

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/12/2017
Identifikačné číslo spisu: 6016200720
Dátum vydania rozhodnutia: 28.03.2019
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:6016200720.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr Petra Melichera a členiek senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej v právnej veci sťažovateľa (predtým žalobcu): GAMO, a.s., Banská Bystrica, Kyjevské námestie 6, 974 04 Banská Bystrica, IČO: 36 033 987, zastúpeného JUDr. Bohumilom Novákom, advokátom, Advokátska kancelária so sídlom Horná 27, 974 01 Banská Bystrica proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 673223/2016 zo dňa 6. mája 2016, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/92/2016-95 zo dňa 16. novembra 2016 a o návrhu na polozenie prejudiciálnej otázky SD EU zo dňa 14. marca 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/92/2016-95 zo dňa 16. 11. 2016 z a m i e t a .

Najvyšší súd Slovenskej republiky návrh žalobcu na polozenie prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru Európskej únie z a m i e t a .

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

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej v texte rozsudku aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č. k. 23S/92/2016-95 zo dňa 16. novembra 2016 podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. v znení neskorších predpisov, Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 673223/2016 zo dňa 6. mája 2016, ktorými žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 1475749/2015 zo dňa 28. septembra 2016, ktorým správca dane určil žalobcovi, ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty, rozdiel na dani z pridanej hodnoty za daňovacie obdobie júl 2012 v sume 115.800,- Eur. Žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie júl 2012 v sume 99.035,78 Eur a vyrubil daň v sume 16.764,22 Eur.

2. Správny súd sa najprv vysporiadal so žalobnou námietkou, ktorou žalobca vytýkal nepreskúmateľnosť a zmätočnosť rozhodnutia žalovaného a správcu dane. S touto žalobnou námietkou súvisia ďalej tie, ktorými žalobca poukazoval na to, že správca dane opakuje vo svojom rozhodnutí pôvodný obsah zrušeného rozhodnutia a opisuje obsah administratívneho spisu, Protokol z daňovej kontroly a vyjadrenia správcu dane, teda že rozhodnutie bolo vydané v rozpore s § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Rozhodnutiu žalovaného ďalej žalobca vytýkal, že bez akejkoľvek zmeny skutkového stavu a bez zmeny obsahu prvostupňového rozhodnutia, dospel k opačnému záveru ako vo svojom prvom rozhodnutí (ktorým rozhodnutie správcu dane vydané vo vyrubovacom konaní zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie), pričom zmenu nikde neodôvodnil. Podľa žalobcu išlo pritom o novú skutočnosť, voči ktorej sa nemohol brániť. Žalovaný tieto žalobné námietky označil za neopodstatnené a uviedol, že správca dane rešpektoval závery uvedené v jeho zrušujúcom rozhodnutí (č. 9601403/5/3976370/2014/BízM zo dňa 25.08.2014). V novom rozhodnutí (č. 1475749/2015 zo dňa 28.09.2015) správca dane uviedol jednotlivé procesné úkony a kontrolné zistenia z daňovej kontroly, ako aj z vyrubovacieho konania, vrátane pochybností a ich dôvodov, zistenia vyhodnotil vo vzájomných súvislostiach a odôvodnil ustanoveniami Zákona o dani z pridanej hodnoty. Keďže väčšina kontrolných zistení bola zistená v daňovej kontrole, je rozhodnutie správcu dane zo dňa 28.09.2015 svojím obsahom podobné s jeho predchádzajúcim rozhodnutím, ale sú v ňom doplnené a vyhodnotené aj zistenia z ďalšieho vyrubovacieho konania. V ďalšom vyrubovacom konaní bol správcom dane skutkový stav doplnený o nové dôkazy, ktoré boli vyhodnotené vo vzájomných súvislostiach s dovtedy zisteným skutkovým stavom, preto bolo rozhodnutie správcu dane potvrdené. Z predloženého administratívneho spisu správny súd zistil, že po ukončení daňovej kontroly bolo správcom dane vo vyrubovacom konaní vydané rozhodnutie č. 9601403/5/3976370/2014/BízM zo dňa 25.08.2014, proti ktorému podal žalobca odvolanie. Žalovaný ako odvolací orgán uvedené rozhodnutie správcu dane rozhodnutím č. 1100301/1/551036/2014/5019 zo dňa 15.12.2014 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Dôvodom zrušenia rozhodnutia správcu dane bola jeho nepreskúmateľnosť. V zrušujúcom rozhodnutí žalovaný správcovi dane vytýkal, že správca dane mal vyhodnotiť podklady a dôkazy predložené žalobcom ako daňovým subjektom a ďalej, že nemožno rozhodnúť na základe pochybností, ale len na základe jednoznačne preukázaného záveru. Postup správcu dane v ďalšom konaní usmernil tak, že v súčinnosti s daňovým subjektom má opätovne posúdiť skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane, aj v súvislosti s námietkami žalobcu uvedenými vo vyjadrení k Protokolu, zistiť a vyhodnotiť skutkový stav veci do takej miery, aby bolo možné vysporiadať sa s otázkou, či vzhľadom na všetky zistené okolnosti, týkajúce sa skutkového stavu, došlo k porušeniu zákona alebo k daňovému podvodu alebo k zneužitiu práva. Uviedol tiež, že správca dane dokazovanie podľa potreby doplní, následne náležite vyhodnotí skutkový stav a o veci rozhodne. Z uvedeného vyplýva, že odvolací orgán zrušil prvostupňové rozhodnutie správcu dane pre nedostatky v jeho odôvodnení, konkrétne vo vyhodnotení dôkazov a vo formulácii jednoznačných záverov, odôvodňujúcich prijaté rozhodnutie. Tieto nedostatky konštatoval len vo všeobecnej rovine s usmernením pre ďalší postup správcu dane v tom, že dôvod nepriznania nadmerného odpočtu DPH musí byť jednoznačne konštatovaný. Ku konkrétnym zisteniam, vyplývajúcim z vykonaného dokazovania, a k samotnému nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (či si ho v posudzovanom prípade daňový subjekt uplatnil oprávnené alebo nie) sa odvolací orgán vo svojom rozhodnutí nevyjadril. V rámci ďalšieho postupu v konaní sa správca dane spravoval právnym názorom žalovaného ako odvolacieho orgánu, vyjadreným v zrušujúcom rozhodnutí. Doplnil dokazovanie, nanovo rozhodol (preskúmané rozhodnutie č. 1475749/2015 zo dňa 28.09.2015) a toto svoje rozhodnutie náležite odôvodnil s uvedením záverov, pre ktoré žalobcovi nepriznal odpočet na dani z pridanej hodnoty (nepreukázanie reálnej existencie predmetu fakturácie). Nie je teda dôvodná námietka žalobcu, v ktorej tvrdil, že nebol rešpektovaný záväzný právny názor odvolacieho orgánu - žalovaného, uvedený v rozhodnutí zo dňa 15.12.2014.

4. Za nepodstatnú považoval správny súd aj námietku, ktorou žalobca tvrdil, že žalovaný rozhodol odlišne, bez zmeny skutkového stavu a zmeny obsahu prvostupňového rozhodnutia. Ako už bolo uvedené vyššie, odvolací orgán prvé rozhodnutie správcu dane vydané vo vyrubovacom konaní zrušil, ale k skutkovému stavu ako takému sa v ňom konkrétne nevyjadroval. Rozhodnutie bolo zrušené pre jeho nepreskúmateľnosť. Správny súd uviedol, že v prípade zrušenia rozhodnutia pre nepreskúmateľnosť nie je vylúčené, že nedôjde k žiadnej zmene v zistení skutkového stavu, prvostupňový orgán za

rovnakého skutkového stavu nanovo rozhodne, svoje rozhodnutie preskúmateľným spôsobom odôvodní, a takéto rozhodnutie bude v rámci konania o opravných prostriedkoch potvrdené, pretože bude z neho zrejmé, aké skutočnosti boli dokazované, ako boli vyhodnotené dôkazy a na základe akých úvah boli formulované závery. Navyše v predmetnom prípade, po zrušení rozhodnutia žalovaným, správca dane vykonal ďalšie dôkazy (z vlastnej iniciatívy, ako aj dôkazy predložené žalobcom), vyžiadali si vyjadrenie od samotného daňového subjektu - žalobcu, a teda zistenie skutkového stavu bolo doplnené. V preskúmanom rozhodnutí správca dane odstránil vytýkané nedostatky v zmysle záväzného právneho názoru vysloveného žalovaným v zrušujúcom rozhodnutí. Preto správny súd nemohol súhlasiť ani s tou žalobnou námietkou, ktorou žalobca označil rozhodnutie správca dane a žalovaného za nepreskúmateľné. Podľa správneho súdu napadnuté rozhodnutie spĺňa formálne aj obsahové atribúty riadne odôvodneného rozhodnutia (§ 63 ods. 5 Daňového poriadku). Žalovaný aj správca dane podrobne opísali priebeh daňového konania, jednotlivé procesné úkony, ktoré boli realizované, jednotlivé dôkazy, ako aj zistenia vyplývajúce z vykonaných dôkazov. Všetky dôkazy boli vyhodnotené s uvedením úvah, ktorými sa správca dane/žalovaný pri ich hodnotení riadili. V rozhodnutiach sa zároveň podrobne vysporiadali s námietkami žalobcu (uvedenými v Protokole, ako aj s námietkami uvedenými neskôr v priebehu vyrubovacieho konania a v odvolaní), a s dôkazmi predloženými žalobcom. Keďže podkladom pre vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní sú skutočnosti zistené v priebehu daňovej kontroly (ktoré sú obsiahnuté v Protokole) je prirodzené, že opis týchto skutočností tvorí aj súčasť rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní. Z tohto dôvodu sú potom aj v novom rozhodnutí správca dane uvádzané rovnaké skutkové zistenia (ktoré boli aj doplnené) ako v jeho pôvodnom rozhodnutí.

5. Podľa správneho súdu za nepreskúmateľné rozhodnutie možno označiť také rozhodnutie, v ktorom absentujú dôvody, ktoré k prijatiu rozhodnutia viedli alebo sú dôvody formulované nezrozumiteľne. Pokiaľ je rozhodnutie nepreskúmateľné, nie je možné zaoberať sa jeho vecnou stránkou. V prejednávacom prípade žalobca namietať aj skutočnosti týkajúce sa splnenia hmotnoprávnych podmienok stanovených zákonom o DPH a závery, ku ktorým pri hodnotení týchto podmienok žalovaný ako aj správca dane dospeli, čím sám popiera namietanú nepreskúmateľnosť rozhodnutí. V súvislosti s touto žalobnou námietkou správny súd odkázal aj na rozhodnutie Nejvyššího správného soudu ČR zo dňa 30.06.2010 sp. zn. 9 As 2/2010.

6. Podľa správneho súdu rozhodnutia správca dane a žalovaného nemohol označiť ani ako zmätočné, nakoľko zmätočné rozhodnutie by išlo v prípade, ak by si jednotlivé časti rozhodnutia navzájom odporovali, alebo by jednotlivé časti, prípadne dôvody rozhodnutia, neboli usporiadané v rámci logického a systematického celku. Preskúmané rozhodnutia majú svoju vnútornú logickú štruktúru, kde sú jednotlivé časti usporiadané v časovej a vecnej nadväznosti.

7. Druhou skupinou žalobných námietok žalobca namietať nedostatky v procesnom postupe - nedodržanie procesnoprávnych noriem. Žalobca namietať, že mu nebola doručená výzva podľa § 68 ods. 1 Daňového poriadku, čím „mu bola odňatá možnosť konať a brániť sa voči nezmyslom správca dane, čím došlo k porušeniu základných zásad daňového konania, základných ústavných a ľudských práv“. Správny súd v bode 43 až 47 napadnutého rozsudku podrobne opísal prečo považuje túto námietku za neopodstatnenú.

8. Podľa správneho súdu žalobca ďalej namietať, že správca dane nedodržiaval postup podľa 46 ods. 5 Daňového poriadku, podľa ktorého ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, správca dane oznámi tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Podľa správneho súdu v posudzovanom prípade správca dane pri výkone daňovej kontroly od kontrolovaného daňového subjektu - žalobcu vyžiadali faktúru a rámcovú zmluvu, vzťahujúce sa k predmetu fakturácie, pri ktorom si žalobca uplatnil nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Následne správca dane pristúpil k overeniu reálnosti obchodnej transakcie, ktorá sa týkala fakturovaného predmetu plnenia. Je potrebné uznať, že nebol uskutočnený písomný úkon zo

strany správcu dane, adresovaný žalobcovi, v ktorom by výslovne formuloval svoje pochybnosti. Z nasledujúcich úkonov správcu dane, a aj zo samotného rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní č.9601403/5/3976370/2014/BizM zo dňa 25.08.2014, ako aj z ďalšieho rozhodnutia správcu dane č. 1475749/2015 zo dňa 28.09.2015, nepochybne vyplýva, že správca dane predložené listinné doklady (faktúry a rámcové zmluvy) nepochybnil, ale spochybnil reálnosť uskutočnenej transakcie, teda či predložené listinné dôkazy odrážajú reálne uskutočnenú obchodnú transakciu, pri ktorej došlo k prevodu vlastníckeho práva k predmetu fakturácie - softwaru (resp. k modulom k softwaru). Za tým účelom správca dane potom vykonal dokazovanie u dodávateľa, subdodávateľov a odberateľa, preveroval uskutočnenie dopravy predmetu fakturácie medzi nimi, autora - výrobcu softwaru, ako aj konečného odberateľa - kde bol software inštalovaný, a podobne. Keďže pochybnosť o reálnom uskutočnení obchodnej transakcie, ktorú mali preukazovať žalobcom predložené listinné dôkazy, je nepochybne zrejmá z ďalších úkonov správcu dane (a to aj z otázok, ktoré správca dane pri ústnom pojednávaní kládol žalobcovi, z ktorých vyplývali skutočnosti, ktoré boli spochybnované, a ktoré sa správca dane snažil zistiť), je aj táto žalobná námietka nedôvodná.

9. Podľa správneho súdu pri prísne formálnom výklade ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku možno dospieť k záveru, že postup podľa tohto ustanovenia je dodržaný, ak správca dane zašle kontrolovanému daňovému subjektu písomné podanie, v ktorom oznámi svoje pochybnosti a vyze ho na vyjadrenie, prípadne ho oboznámi v tomto smere pri ústnom pojednávaní. Nedodržanie takejto formy v tomto prejednávacom prípade nemá ale podľa správneho súdu za následok nezákonnosť rozhodnutia správcu dane a žalovaného, nakoľko z procesných úkonov správcu dane, z Protokolu o daňovej kontrole, ako aj z jeho rozhodnutí vydaných vo vyrubovacom konaní, je zrejmé, že správca dane spochybnoval reálne uskutočnenie obchodnej transakcie. Žalovaný sa k tejto skutočnosti v priebehu daňovej kontroly, ako aj v priebehu vyrubovacieho konania vyjadroval, a po zrušení prvého rozhodnutia vydaného správcom dane vo vyrubovacom konaní predložil aj ďalšie 4 nové dôkazy, ktorými sa snažil preukázať reálne uskutočnenie obchodných transakcií, týkajúcich sa predmetu fakturácie (jeho dodanie od spoločnosti CorpIn, s. r. o žalobcovi ako aj jeho dodanie žalobcom odberateľovi Mashreq, Kft. do Maďarskej republiky).

10. Ďalšia žalobná námietka žalobcu sa týkala nedoručenia rozhodnutí, ktorými bolo rozhodnuté o námietkach zaujatosti vznesených žalobcom proti zamestnankyniam správcu dane, ktoré boli poverené vykonaním daňovej kontroly (č. 9601403/5/3100886/2014/FarL zo dňa 26.06.2014 a č. 9601403/5/3100923/2014/FarL zo dňa 26.06.2014) a nedoručenia oznámenia č. 9601403/3614939/2014/Krau zo dňa 24.07.2014. Správcovi dane žalobca ešte vytýkal, že v jeho rozhodnutiach bolo uvedené, že námietky podal splnomocnený zástupca daňového subjektu, pričom právny zástupca žalobcu námietky nepodal, pretože on ako daňový subjekt nie je účastníkom konania. O opodstatnenosti vznesených námietok zaujatosti podľa žalobcu svedčí aj tá skutočnosť, že následne vo veci konali iní zamestnanci správcu dane.

11. Správny súd z administratívneho spisu zistil, že žalobca prostredníctvom svojho splnomocneného zástupcu vznesol námietku zaujatosti voči zamestnankyniam správcu dane na ústnom pojednávaní konanom dňa 19.06.2014. Po vznesení námietky zaujatosti zamestnankyne správcu dane nepokračovali v ústnom pojednávaní. Následne bolo rozhodnuté o námietkach zaujatosti, a rozhodnutia boli doručované žalobcovi - jeho splnomocnenému zástupcovi. Z ustanovenia § 9 ods. 2 Daňového poriadku vyplýva pre daňový subjekt oprávnenie zvoliť si zástupcu a nechať sa ním v daňovom konaní zastupovať na základe plnomocenstva udeleného písomne alebo ústne do zápisnice u správcu dane. V posudzovanom prípade daňový subjekt - žalobca toto svoje právo využil a zvolil si zástupcu - JUDr. Bohumila Nováka, advokáta, ktorému účinne udelil plnomocenstvo na zastupovanie v daňovom konaní. Podľa správneho súdu podstata zastupovania spočíva v tom, že za zastúpeného (v tomto prípade daňový subjekt) koná zvolený zástupca ako osoba, ktorú si zastúpený zvolil, a ktorá bude hájiť jeho práva v príslušnom konaní. Podrobnejšie to uviedol správny súd v bode 58 napadnutého rozsudku.

12. Pokiaľ žalobca namietal nedoručenie rozhodnutí, ktorými bolo rozhodnuté o ním vznesených námietkach zaujatosti a nedoručenie oznámenia zo dňa 24.07.2014, aj túto žalobnú námietku správny

súd považuje za nedôvodnú. Správny súd uviedol, že postup správcu dane pri doručovaní uvedených písomností bol správny, nakoľko žalobca bol v čase ich doručovania účinne zastúpený splnomocneným zástupcom. Keďže nešlo o prípad podľa § 9 ods. 8 Daňového poriadku (Zastupovanie daňového subjektu zástupcom nevylučuje, aby správca dane vykonával úkony v nevyhnutných prípadoch s daňovým subjektom priamo alebo aby správca dane vyzval daňový subjekt na vykonanie niektorých úkonov. Daňový subjekt je povinný výzve správcu dane vyhovieť. Správca dane je povinný o tomto konaní vyrozumieť zástupcu daňového subjektu.), nebol dôvod doručovať písomnosti priamo žalobcovi. Správny súd v bode 61 rozsudku poukázal na ust. § 31 ods. 2 Daňového poriadku, z ktorého je zrejmé, že v daňovom konaní sa pre doručovanie zásielok do vlastných rúk (na rozdiel od iných procesnoprávných predpisov upravujúcich či už administratívne alebo súdne konanie) nevyžaduje, aby sa adresát v mieste doručovania zdržiaval v čase, keď sa mu doručovateľ pokúšal doručiť zásielku do vlastných rúk. Aj napriek absencii tejto podmienky je správny súd toho názoru, že by bolo potrebné uznať niektoré objektívne dôvody na strane adresáta (pre ktoré sa v mieste doručovania nezdržiaval) vylučujúce aplikáciu uvedenej tzv. fikcie doručenia podľa § 31 ods. 2 Daňového poriadku.

13. Za nedôvodnú považoval správny súd aj skutočnosť, že následne vo veci konali noví zamestnanci správcu dane. Žalovaný tento dôvod vysvetlil objektívnymi skutočnosťami, ku ktorým v priebehu administratívneho konania došlo, a aj tieto námietky sú vo vzťahu k zákonnosti preskúmaných rozhodnutí nepodstatné.

14. Podľa správneho súdu žalovaný s námietkami týkajúcimi sa nedostatočnej súčinnosti nesúhlasil a podrobne a rozsiahlo popísal jednotlivé procesné úkony realizované správcou dane počas daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní, s odkazom na príslušné ustanovenia Daňového poriadku. Správny súd z predloženého administratívneho spisu žiadne takéto pochybenia nezistil. Žalobca bol riadne predvolávaný na ústne pojednávania a bol oboznamovaný s výsledkami zistenými v priebehu daňovej kontroly ako aj v priebehu vyrubovacieho konania, a bol mu poskytnutý aj priestor na vyjadrenie jeho námietok, s ktorými sa správca dane, prípadne žalovaný, následne vysporiadali.

15. Namietaný procesný postup pri doručení oznámenia o vykonaní ústneho pojednávania č. 1358909/2015 z 02.09.2015 podľa správneho súdu zodpovedá ustanoveniam § 3 ods. 2 a § 68 ods. 3 Daňového poriadku, navyše správca dane žalobcovi na jeho žiadosť vysvetlil dôvody realizovaného procesného úkonu. Žalobca nevyužil svoje právo zúčastniť sa ústneho pojednávania, čím nevyužil svoje právo oboznámiť sa s priebehom a výsledkami dokazovania vo vyrubovacom konaní.

16. Žalobcom vytýkané porušenie zásad daňového konania, najmä že nebol oboznámený s pochybnosťami správcu dane a s dôvodmi týchto pochybností, a taktiež, že správca dane nemal záujem so žalobcom komunikovať. Tieto námietky považoval správny súd za nedôvodné a nelogické, pretože žalobca na jednej strane vytýkal, že nebol oboznámený s podstatnými skutočnosťami zo strany správcu dane, na druhej strane ignoroval oznámenie a možnosť zúčastniť sa na procesnom úkone správcu dane, kde mal byť oboznámený s podstatnými skutočnosťami a kde mohol predniesť aj svoje prípadné ďalšie námietky. Žalobná námietka nedostatku súčinnosti so žalobcom ako daňovým subjektom a namietané porušenie súvisiacich procesných práv, vyplývajúcich z Daňového poriadku, bola preto vyhodnotená správnym súdom ako nedôvodná.

17. Ďalšou žalobnou námietkou žalobca namietal nezákonnosť daňovej kontroly z dôvodu jej nezákonného prerušenia. Správny súd zistil, že daňová kontrola bola prerušená rozhodnutím č. 9601403/5/3618007/2013/BízM zo dňa 30.07.2013 z dôvodu podanej žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií, za účelom preverenia reálnej existencie predmetu fakturácie, a to od 09.08.2013 do prijatia odpovede dňa 12.03.2014. Pokračovanie v daňovej kontrole bolo žalobcovi oznámené oznámením č. 9601403/9655821/2014/Krau zo dňa 13.03.2014.

18. V jednej zo žalobných námietok žalobca namietal, že správca dane vykonával vyhľadávaciu činnosť, ktorá je iným procesným inštitútom a ktorú v rámci daňovej kontroly nie je oprávnený vykonávať. Táto vyhľadávacia činnosť je podľa jeho názoru nesprávne považovaná daňovými orgánmi za dokazovanie. K

tejto žalobnej námietke správny súd uviedol, že z ustálenej judikatúry súdov nepochybne vyplýva, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovaru a služieb zaťažuje daňový subjekt. Samotné formálne preukázanie dodania tovaru alebo služby len faktúrami, nie je postačujúce. Faktúra a iné dokumenty sú relevantným dokladom len vtedy, ak je nepochybné, že sú v nej údaje odrážajúce skutočné reálne plnenie. To, že určitý účtovný doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, nie je ešte dôkazom toho, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane len na základe dokladu. To, že doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané, vyplýva aj z rozsudku Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 2Sžf 4/2009 z 23.06.2010 a z rozhodnutia Ústavného súdu SR č. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z ktorého vyplýva záver, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za splnenia zákonom stanovených podmienok nárok na odpočet DPH, preto ak si tento nárok uplatní, je jeho povinnosťou preukázať, že si ho uplatňuje odôvodnene za splnenia zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený. (Porovnaj závery rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf 45/2014 zo dňa 17.09.2014). V predmetnej veci síce daňový subjekt formálne disponoval dokladmi, ktorými preukazoval oprávnenosť nároku na odpočítanie dane, avšak nepreukázal, že k dodaniu tovaru, ktorého sa odpočítanie dane týkalo, aj reálne došlo. Správca dane preto pristúpil k verifikácii skutočností tvrdených daňovým subjektom a zameril sa na zistenie podstatných skutočností, ktoré by preukazovali reálne dodanie a odber tovaru. Správca dane vykonal nielen formálnu kontrolu dokladov, ale skúmal predovšetkým reálnosť zdaniteľných obchodov. Za týmto účelom potom vykonal dôkazy vo vzťahu k dodávateľovi daňového subjektu - žalobcu, ako aj vo vzťahu k jeho odberateľovi a subdodávateľom jeho dodávateľa. Tieto dôkazy boli vykonané v rámci miestneho zisťovania a správca dane nimi nezaťažoval žalobcu. Od žalobcu ako od daňového subjektu vyžadoval len preukázanie základných skutočností, týkajúcich sa jeho vzťahu s dodávateľom a odberateľom (zaplatenie kúpnej ceny, doprava, manipulácia s tovarom a podobne). Správca dane sa osobitne nezaoberal predloženými faktúrami a obchodnými zmluvami, pretože o ich existencii a zákonom požadovaných náležitostiach nemal pochybnosti. Formálnu stránku pre uplatnenie nároku na odpočet DPH považoval za splnenú, preto ani nebolo potrebné bližšie sa zaoberať jej vyhodnotením. Dokazovanie bolo zamerané na preverenie reálnosti obchodnej transakcie. Predmetom plnenia, ktorého sa týkalo odpočítanie DPH, boli moduly k softwaru - nemocničný informačný systém. V tejto súvislosti správny súd považuje ešte za potrebné upozorniť, že z administratívneho spisu zistil, že zainteresované osoby - či už štatutárni zástupcovia alebo zamestnanci, sa v rámci výpovedí a vyjadrení poskytovaných v administratívnom konaní, vyjadrovali nepresne ohľadne predmetu fakturácie. S ohľadom na to, že ide o osoby znalé a zorientované v oblasti informačných technológií, je dôvodné predpokladať, že nebudú zamieňať software so softwarovými modulmi a licenčnými kľúčmi k nim, nakoľko ide o odlišné komodity. Ako už bolo uvedené, predmet fakturácie sa týkal nemocničného informačného systému a bolo dôvodné predpokladať, že takýto produkt (navyše so značnou kúpnu cenou) je použiteľný len v určitom type špecializovaného zariadenia, a nie u ktoréhokolvek bežného užívateľa informačných technológií, a teda že bol zavedený/implementovaný a používaný v konkrétnom zariadení a je mu poskytovaný servis. Preto sa správca dane zameriaval pri preverovaní reálneho uskutočnenia obchodnej transakcie na zistenie autora softwaru, jeho použiteľnosť (aj z hľadiska jazykových mutácií), miesto jeho konkrétneho využívania, poskytovaný servis a podobne, čo viedlo k vykonaniu dokazovania vo vzťahu k celému dodávateľskému a odberateľskému reťazcu. Dokazovanie tak bolo vedené v súlade s dosiahnutím účelu daňovej kontroly, ako aj vyrubovacieho konania.

19. Ďalšími žalobnými námietkami, týkajúcimi sa dokazovania, žalobca namietal nesprávnosť záveru o nedodaní tovaru, ako aj to, že neboli dôkazom opaku vyvrátené ním predložené dôkazy. Namietal tiež spôsob hodnotenia dôkazov (účelový, svojvoľný, v jeho neprospech), nedostatok súčinnosti pri vykonávaní dôkazov a nemožnosť vyjadrenia sa k jednotlivým dôkazom. Závery v rozhodnutí žalovaného žalobca označil ako „novinku“, ku ktorej nemal možnosť sa vyjadriť. K týmto odvolacím námietkam správny súd uviedol, že správca dane vykonal dokazovanie zákonným spôsobom, dôkazy vyhodnotil jednotlivo ako aj vo vzájomnej súvislosti, a na základe tohto postupu dospel k správne-

záveru o tom, že nebola preukázaná reálna existencia predmetu fakturácie - softwarových modulov, preto nevznikla daňová povinnosť u dodávateľa - spoločnosti CorpIn, s. r. o., a nevzniklo potom ani právo na odpočítanie dane u žalobcu ako u odberateľa. Povinnosť odvieť daň z pridanej hodnoty z predmetu fakturácie pri dodávateľovi (ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty) a právo na odpočítanie dane pri predmete fakturácie u odberateľa (ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty) sa navzájom podmieňujú.

20. K námietkam žalobcu ohľadne nesprávnosti vyvođených záverov z vykonaného dokazovania správny súd ešte zdôrazňuje, že nebolo preukázané dodanie tovaru prostredníctvom spoločnosti Direct Parcel Service, s. r. o. od spoločnosti CorpIn, s. r. o. k žalobcovi. Svedok E. (spoločník a konateľ spoločnosti CorpIn, s. r. o.) vedel, že odberateľom mala byť spoločnosť Mashreq Kft, ale nevedel, kde mali byť moduly/licenčné kľúče implementované, napriek tomu, že práve spoločnosť CorpIn, s. r. o. mala byť zodpovedaná za vady softwaru a mala poskytovať aj určitý servis. Svedok Palúch, ako bývalý zamestnanec žalobcu, potvrdil mailovú komunikáciu so spoločnosťou CorpIn, s. r. o. (konkrétne s konateľom E.), ale z jeho výpovede nevyplýva, že by ako osoba zodpovedná za realizáciu obchodu s licenčnými kľúčmi reálne s nimi manipuloval. Z jeho výpovede vyplýva len to, že vykonal objednávku, podklady pre fakturáciu a dal príkaz oddeleniu logistiky na realizáciu prepravy. Reálne dodanie tovaru odberateľovi Mashreq Kft. sa nepodarilo preveriť, pretože táto spoločnosť bola nekontaktná. Pokiaľ žalobca vo vzťahu k odberateľovi v Maďarsku poukazoval na to, že nie je použiteľný správcom dane uvádzaný záver o fiktívnom podniku, pretože s touto spoločnosťou v čase realizácie obchodnej transakcie komunikoval a obchodoval, správny súd uvádza, že to bol len jeden zo záverov v rozhodnutiach správcu dane a žalovaného, ako reakcia na ďalšie zistené súvisiace skutočnosti. Nebol to nosný argument preskúmaných rozhodnutí, správca dane týmto len poukázal na aktuálne informácie poskytnuté maďarskou daňovou správou. Dodanie predmetu fakturácie do spoločnosti Mashreq Kft. nebolo preukázané, pretože nebolo preukázané, čo bolo predmetom zásielky, ktorej prepravu realizovala spoločnosť TNT Worldwide, s. r. o., a ani či túto zásielku za spoločnosť Mashreq, Kft. prevzala oprávnená osoba.

21. Podľa správneho súdu správcom dane a žalovaným boli správne a zákonným spôsobom vyhodnotené aj dôkazy predložené žalobcom v ďalšom vyrubovacom konaní, ktoré mali len evidenčný charakter o došlej a odchádzajúcej pošte, ale nepreukazovali reálnu existenciu softwaru. K žalobcom namietanej povinnosti správcu dane vyvrátiť tvrdenia žalobcu ako daňového subjektu dôkazom opaku, správny súd poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf 18/2011, 6Sžf 14/2012 zo dňa 28.03.2012, v ktorom najvyšší súd uviedol, že nie je povinnosťou správcu dane predložiť dôkaz opaku. Daňový subjekt má povinnosť preukázať, že sa obchodná transakcia stala ním tvrdým spôsobom, nie je povinnosťou správcu dane dôkazom opaku vyvrátiť tvrdenia daňového subjektu, prípadne zisťovať, ako sa reálne obchodná transakcia stala. Pokiaľ žalobca poukazoval na rozhodnutie ESD C-277/14, toto rozhodnutie sa podľa správneho súdu týka iných skutkových okolností pri uplatnení nároku na odpočítanie DPH, v súvislosti s účasťou na daňovom podvode. V posudzovanom prípade ako dôvod nepriznania nároku na odpočítanie DPH správca dane a žalovaný uviedli, že nebola preukázaná reálna existencia tovaru, preto závery z uvedeného rozhodnutia nie sú aplikovateľné na tento prípad. Pokiaľ žalobca poukazoval na svoju dobromyseľnosť, aj v tejto súvislosti správny súd odkázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6 Sžf 18/2011, 6Sžf 14/2012 zo dňa 28.03.2012, v ktorom najvyšší súd uviedol, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. S poukazom na § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. je potrebné uviesť, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1, 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže zákon to neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužiteľnosť, 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 sám preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené. V danom prípade nepostačuje, pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, iba predloženie faktúry, dodacích listov, ale musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné

obchody boli reálne uskutočnené osobou na faktúre uvedenej. O náhrade trov konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP a kontr. a žalobcovi, ktorý v konaní nemal úspech, náhradu trov konania nepriznal.

22. Proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici podal žalobca v zákonom určenej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP.

23. Uviedol, že krajský súd sa nesprával vo veci ako objektívny a nestranný verejný orgán, závažné nezákonnosti daňových orgánov bagatelizoval, týmito sa nezaoberal, vyhodnotil ich v úplnom rozpore so skutočnosťou, čo malo za následok nesprávne právne posúdenie veci. Daňový subjekt je v celom procese daňového konania v oslabenej pozícii, pretože už pri prijímaní daňových zákonov sú tieto vytvárané s prihliadnutím na záujmy štátu, vykladané v záujme verejného orgánu a povinnosťou súdu bolo, aby nerovnocenné postavenie daňového subjektu eliminoval. Krajský súd uvedeným spôsobom nepostupoval a porušil základné ústavné právo žalobcu na spravodlivý proces podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a slobôd.

24. Žalovaný a správca dane pri vydaní rozhodnutí nerešpektovali základné zásady daňového konania. Po zrušení prvého rozhodnutia prikázal žalovaný prvostupňovému orgánu, aby odstránil vytýkané nedostatky predchádzajúceho konania v spolupráci s daňovým subjektom, k čomu nedošlo, pretože správca dane konal bez vedomosti a účasti daňového subjektu v priebehu celej daňovej kontroly. Podľa zrušujúcich rozhodnutí žalovaného správca dane v predchádzajúcom rozhodnutí neuviedol žiadne hodnotenie dôkazov, uviedol, že rozhodnutie správcu dane nemôže byť postavené len na pochybnostiach, ale musí dokazovaním vyvrátiť dôkazy, ktoré predložil daňový subjekt na preukázanie svojich tvrdení a v prípade podvodu je správca dane povinný preukázať účasť daňového subjektu na tomto podvode. Správca dane bez akejkoľvek súčinnosti s daňovým subjektom vydal takmer totožné rozhodnutie, ktoré žalovaný akceptoval bez zmeny skutkového či právneho stavu. Žalovaný teda sám nerešpektoval svoje predchádzajúce právne závery.

25. Sťažovateľ trval na námietkach, ktoré uviedol v dôvodoch nášho odvolania z 08. 09. 2014 a 10. 11. 2015, podľa ktorých pri prerokovaní pripomienok a dôkazov, ktoré sme predložili k protokolu z daňovej kontroly, sme vzniesli proti konajúcim zamestnankyniam daňovej správy, Z. J. U. a Z. J. X. námietku zaujatosti, ktorá spočívala v tom, že tieto zamestnankyne ako kontrolórky vykonávali daňovú kontrolu na základe písomného poverenia a účinky tohto poverenia trvali len počas daňovej kontroly do jej ukončenia, t. j. do doručenia protokolu daňovému subjektu podľa § 46 ods. 9 písm. a zák. č. 563/2009 Z. z. . Po ukončení daňovej kontroly teda nemali už možnosť vo veci ďalej konať, a to už i vzhľadom na to, že celý výkon daňovej kontroly vykonávali chaoticky, neprofesionálne a zaujato, v neprospech našej spoločnosti.

26. Sťažovateľ trval na tom, že rozhodnutie správcu dane je nepreskúmateľné pre zmätočnosť a nezrozumiteľnosť a je doslovným popisáním protokolu z daňovej kontroly bez úvah, ktorými sa správca dane spravoval pri hodnotení dôkazov. Poukázal na okolnosť, že podľa napadnutého rozhodnutia žalovaného je prvostupňové rozhodnutie správcu dane správne, aj keď je úplne totožné s pôvodným rozhodnutím zo dňa 25. 03. 2015, ktoré žalovaný 2 krát zrušil z dôvodu nesplnenia zákonom stanovených požiadaviek podľa § 63 ods. 5 daňového poriadku. Závery krajského súdu sú v rozpore s obsahom administratívneho spisu a napadnutých rozhodnutí, pretože sa v nich nikde nenachádza hodnotenie, ktoré skutočnosti sú len informáciami a ktoré dôkazmi. Neobsahujú vyhodnotenie dôkazov v ich vzájomnej súvislosti tak, aby bolo možné zistiť, z ktorých dôkazov súd vyvodil skutkové a následne právne závery. Rozhodnutie krajského súdu považuje za zmätočné a nezrozumiteľné, pretože bez akejkoľvek zmeny skutkového stavu a obsahu prvostupňových rozhodnutí označil rozhodnutie žalovaného za zákonné a dospel k opačnému záveru ako žalovaný v rozhodnutiach o zrušení prvostupňového rozhodnutia, pričom zmenu tohto názoru nezdôvodnil.

27. Správca dane po tom, ako mu sťažovateľ predložil všetky doklady svojvoľne a nezákonne bez vedomosti daňového subjektu vykonával rôzne dôkazy, čím vykonával vyhľadávaciu činnosť, ktorú v

rámci daňovej kontroly nemôže vykonávať. Keďže takúto činnosť vykonával, postupoval v rámci daňovej kontroly nezákonne. Ak mal pochybnosti o pravdivosti predložených a uvádzaných skutočností, mal vyzvať sťažovateľa na vyjadrenie, prípadne predloženie dôkazov. Namiesto toho začal svojvoľne zisťovanie dožiadaniami, o ktorých nemal vedomosť. K základným právam daňového subjektu je, že dôkazy musia byť vykonávané tak, aby sa k nim mohol daňový subjekt vyjadriť už pri vykonávaní, nie až po ich vykonaní. Takýto postup podľa názoru sťažovateľa určuje čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Je potrebné zdôrazniť, že zákon o správe daní správcovi dane neumožňuje vykonávať dôkazy, pretože správca dane len vedie dokazovanie. Ak teda krajský súd tvrdil, že správca dane vykonal dokazovanie, uniklo jeho pozornosti, že na takýto postup správca dane nemá oprávnenie. Správca dane doteraz neoznámil, aké má pochybnosti o predložených dôkazoch a neoznámil to ani v rozhodnutí, čím znemožnil sťažovateľovi vyjadriť sa k pochybnostiam a navrhnúť dôkazy na ich odstránenie.

28. Keďže sťažovateľovi nebola doručená výzva podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku, nemohol sa v rámci daňovej kontroly dozvedieť, o ktorých skutočnostiach má správca dane pochybnosti. Oznámenie zo dňa 29. 05. 2014 sťažovateľ nepovažuje za takúto výzvu. Podľa právneho názoru krajského súdu predmetné oznámenie bolo doručené 29. 05. 2014, pričom protokol z daňovej kontroly bol vyhotovený už 7 dní po jeho vydaní. Krajský súd preto rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

29. Krajský súd sa nevysporiadal so všetkými námietkami sťažovateľa. Nebolo spochybnené, že dodávateľ sťažovateľa je zdaniteľnou osobou, vystavil faktúru, čím mu vznikla daňová povinnosť. Neobstojí preto tvrdenie krajského súdu o nepreukázaní vzniku daňovej povinnosti dodávateľa. Rozsudok krajského súdu preto považuje za nepreskúmateľný pre neexistenciu dôvodov.

30. Na základe uvedených dôvodov sťažovateľ žiadal, aby kasačný súd zrušil rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici, vec mu vrátil na ďalšie konanie a priznal mu náhradu trov konania.

31. Žalovaný vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 14. 02. 2017 uviedol, že sa stotožňuje s právnym posúdením veci Krajským súdom v Banskej Bystrici. Žalobca zotrval na svojich žalobných námietkach, ku ktorým sa žalovaný vyjadril a s ktorými sa súd v napadnutom rozsudku vysporiadal. Navrhol, aby kasačný súd rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici potvrdil.

32. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj kasačný súd) ako súd príslušný podľa ust. § 11 písm. g) SSP, prejednal vec bez nariadenia pojednávania podľa ust. § 455 SSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk, podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s ust. § 452 ods. 1 SSP.

33. Podľa ust. § 440 písm. f) a g) SSP, kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnili jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

34. Predmetom skúmania kasačného súdu bolo rozhodnutie Krajského súdu v Banskej Bystrici z hľadiska posúdenia, či došlo zo strany správneho súdu k nesprávnemu procesnému postupu znemožňujúcemu sťažovateľovi uskutočniť jemu patriace procesné práva a či vec bola správne právne posúdená z dôvodov uvedených v bodoch kasačnej sťažnosti.

35. Kasačný súd po preskúmaní rozsudku krajského súdu a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení rozsudku krajského súdu. Závery krajského súdu spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku.

36. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že rozhodnutím správcu dane č.

9600404/5/2603864/2012/Biz zo dňa 28. 09. 2012 začala u žalobcu daňová kontrola na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2012. O tejto skutočnosti bol sťažovateľ písomne informovaný. Na ústnom pojednávaní predložil kontrolovaný subjekt účtovné doklady ku kontrole. Podľa jeho vyjadrenia predmetom obchodného vzťahu daňového subjektu so spoločnosťou Mashreq kft, so sídlom v Györi, Maďarsko, bol software, ktorý sťažovateľ obdržal od svojho dodávateľa, spoločnosti CorpIn, s.r.o. so sídlom v Bratislave. Uskutočnenie transakcií preukázal objednávkami prijatými formou mailovej komunikácie, dodacími listami od dodávateľa a ďalšími účtovnými dokladmi. Realizáciu daňového plnenia za mesiac júl 2012 preukázal daňový subjekt objednávkou vystavenou spoločnosťou Mashreq Kft, ktorá obsahovala názov požadovaného typu softvéru a počet kusov, bez uvedenia dátumu vystavenia objednávky. Dňa 16. 07. 2012 mal dodávateľ sťažovateľa spoločnosť CorpIn s.r.o. dodať sťažovateľovi tovar obsahujúci tovar objednaný od maďarského odberateľa. Dodávateľ žalobcu vyúčtoval cenu realizovanej dodávky faktúrou číslo 20120002 v sume 694.800 €, z toho DPH predstavuje 115.800 €. Dňa 16. 07. 2012 sťažovateľ vystavil faktúru č. 2710000031, ktorou maďarskému odberateľovi vyúčtoval cenu dodávky vo výške 596.949,00 €. V tomto prípade, z dokladov predložených sťažovateľom nebolo zrejmé, akým spôsobom bola dodávka prepravená maďarskému odberateľovi. V spise sa nachádza objednávka odberateľa sťažovateľa bez dátumu vyhotovenia, na ktorom sa nachádza názov a počet požadovanej dodávky. Požadovaný tovar mala dodať spoločnosť CorpIn s.r.o. sťažovateľovi, v zmysle príjemky - evidenčného dokladu o premietnutí do stavu zásob sťažovateľa, vytvorenej dňa 13.02.2013. Obchodné transakcie boli realizované na základe Rámcových zmlúv na dodanie softvéru, uzatvorených medzi sťažovateľom a jeho dodávateľom CorpIn s.r.o. a sťažovateľom a maďarským odberateľom Mashreq Kft., obe zo dňa 27. 06. 2012. V zmysle predmetnej zmluvy sa pod pojmom softvér považovalo umožnenie prístupu k digitálnemu stiahnutiu softvéru z elektronického miesta predávajúceho (domáci server - virtuálny nosič dát), a to poskytnutím prihlasovacích údajov k tomuto miestu, poskytnutie inštaláčného kľúča k inštalácii softvéru elektronickou formou, poskytnutie príslušného certifikátu k softvéru, zaslaným do 48 hodín od obdržania od dodávateľa.

36. V spise sa nachádza rozhodnutie zo dňa 30. 07. 2013, ktorým bola prerušená kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie júl 2012, od 09. 08. 2013 do obdržania odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií.

37. Dňa 30. 07. 2013 sa uskutočnilo ústne pojednávanie, na ktorom mal byť za prítomnosti zástupcu sťažovateľa ako svedok vypočutý Z. R. K., konateľ spoločnosti IDB, s.r.o., so sídlom v Trnave, ktorá mala byť (podľa konateľa spol. CorpIn s.r.o.) dodávateľom softvéru a dodatočných softvérových modulov pre komplexnú správu ucelených systémových štruktúr dodávateľa sťažovateľa, ktorý mal uvedený softvér dodať kontrolovanému. Svedok odoprel vypovedať z dôvodu, že by výpoveďou spôsobil nebezpečenstvo trestného stíhania sebe alebo blízkym osobám v priamom rade, dcére a jej manželovi.

38. O predmete dodávky bol vypočutý ako svedok dňa 27. 06. 2013 E. R., ktorý bol osobou realizujúcou komunikáciu s odberateľom sťažovateľa. K predmetu kontroly uviedol, že nevykonával činnosť smerujúcu k uzatvoreniu nákupu softvéru s dodávateľom, vykonával činnosť, ktorá pozostávala z vystavovania dielčích objednávok a podpisovania dodacích listov. Predmetom fakturácie voči odberateľovi bola dodávka licenčných kľúčov na nemocničný informačný systém, pričom jej súčasťou neboli žiadne dodatočné práce spojené s inštaláciou. Nevedel uviesť časové obdobie realizácie, mal vedomosť, že v zmluve bol uvedený finálny termín. Dodávky pozostávali z viacerých čiastkových plnení, k personálnemu, technickému zabezpečeniu sa vyjadriť nevedel. K cene fakturácie, a či táto zodpovedala funkčnosti a využiteľnosti v praxi sa nevedel vyjadriť. Uviedol, že objednávka pre dodávateľa softvéru bola realizovaná formou mailovej komunikácie, tovar objednával osobne na základe požiadaviek nadriadených. Špecifikácie boli definované v zmluve, kde bol uvedený identifikačný kód licencie, presné označenie softwarového modulu aj rámcové ceny jednotlivých typov licencií. Prepravu tovaru nezabezpečoval, ale podľa jeho informácií mala byť uskutočnená kuriérskou spoločnosťou. Svedok nevedel uviesť, či sa jednalo len o dodanie predmetu fakturácie. Mal vedomosť o tom, že predmet fakturácie bol zabalený v zapečatenej obálke. Činnosť smerujúcu k uzatvoreniu obchodu s

odberateľom sťažovateľa nevykonával, vykonával len činnosť, ktorá pozostávala z predkladania ponúk a sumarizácie dokladov a nepriame zabezpečenie odosielania tovaru zákazníkovi prostredníctvom súčinnosti ostatných kolegov na oddelení logistiky. Uviedol, že predmetom fakturácie voči zákazníkovi bola dodávka licenčných kľúčov na nemocničný informačný systém, pričom nemal vedomosť, či sa jednalo o konečného odberateľa. Objednávky boli realizované formou mailovej komunikácie, niekoľkokrát jednal za odberateľa s pánom U.. Preprava bola zabezpečená formou kuriérskej spoločnosti TNT. K spôsobu a forme doručenia uviedol, že tá istá zapečatená obálka, ktorá bola doručená od dodávateľa, bola vložená do väčšej obálky a zaslaná kuriérskou spoločnosťou odberateľovi. Zo strany odberateľa došlo k potvrdeniu doručenia dodávky. Spoločnosť jeho bývalého zamestnávateľa bola len jedným z dodávateľov predmetných licencií maďarskému odberateľovi.

39. V spise sa nachádza upovedomenie Okresného riaditeľstva Policajného zboru v Banskej Bystrici, odbor kriminálnej polície, oddelenie ekonomickej kriminality, zo dňa 03. 03. 2013, adresované správcovi dane, ktorým ho informoval o začatí trestného stíhania za pokračovací zločin daňového podvodu podľa § 277a ods. 1 a ods. 3 písm. a) Trestného zákona na skutkovom základe, že doposiaľ neznámy páchatel' vystupujúci ako osoba oprávnená konať v mene spoločnosti GAMO, a.s., dňa 27.06.2012 v Bratislave, uzatvorila s dodávateľom, CorpIn s.r.o. a odberateľom Mashreq kft. obchodný záväzkový vzťah, ktorého predmetom bola kúpa a následný predaj bližšie nezisteného zdravotníckeho softvéru, ktorý nemal spĺňať podmienky zdaniteľného plnenia, čím vytvoril predpoklady, na základe ktorých zodpovedná osoba zo spoločnosti GAMO a.s., príslušnému správcovi dane podala daňové priznania a uplatnila si neoprávnené nárok na vrátenie DPH, v celkovom rozsahu 215.809,71 €..

40. V spise sa nachádzajú aj doklady týkajúce sa preverovania zdaniteľného obchodu medzi dodávateľom sťažovateľa a daňovým subjektom v zdaňovacom období júl 2012.

41. Správcovi dane sa nepodarilo zabezpečiť účtovné doklady spoločnosti IDB s.r.o., ktorá mala vyhotoviť softvér tvoriaci predmet dodávok, pretože tieto boli odovzdané spoločnosti ERSTE INVESTMENTS GROUP LIMITED so sídlom na Cypre. Došlo aj k prevodu obchodného podielu Petra Otta na spoločnosť so sídlom v Paname.

42. Na základe ďalšieho šetrenia správca dane zistil, že spoločnosť TNT Express Worldwide vykonala pre daňový subjekt prepravu na základe objednania prepravy zo dňa 20. 07. 2012, 16. 08. 2012 a 17. 10. 2012 pre spoločnosť (M)Ashreq kft. Dopravca nedisponoval informáciou, aký konkrétny tovar bol predmetom prepravy ani dokladom o prevzatí zásielky prijímateľom.

43. Na základe informácie poskytnutej maďarskou daňovou správou, odberateľ - maďarský daňovník priznal nadobudnutie tovaru od sťažovateľa v sume 373.072,00 HUF v júli roka 2012. Maďarská daňová správa nemohla fyzické prijatie softwaru potvrdiť, pretože sa jej nepodarilo skontaktovať s odberateľom sťažovateľa a poskytnuté informácie vyplynuli z dostupných podaní daňového subjektu.

43. Dňa 14. 01. 2014 bol vypočutý ako svedok R. E., štatutárny zástupca dodávateľa CorpIn s.r.o. (v rozhodnom období), ktorý uviedol, že všetka dokumentácia spoločnosti bola odovzdaná novému vlastníčkovi v USA a odmietol vypovedať o ekonomickej činnosti spoločnosti. K spôsobu dodania predmetu transakcie pre spoločnosť GAMO, a. s. uviedol, že prepravu uskutočnil prostredníctvom kuriérskej spoločnosti DPD, o čom doklady nepredložil. Na základe toho správca dane skonštatoval, že dodávateľ nepreukázal vystavenie faktúry č. 20120002 zo dňa 16. 07. 2012 pre sťažovateľa a nebolo preukázané, že z vystavenej faktúry bola priznaná a odvedená daň. Bývalý konateľ dodávateľa odmietol spolupracovať so správcom dane a odpovedať na jeho otázky.

44. Z podania kriminálneho úradu finančnej správy zo dňa 21. 02. 2014 vyplýva, že jeho pracovníci vykonali analýzu, z výsledkov ktorej je zrejmé, že k dodaniu predmetu fakturácie medzi IDB s.r.o. a CorpIn s.r.o. pravdepodobne nedošlo, pretože sa nedá zistiť prvotný dodávateľ predmetu fakturácie, z čoho sa dá usudzovať, že nedošlo k reálnemu dodaniu služby.

45. Dňa 15. 05. 2014 bol sťažovateľ oboznámený s úkonmi správcu dane a so zisteniami pri výkone

daňovej kontroly, ku ktorým sa odmietol vyjadriť.

46. Na otázky zo strany správcu dane sťažovateľ uviedol, že nevie kto predmetný softvér vyvinul, kto je jeho prvotným výrobcom, v rámci podnikateľskej činnosti kupovali a predávali hotový výrobok a nemali dôvod na zisťovanie predmetných skutočností. Nemá vedomosť, kde bol následne predmetný softvér implementovaný, pretože ako predávajúceho ho zaujíma len predaj výrobku a nezáleží mu na tom, za akých okolností bol kúpený používateľom, nie je povinnosťou, ale právom kupujúceho ho využiť. Dodávka nebola poistená, pretože za prípadnú škodu zodpovedá prepravca. Tohto dobre poznali z predchádzajúceho obdobia ako čestného obchodného partnera.

47. Podaním zo dňa 31. 03. 2014 správca dane oboznámil sťažovateľa s výsledkami dokazovania.

48. Dňa 01. 04. 2014 bol vypracovaný protokol z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2012. Protokol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam v dňom uvedeným prevzal sťažovateľ prostredníctvom splnomocnenej zástupkyne osobne dňa 02. 04. 2014. Vo svojom vyjadrení zo dňa 25. 04. 2014 sťažovateľ odmietol konštatovania správcu dane a uviedol, že splnil všetky zákonné povinnosti na preukázanie dodania tovaru. Správca dane určil deň prerokovania pripomienok k protokolu s daňovým subjektom na deň 19. 06. 2014.

49. Dňa 25. 08. 2014 vydal správca dane rozhodnutie, ktorým vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane v sume 115.800 € na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2012 a vyrubil daň vo výške 16.764,22 €. Rozhodnutie správcu dane bolo na základe odvolania daňového subjektu žalovaným zrušené rozhodnutiami zo dňa 15. 12. 2014 z dôvodu, že správca dane, napriek tomu, že vykonal rozsiahle dokazovanie, v odôvodnení svojho rozhodnutia neuviedol úvahu, ktorou sa spravoval pri hodnotení každého z vykonaných dôkazov jednotlivo a vo vzájomnej súvislosti a obmedzil sa len na popis vykonaných dôkazov. Správca dane dňa 28. 09. 2015 vydal nové rozhodnutia, ktorými určil daňovému subjektu rozdiel DPH v totožnej sume a vyrubil mu opätovne totožnú daň za predmetné zdaňovacie obdobie. Na základe odvolaní daňového subjektu boli aj v poradí druhé rozhodnutia správcu dane o vyrubení DPH zrušené z dôvodu, že vo vyrubovacom konaní završenom vydaním rozhodnutia nepostupoval správca dane v súčinnosti s daňovým subjektom a neumožnil mu využiť priznané práva prostredníctvom dokazovania. V rozhodnutí správcu dane vyslovil záver bez toho, aby vyhodnotil zistenia z daňovej kontroly v konfrontácii s vyjadreniami daňového subjektu.

50. Vo vyrubovacom konaní správcu dane vykonal dôkaz prostredníctvom dožiadaného daňového úradu, v rámci ktorého dňa 01. 07. 2015 bolo vykonané miestne zisťovanie v spoločnosti DPD (Direct Parcel Distribution SK s.r.o.) ohľadom preverenia dodania predmetu plnenia od spoločnosti CorpIn s.r.o. pre odberateľa, spoločnosť GAMO a.s. v roku 2012. Prepravca uviedol, že predmetné spoločnosti nepozná, nikdy s nimi neobchodoval ani nejednal. Nemal s nimi uzatvorený žiaden zmluvný vzťah. Správca dane oboznámil daňový subjekt s výsledkami vyrubovacieho konania po odvolacom konaní dňa 18. 05. 2016.

51. Podľa § 2 písm. a) zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej len daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, na účely tohto zákona sa rozumie správou daní postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov.

52. 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 pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

53. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie

prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

54. 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.

55. 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.

56. 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.

57. 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.

58. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

59. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.

60. Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku, správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

61. Podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku, správca dane po vykonaní daňovej kontroly v rozhodnutí určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

62. Podľa § 68 ods. 1, 3, 5 a 6 Daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu; vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 nezasiaela. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 49 ods. 1 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý doručil daňovému subjektu oznámenie podľa § 48 ods. 2. Ak daňovú kontrolu vykonalo finančné riaditeľstvo, vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá miestne príslušný správca dane.

Ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcom dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 dohodne so správcom dane deň prerokovania pripomienok a dôkazov ním predložených; ak sa nedohodnú, určí deň ich prerokovania správca dane. Ak sa daňový subjekt nemôže zúčastniť na prerokovaní, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. Ak sa daňový subjekt alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní pripomienok a dôkazov ním predložených, správca dane spíše o tejto skutočnosti úradný záznam. O priebehu a o

výsledkoch dokazovania správca dane spíše s daňovým subjektom zápisnicu podľa § 19, a to aj opakovane; v tom prípade správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní odo dňa spísania poslednej zápisnice s daňovým subjektom alebo odo dňa spísania úradného záznamu.

Správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

Správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

63. Podľa § 74 ods. 2 Daňového poriadku, odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

64. Podľa § 74 ods. 4 vety prvej Daňového poriadku, odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí.

65. Podľa § 2 ods. 1 písm. a) a b) zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v účinnom znení, predmetom dane je dodanie tovaru, poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

66. Podľa ust. § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak.

67. Podľa § 9 ods. 1 zákona o DPH, dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru.

68. Podľa § 19 ods. 1 prvej a druhej veta ods. 2 zákona o DPH v účinnom znení, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

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

70. Podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

71. Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

72. Podľa ust § 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.

73. Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov

(ďalej len „zákon o účtovníctve“), účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

74. Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve, účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

75. Predmetom kasačného konania je preveriť správnosť právneho posúdenia veci krajským súdom z dôvodov uvedených v kasačnej sťažnosti.

76. Kasačný súd v súvislosti s preukázaním daňového plnenia poukazuje na ust. § 443 ods. 1 Obchodného zákonníka, podľa ktorého kupujúci nadobúda vlastnícke právo k tovaru, len čo je mu dodaný tovar odovzdaný. Uvedené ustanovenie nie je v rozpore s ust. § 8 ods. 1 a 19 ods. 1 zákona o DPH, keďže prevzatím tovaru od svojho dodávateľa, žalobca nadobúda právo nakladať s ním ako jeho vlastníkom a zároveň dochádza týmto okamihom k daňovej povinnosti.

77. Rozhodnutia daňových orgánov vychádzajú z dôkazov získaných v priebehu daňovej kontroly a dokazovania vedeného vo vyrubovacom konaní, pričom správca dane vychádzal z dokladov predložených daňovým subjektom, tvrdení a dokladov sťažovateľa, výpovedí vypočutých svedkov, miestnych zisťovaní, medzinárodnej výmeny informácií, popísaných vyššie. V priebehu daňového konania nebolo preukázané, že dodávateľ žalobcu disponoval dodaným tovarom, že s týmto mohol nakladať ako vlastníkom, a teda odovzdať ho ďalej sťažovateľovi. Daňový subjekt ani jeho dodávateľ nepredložil žiaden dôkaz o preprave a nadobudnutí konkrétneho predmetu dodania. Prepravná spoločnosť, ktorá podľa dodávateľa žalobcu mala predmet plnenia dodať, s týmto dodávateľom poprela akúkoľvek spoluprácu a realizáciu prepravy pre sťažovateľa. Sťažovateľ žiadnym spôsobom nepreukázal prevzatie plnenia od svojho dodávateľa, túto preukazoval len dokladmi o evidencii zásob, ktoré navyše nezodpovedali tvrdenému termínu dodania. Dodávka uskutočnená v auguste 2012 mala byť podľa účtovných dokladov realizovaná dňa 15. 08. 2012, pričom do stavu zásob sťažovateľa bola zaevidovaná 16.08.2012 v čase, keď už mala byť odovzdaná na prepravu k odberateľovi, čo sa malo udiať 15. 08.2012, kedy sťažovateľ vyhotovil faktúru za realizovanú dodávku. Dodávateľ CorpIn s.r.o. mal dodávku v mesiaci október 2012 realizovať dňa 10. 10. 2012, pričom do stavu zásob mala byť dodávka evidenčne vnesená 16. 10. 2012. Kasačný súd zdôrazňuje, že okrem evidencie zásob neexistuje žiaden materiálny dôkaz o prevzatí plnenia sťažovateľom, teda že mu vznikla daňová povinnosť. Tento záver nebol spôsobilý vyvrátiť žiaden ďalší vykonaný dôkazný prostriedok.

78. Najvyšší súd dáva do pozornosti právny názor vyjadrený v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 5Sžf/97/2010, z ktorého vychádza ustálená judikatúra najvyššieho súdu, v ktorom poukázal nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 2 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. oprávnené. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu. 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. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už

správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania.

79. Súdny dvor vo svojej judikatúre taktiež konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH; a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Taktiež Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, rozsudky ESD vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10). Možno preto určiť opatrenia, ktoré možno, v tom ktorom prípade, požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom.

80. Správca dane mal preto právo preveriť realnosť dodávky od spoločnosti CorpIn s.r.o., ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia ako i komunikácia s dodávateľom sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru alebo jeho obchodných zvyklostí. Je na ňom, akým spôsobom preukáže komunikáciu s dodávateľom, spôsob preverovania množstva a kvality tovaru, jeho súlad s požiadavkou uvedenou v objednávke a pod. V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Už samotné zistenie skutočnosti, že dodávateľ odmietol poskytnutie informácií o svojej ekonomickej činnosti, nevykonával činnosť v oblasti poskytovania a vývoja software a programov, údajný subdodávateľ odmietol vypovedať z dôvodu, aby predišiel trestnému stíhaniu svojej osoby a príbuzných, pohyb tovaru a finančných prostriedkov nemohol byť preverený z účtovných dokladov dodávateľa, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o realnosti dodávok. Takýto spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní.

81. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, keďže to zákon neustanovuje, ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužiteľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar reálne dodaný (§ 8 zákona o DPH). Dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02, Zb. s- I-5337, bod 76, ako aj z 21. februára 2006, Halifax, a i., C-255/02, Zb. s. I. 1609, bod 71). V tomto smere preto dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočíva na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH i preukázal, (nielen formálnymi dokladmi).

82. Najvyšší súd opätovne na tomto mieste poukazuje na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku ale aj dodržanie nevyhnutnej miery opatrnosti v obchodných vzťahoch. Vzhľadom na spochybnenie realnosti dodania tovaru odberateľovi deklarováných zdaniteľných plnení, sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených účtovných dokladov ako nedostatočné. Bolo potrebné, aby sám žalobca

preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, aby sa stal súčasťou fiktívneho zdaniteľného plnenia zneužívajúceho právo poskytované zásadou neutrality DPH.

83. Nezodpovedá zásade zodpovedného a poctivého obchodného styku konanie podnikateľa, ktorý si riadne nepreverí svojho dodávateľa z hľadiska dôveryhodnosti, poctivosti, neoverí si obsah plnenia, či tento zodpovedá dohodnutému predmetu plnenia. Je na daňovom subjekte, aby v prípade kontroly vedel preukázať existenciu materiálneho plnenia a že vykonal rozumné opatrenia, aby sa ubezpečil, že sa nepodieľa na nelegálnej činnosti. Nevyhnutná miera opatrnosti vyplývala aj z predmetu vzájomného plnenia, ktorým mal byť softvér a prevod majetkových autorských práv v zmysle autorského zákona (článok I. Dodávateľskej rámcovej kúpnej zmluvy zo dňa 27. 6. 2012). Javí sa v tomto prípade neštandardnou dohoda, prinajmenšom odporujúca obchodným zvyklostiam, podľa ktorej za vady tovaru dodaného sťažovateľom maďarskému odberateľovi zodpovedá jeho dodávateľ, spoločnosť CorpIn s.r.o., čo je v rozpore s úpravou § 425 ods. 1 a 2 Obchodného zákonníka, podľa ktorého za vady tovaru zodpovedá predávajúci. Takisto je nelogická námietka sťažovateľa, podľa ktorej nevykonal preverenie predmetu dodávky z dôvodu, že sa nemohol oboznámiť s obsahom dodávky, ktorá pozostávala z tajnej informácie - licenčný kľúč, šifra. Sťažovateľ je podľa zápisu v obchodnom registri podnikateľom v oblasti poskytovania softvéru, podniká v oblasti spracovania dát a prenosu informácií a ako taký dochádza do kontaktu s rôznymi informáciami, s ktorými musí nakladať zákonným spôsobom a brániť ich nelegálnemu rozširovaniu a zneužívaniu. Z titulu predmetu svojej činnosti je jeho povinnosťou konať tak, aby sa pri svojich obchodných transakciách ubezpečil, že v prípade, ak sám nie je autorom predávaných programov, neprispieva k šíreniu falzifikátov získaných z neoficiálnych zdrojov. V danom prípade nepredložil doklad o tom, že nadobudol súhlas na použitie softvéru, resp. umožnenie jeho šírenia od skutočného autora, resp. že takýto súhlas mal jeho dodávateľ. Všetky tieto súvisiace skutočnosti neprispeli k odstráneniu pochybnosti o skutočnej realizácii daňového plnenia.

84. Podstatnou je však v tomto prípade skutočnosť, že sťažovateľ v rámci daňového konania nepreukázal, že nadobudol predmet plnenia, a že maďarskému odberateľovi doručil tovar a služby, ktoré mu mal poskytnúť v zmysle dodávateľskej rámcovej kúpnej zmluvy. Z vykonaného dokazovania zároveň vyplynulo, že zo strany odberateľa žalobcu nedošlo k riadnej úhrade ceny za realizované dodávky a došlo k postúpeniu pohľadávky sťažovateľa spoločnosti dodávateľa, CorpIn s.r.o. v plnom rozsahu Zmluvou o postúpení pohľadávky zo dňa 13. 03. 2013, teda ešte pred splatnosťou faktúr vystavených sťažovateľom, ktorá mala nastať až 12.04.2013. Na základe uvedenej zmluvy mal dodávateľ, CorpIn s.r.o., sťažovateľovi zaplatiť celú čiastku za dodanie softvéru maďarskému odberateľovi vo výške 1.545.743,51 €, pričom táto odplata z postúpenia mala byť započítaná so záväzkom, ktorý má sťažovateľ voči svojmu dodávateľovi, pričom tento záväzok nebol v zmluve žiadnym spôsobom špecifikovaný. Ani tento dôkaz predložený sťažovateľom neprispel k odstráneniu pochybnosti o reálnosti daňového plnenia a zvyšuje pochybnosti o skutočnom účele predmetného trojstranného kontraktu.

85. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/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“.

86. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť obchodov deklarovaných faktúrami,

snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav vecí tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy, vypočul svedkov navrhnutých daňovým subjektom. Správca dane nevykonala iba formálnu kontrolu dokladov, ale zamerala sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach. Na splnenie zákonných podmienok pre uznanie daňového výdavku a následne určenie správnej výšky základu dane nepostačuje deklarovanie prijatia dodávky tovaru alebo služby zo strany daňového subjektu predložením daňového dokladu - faktúry, pretože formálne doklady nepreukazujú reálnu existenciu tovaru alebo skutočného dodávateľa.

87. Kasačný súd poukazuje na nález Ústavného súdu I. ÚS 241/07-44, podľa ktorého, zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

88 Z vyššie citovaných ustanovení daňového poriadku vyplýva, že je v právomoci správca dane využiť ako dôkaz 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. V súlade so zásadou hospodárnosti konania, vyplývajúcej z požiadavky ukončiť daňové konanie čo najskôr, bez zbytočných prietahov, využil správca dane dôkazné prostriedky získané aj v rámci daňovej kontroly žalobcu na DPH za daňové obdobie júl 2012, v rámci ktorej boli preverované obchodné vzťahy žalobcu a jeho dodávateľa, spoločnosti CorpIn s.r.o. Bolo povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu uplatňujúceho si nárok na odpočítanie DPH, aby preukázal skutočnú realizáciu plnenia zo strany predmetného dodávateľa. Žalobca ku kontrole predložil ako dôkaz o plnení zo strany svojho dodávateľa len vyššie špecifikované formálne doklady. Z nich však nevyplýva, akým spôsobom bola určená jednotlivá i celková cena vyúčtovaná za jednotlivé špecifické druhy dodávok (licenčných kľúčov) za súčasného splnenia osobitných právnych predpisov a od čoho sa tvorba ceny odvíjala. Sťažovateľ nepreukázal, akým spôsobom dohodol kúpnu cenu, predajnú cenu, nepreukázal doručenie, resp. zaslanie cenovej ponuky, ktorá sa mala odvíjať od cenovej ponuky jeho dodávateľa. Takýto spôsob konania nezodpovedá zásade poctivých, otvorených obchodných vzťahov medzi podnikateľmi.

89. V danom prípade správca dane nepožadoval od žalobcu predloženie dôkazov o plnení daňových povinností zo strany jeho dodávateľa, nebol neprímerane zaťažovaný dôkaznou povinnosťou, táto vychádzala z podmienok určených zákonom pre priznanie odpočtu DPH. Jeho povinnosťou bolo preukázať prevzatie zdaniteľného plnenia, čo nesplnil. V preskúmvanej veci žalobca svoje dôkazné bremeno neunesol a pochybnosť správcu dane o realizácii vyúčtovaného plnenia nevyvrátil.

90. Podľa názoru kasačného súdu sa správny súd dostatočným spôsobom vysporiadal s relevantnými námietkami sťažovateľa. V konaní žalovaného, ako aj správcu dane súd nezistil také pochybenia, ktoré by mali za následok nezákonnosť vydaných rozhodnutí

91. Pokiaľ sťažovateľ namietal nedostatočné vysporiadanie sa so všetkými jeho námietkami, kasačný súd poukazuje na konštantnú judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. nález IV. ÚS 236/06) v zmysle ktorej, súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka n spravodlivý proces. Z rozsudku krajského súdu je zrejmé, že sa zaoberal podstatnými námietkami sťažovateľa, svoj právny názor logickým spôsobom v odôvodnení rozhodnutia, v ktorom dal jasne a zrozumiteľne odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany vysvetlil, a preto nedošlo z jeho strany k porušeniu práva účastníka konania na spravodlivý proces.

92. Na základe uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná, krajský súd rozhodol na základe správneho právneho posúdenia veci. Správny súd rozhodoval na základe stavu, ktorý bol v čase právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy v súlade s ustanovením § 135 ods. 1 SSP. Najvyšší súd zároveň nezistil, že by správny súd nesprávnym procesným postupom znemožnil sťažovateľovi, aby uskutočnili jemu patriace procesné práva, a preto sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP zamietol ako nedôvodnú.

93. Sťažovateľ v svojom podaní zo dňa 14.03.2017 navrhol položiť SDEU prejudiciálne otázky uvedené v bode 34. až 37. svojho návrhu, ktoré sa týkali uplatnenia vrátenia DP(nároku na odpočet DPH) ak neexistencia tovaru je preukazovaná iba na základe pochybností medzi dodávateľom a subdodávateľom a uplatnenie zásady daňovej neutrality, ako aj situácie keď sa nepodarilo zistiť, že obchod nemohol prebehnúť a to len z dôvodu, že osoby zodpovedné za obchod sú nekontaktné, ako aj prerušenie daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií.

94. Kasačný súd je toho názoru, a vyplýva to aj z tohto rozhodnutia vyššie, že v danom prípade správca dane ako aj žalovaný riadne preukázali, že nárok na odpočet DPH nemohol v uvedenom reťazci vzniknúť a preto sa nepreukázala potreba výkladu komunitárneho práva SD EU, nakoľko to nevyplývalo z daného skutkového a právneho stavu.

95. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol krajský súd podľa § 467 ods. 1 v spojitosti s ust. § 167 ods. 1 SSP a neúspešnému sťažovateľovi nepriznal právo na náhradu trov konania. Žalovanému takéto právo zo zákona nevzniká.

96. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.