

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/19/2019  
Identifikačné číslo spisu: 3017200222  
Dátum vydania rozhodnutia: 26.05.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Trenčan  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:3017200222.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca, PhD., a JUDr. Igora Belka, v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ): DESYRE s.r.o., so sídlom Prejtská 70/67, Dubnica nad Váhom - Prejta, IČO: 44 522 029, zastúpený: Advokátska kancelária JUDr. Danica Birošová, s.r.o., so sídlom Piaristická 46/276, Trenčín, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100930731/2017 zo 17. mája 2017, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/73/2017-145 zo 6. novembra 2018, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky mení rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/73/2017-145 zo 6. novembra 2018 tak, že zrušuje rozhodnutie žalovaného č. 100930731/2017 zo 17. mája 2017 a vec žalovanému vracia na ďalšie konanie.

Účastníkom právo na náhradu trov nepriznáva.

### Odôvodnenie

#### I. Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Rozhodnutím č. 100930731/2017 zo 17.05.2017 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“) žalovaný ako odvolací finančný orgán potvrdil v zmysle § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej len „správca dane“) č. 100304991/2017 zo 16.02.2017 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

2. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) v sume 34 895,19 € za zdaňovacie obdobie november 2014, nepriznal nadmerný odpočet 19 469,76 € a vyrubil daň 15 425,43 €. Rozhodnutie správca dane odôvodnil tým, že žalobca uskutočnil dodanie tovaru (vozidiel) pre odberateľa

TETRA TECH EC Inc. v tuzemsku, ktoré podlieha dani 20 %. Správcovi dane nebolo preukázané, že pri tomto tovare išlo o plnenie oslobodené od dane z titulu intrakomunitárnej dodávky alebo vývozu podľa § 43 a § 47 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“).

## II. Konanie pred krajským súdom

3. Správnu žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia preskúmaného rozhodnutia i prvostupňového rozhodnutia, Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“) zamietol rozsudkom zo 06.11.2018, č. k. 11S/73/2017-145 (ďalej len „napadnutý rozsudok“).

4. Krajský súd na základe žalobných bodov za spornú považoval otázku, či žalobca v priebehu daňovej kontroly dostatočne preukázal odôvodnenosť svojho nároku na oslobodenie dodávok vozidiel FIAT Ducato od DPH podľa § 43 zákona o DPH, resp. § 47 zákona o DPH, pričom nevidel nedostatky v dokazovaní správcu dane. Mal za to, že správca dane z dokazovania dospel k správnym skutkovým záverom a tie správne právne posúdil.

5. Krajský súd mal za to, že „v zdaňovacom období november 2014 žalobca nárok na oslobodenie od DPH nepreukázal, nepredložil žiadne doklady o dodaní vozidiel do iných členských štátov EÚ a tretích štátov, a to ani na výzvu správcu dane. V predložených daňových priznaniach za zdaňovacie obdobia 2014 až 2016 nedeclaroval ani jeden vývoz tovaru, ani intrakomunitárne dodanie do iného členského štátu. Faktúra č. 11/2015 vystavená žalobcom je vystavená bez DPH a neobsahuje informáciu o oslobodení od DPH podľa § 74 ods. 1 písm. h) zákona o DPH. Nie je povinnosťou daňových orgánov nahrádzať povinnosti platiteľov DPH na predloženie zákonom jasne a striktno požadovaných dokladov. Žalobca bol povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiou faktúry a prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia, prípadne inými dokladmi, ako napríklad zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar, a to do konca šiesteho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po skončení kalendárneho mesiaca, v ktorom sa uskutočnilo dodanie tovaru. Odoslanie alebo prepravenie tovaru do miesta určenia na území tretieho štátu podľa § 47 ods. 1 a 2 zákona o DPH bol žalobca povinný preukázať colným vyhlásením, v ktorom je colným orgánom potvrdený výstup tovaru z územia Európskej únie, a dokladom o odoslaní alebo preprave tovaru. Colné vyhlásenie, v ktorom je potvrdený výstup tovaru z územia Európskej únie, je potrebné predložiť najneskôr do konca šiesteho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po skončení zdaňovacieho obdobia, v ktorom sa uplatnilo oslobodenie od dane (§ 47 ods. 3 zákona o DPH). Aj podľa názoru správneho súdu mal žalobca dostatočný časový priestor na predloženie dokladov preukazujúcich nárok na oslobodenie od DPH, ktorý však nevyužil, dokonca ani na výzvu správcu dane. Predloženie medzinárodných nákladných listov (CMR) až na pojednávaní správneho súdu nie je možné považovať za spôsobilé sanovať edičnú pasivitu žalobcu v daňovom konaní. Vzhľadom na uplynutie lehôt a tiež vzhľadom na povinnosť správneho súdu vychádzať zo skutkového stavu (vrátane dôkaznej situácie) v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia, je už takéto konanie žalobcu bez právneho významu.“

## II. Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného

### A)

6. Proti tomuto rozsudku podal právne zastúpený žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť, v ktorej navrhol jeho zmenu tak, že sa zruší preskúmané rozhodnutie i prvostupňové rozhodnutie a vec bude vrátená prvostupňovému orgánu na ďalšie konanie. Sťažovateľ tvrdil, že krajský súd rozhodol nesprávne, pretože aplikoval nesprávne právne posúdenie veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.), a tiež uviedol, že odôvodnenie krajského súdu má znaky arbitrárnosti.

7. Krajský súd podľa sťažovateľa opomenul podstatu transakcie a nevzal do úvahy, že edičnú povinnosť vo vzťahu k niektorým dokladom sťažovateľ objektívne nemôže splniť. Ďalej podľa neho krajský súd neprihliadol na nekonzistentnosť konania žalovaného, keď v úplne identickej veci (týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia september 2014) zaujal stanovisko v prospech sťažovateľa.

8. Sťažovateľ uviedol, že žalovaný aj krajský súd aplikovali dva protikladné dôvody, ktoré sa vylučovali. Žalovaný dôvodil, že nešlo o cudzozemskú (cezhraničnú) dodávku, a na to naviazal záver, že nemôže ísť o oslobodenie spod dane podľa § 43 a § 47 zákona o DPH, pričom tento záver prijímal samostatne a prednostne, ale nelogicky vyžadoval doklady k cudzozemskému miestu plnenia.

9. Sťažovateľ namietal, či vôbec môže žalovaný ako správny orgán určovať nad rámec dohody strán obchodu miesto plnenia. Pokiaľ sa strany dohodli na doložke DAP (Incoterms 2010), tak tretí subjekt (finančný orgán) nemôže proti ich vôli určiť miesto dodania inde (v sklade v Kolačine). Iba pre časový sklz (politicko-technické okolnosti) zostávali vozidlá dlhšie v tuzemsku.

10. Okrem tohto časového aspektu, ktorý bol právne bezvýznamný, podľa sťažovateľa nemôže zostať nepovšimnutý účel, na ktorý mal tovar slúžiť (detekcia proti pašovaniu jadrového materiálu). Vlastníkom sa stávalo Ministerstvo energetiky USA (ďalej len „DoE“), ale až v mieste, ktoré si určilo. V sklade sťažovateľa podľa jeho názoru ešte ani nešlo o taký tovar, ktorý sa mal dodať. Dodal, že predmetná zálohová platba, ktorá bola dodatočne zaťažená preskúmaným rozhodnutím o spornú DPH, slúžila na úhradu tovarov, ktoré budú materiálne a účelovo spôsobilé na dodanie podľa požiadaviek nadobúdateľa. Dokiaľ nemal tovar potrebné parametre, nešlo o tovar v zmysle zákona a nemohol byť v tuzemsku dodávaný; teda tieto okolnosti nenasvedčovali miestu plnenia v tuzemsku. Pritom v rozhodnutí za obdobie september 2014 v identickej situácii finančné orgány uznali miesto plnenia v cudzozemsku.

11. Zároveň bolo podľa sťažovateľa nesporné, že ten, komu sťažovateľ vystavil faktúry, nikdy nebol vlastníkom vozidiel, lebo tento subjekt bol len platiteľom faktúry č. 11/2015 v pozícii agenta, ktorý obstarával záležitosti pre budúceho nadobúdateľa DoE. Súčasne ani bezpečnostný orgán v štáte dodania (príjemca tovaru) sa nestal vlastníkom tovaru, preto ani nemohol byť štandardne fakturovaný. Ide podľa sťažovateľa o nepochopenie, keď sa žalovaný zaštitoval nepriamym dôkazom, že v príslušných riadkoch (15 až 17) daňového priznania nebolo uvedené a uplatnené oslobodenie od DPH podľa § 74 ods. 1 písm. h/ zákona o DPH. Ani nemohlo byť uplatnené, lebo nešlo o klasický vývoz do zahraničia s povinnosťou príjemcu zaplatiť. Podľa sťažovateľa bolo nesporné, že tzv. pro forma faktúry boli iba sprievodnou dokumentáciou k vývozu každého vozidla, lebo v nich nebolo vyjadrené to, čo je vlastné každej faktúre - požadovanie platby. Uviedol, že bezpečnostným orgánom prijímajúcich krajín sťažovateľ tovar nefaktoval, teda nemal daňový doklad pre vystavenie ceny s oslobodením od DPH. Rovnako subjekt, ktorému sa faktovalo, sa nestal vlastníkom tovaru, pretože bol iba obstarávateľom pre DoE, ktoré financovalo celú transakciu a stalo sa nadobúdateľom tovaru. Preto ani nemohlo byť uplatnené oslobodenie od dane, keďže pri vývozech sa žiadne zdaniteľné plnenie nevyskytovalo; neuplatňovalo sa teda oslobodenie vo vzťahu k platiteľovi sponnej faktúry č. 11/2015 (TETRA TECH EC Inc.).

12. Sťažovateľ predostrel úvahu, že pri prepatej formálnosti žalovaného, ktorému chýbalo oslobodenie od DPH v číselných riadkoch v daňovom priznaní, by sa asi mali vystaviť faktúry so základom zdaniteľného plnenia nula eur, aby bolo jedno, či sa uplatňuje oslobodenie alebo nie, keby bola daň nula eur.

13. Podľa sťažovateľa bolo nesporné, že sťažovateľ postupoval v transakcii podľa usmernenia žalovaného, ktorý mu predoslal, že obchod nepodlieha DPH, a za mesiac september 2014 to aj sám tak aplikoval. Sťažovateľ tvrdil, že nebol dôvod príučtovať DPH k vyvezeným tovarom, pretože sa náš štát zaviazal titulom medzivládneho Memoranda z 27.12.2006 a prevzal generálny normatívny záväzok nezaťažovať clami, poplatkami a daňami takéto transakcie, ak ide o súčasť boja proti pašovaniu jadrového a rádioaktívneho materiálu. Podľa čl. IV Memoranda bola spoločnosť TETRA TECH EC Inc. zástupcom DoE a zariadenia spadali pod toto Memorandum a minimálne ako interpretačné podporné pravidlo mal tieto princípy žalovaný v pochybnostiach aplikovať.

14. Podľa sťažovateľa napriek vyššie uvedenému žalovaný žiadal predložiť doklady na preukázanie vývozu tovaru s potvrdením o prechode tovaru do členského alebo tretieho štátu. Sťažovateľ mal za to,

že po závere o tuzemskom obchode žalovaný nemohol výrokovú časť odôvodňovať nepreukázaním dodania tovaru do cudzozemska. Takéto vnútorne antagonistické odôvodnenie rozhodnutia javí znaky nepreskúmateľnosti a nezákonnosti a je odsúdené na zrušenie.

15. Sťažovateľ uviedol, že nemohol vyhovieť výzvam žalovaného, a to najmä dodať papierové potvrdenie o výstupe tovaru podľa § 47 ods. 3 zákona o DPH, lebo v praxi zavedený jediný elektronický systém to vylučuje. Tabuľka dodaná sťažovateľom bola jasným a nepochybným návodom ako získať dôkazy o vývozech minimálne do tretích štátov. Boli tam uvedené tzv. MRN kódy, ku ktorým má (priamy či súčinnosťný) prístup prvostupňový orgán aj žalovaný. Žalovaný podľa sťažovateľa uviedol, že si aj overoval v systéme „DS Client“, ktorý jediný má colná správa na tieto účely, čo sťažovateľ považuje za preukázanie vývozu tovaru podľa JCD v zmysle § 47 ods. 3 zákona o DPH. Hoci žalovaný nemal túto informáciu od žalobcu, vyhodnotil ju ako nezaujímavú.

16. Ani vytlačení JCD zo systému by sťažovateľ nepreukázal hlavnú podmienku podľa § 47 ods. 3 zákona o DPH, lebo v tomto formáte nevie zabezpečiť potvrdenie výstupov z miest prechodu tovaru z vonkajších hraníc EÚ. Ani podklady, ktoré sťažovateľ predložil až na pojednávaní krajského súdu, nespĺňali túto kritickú formálnu požiadavku. Dosvedčovali, že boli sťažovateľom zaregistrované v systéme colnej správy, zároveň demonštrovali, že fyzické potvrdenie výstupu požadované žalovaným nemožno dosiahnuť, lebo jestvuje iba vo virtuálnom priestore.

17. Ďalej sťažovateľ namietal proti poukázaniu krajského súdu na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/84/2012 a 4Sžf/30/2014, lebo finančné orgány tu nenahradzovali činnosť sťažovateľa, ktorý bol pri absencii reálneho potvrdenia o výstupe tovaru celkom bezmocný, a teda nemal reálne čo predložiť. Maximálne uviedol žalovanému správne čísla konkrétnych extrakomunitárnych vývozov, aby si ich originalitu žalovaný overil. Zdanlivá edičná nečinnosť nespočívala v svojvôli sťažovateľa, ale v úradnej neprístupnosti predmetu dokazovania z hľadiska jeho možností. Nesprávne sú teda podľa sťažovateľa právne závery krajského súdu o pasivite či nelogickom konaní sťažovateľa, ktorý naopak konal stále konformne a konzistentne rovnako, pretože odkazoval, ako nevie predložiť nič, na čo nemá reálny dosah. Malo ísť podľa neho o originálnu činnosť v zmysle princípov daňového konania.

18. Žalovaný však svojím overením podľa sťažovateľa získal informáciu o tom, že vývozy sú uložené v systéme spravovanom štátom. Svoju povinnosť potvrdenia výstupu podľa svojich tvrdení splnil sťažovateľ už tým, že sa v tomto systéme nachádza potvrdenie z príslušného colného orgánu na mieste, kde tovar opustil vonkajšie hranice EÚ.

19. Poukázal na to, že je neprípustné žiadať splniť nemožnú podmienku, pretože colné vyhlásenie s potvrdením podľa § 47 ods. 3 zákona o DPH jestvuje iba vo virtuálnom elektronickom systéme, ktorý sama zaviedla a spravuje finančná správa. Že tomu nebol prispôbený zákon o DPH a prax finančných orgánov, nemožno klásť na ťarchu sťažovateľa. Systém mu podľa jeho názoru neumožňuje vyhotoviť formálne aj obsahovo úplnú písomnú podobu aj s potvrdením o výstupe tovaru, na rozdiel od možnosti žalovaného.

20. Napokon sťažovateľ odmietol, že by realizoval tuzemské obchody, pričom minimálne vývoz častí vozidiel bol preukázaný od počiatku daňovej kontroly pre tretie štáty v elektronických JCD. Samotné nesprávne závery žalovaného, ktorý podoprel preskúmané rozhodnutie tým, že pri vývoze do tretích štátov nepredložil doklad JCD s potvrdením vývozu tovaru (hoci si overil skutočnosť a zistil, že tovar vystúpil z colného priestoru EÚ), postačia na zrušenie preskúmaného rozhodnutia, pretože v ostatnom obsahu, teda ohľadne intrakomunitárnej dodávky nejde „odseparovať“ dorubenú DPH z extrakomunitárneho vývozu do intrakomunitárnej dodávky“, a teda treba ho kasačným spôsobom v celosti zrušiť.

B)

21. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol, aby ju kasačný súd zamietol. Považoval

prvostupňové aj preskúmané rozhodnutie za vydané v súlade s právnymi predpismi. Mal za to, že sa s námietkami sťažovateľa podrobne vyrovnal vo vyjadrení k žalobe a duplike. V odvolacom konaní preskúmal spisy a prijal záver, že sťažovateľ ako platiteľ dane vykonával ekonomickú činnosť, preto bol povinný na uskutočnené zdaniteľné obchody aplikovať ustanovenia zákona o DPH. Nemožno si uplatniť odpočítanie dane na vstupe a pri predaji tovaru na výstupe sa správať ako neplatiteľ a neuplatňovať daň, pričom sťažovateľ sa tak správal. Skutočnosť, že sťažovateľ vozidlá reálne dodával spoločnosti TETRA TECH EC Inc. do iných členských štátov EÚ a tretích krajín, je zásadná z hľadiska uplatnenia nároku na oslobodenie od dane.

22. Žalovaný postupoval v súlade s § 43 ods. 1 až 3, ods. 5 alebo § 47 ods. 1 až 3 zákona o DPH, podľa ktorých je platiteľ povinný preukázať splnenie podmienok oslobodenia od dane. Tvrdil, že Daňový poriadok a hmotnoprávne daňové predpisy sú v daňovom konaní lex specialis a majú prednosť. Dojednania v obchodných zmluvách podľa neho nemôžu byť v rozpore s kogentnými ustanoveniami daňových zákonov a prípadná dohoda medzi zmluvnými stranami musí byť podriadená zákonu o DPH.

23. Povinnosť mať doklady preukazujúce intrakomunitárne dodania a colné vyhlásenia s potvrdením výstupu tovaru z územia EÚ do konca šiesteho mesiaca po skončení kalendárneho mesiaca, v ktorom sa uskutočnilo dodanie tovaru alebo vývoz, je ustanovená v zákone o DPH. Odlišný postup žalovaného pri zdaňovacom období september 2014 bol podľa neho dôsledkom odlišného postupu sťažovateľa, keď v odvolacom konaní prihliadol na ním predložené doklady preukazujúce intrakomunitárne dodania a colné vyhlásenia. Za zdaňovacie obdobie november 2014 nárok na oslobodenie od dane nepreukázal, nepredložil žiadne doklady o dodaní vozidiel do iných členských štátov a tretích štátov. Tabuľka predložená k žalobe je len informatívna a nepreukazuje skutočné dodanie vozidiel do Rumunska, Litvy, Moldavska a na Ukrajinu, a nenahrádza doklady, ktoré zákon o DPH pre uplatnenie nároku na oslobodenie od dane požaduje.

24. Žalovaný poprel, že doklady, ktoré sťažovateľ predložil colnému úradu, sú dostupné správcovi dane a že žalovaný nimi mohol disponovať jednoduchým nahliadnutím do elektronickej evidencie colného úradu. Takáto možnosť ani nie je uvedená na stránkach Ministerstva financií Slovenskej republiky či Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky.

#### IV. Právne názory kasačného súdu

25. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako súd kasačný preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 S.s.p.), vo veci v zmysle § 455 S.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Preto podľa § 462 ods. 2 S.s.p. zmenil napadnutý rozsudok, zrušil preskúmané rozhodnutie a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 26.05.2020 po tom, ako bol termín vyhlásenia rozhodnutia predpísaným spôsobom zverejnený.

26. Kasačný súd bol postavený pred úlohu posúdiť sťažnostné body, ktorými sťažovateľ odôvodnil svoju kasačnú sťažnosť, keď najmä zdôrazňoval, že napadnutý rozsudok, rovnako ako preskúmané rozhodnutie, je postavený na dvoch vzájomne sa vylučujúcich záveroch o mieste dodania tovaru. Sťažovateľovi sa nepozdávalo, že správca dane konštatoval vnútroštátne dodanie podľa § 13 ods. 1 písm. c) zákona o DPH, pričom požadoval doklady o vývoze tovaru a pri ich absencii urobil záver, že neboli preukázané zákonné predpoklady pre oslobodenie dodania od dane. Podľa kasačného súdu je však tento postup správny a vyplýva z logickej úvahy, lebo pri nepreukázaní, že išlo o intrakomunitárny obchod resp. vývoz do tretej krajiny, je práve namieste záver, že išlo o tuzemské plnenie podliehajúce dani. S tým sú súladné aj postoje žalovaného, ktorý dal najavo, že keby sťažovateľ predložil aj v tomto vyrubovacom konaní obdobné doklady ako v konaní týkajúcom sa zdaňovacieho obdobia september 2014, bolo by mu priznané oslobodenie od dane.

27. Ďalej je podľa kasačného súdu pozoruhodné, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti, ako i vo svojich predchádzajúcich podaniach, argumentuje v podstate tak, že požíva akúsi generálnu exempciu spod zákona o DPH a všetci ostatní tomu nerozumejú. Kasačný súd zdôrazňuje, že ani spomínané memorandum o porozumení či konzultácia so žalovaným nemôžu mať takého účinky. Naopak, sťažovateľ bol a je povinný sa vo vzťahu k DPH správať tak, ako mu to predpisuje zákon o DPH a príslušné únieové predpisy. Je teda povinný riadne fakturovať a uvádzať pritom povinné údaje, ako každý iný platiteľ dane. Okrem toho je povinný podávať príslušné daňové priznania a výkazy.

28. Rovnako je veľmi zvláštne, ako sa sťažovateľ pozastavuje nad tým, že si správca dane dovolil požadovať od neho doklady o vývoze tovaru. Pritom je celkom zrejmé, že bez toho, aby išlo o vývoz, by nevyhnutne muselo byť plnenie sťažovateľa ako platiteľa dane zaťažené daňou, čomu potom zodpovedá aj daň z prijatého preddavku. V okolnostiach súdnej veci sú plnenia (dodania vozidiel) sťažovateľa ako oslobodené od dane mysliteľné len pri splnení podmienok (predpokladov) podľa § 43 a § 47 zákona o DPH.

29. Úvahy žalovaného ako i správcu dane boli v tomto smere podľa kasačného súdu správne a zrozumiteľné, pričom kasačný súd poznamenáva, že z postupu, odôvodnenia rozhodnutia a z vyjadrení žalovaného v súdnom konaní je zrejmé, že pri rozhodovaní o priznaní oslobodenia dodania od dane žalovaný vyšiel sťažovateľovi v ústrety a posudzoval splnenie podmienok na oslobodenie neformálne. To vyplýva aj z riešenia obdobnej situácie pri zdaňovacom období september 2014, v ktorom napokon po predložení požadovaných dokladov nedošlo k určeniu rozdielu dane.

30. Preto v konečnom dôsledku sa spor medzi stranami redukuje na otázky, aké dôkazy (doklady) o vývoze bol povinný sťažovateľ predložiť (najneskôr vo vyrubovacom konaní), a či finančné orgány pri svojej činnosti nezanedbali svoje povinnosti v súvislosti so zisťovaním stavu vecí a rozhodujúcich skutočností. Zlomovým bodom, od ktorého napokon záviselo rozhodnutie žalovaného, tak bol chýbajúci doklad o tom, že sťažovateľ vyviezol tovar do iného členského štátu alebo tretej krajiny, ako to tvrdil.

31. Z obsahu súdneho ako i administratívneho spisu je zrejmé, že sťažovateľ bol v daňovom konaní aktívny a vždy nejakým spôsobom reagoval na výzvy správcu dane. Avšak jeho komunikácia bola naozaj zmätočná, často nezrozumiteľná. Ako príklad nech posluží jeho odpoveď na výzvu správcu dane (na predloženie dôkazov) zo dňa 08.09.2016, v ktorej sťažovateľ ešte aj vo vyrubovacom konaní (po zrušení predchádzajúceho rozhodnutia správcu dane žalovaným) tvrdí a dovoľáva sa skutočnosti, že on si predsa nikdy neuplatňoval oslobodenie od DPH v zmysle § 43 ani v zmysle § 47 zákona o DPH. Pritom opätovne poukazyval na svoju predstavu o význame neštandardnosti tejto obchodnej operácie na jeho daňové povinnosti. Výslovne uviedol, že „nevidí dôvod na predkladanie daňovému úradu dokladov k vývozu tovaru podľa § 43 a § 47 zákona o DPH“. Tiež dal najavo, že ho obťažujú kontroly správcu dane.

32. K tejto odpovedi sťažovateľ pripojil aj tabuľku, ktorá obsahovala niektoré informácie o dodávaných vozidlách, vrátane krajiny a dátumu ich „umiestnenia“, teda vývozu. V odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu potom tvrdil, že sprievodné dokumenty (CMR a JCD) sú k dispozícii na colnej správe, u sťažovateľa a má k nim prístup aj správca dane, ktorý podľa neho následný vývoz nespochybňuje.

33. V žalobe aj v kasačnej sťažnosti potom sťažovateľ brojil proti tomu, že od neho správca dane požadoval spomenuté doklady a tvrdil, že príslušné potvrdenie colného orgánu o vývoze do tretej krajiny nevie fyzicky získať (píše o nemožnej podmienke), pretože sa nachádza len vo virtuálnom priestore. Namietal, že ide o systém zavedený samotným žalovaným, ktorý z neho mohol získať komplexný písomný doklad podľa § 47 ods. 3 zákona o DPH.

34. Napriek všetkým výhradám k správaniu sa sťažovateľa v daňovom konaní je pre posúdenie veci kasačným súdom napokon táto námietka rozhodujúca. Je pravdou, že sťažovateľ sám nepredložil v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku doklady, ktorými by preukázal vývoz tovaru (JCD a CMR). Za

daných okolností je však aj podľa kasačného súdu namieste očakávať od finančných orgánov, že samy nahliadnu do príslušného informačného systému, alebo dožiadajú príslušný orgán v prípade, keď po vykonaní rozsiahleho dokazovania závisí rozhodnutie o dani od preukázania vývozu tovaru, a daňový subjekt síce nedodá potrebný doklad, ale oznámi správcovi dane relevantné skutkové údaje o uskutočnenom vývoze a oznámi mu, že potvrdenie je možné nájsť v systéme colnej správy. Podľa kasačného súdu by bol takýto postup naplnením zásad správy daní ustanovených v § 3 ods. 1 a ods. 2 Daňového poriadku.

35. Z administratívneho spisu nevyplýva, že by takéto zisťovanie s pozitívnym či negatívnym výsledkom jeden alebo druhý správny orgán konajúci vo veci uskutočnil. Žalovaný však vo vyjadrení k žalobnej duplike z 26.09.2017 (č. l. 121) na s. 3 uviedol, že správca dane „si vývozy na Ukrajinu a do Moldavska overil v colnej databáze, z ktorej zistil, že 2 ks vozidiel Fiat Ducato boli vyvezené dňa 29.03.2016 na Ukrajinu - colné vyhlásenie č. 0667100602252, 3 ks vozidiel Fiat Ducato boli vyvezené dňa 18.08.2016 do Moldavska - colné vyhlásenia č. 0667100602876, 00667100602875." Zároveň však žalovaný uviedol, že tieto zistenia nemali vplyv na posúdenie obchodnej transakcie správcom dane, pretože zdaniteľné obchody správca dane vyhodnotil ako dodanie s miestom dodania v tuzemsku.

36. Bližšie informácie o tom, ako prebehlo vyššie uvedené overenie, nie sú kasačnému súdu známe, ale samotný fakt, že k nemu došlo, vyvracia neskoršie tvrdenie žalovaného z vyjadrenia ku kasačnej sťažnosti, že mu nie sú tieto doklady dostupné.

37. Krajský súd teda podľa kasačného súdu vec nesprávne právne posúdil, keď nesprávne interpretoval ustanovenia Daňového poriadku upravujúce zásady daňového konania a nevidel nedostatky v dokazovaní vedenom správcom dane.

38. Dodržanie zásad daňového konania, najmä zásady súčinnosti a zásady vyhľadávacej a ich dopad na dokazovanie, je treba vždy posúdiť podľa individuálnych okolností prípadu. Hoci sa v daňovom konaní plne neaplikuje zásada materiálnej pravdy, nemožno sa v okolnostiach súdnej veci uspokojiť s tým, že daňové orgány nevykonajú po rozsiahlom dokazovaní posledný a rozhodujúci dôkaz, ku ktorému ich daňový subjekt svojím podaním navedie tak, že poskytne všetky podstatné údaje a oznámi, že sa doklad nachádza v informačnom systéme verejnej správy.

39. Kasačný súd zdôrazňuje, že vo všeobecnosti nie je povinnosťou správcu dane viesť dokazovanie až do okamihu, kým sa nepreukáže tvrdenia daňového subjektu. V tomto prípade, ktorý je možné označiť za hraničný, však finančné orgány aj z iných daňových konaní dobre poznali obchodný model sťažovateľa a vykonanie pomerne jednoduchého overenia vo verejnom informačnom systéme by po obdržaní podrobných údajov o vývoze bolo možné prirodzene očakávať od orgánu, ktorý k svojej činnosti pristupuje dôsledne. K tejto skutočnosti kasačný súd prihliadol a preto zmenil napadnutý rozsudok tak, že zrušil preskúmané rozhodnutie a vrátil vec na ďalšie konanie žalovanému, ktorý bude musieť buď sám doplniť dokazovanie o uvedené overenie (teda pokúsi sa získať chýbajúci doklad z príslušného informačného systému) a vo veci podľa zistených skutočností znovu rozhodnúť; alebo žalovaný zruší prvostupňové rozhodnutie a vráti vec na konanie správcovi dane.

40. Zároveň tiež kasačný súd poznamenáva, že aj od sťažovateľa, keby konal s odbornou starostlivosťou, by kasačný súd očakával, že sám iniciatívne predloží v daňovom konaní aspoň ním spomenuté neúplné výpisy z elektronického systému s výslovným návrhom na doplnenie dokazovania nahliadnutím správcu dane do systému. Naopak, sťažovateľ aj v tejto, pre neho kľúčovej veci, pôsobil skôr dojomom, akoby sa ho celé daňové konanie ani netýkalo.

41. Kasačný súd prihliadol pri rozhodovaní o náhrade trov konania na vyššie uvedené zmätočné a na nedôsledné správanie sa sťažovateľa v daňovom konaní, ktorý nesplnil viaceré svoje povinnosti a opakovane nenapomáhal riadnemu zisteniu daňovej povinnosti, keď napríklad tvrdil, že si neuplatňuje oslobodenie od dane. Keby sťažovateľ v daňovom konaní vystupoval kvalifikovane a jednoznačne,

mohol predísť celému súdnemu konaniu. V správaní sa sťažovateľa a v kvalite jeho podaní tak kasačný súd uzrel dôvody hodné osobitného zreteľa a preto podľa § 167 ods. 3 písm. a) v spojení s § 467 ods. 1 S.s.p. nepriznal náhradu trov konania úspešnému sťažovateľovi.

**Poučenie:**

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