboli schopné správcovi dane ozrejiť, odkiaľ poľnohospodárske plodiny, s ktorými obchodovali, nakúpili a za oboch svojich maďarských odberateľov osoby, ktoré nadobudnutie tovaru nepotvrdili, pričom jeden z tých odberateľov bol v čase uzatvorenia obchodu už trinásť rokov bezdomovec a druhý nadobudnutie tovaru vyslovene poprel. Navyiac dodanie tovaru do Maďarska ani nespĺňalo zákonné podmienky uvedené v ustanovení § 43 ods. 1 zákona o DPH pri dodaní tovaru do iného členského štátu.

27. Záverom upriamil pozornosť na novelu zákona o DPH s účinnosťou od 01.01.2014, konkrétne na § 69 ods. 12, ktorým sa rozšíril okruh tovarov, pri dodaní ktorých platí prenos daňovej povinnosti na príjemcu plnenia, ak dodávateľ a kupujúci sú platiteľmi dane z pridanej hodnoty v tuzemsku a miesto dodania tovaru je v tuzemsku, a to konkrétnych druhov poľnohospodárskych plodín, patriacich do kapitol 10 a 12 Spoločného colného sadzovníka (t. j. napr. obilniny, kukurica, olejnaté semená a plody a mnohé iné).

28. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“ alebo „Najvyšší súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 445 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

29. Predmetom konania pred kasačným súdom je rozhodnutie o podanej kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku krajského súdu, ktorým krajský súd zamietol žalobu o preskúmanie vyššieuvedeného rozhodnutia žalovaného potvrdzujúceho rozhodnutie správcu dane o znížení nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2012.

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

31. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

32. Podľa § 43 ods. 1 zákona o PH 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.

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

34. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň tovaru a služieb, ktorú 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.

35. 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.

36. Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pri tom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

37. 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.

38. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

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

39. 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.

40. 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.

41. 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.

42. Ako už Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatoval v rozsudku sp. zn. 4Sžf/61/2016 zo dňa 08. novembra 2017, účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi 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. Úlohou správcu dane je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, pričom dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie.

43. Vo vzťahu k právu daňového subjektu na odpočítanie dane je nutné uviesť, že 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 ustaľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie. Preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočňovanie zdaniteľných plnení je esenciálnou podmienkou pre odpočítanie. Pri preukazovaní je významný aj charakter zdaniteľného plnenia.

44. V prejednávanom prípade bolo nesporne povinnosťou žalobcu predložiť dôkazy preukazujúce v prvom rade oprávnenosť jeho nároku na odpočet DPH. Daňové orgány v prípadoch jednotlivých nárokov určili rozdiel dane znížili v daňovom priznaní uplatnený nadmerný odpočet DPH. Dôvodom bola skutočnosť, že žalobca vierohodným a nespochybniteľným spôsobom nepreukázal dodanie deklarovaného plnenia od tvrdených dodávateľov, čím nedošlo k splneniu podmienky pre odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. Podmienkou pre priznanie uplatneného nároku bolo preukázanie

reálneho dodania tovaru alebo služby a skutočnosť, že tvrdeným dodávateľom (AGRO -TALENTUM, s.r.o., Arizzano s.r.o., VM-STAVSPOL s.r.o.) vznikla daňová povinnosť podľa § 19 zákona o DPH, pretože žalobcovi dodali fakturované plnenie tak, ako bolo deklarované na sporných faktúrach (§ 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH).

45. Ako vyplýva z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného, správca dane, ktorého závery žalovaný prevzal, skúmal celý obchodný reťazec nielen vo vzťahu k nadobudnutiu plnenia žalobcom od deklarovaného dodávateľa AGRO-TALENTUM s.r.o., Arizzano s.r.o., ale aj vo vzťahu k následnému použitiu dodaného plnenia (tovaru) žalobcom v rámci deklarovaného intrakomunitárneho dodania do iného členského štátu ako aj dôvodnosť uplatnenia DPH z titulu fakturovanej prepravy spoločnosťou VM - STAVSPOL s.r.o. Po dôkladnom oboznámení sa s obsahom napadnutých rozhodnutí žalovaného sa kasačný súd stotožňuje so záverom krajského súdu, ktorý podrobne vyhodnotil všetky žalobné námietky, tak týkajúce sa splnenia podmienok na odpočítanie DPH, vyhodnotenia významu dokazovania ohľadne intrakomunitárneho dodania tovaru do Maďarska ako aj námietky týkajúce sa nahliadania do spisu, v súvislosti s dokumentáciou priebehu a výsledkov daňovej kontroly za ďalšie súvisiace obdobia.

46. Treba zdôrazniť, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane uplatnenej voči nemu na vstupe, čo bolo daňovými orgánmi ustálené a s týmto záverom ako podstatným pre nepreukázanie uplatneného nároku sa krajský súd stotožnil.

47. Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel k záveru, že žalovaný a následne v súdnom konaní aj krajský súd sa vysporiadali so všetkými relevantnými námietkami žalobcu. Kasačná sťažnosť žalobcu neobsahuje žiadne právne relevantné námietky, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnom napadnutého rozsudku krajského súdu. S poukazom na uvedené závery, považoval námietky žalobcu vznesené v kasačnej sťažnosti za nedôvodné a preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú v zmysle § 461 SSP zamietol.

48. Len pre úplnosť kasačný súd rozhodujúci vo veci 2Sžfk/35/2018 uvádza, že si je vedomý, že v obdobnej veci uplatneného nároku žalobcu na odpočet DPH za zdaňovacie obdobie máj 2012 (konanie vedené na KS v Bratislave pod sp. zn. 2S/17/2017 a na NS SR pod sp. zn. 1Sžfk/60/2018) bolo kasačným súdom rozhodnuté odlišne - zamietajúci rozsudok správneho súdu bol kasačným súdom zrušený a vec mu bola vrátená na ďalšie konanie. V konaní 1Sžfk/60/2018 bol kasačným súdom preskúmaný rozsudok vydaný iným senátom krajského súdu, ktorého odôvodnenie nebolo natoľko komplexné, čo bol evidentne aj dôvod zrušujúceho rozsudku 1Sžfk/60/2018.

49. O trovách kasačného konania rozhodol podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s ustanoveniami § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP tak, že kasačnému sťažovateľovi nepriznal náhradu trov konania z dôvodu neúspechu v konaní a pre priznanie náhrady trov konania žalovanému neboli splnené zákonné podmienky.

50. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 v spojení s ust. § 463 SSP).

#### **Poučenie:**

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