

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/19/2019
Identifikačné číslo spisu: 2018200066
Dátum vydania rozhodnutia: 02.06.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:2018200066.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej a zo sudcov JUDr. Jany Zemkovej, PhD. a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobcu: KRON SK, s.r.o., so sídlom Dolné suroviny 996/1, Senica, IČO: 36 256 561, právne zastúpený: Prosman a Pavlovič advokátska kancelária, so sídlom Hlavná 31, Trnava, IČO: 36 865 281, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100202491/2018 zo dňa 22. januára 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/23/2018-155 zo dňa 17. októbra 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/23/2018-155 zo dňa 17. októbra 2018 z a m i e t a.

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

Odôvodnenie

1.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave (ďalej len „krajský súd“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100202491/2018 zo dňa 22. januára 2018, ktorým podľa § 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“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava, pobočka Senica (ďalej len „správca dane“) č. 102155575/2017 zo dňa 11. októbra 2017. Týmto prvostupňovým rozhodnutím správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) v sume 64 901,96 eur za zdaňovacie obdobie december 2014.

2. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku prioritne vymedzil predmet konania, ktorým bolo preveriť zákonnosť žalobcom namietaného procesného postupu správcu dane v súvislosti s výkonom daňovej kontroly, zákonnosť aplikácie hmotnoprávných ustanovení zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v rozhodujúcom období (ďalej len „zákon o DPH“) v nadväznosti na vyhodnotenie zisteného skutkového stavu, správnosť jeho aplikácie pri posudzovaní splnenia zákonných

podmienok na nepriznanie žalobcom uplatnených nárokov na odpočet dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH a na oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH, so zameraním na posúdenie miery prenosu dôkazného bremena na žalobcu vzhľadom na zistený skutkový stav pri preverovaní oprávnenosti uvedených uplatnených nárokov, resp. pri určení daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie december 2014 a v neposlednom rade preveriť zákonné náležitosti výroku prvostupňového rozhodnutia.

3. Ako irelevantnú označil krajský súd námietku žalobcu týkajúcu sa údajného porušenia jeho práva byť prítomný pri výsluchu svedka na Daňovom úrade Žilina dňa 22. septembra 2016, a to s prihliadnutím na obsah zápisnice z tohto procesného úkonu (zápisnica č. 103958153/2016 zo dňa 22. septembra 2016), argumentujúc, že predmetný výsluch sa týkal preverenia zdaniteľného plnenia uskutočneného medzi daňovým subjektom L. a SUNSOFT plus spol. s r.o., a nie dodania tovaru žalobcovi. Predmetom dožiadania bolo preverenie faktúry č. 14269 zo dňa 22. decembra 2014 za dodanie stroja CYKLOS GPM 450 SA - ryhovací - perforovací stroj, ktorého dodanie žalobcovi spoločnosťou SUNSOFT plus spol. s.r.o. nebolo zo strany správcu dane spochybnené, pričom uvedený dôkaz výsluchom svedka ani nebol zahrnutý do protokolu o výsledku daňovej kontroly, ani do rozhodnutia správcu dane vo veci samej. Výsledky preverenia danej dodávky tovaru teda nemali vplyv na konečné vyčíslenie odpočtu DPH neuznaného daňovými orgánmi, keďže za tento zdaniteľný obchod žalobcovi odpočet dane priznali.

4. Krajský súd zároveň uviedol, že nesúhlasí so spôsobom, akým sa s vyššie špecifikovanou námietkou vysporiadal žalovaný v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia, ktorý konštatoval, že Daňový úrad Žilina nevykonával v danom prípade výsluch svedka podľa § 25 Daňového poriadku, ale vykonával ústne pojednávanie v zmysle § 19 Daňového poriadku.

5. V predmetnom kontexte krajský súd vymedzil obsah ustanovenia § 19 Daňového poriadku, zdôrazňujúc, predmetom ústneho pojednávania môže byť aj výsluch svedka, resp. preverenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, čo možno taktiež realizovať napríklad výsluchom svedka a oboznámením listinných dôkazov ním predložených na výzvu konajúceho daňového orgánu. O takomto úkone je daňový orgán povinný spísať zápisnicu, ktorej obsahové náležitosti, prípadne vykonanie opravy chýb a počet jej vyhotovení upravujú jednotlivé ustanovenia § 19 Daňového poriadku.

6. Krajský súd poukázal na obsah zápisnice Daňového úradu Žilina č. 103958153/2016 zo dňa 22. septembra 2016, z ktorej je zrejmé, že zamestnanci dožiadaného správcu dane za účelom preverenia zdaniteľných plnení uskutočnených na základe faktúry č. 14269 zo dňa 22. decembra 2014, vystavenej preverovaným daňovým subjektom L. pre odberateľa SUNSOFT plus spol. s.r.o., za dodanie ryhovacieho a perforovacieho stroja CYKLOS GPM 450 SA, ktorý bol obchodnou spoločnosťou SUNSOFT plus spol. s.r.o. následne dodaný žalobcovi, kládli predvolanému daňovému subjektu L. otázky a tento na ne odpovedal. Za daných okolností možno podľa názoru krajského súdu konštatovať, že na predmetnom ústnom pojednávaní sa vykonalo dokazovanie formou oboznámenia listinných dôkazov a výsluchom svedka, a teda, pokiaľ išlo i dôkazy, ktoré súviseli s preverovaním skutočností rozhodujúcich na určenie daňovej povinnosti žalobcu, mal správca dane upovedomiť žalobcu o príprave takéhoto procesného úkonu za účelom zabezpečenia práva žalobcu byť prítomný na výsluchu svedka a klásť mu otázky (§ 25 ods. 4 Daňového poriadku).

7. V kontexte vyššie prezentovaných záverov však krajský súd následne opätovne zopakoval, že výsledky dôkazov získaných dožiadaným daňovým úradom neboli podkladom pre rozhodnutie správcu dane o vyrubení daňovej povinnosti z dôvodu neuznania odpočtu dane uplatneného žalobcom. Z uvedeného dôvodu krajský súd konštatoval, že vyššie uvedená procesná vada konania nemala v danom prípade za následok nezákonnosť preskúmaných rozhodnutí, pričom zároveň zdôraznil, že prípadné vrátenie veci daňovým orgánom na ďalšie konanie za účelom zopakovania predmetného úkonu by neprispelo k priaznivejšiemu rozhodnutiu pre žalobcu vo vzťahu k určení dane za predmetné zdaňovacie obdobie.

8. Ako nedôvodné vyhodnotil krajský súd aj tvrdenie žalobcu o nepreskúmateľnosti prvostupňového

rozhodnutia správcu dane pre jeho nezrozumiteľnosť z dôvodu, že v rozpore s ustanovením § 63 ods. 3 písm. d/ Daňového poriadku jeho výrok neobsahoval ustanovenie zákona o DPH, podľa ktorého správca dane dodatočne vyrubil žalobcovi daň za kontrolované zdaňovacie obdobie.

9. Krajský súd vyjadril nesúhlas s tvrdením žalobcu, že z výroku rozhodnutia správcu dane nie je zrejmé, v zmysle ktorého konkrétneho v zákone vymedzeného dôvodu vznikla žalobcovi daňová povinnosť na dani, ktorú správca dane dodatočne vyrubil. Z obsahu predmetného výroku je zrejmé, že jeho predmetom je vyrubenie rozdielu dane. Keďže v zmysle ustanovenia § 63 ods. 1 Daňového poriadku ukladať povinnosti účastníkom konania je možné len podľa Daňového poriadku alebo podľa osobitného predpisu, výrok rozhodnutia správcu dane naplnil požiadavku náležitosti ustanovenia § 63 ods. 1 písm. c/ Daňového poriadku v časti uvedenia ustanovenia, podľa ktorého sa rozhodovalo, a to tým, že výrok obsahuje uvedenie § 68 ods. 5 Daňového poriadku.

10. Krajský súd v tejto súvislosti uviedol, že úkon vyrubenia dane alebo rozdielu dane oproti vyrubenej dani (§ 68 ods. 4 písm. a/ až c/ Daňového poriadku) môže správca dane realizovať len formou rozhodnutia, ktoré je výsledkom vyrubovacieho konania. Keďže podaním daňového priznania žalobcom k dani na DPH za zdaňovacie obdobie december 2014 došlo k vyrubeniu tejto dane podľa § 68 ods. 4 písm. b/ Daňového poriadku a na základe výsledkov preverovania takto vyrubenej dane prostredníctvom daňovej kontroly a na základe dokazovania vykonaného v rámci následného vyrubovacieho konania bol zistený rozdiel tejto dane oproti dani vyrubenej podaním daňového priznania žalobcom, logicky nasledovalo v zmysle ustanovenia § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubenie rozdielu predmetnej dane rozhodnutím vydaným vo vyrubovacom konaní. S prihliadnutím na obsahové požiadavky tvoriace výrok rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane, pre perfektnosť výroku postačuje uvedenie ustanovenia § 68 ods. 5 Daňového poriadku, podľa ktorého je rozhodnutie tohto druhu vydané.

11. V súvislosti s jednotlivými ustanoveniami zákona o DPH, ktoré boli žalobcom porušené, krajský súd uviedol, že tieto netvoria obligatórnu súčasť výroku rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane. Spolu s uvedením skutočností tvoriacich podklad rozhodnutia, s uvedením úvah ovplyvňujúcich hodnotenie dôkazov správcou dane, ako aj vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, uvedenie relevantných ustanovení zákona o DPH a iných právnych predpisov použitých pri rozhodovaní, tvorí obsahové náležitosti odôvodnenia rozhodnutia (§ 63 ods. 5 veta druhá Daňového poriadku).

12. Krajský súd vo vzťahu k intrakomunitárnemu dodaniu tovaru odberateľovi registrovanému na daň z pridanej hodnoty v Českej republike, obchodnej spoločnosti KRON SK-CZ, s.r.o., na základe žalobcom vystavenej faktúry č. 5140253 s dátumom dodania tovaru 18. december 2014 (CMR č. SK0079740) uviedol, že toto bolo vykonaným dokazovaním objektívne spochybnené, keďže sa nepotvrdila základná požiadavka zákona o DPH na uznanie oslobodenia od DPH podľa § 43 zákona o DPH, a to dodanie deklarovaneho množstva tovaru z tuzemska do Českej republiky. Krajský súd zároveň v odôvodnení napadnutého rozsudku konkretizoval dôvody, pre ktoré sporná faktúra a dodacie doklady nespĺňali požiadavku vierohodnosti, poukazujúc na nasledujúce skutočnosti:

- preverením dopravy bolo preukázané, že žalobcom pôvodne uvádzané motorové vozidlo absolvovalo v deklarovanej dobe dodania tovaru len jednu jazdu na trase Senica - Hodonín, čo objektívne nemohlo postačovať na prepravu toľkého množstva tovaru deklarovaneho žalobcom,
- dodatočné vysvetlenia žalobcu o nepredvídateľných okolnostiach, ktoré znemožnili prepravu takého veľkého množstva tovaru v deň deklarovanej na vyššie uvedenej faktúre a CMR, ako aj žalobcom v konaní dodatočne predložená dokumentácia - 12 CMR a k tomu 12 dodacích listov s dátumami dodania tovaru v priebehu dvanástich dní počnúc 08.12.2014 a končiac 19.12.2014, ktorá nekorešponduje s CMR dokladmi u odberateľa preverenými formou medzinárodnej výmeny informácií, dodatočne predložený jeden list záznamu o prevádzke motorového vozidla s ŠPZ SE430BN, vedeného v období od 02.12.2014 do 22.12.2014, ako aj neodôvodnené narušenie časovej postupnosti vedenej účtovnej evidencie ohľadom dodatočne predložených daňových dokladov, spôsobuje objektívne podozrenie o nedostatočnej vierohodnosti predkladaných listinných dôkazov a zakladá dôvody na prijatie záveru o dodatočnej manipulácii s CMR dokladmi, o ich nahrádzaní novými CMR dokladmi s iným evidenčným

číslo vozidla a inými dátumami dodania predmetného tovaru,

· dátum dodania všetkého tovaru uvedeného na faktúre č. 5140253 dňa 18.12.2014 sa nepotvrdil a dodatočne deklarované termíny dodania tovaru, od 08.12.2014 do 18.12.2014 nesúhlasia s CMR dokladmi u odberateľa, ktoré boli preverené v rámci cezhraničnej spolupráce.

13. Z vyššie prezentovaných dôvodov označil krajský súd tvrdenia žalobcu za účelovú obranu pod ťarchou skutkových zistení, z ktorých jednoznačne vyplýva, že žalobca neunesol dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu základnej podmienky oslobodenia od DPH podľa § 43, a to realizáciu dodávky deklarovaného množstva tovaru odberateľovi na územie iného členského štátu Spoločenstva. Podľa názoru krajského súdu neobstojí tvrdenie žalobcu, že bolo potrebné skúmať, ktorý tovar bol reálne dodaný do Českej republiky, keďže jedna cesta deklarovaným motorovým vozidlom s evidenčným číslom SE117BY na trase Senica - Hodonín sa potvrdila.

14. Krajský súd zároveň dodal, že bagatelizovanie formálnych nedostatkov vo vedení daňovej evidencie žalobcom nie je na mieste a v kontexte s dodatočne predkladanými dokladmi a evidenciou nie je vierohodný ani jeho poukaz na objektívne príčiny nepresností a nezrovnalostí vo vedení dokumentácie uskutočnených preprav tovaru do iného členského štátu, napr. z dôvodu, že podľa slov žalobcu „vypadol šofér, pokazilo sa vozidlo a podobne“, pretože tieto všeobecne uvádzané dôvody nepreukázal, z účtovnej evidencie žalobcu nevyplývajú.

15. Ako nepresvedčivé označil krajský súd taktiež tvrdenie žalobcu, že prepravné doklady sa niekedy vyhotovovali vopred s úmyslom zabezpečiť budúcu plynulú nakládku tovaru a vyhnúť sa prestojom z dôvodu absencie potrebnej dokumentácie k preprave. Krajský súd v tejto súvislosti uviedol, že pokiaľ by mal žalobca v úmysle zabezpečiť plynulú nakládku a prepravu tovaru deklarovaného pôvodne faktúrou č. 5140253 s dátumom dodania tovaru 18. decembra 2014, bol by zabezpečil viac jász a viac motorových vozidiel na zabezpečenie intrakomunitárneho dodania takého veľkého množstva rôznorodého, ako aj nadrozmerného tovaru, čomu by zodpovedala aj časovo nadväzujúca evidencia kníh jász, mená vodičov, vyúčtovanie prepravy alebo služobných ciest súvisiacich s časovo následnou evidenciou CMR dokladov. Už pri zabezpečovaní a príprave prepravy deklarovaného množstva tovaru a vyhotovení dokladov preukazujúcich jej reálny základ by bolo zrejmé, že k tomuto účelu nepostačujú pôvodne žalobcom predložené doklady (CMR č. SK0079740, motorové vozidlo SE 117 BY a jedna jazda na trase nakládky a vykládky tovaru).

16. Krajský súd na podporu svojej argumentácie poukázal na právne závery vyplývajúce z rozsudku Európskeho súdneho dvora vo veci C-409/04, kde v bode 1 Súdny dvor EÚ judikoval, že „čl. 28a ods. 3 prvý pododsek a čl. 28c A písm. a) prvý odsek Šiestej smernice sa majú vzhľadom na pojem odoslaný uvedený v týchto dvoch ustanoveniach vykladať v tom smere, že k nadobudnutiu tovaru v rámci Spoločenstva a k uplatneniu oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva od dane dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku tohto vývozu alebo tejto prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania.“

17. V nadväznosti na uvedené krajský súd dodal, že preukázanie splnenia uvedených podmienok bez akýchkoľvek pochybností sa vzťahuje na všetok tovar, resp. celkové množstvo tovaru, ktorý je predmetom intrakomunitárneho dodania podľa predkladaných daňových dokladov, nie len na časť tovaru, ktorý navyše nie je možné jednoznačne identifikovať.

18. V súvislosti s neuznaním tuzemského zdaniteľného plnenia deklarovaného faktúrami č. 141205, č. 141206, č. 141207 a č. 141209, vystavenými dodávateľom žalobcu SUNSOFT plus, spol. s r.o. krajský súd uviedol, že z rozsiahleho preverovania správcu dane jednoznačne vyplýva objektívne spochybnenie reálneho základu týchto daňových dokladov, predovšetkým k podstatnej podmienke zakladajúcej právo na odpočet dane, a síce dodanie predmetných tovarov práve v deň uvedený na faktúre a práve dodávateľom deklarovaným na sporných faktúrach.

19. Žalobca v nadväznosti na zistený skutkový stav pri preverovaní zdaniteľných obchodov podľa sporných faktúr dodatočne tvrdil, že právo na odpočet dane mu vzniklo podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH, t. j. prijatím platby za dodaný tovar, keby bola platba za dodanie tovaru prijatá pred dodaním tovaru. Na základe tejto argumentácie žalobcu nemožno podľa názoru krajského súdu uspokojivo a presvedčivo dospieť k záveru, že žalobcovi vznikla daňová povinnosť zaplatením preddavku za dodaný tovar, pretože:

- platby za predávaný tovar formou preddavkov neboli medzi obchodnými partnermi dohodnuté; v kúpnej zmluve č. 07/2014 na dodávku inovatívnej technológie (špecifikácia predmetu kúpy je totožná so špecifikáciou tovaru podľa jednotlivých sporných faktúr), uzavretej medzi žalobcom na strane kupujúceho a medzi dodávateľom SUNSOFT plus, spol. s r.o. na strane predávajúceho, v článku IV bode 2 je explicitne uvedené: „Kupujúci neposkytuje za predmet plnenia zálohu ani nijaké preddavky zo zmluvnej ceny.“
- platenie preddavkov na fakturované dodanie predmetného tovaru nepotvrdil ani výsluch svedka, konateľa dodávateľa žalobcu Ing. V. Š. (str. 5 zápisnice z miestneho zisťovania Daňového úradu Žilina č. 103241302/2016 zo dňa 01.06.2016, tvoriacej prílohu k odpovedi na dožiadanie - evidovaná pod poradovým číslom 17, č. záznamu 1174674/2016 zo dňa 24.06.2016),
- ohľadom vystavenia faktúr za dodaný tovar je v poslednej vete bodu 4 článku IV kúpnej zmluvy dohodnuté, že predávajúci zašle kupujúcemu faktúru najneskôr do 10 dní odo dňa prevzatia predmetu plnenia kupujúcim, čomu zodpovedá aj skutočnosť, že žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období neprijal od dodávateľa SUNSOFT plus, spol. s r.o. žiadnu faktúru na prijatú platbu, ani vyúčtovaciu faktúru k prijatej platbe, vystavenej v deň dodania tovaru ako vyúčtovanie s faktúrou za prijatú platbu, rovnako o takýchto obchodných transakciách neúčtoval zaznamenaním poskytnutých preddavkov na účte 051.

20. Krajský súd zároveň dodal, že vykonaným dokazovaním nebolo preukázané, že by žalobca dodaný investičný majetok ďalej predal alebo využíval na svoje zdaniteľné plnenia. Krajský súd poukázal na výsledky kontroly zo dňa 6. októbra 2015, realizovanej agentúrou SIEA, ktorá bola vykonaná až 10 mesiacov po dni zdaniteľného obchodu a v rámci ktorej bolo zistené, že technológie neboli nainštalované a neboli uvedené do prevádzky. V rámci daňovej kontroly ani v rámci vyrubovacieho konania žalobca nepreukázal prepravu sporného tovaru, nepreukázal to ani deklarovaný dodávateľ žalobcu SUNSOFT plus, spol. s r.o., ani samotný subdodávateľ fatrs, s.r.o. Taktiež sa dôveryhodným spôsobom nepodarilo preveriť deň dodania deklarovaného tovaru, keďže vykonané dokazovanie objektívne spochybnilo dátum dodania tovaru uvedeného na faktúrach, čo je taktiež podstatná náležitosť daňového dokladu, preukazujúca splnenie zákonnej podmienky na uznanie odpočtu DPH.

21. Krajský súd príkladmo poukázal na nezrovnalosti ohľadom deklarovaného a reálneho termínu dodania rezacieho stroja, ktorý mal byť v zmysle faktúry č. 1421207 dodaný žalobcovi dňa 10. decembra 2014 a v zmysle dodacieho listu č. 1422107 mal byť dodaný dňa 3. decembra 2014, pričom realizácia deklarovaného zdaniteľného plnenia bola objektívnymi dôkazmi spochybnená, keďže predmetný stroj (technológia) v uvedených dňoch nebol na území Slovenskej republiky, ale sa nachádzal v spoločnosti Reinauer HandelsgesmbH., Profi Papierbearbeitung Wien. Subdodávateľ DECS CONSULTING, spol. s r.o., predmetný rezací stroj od uvedenej obchodnej spoločnosti z Viedne doviezol do vlastného skladu dňa 22. decembra 2014, kde zotrval až do 14. januára 2015, odkiaľ bol na pokyn odberateľa SUNSOFT plus, spol. s r.o. odovzdaný do depa spoločnosti UPS SCS Slovakia s.r.o. Vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že rezacie zariadenie bolo fyzicky prepravené až dňa 14. januára 2015 spoločnosťou UPS SCS Slovakia, resp. dodanie tovaru deklarovaného vo faktúre č. 1421207 bolo uskutočnené dňa 15. januára 2015 vozidlom BA018NK prepravcom UPS SCS (Slovakia) s.r.o.

22. Krajský súd v kontexte prezentovaných zistení konštatoval, že neobstojí taktiež argumentácia žalobcu o dodaní predmetného tovaru jeho rezerváciou v sklade dodávateľa, nakoľko tento spôsob dodania nebol preukázaný a ani z celkového vyhodnotenia jednotlivých dôkazov nevyplyva.

23. Vo vzťahu k namietanému vyhodnoteniu zisteného skutkového stavu a k námietke neprimeraného

prenosu dôkazného bremena na žalobcu krajský súd uviedol, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, ako aj podmienky na priznanie oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 1 v spojení s § 43 ods. 5 písm. a/ zákona o DPH, sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet DPH. 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, príp. realizujúceho intrakomunitárne dodanie tovaru na územie iného členského štátu. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužívateľnosti neutrality DPH, inštitútu odpočtu dane a oslobodenia od dane pri intrakomunitárnom dodaní tovaru požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet dane alebo oslobodené dodanie tovaru uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre tieto nároky 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 v čase a spôsobom deklarovaným na daňových dokladoch (§ 8 zákona o DPH), a to práve osobou uvedenou na faktúre, to znamená, že zdaniteľné plnenie mu bolo dodané a DPH bola voči nemu uplatnená práve platiteľom DPH, uvedeným na faktúre. Rovnako, ak si platiteľ uplatňuje oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH, musí byť schopný preukázať dodanie tovaru nadobúdateľovi identifikovanému pre daň v inom členskom štáte a taktiež musí preukázať, že preprava a fyzické dodanie tovaru boli prostredníctvom deklarovaných prepravcov reálne uskutočnené tak, ako to deklarujú predkladané daňové a prepravné doklady. Toto sú skutočnosti, o ktorých má daňový subjekt povinnosť účtovať a viesť evidenciu, preto sa na tieto skutočnosti v zmysle citovaných ustanovení zákona o DPH a v zmysle ustanovenia § 24 ods. 1 daňového poriadku vzťahuje dôkazná povinnosť platiteľa DPH, vrátane preukaznosti vierohodnosti, správnosti a úplnosti povinne vedených dokladov a evidencií.

24. Krajský súd zdôraznil, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte. Bolo preto potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov tak, ako sú uvedené na predkladaných daňových dokladoch, bude spochybnené.

25. Krajský súd na podporu svojej argumentácie poukázal na vybrané rozhodnutia Súdneho dvora EÚ (rozsudky vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10), v spojených veciach Mahagében kft, a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11).

26. V závere odôvodnenia napadnutého rozsudku krajský súd konštatoval, že z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom, predovšetkým vo svetle kontrolných zistení a v ich vzájomných súvislostiach, absentuje reálny základ, čo oprávnene vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení, na základe ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočet dane a právo na oslobodenie od dane, ako i pochybnosti o vierohodnosti účtovnej evidencie žalobcu (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku).

2.

27. Proti rozsudku Krajského súdu v Trnave podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby kasačný súd rozhodol v zmysle § 462 ods. 2 SSP tak, že rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/23/2018-155 zo dňa 17. októbra 2018 zmení tak, že zruší rozhodnutie žalovaného č. 100202491/2018 zo dňa 22. januára 2018 a súčasne zruší rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 102155575/2017 zo dňa 11. októbra 2017 a vec vráti Daňovému úradu Trnava na ďalšie konanie, alternatívne, aby kasačný súd rozhodol v zmysle § 462 ods. 1 SSP tak, že rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/23/2018-155 zo dňa 17. októbra 2018 zruší a vec vráti krajskému súdu na ďalšie konanie, a to z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g/ a písm. h/ SSP. Žalobca zároveň navrhol, aby mu kasačný súd priznal náhradu trov kasačného konania a konania pred krajským súdom v rozsahu 100 %.

28. Žalobca v kasačnej sťažnosti opätovne namietal skutočnosť, že nebol v zmysle § 25 ods. 4 Daňového poriadku vyzvaný správcom dane, resp. dožiadaným daňovým úradom o výsluchu svedka- Róberta Galla, čím mu bolo znemožnené zúčastniť sa predmetného výsluchu a klást' svedkovi otázky. Uvedeným postupom došlo podľa názoru žalobcu k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní

pred orgánmi verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia.

29. Žalobca má za to, že aj napriek skutočnosti, že výsledok preverenia nebol podkladom pre vydanie rozhodnutia správcu dane a nemal vplyv na jeho rozhodnutie, porušenie ustanovení Daňového poriadku správcom dane nemožno opomenúť, nakoľko predmetný výsluch bol vykonaný v súvislosti s vykonávanou daňovou kontrolou u žalobcu. Z uvedeného dôvodu žalobca naďalej zastáva stanovisko, že v danom prípade došlo k takému porušeniu ustanovení Daňového poriadku, ktoré malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia.

30. V súvislosti s chýbajúcimi náležitosťami rozhodnutia správcu dane žalobca obdobne ako v správnej žalobe konštatoval, že výrok predmetného rozhodnutia považuje za nesúladný s § 63 ods. 3 písm. d/ Daňového poriadku z dôvodu, že v ňom absentuje ustanovenie právneho predpisu, podľa ktorého správca dane rozhodol. Z výroku rozhodnutia nie je zrejmé, v zmysle ktorého konkrétneho v zákone vymedzeného dôvodu vznikla žalobcovi daňová povinnosť na dani, ktorú správca dodatočne vyrubuje. Nevymedzenie dôvodu vzniku daňovej povinnosti v zmysle zákona o DPH má podľa názoru žalobcu za následok neurčitosť rozhodnutia správcu dane.

31. Vo vzťahu k nepriznaniu nároku na oslobodenie od dane z dodania tovaru do iného členského štátu žalobca uviedol, že dokladmi predloženými správcovi dane, požadovanými na základe ustanovenia § 43 ods. 5 zákona o DPH, preukázal dodanie tovaru odberateľovi z tuzemska do iného členského štátu. Žalobca sa preto nestotožňuje s názorom krajského súdu, že v danom prípade nebola potvrdená základná podmienka pre uznanie oslobodenia od DPH v zmysle § 43 zákona o DPH, a to dodanie deklarovaného množstva tovaru z tuzemska do Českej republiky.

32. Žalobca vyjadril nesúhlas taktiež s názorom krajského súdu, že tvrdenia žalobcu sú účelovou obranou pod ťarchou skutkových zistení, z ktorých podľa názoru krajského súdu vyplýva, že žalobca neunesol dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu základnej podmienky oslobodenia od DPH podľa § 43 zákona o DPH, a to realizáciu dodávky deklarovaného množstva tovaru odberateľovi na územie iného členského štátu.

33. Žalobca opätovne uviedol, že nepresnosti a nedostatky vo vedenej dokumentácii spočívali predovšetkým v nedostatočne dôslednom vyhotovovaní dokumentov preukazujúcich uskutočnenie prepravy, a to najmä vo vzťahu k uvádzaniu dátumov uskutočnenia jednotlivých prepráv, keďže prepravné doklady boli niekedy vyhotovované vopred s úmyslom zabezpečiť budúcu plynulú nakládku tovaru a zamedzenie prestojov z dôvodu absencie potrebnej dokumentácie k preprave.

34. Žalobca má za to, že v prejednávanej veci došlo k preukázaniu dodania tovaru z tuzemska do iného členského štátu v decembri 2014, a to nie len na základe formálnych dokladov predložených žalobcom, ale aj na základe odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, preverovaním cez elektronický mýtny systém a aj vypočutím svedka. Z uvedeného dôvodu nemohla nastať skutočnosť, že by bol žalobca osobou povinnou platiť daň v tuzemsku. Tým, že tovar má byť podľa názor daňových orgánov, ako aj krajského súdu napriek jeho dodaniu do Českej republiky, zároveň zdanený v tuzemsku, dochádza podľa názoru žalobcu k porušeniu princípu zdaňovania v krajine cieľa, teda v krajine spotreby.

35. Na základe argumentov podrobne špecifikovaných v kasačnej sťažnosti žalobca naďalej namieta dodatočné zdanenie z titulu nepreukázania podmienok oslobodenia dane podľa § 43 zákona o DPH. Žalobca zdôraznil, že v danom prípade nemožno neprihliadnuť na skutočnosť, že preprava časti tovaru dodaného na základe faktúry č. 5140253 a prepravovaného dňa 19. decembra 2014 vozidlom s evidenčným číslom SE 117 BY do spoločnosti KRON SK-CZ, s.r.o. sa nespochybniteľne preukázala, a to po formálnej aj neformálnej stránke nielen dokladmi a dôkazmi predloženými žalobcom, ale aj činnosťou správcu dane. Z uvedeného dôvodu žalobca trvá na tom, že v prípade preukázania dodania tovaru vozidlom SE 117 BY, bolo povinnosťou priznať žalobcovi oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH minimálne v časti tohto dodaného tovaru.

36. Žalobca namietal, že v danom prípade založil krajský súd voči žalobcovi absolútnu dôkaznú povinnosť, ktorá však nemá podklad v žiadnom ustanovení zákona o DPH. Žalobca v súvislosti s vylúčením absolútnej dôkaznej povinnosti daňového subjektu poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15. marca 2011.

37. V súvislosti so záverom krajského súdu, ktorým potvrdil správnosť rozhodnutí daňových orgánov ohľadom nepriznania práva žalobcu na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od spoločnosti SUNSOFT plus, spol. s.r.o. za dodanie strojných zariadení, žalobca namietal, že krajský súd zaujal predmetné stanovisko napriek skutočnosti, že všetky strojné zariadenia fyzicky existujú, boli majetkom žalobcu a ich obstaranie bolo financované z prostriedkov Európskej únie.

38. Žalobca poukázal na čerpanie prostriedkov z Európskej únie a v tejto o súvislosti zdôraznil, že dodržanie podmienok čerpania pomoci z eurofondov na podporu konkurencieschopnosti a hospodárskeho rastu bolo opakovane kontrolované zo strany Slovenskej inovačnej a energetickej agentúry, pričom financovanie nákupu hmotného investičného majetku podliehalo striktným pravidlám. S uvedenými skutočnosťami sa krajský súd podľa jeho názoru dostatočne nevyšporiadal.

39. Žalobca považoval za hlavnú príčinu neuznania práva na odpočítanie dane z hmotného investičného majetku, ktorý nadobudol od spoločnosti SUNSOFT plus, spol. s.r.o. skutočnosť, že správcovi dane sa nepodarilo v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania skontaktovať so zodpovednou osobou dodávateľa spoločnosti Fatrs s.r.o. (t.j. spoločnosťou JMC stav s.r.o.), neboli mu predložené účtovné doklady tejto spoločnosti a ani jej evidencia vedená podľa § 70 zákona o DPH. Žalobca v tejto súvislosti namietal, že správca dane zistil problém so spoločnosťou, ktorá je dodávateľom až v treťom rade obchodného reťazca.

40. Žalobca zastáva názor, že krajský súd sa svojim rozhodnutím odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe. Žalobca v tejto súvislosti poukázal na rozhodnutie Európskeho súdneho dvora vo veci Mahagében (spojené veci C-80/11 a C-142/11), konštatujúc, že v zmysle záverov tohto rozhodnutia nemôže žalobca niesť zodpovednosť za konanie iného podnikateľského subjektu a už vôbec nie takého, s ktorým nebol v žiadnom obchodnom vzťahu, a ktorý bol a je pre neho neznámy. Žalobcovi nemohol byť neuznaný nárok na odpočítanie dane, keďže žalobca nevedel a nemohol vedieť o budúcom konaní- prípadnom porušení daňových predpisov dodávateľa v treťom rade.

41. Žalobca má za to, že si splnil všetky povinnosti, ktoré mu vyplývajú zo zákona o DPH a predložil všetky listinné dôkazy, ktoré vyžaduje zákon o DPH, ako aj ďalšie, ktoré potvrdzujú realitu zdaniteľných obchodov. Žalobca konštatoval, že v prípade materiálnej existencie zdaniteľného plnenia je potrebné aplikovať právne závery obsiahnuté v rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15. marca 2011, v ktorom došlo zo strany Najvyššieho súdu Slovenskej republiky k prepojeniu dôkaznej povinnosti správcu dane s judikatúrou ESD vo vzťahu k neposkytnutiu súčinnosti zo strany dodávateľa tovaru alebo služieb (bez ohľadu na povahu príčin neposkytnutia tejto súčinnosti).

42. Z uvedeného podľa žalobcu vyplýva, že podozrivé, podvodné alebo iné konanie subdodávateľa nemôže byť v žiadnom prípade na ťarchu žalobcu, pričom v prípade konania alebo nekonania subdodávateľa, odberateľ v treťom rade nemôže niesť zodpovednosť za takéto konanie alebo nekonanie. Správca dane môže preto žalobcu v postavení odberateľa zaťažiť, resp. neuznať mu nárok na odpočítanie dane len v tom prípade, ak by vedel alebo musel vedieť o daňovom podvode, resp. obdobnom porušení daňových predpisov.

43. Vo vzťahu k záverom krajského súdu, spochybňujúcim vznik daňovej povinnosti zaplatením preddavku za dodaný tovar žalobca uviedol, že všetky faktúry od spoločnosti SUNSOFT plus, spol. s.r.o. boli uhradené v mesiaci december 2014, pričom táto skutočnosť (vykonanie úhrady) nebola vykonaným dokazovaním a ani argumentáciou krajského súdu spochybnená a preto žalobca naďalej zastáva stanovisko, že aj keby nenastal vznik daňovej povinnosti riadnym dodaním tovaru tak, ako to

tvrdí žalovaný, tak nastal titulom § 19 ods. 4 zákona o DPH.

44. Žalobca namietal, že krajský súd založil v jeho neprospech objektívnu zodpovednosť za konanie subjektov, s ktorými bol v obchodných vzťahoch, resp. ktoré nemohol ovplyvniť, čím sa rozhodnutie vymyká rozhodovacej praxi Súdneho dvora EÚ, keď na žalobcu bolo prenesené dôkazné bremeno a daňová povinnosť, ktorú mali po spravnosti niesť tretie osoby.

45. V závere kasačnej sťažnosti žalobca poukázal na závery obsiahnuté v rozhodnutí Súdneho dvora EÚ Bonik C-285/11, v zmysle ktorých právo na odpočítanie zdaniteľnej osobe možno zamietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane vedela alebo mala vedieť, že sa takýmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím služieb zúčastní na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb.

3.

46. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril písomným podaním, doručeným Krajskému súdu v Trnave dňa 4. marca 2019, v ktorom navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť žalovaného v zmysle § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol a žalobcovi nepriznal náhradu trov konania.

47. Vo vzťahu k námietke žalobcu týkajúcej sa porušenia § 25 ods. 4 Daňového poriadku v súvislosti s vykonaním výsluchu svedka, o ktorom žalobca nebol upovedomený, žalovaný zaujal obdobné stanovisko, ako krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku, pričom zároveň poukázal na skutočnosť, že Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 103958153/2016 zo dňa 22. septembra 2016, v ktorej bola zachytená výpoveď daňového subjektu L. nebola uvedená v Protokole z kontroly č. 100145302/2017 zo dňa 24. januára 2017 a ani v rozhodnutí správcu dane č. 102155575/2017 zo dňa 11. októbra 2017. Žalovaný zdôraznil, že dodávateľská faktúra ani preverovaný stroj neboli predmetom kontrolných zistení, nárok na odpočítanie dane bol uznaný ako oprávnený.

48. K námietke žalobcu ohľadom absencie uvedenia konkrétneho ustanovenia zákona o DPH vo výroku rozhodnutia správcu dane, v zmysle ktorého došlo k vyrubeniu dane, žalovaný uviedol, že právne predpisy podľa ktorých správca dane postupoval pri vydaní rozhodnutia, sú uvedené v predvýrokovej časti daného rozhodnutia a porušenie právnych predpisov, ktorého sa žalobca dopustil, je uvedené v odôvodnení napadnutého rozhodnutia. Výrok rozhodnutia správcu dane naplnil podľa názoru žalovaného náležitosti ustanovenia § 63 Daňového poriadku v časti uvedenia ustanovenia, podľa ktorého sa rozhodovalo tým, že výrok rozhodnutia obsahuje uvedenie § 68 ods. 5 Daňového poriadku.

49. Žalovaný sa nestotožnil taktiež s tvrdeniami žalobcu ohľadom preukázania podmienok pre oslobodenie od dane z dodania tovaru z tuzemska do iného členského štátu, ktoré označil za rozporné s právnym i skutkovým stavom.

50. Žalobca v rámci daňovej kontroly predložil ako dôkaz k preukázaniu uplatneného oslobodenia od dane faktúru č. 5140253 zo dňa 18. decembra 2014, obsahujúcu súpis jednotlivých vecí a CMR č. SK0079740. Žalovaný zdôraznil, že vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že fakturovaný tovar nemohol byť prevezený tak, ako je uvedené na predloženej CMR č. SK0079740 a preto neboli v danom prípade splnené podmienky na uplatnenie oslobodenia od dane. Aj keď preverovaním nebolo spochybnené, že vozidlo vykonalo prepravu, nebolo však bez pochybností preukázané, aký tovar a v akej hodnote mal byť prevezený a preto nie je možné uplatniť čiastočné oslobodenie od dane v zmysle § 43 zákona o DPH. Faktúra je jeden účtovný doklad, ktorý má byť odrazom reálnej transakcie, má preukázať reálne dodanie plnenia. Vierohodnosť faktúry č. 5140253 však bola spochybnená vykonaným dokazovaním, keďže neodráža reálne dodanie tovaru.

51. Žalovaný v uvedenom kontexte zdôraznil, že žalobca postupne predkladal ďalšie doklady, menil a prispôboval svoje argumenty vývoju dôkaznej situácie, čo podľa názoru žalovaného iba potvrdzuje

správnosť záverov správcu dane.

52. Argumentáciu žalobcu o zákaze dvojitého zdanenia a možnosti uznania čiastočného oslobodenia od dane za dodanie tovaru do iného členského štátu žalovaný označil za nedôvodnú, nemajúcu oporu v právnom poriadku SR. V súlade so Smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa v systéme DPH uplatňuje zásada neutrality dane, čo je však odlišný princíp ako zákaz dvojitého zdanenia a preto nemožno tieto dva princípy zamieňať.

53. K argumentom žalobcu týkajúcim sa financovania nákupu hmotného investičného majetku, ktoré bolo opakovane kontrolované zo strany Slovenskej inovačnej a energetickej agentúry (ďalej aj „SIEA“), žalovaný uviedol, že agentúra SIEA nevykonala kontrolu nároku na odpočítanie DPH, čo jej ani neprináležalo, ale vykonala kontrolu na mieste v súvislosti s predložením priebežnej Žiadosti o platbu č. 1.

54. V súvislosti s námietkami žalobcu obsiahnutými v kasačnej sťažnosti, smerujúcimi k spochybneniu záverov správcu dane a žalovaného vo vzťahu k neuznaniu práva na odpočítanie dane z hmotného investičného majetku žalovaný poukázal na zistenia správcu dane, z ktorých vyplýva, že žalobca, za ktorého v preverovanom reťazci konal L. X., jednoznačne vedel, že sa zúčastňuje v obchodnom reťazci. Žalovaný uviedol, že žalobca podpisoval dodacie listy o prevzatí strojov dňa 3. decembra 2014 s dodávateľom SUNSOFT plus, spol. s.r.o. bez toho, aby priamo preberal tieto stroje. L. X., konateľ žalobcu, podpisoval prevzatie tovaru s Ing. Š., konajúcim za dodávateľa SUNSOFT plus, spol. s.r.o., t.j. s osobou, ktorá tovar ani nedodala, ani ho nemala na sklade a ani ho neprepravovala. Z uvedeného podľa názoru žalovaného vyplýva, že obaja (p. X. a p. Š.) vedeli, že sa zúčastňujú na takom konaní, ktoré spočíva vo vystavovaní a podpísovaní dokumentov, ktoré neodrážali reálne uskutočnenie dodávok.

55. Žalovaný zdôraznil, že správca dane je jednoznačne oprávnený preverovať celý obchodný reťazec v prípade dôvodných pochybností ohľadom dodávok, čo potvrdzujú aj závery uvedené v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/24/2012 zo dňa 13. novembra 2012. Žalovaný opätovne uviedol, že správca dane oprel svoje pochybnosti aj o časový nesúlad dodávok a odovzdávacích dokumentov. SUNSOFT plus, spol. s.r.o. deklaroval dodanie technológií žalobcovi dňa 3. decembra 2014 (dodacie listy), resp. 10. decembra 2014 (faktúra a záručné listy). Subdodávateľ fatrs, s.r.o. deklaroval dodanie technológií SUNSOFT plus, spol. s.r.o. dňa 10. decembra 2014 (dodacie listy, faktúra). Konateľ spoločnosti JMC stav s.r.o. nemal vedomosť o prijatých a uskutočnených dodávkach, pričom fatrs, s.r.o. deklaroval nákup technológií práve od spoločnosti JMC stav s.r.o.

56. Vo vzťahu k námietke žalobcu ohľadom nesprávneho právneho posúdenia veci v otázke vzniku daňovej povinnosti (ktorá mala podľa názoru správcu dane vzniknúť až v januári 2015) žalovaný poukázal na znenie § 19 ods. 1 a ods. 4 zákona o DPH, konštatujúc, že deň prijatia platby bol na základe zistení správcu dane ustálený na 15. január 2015. Žalovaný zároveň podčiarkol, že relevantná faktúra neobsahovala žiadnu písomnú informáciu o prechode ekonomického vlastníctva k predmetnému tovaru ani odvolávku na žiadnu zmluvu či iný dokument, pričom žalobca nijakým písomným dôkazom nepreukázal, na základe čoho nadobudol vlastnícke právo, resp. právo nakladať s tovarom ako vlastník práve dňa 10. decembra 2014. Žalobca nevedel preukázať, kde konkrétne sa tovar uvedený na faktúre dňa 10. decembra 2014 nachádzal, či s ním mohol nakladať ako vlastník, resp. kto bol jeho reálnym vlastníkom v daný deň.

4.

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

58. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo

právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

59. Podľa § 454 SSP, na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

60. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu mal Najvyšší súd Slovenskej republiky za preukázané, že Daňový úrad Trnava začal dňa 24. marca 2016 u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2014 (Oznámenie o daňovej kontrole č. 102650760/2016 zo dňa 2. marca 2016).

61. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane Protokol č. 100145302/2017 zo dňa 24. januára 2017, ktorý spolu s Výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole č. 100146737/2017 zo dňa 24. januára 2017 doručil žalobcovi dňa 30. januára 2017.

62. Následne vydal správca dane rozhodnutie č. 102155575/2017 zo dňa 11. októbra 2017, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2014 v sume 64 901,96 Eur, a to z dôvodu nepriznania žalobcom uplatneného oslobodenia od dane v sume 10 974,96 Eur z dodania tovaru z tuzemska do iného členského štátu Európskej únie podľa § 43 zákona DPH z dodávateľskej faktúry č. 5140253, vystavenej žalobcom pre obchodnú spoločnosť KRON SK-CZ, s.r.o., Brněnská 4062/3A, Hodonín, Česká republika, ako aj z dôvodu neuznania žalobcom uplatneného odpočítania dane z dodávateľských faktúr vystavených dodávateľom žalobcu, obchodnou spoločnosťou SUNSOFT plus, spol. s r.o., Hviezdoslavovo nám. 1688/15, Dolný Kubín, za dodanie tovaru, ktorým bol hmotný investičný majetok v celkovej hodnote 323 562,- Eur, z toho uplatnený odpočet DPH v sume 53 927,- Eur. Správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly a doplneného dokazovania v rámci vyrubovacieho konania nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane uplatnené za kontrolované zdaňovacie obdobie z faktúr č. 1421205, č. 1424206, č. 1421207 a č. 1421209 od dodávateľa SUNSOFT plus, spol. s r.o. za dodanie tovaru: faktúra č. 1421205, dátum dodania 10.12.2014 - 1 ks XEROX J75 kód tovaru KOX - J75, faktúra č. 1421206, dátum dodania 10.12.2014, 1 ks Mimaki JV 33-160 kód tovaru KOX_JV33, faktúra č. 1421207, dátum dodania 10.12.2014, 1 ks rezačka papiera IDEAL 5255 kód tovaru REZ10111, faktúra č. 1421209, dátum dodania 10.12.2014, 1 ks skladacie zariadenie EUROFOLD 435SM kód tovaru REZ1040.

63. Žalobca podal proti predmetnému prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku rozhodnutím č. 100202491/2018 zo dňa 22. januára 2018 tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

5.

64. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na rozhodovanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

65. 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 prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správnejmu určenie a vyrúbeniu dane.

66. 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.

67. Podľa § 24 ods. 1 písm. a) až c) 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.
68. 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.
69. 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.
70. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.
71. Podľa § 45 ods. 1 písm. c/ Daňového poriadku, daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia,.
72. Podľa § 46 ods. 9 Daňového poriadku, daňová kontrola je ukončená dňom
- a) doručenia protokolu podľa odseku 8,
 - b) doručenia oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok podľa § 48 ods. 2, alebo
 - c) zániku nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.
73. Podľa § 46 ods. 10 veta prvá Daňového poriadku, lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia.
74. Podľa § 63 ods. 1 Daňového poriadku, ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak.
75. Podľa § 63 ods. 3 Daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitné predpisy neustanovujú inak, rozhodnutie musí obsahovať
- a) označenie orgánu, ktorý rozhodnutie vydal,
 - b) číslo a dátum rozhodnutia,
 - c) meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu fyzickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, alebo obchodné meno a sídlo právnickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, identifikačné číslo organizácie a identifikačné číslo daňového subjektu, ak mu bolo pridelené pri registrácii, alebo iný identifikátor pridelený správcom dane, ak fyzická osoba nemá povinnosť registrácie alebo nemá povinnosť evidencie podľa osobitného predpisu; 33)ak ide o zahraničnú fyzickú osobu dátum narodenia alebo iný údaj identifikujúci túto osobu a ak ide o zahraničnú právnickú osobu, ktorá nemá identifikačné číslo organizácie, použije sa iný údaj identifikujúci túto právnickú osobu,
 - d) výrok, ktorý obsahuje údaje podľa písmena c), rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, lehotu plnenia, ak sa ukladá povinnosť plniť, rozhodnutie o náhrade nákladov správy daní podľa § 12, a ak ide o peňažné plnenie, aj sumu a číslo účtu, na ktorý má

byť suma zaplatená,

e) poučenie o mieste, lehote a forme podania odvolania s upozornením na prípadné vylúčenie odkladného účinku,

f) vlastnoručný podpis povereného zamestnanca finančného riaditeľstva alebo správcu dane, ktorým je daňový úrad alebo colný úrad, s uvedením jeho mena, priezviska a funkcie a odtlačok úradnej pečiatky, ak ide o správcu dane, ktorým je obec, podpis starostu obce alebo ním povereného zamestnanca obce s uvedením mena, priezviska starostu obce a odtlačok úradnej pečiatky; ak sa rozhodnutie doručuje elektronickými prostriedkami, vlastnoručný podpis a odtlačok úradnej pečiatky sa nahrádzajú kvalifikovaným elektronickým podpisom.

76. Podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku, rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

77. Podľa § 68 ods. 4 Daňového poriadku, daň je vyrubená

a) rozhodnutím správcu dane,

b) podaním daňového priznania vrátane dodatočného daňového priznania alebo

c) zaplatením dane, pri ktorej nie je povinnosť podať daňové priznanie.

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

79. Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

80. Podľa § 19 ods. 1 prvej a druhej vety zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

81. Podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH, ak je platba prijatá pred dodaním tovaru alebo služby, vzniká daňová povinnosť z prijatej platby dňom prijatia platby.

82. Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

83. Podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH, platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4. Platiteľ je povinný preukázať dodanie tovaru do iného členského štátu kópiou faktúry, a

a) ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ inou osobou, prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia,

b) ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, písomným potvrdením prijatia tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou,

c) ak prepravu tovaru vykoná odberateľ, písomným vyhlásením odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu,

d) inými dokladmi, ako napríklad zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar.

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

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

z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

6.

86. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalobcu je rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/23/2018-155 zo dňa 17. októbra 2018, ktorým súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 100202491/2018 zo dňa 22. januára 2018, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky žalobcu sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

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

88. Najvyšší súd Slovenskej republiky po vyhodnotení námietok žalobcu uplatnených v kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov vo veci samej, spolu s poukazom na právnu úpravu vzťahujúcu sa k predmetu konania, uvedenú v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Najvyšší súd Slovenskej republiky považuje právne posúdenie preskúmvanej veci krajským súdom za správne a súladné so zákonom.

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

90. Najvyšší súd Slovenskej republiky mal v prejednávanej veci za preukázané, že dôvodom dodatočného určenia daňovej povinnosti bolo jednak nepriznanie žalobcom uplatneného oslobodenia od dane v sume 10 974,96 Eur z dodania tovaru z tuzemska do iného členského štátu Európskej únie podľa § 43 zákona o DPH z dodávateľskej faktúry č. 5140253 vystavenej žalobcom pre spoločnosť KRON SK-CZ, s.r.o., ako aj neuznanie žalobcom uplatneného odpočítania dane z dodávateľských faktúr vystavených dodávateľom žalobcu, spoločnosťou SUNSOFT plus, spol. s.r.o. za dodanie tovaru, ktorým bol hmotný investičný majetok v celkovej hodnote 323 562,- Eur, z toho uplatnený odpočet DPH v sume 53 927,- Eur. Správca dane nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane uplatnené za kontrolované zdaňovacie obdobie z faktúr č. 1421205, č. 1424206, č. 1421207 a č. 1421209 od dodávateľa SUNSOFT plus, spol. s.r. o za dodanie tovaru: faktúra č. 1421205, dátum dodania 10.12.2014 - 1 ks XEROX J75 kód tovaru KOX - J75, faktúra č. 1421206, dátum dodania 10.12.2014, 1 ks Mimaki JV 33-160 kód tovaru KOX_JV33, faktúra č. 1421207, dátum dodania 10.12.2014, 1 ks rezačka papiera IDEAL 5255 kód tovaru REZ10111, faktúra č. 1421209, dátum dodania 10.12.2014, 1 ks skladacie zariadenie EUROFOLD 435SM kód tovaru REZ1040.

91. V súvislosti s otázkou oprávnenosti nároku na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu Európskej únie Najvyšší súd Slovenskej republiky poukázal na článok 138 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH smernica“), na základe ktorého sa oslobodzuje od dane dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určenia mimo územia členského štátu, ale v rámci Spoločenstva, predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet, uskutočnené pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú

osobu konajúcu ako takú v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala.

92. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ platí, že k uplatneniu oslobodenia dodania tovaru od dane v rámci Spoločenstva dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník je prevedené na nadobúdateľa, keď predávajúci preukáže, že tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku jeho odoslania alebo prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania. DPH smernica neobsahuje konkrétne ustanovenia v súvislosti s dôkazmi, ktoré sú zdaniiteľné osoby povinné predložiť, aby im mohlo byť priznané oslobodenie od DPH. Prináleží členským štátom v súlade s článkom 131 DPH smernice stanoviť podmienky, za akých oslobodia od DPH dodania v rámci Spoločenstva s cieľom zabezpečiť správne a jednoduché uplatnenie týchto oslobodení a zabrániť akémukoľvek podvodu, daňovému úniku alebo prípadnému zneužitiu.

93. Podľa slovenskej legislatívy sú tieto tzv. intrakomunitárne dodania v rámci členských štátov EÚ oslobodené od DPH na základe ustanovenia § 43 zákona o DPH. Citované ustanovenie § 43 zákona o DPH oslobodzuje od dane dodanie tovaru do iného členského štátu pri splnení zákonom stanovených podmienok. Základnou podmienkou na oslobodenie tovaru odoslaného alebo prepraveného z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet je, aby nadobúdateľ bol osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte. Takéto oslobodenie od dane musí platiteľ dane preukázať na základe prísne špecifikovaných dôkazov o preprave, resp. o prevzatí tovaru v členskom štáte odberateľa.

94. Najvyšší súd Slovenskej republiky mal v prejednávanej veci z obsahu administratívneho spisu za preukázané, že dodanie tovaru na základe žalobcom vystavenej faktúry č. 5140253 (dátum dodania 18. december 2014) z tuzemska do iného členského štátu- Českej republiky odberateľovi, spoločnosti KRON SK-CZ, s.r.o., bolo dokazovaním vykonaným správcom dane objektívne spochybnené, keď sa nepotvrdila základná podmienka stanovená zákonom o DPH pre uznanie oslobodenia od DPH podľa § 43 zákona o DPH, a to dodanie tovaru v deklarovanom množstve z tuzemska do Českej republiky.

95. Najvyšší súd Slovenskej republiky sa v plnej miere stotožňuje so závermi krajského súdu ohľadom nevierohodnosti dokladov predložených žalobcom za účelom preukázania reálneho dodania tovaru odberateľovi KRON SK-CZ, s.r.o. v rozsahu a spôsobom, ako je v nich deklarované. Najvyšší súd Slovenskej republiky v predmetnej súvislosti zdôrazňuje, že splnenie podmienok oslobodenia od dane podľa § 43 zákona o DPH žalobca preukazoval prostredníctvom takých dokladov, ktoré neboli odrazom zisteného skutkového stavu a ani sa nezhodovali so skutočnosťami zistenými u odberateľa v rámci priamej výmeny informácií (rozdiely medzi CMR dokladmi, ktoré predložil žalobca a ktorým disponoval odberateľ- KRON SK-CZ), ako ani s dokladmi, ktoré žalobca prvotne predložil správcovi dane v rámci daňovej kontroly.

96. Z výsledkov šetrenia realizovaného správcom dane bolo síce preukázané, že dňa 19. decembra 2014, t.j. v deň, kedy malo dôjsť podľa prvotných tvrdení žalobcu a údajov vyplývajúcich z predložených dokladov k dodaniu tovaru uvedeného na faktúre č. 5140253, bola vozidlom s evidenčným číslom SE 117 BY realizovaná cesta na trase Senica- Hodonín. S prihliadnutím na objem tovaru, ktorý mal byť v zmysle faktúry č. 5140253 dodaný odberateľovi KRON SK-CZ, je preto odôvodnený záver, že tovar v deklarovanom množstve nebolo reálne možné prepraviť jedným nákladným vozidlom v rámci jednej jazdy.

97. K argumentu žalobcu, že daňové orgány mali prihliadnuť na skutočnosť, že preprava časti tovaru dodaného na základe faktúry č. 5140253 dňa 19. decembra 2014 vozidlom s evidenčným číslom SE 117 BY spoločnosti KRON SK-CZ, s.r.o. bola nespochybniteľná preukázaná a z uvedeného dôvodu malo byť žalobcovi priznané oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH minimálne v časti tovaru, ktorého dodanie do Českej republiky bolo potvrdené, Najvyšší súd Slovenskej republiky uvádza, že vzhľadom na skutočnosť, že tovar prepravený v rámci danej dodávky bol fakturovaný na jednej faktúre spolu s ostatným tovarom a tento nie je možné reálne individuálne identifikovať, nebolo v danom prípade

prípustné priznať čiastočné oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH. Najvyšší súd Slovenskej republiky zároveň zdôrazňuje, že povinnosť preukázať splnenie podmienok pre oslobodenie od dane v zmysle § 43 zákona o DPH sa vzťahuje komplexne na všetok tovar uvedený na daňových dokladoch potvrdzujúcich jeho dodanie, nielen na jeho vybranú časť, ktorá navyše nie je žiadnym bližším spôsobom kvalitatívne ani kvantitatívne identifikovateľná.

98. Ako správne konštatoval krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku, žalobca bol povinný viesť účtovníctvo a evidenciu daňových dokladov tak, aby podávali verný obraz o uskutočnených zdaniteľných obchodoch, obzvlášť ak zákon o DPH pre oslobodenie od dane podľa § 43 stanovuje prísne podmienky za účelom zabránenia zneužívania inštitútu slúžiaceho zamedzeniu dvojitého zdanenia v priestore Spoločenstva.

99. Argumentácia, ktorú žalobca použil v rámci konania pred daňovým orgánmi, ako aj následne v súdnom konaní, týkajúca sa zdôvodnenia existencie formálnych nedostatkov vo vedení daňovej evidencie, ako aj nedostatkov samotných dokladov preukazujúcich prepravu, resp. dodanie deklarovaneho tovaru, sa Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky javí v kontexte postupnosti jednotlivých krokov žalobcu pri preukazovaní splnenia podmienok pre oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH v rámci procesu dokazovania (postupnosť predkladania jednotlivých dokladov, dodatočné vysvetlenia o prekážkach brániacich prevozu tovaru v určený deň), byť účelová a tendenčná.

100. V súvislosti s námietkou žalobcu týkajúcou sa rozloženia dôkazného bremena ohľadom preukázania splnenia podmienok pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu Európskej únie a údajného založenia absolútnej dôkaznej povinnosti žalobcu zo strany krajského súdu, resp. daňových orgánov, Najvyšší súd Slovenskej republiky uvádza, že pokiaľ ide o samotný proces dokazovania v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav vecí čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

101. Podľa rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17. februára 2015, aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní), pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho 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 skutočnosť a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

102. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že ak platiteľ dane nesplní povinnosti, ktoré mu ukladá vnútroštátny predpis o dani z pridanej hodnoty v oblasti dokazovania oslobodenia dodania tovaru do iného členského štátu od dane z pridanej hodnoty, nie je možné mu priznať oslobodenie od dane. Na

získanie oslobodenia od dane znáša dôkazné bremeno dodávateľ tovaru, ktorý musí preukázať, že stanovené podmienky oslobodenia od dane vrátane podmienok zavedených členskými štátmi na zabezpečenie správnej a jednoduchšej aplikácie oslobodení a na zabránenie akémukoľvek podvodu, daňovému úniku či prípadnému zneužitiu boli splnené.

103. Daňový subjekt má povinnosť preukázať faktúry, resp. iné daňové doklady, na základe ktorých si uplatňuje oslobodenie od dane. Tieto listinné dôkazy sa musia zhodovať so skutočne zrealizovanými plneniami. Preukázanie samotnej faktúry je dostačujúce iba v prípade, že je nepochybne preukázateľná zhoda údajov uvedených vo faktúre s reálnym plnením. Doklady musia byť vystavené na reálnom materiálnom podklade, pričom údaje v nich musia byť aj ako právna skutočnosť reálne preukázateľné. V prípade vzniku akýchkoľvek pochybností ohľadom reálneho uskutočnenia obchodu deklarovaného faktúrou je to práve daňový subjekt, ktorý musí uniesť dôkazné bremeno a odstrániť tým vzniknutú pochybnosť.

104. Po vyhodnotení všetkých vyššie uvedených skutočností dospel Najvyšší súd Slovenskej republiky k obdobnému právnomu názoru, ako krajský súd, a to že žalobca v danom prípade neunesol dôkazné bremeno, keď dostatočným a hodnoverným spôsobom nepreukázal, že v zmysle § 43 ods. 1 zákona o DPH splnil podmienky pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu.

105. Druhým okruhom otázok, ktorým sa Najvyšší súd Slovenskej republiky zaoberal, boli otázky, resp. námietky žalobcu smerujúce k spochybneniu záverov daňových orgánov a krajského súdu ohľadom neuznania práva na odpočítanie dane z tuzemského zdaniteľného plnenia deklarovaného faktúrami č. 141205, č. 141206, č. 141207 a č. 141209, vystavenými dodávateľom žalobcu- spoločnosťou SUNSOFT plus, spol. s r.o. Správca dane svojim rozhodnutím nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane uplatnené v zdaňovacom období december 2014 na základe faktúr od dodávateľa SUNSOFT plus, spol. s r.o za dodanie hmotného investičného majetku, konkrétne faktúra č. 1421205, dátum dodania 10.12.2014 - 1 ks XEROX J75 kód tovaru KOX - J75, faktúra č. 1421206, dátum dodania 10.12.2014, 1 ks Mimaki JV 33-160 kód tovaru KOX_JV33, faktúra č. 1421207, dátum dodania 10.12.2014, 1 ks rezačka papiera IDEAL 5255 kód tovaru REZ10111, faktúra č. 1421209, dátum dodania 10.12.2014, 1 ks skladacie zariadenie EUROFOLD 435SM kód tovaru REZ1040.

106. Predpoklady na vznik nároku na odpočet DPH možno klasifikovať na vecné podmienky pre odpočítanie DPH a na formálne preukázanie nároku na odpočet DPH dokladom na účely DPH, a to predovšetkým faktúrou, resp. dovozným dokladom, dodacím listom a pod.

107. Základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH zo zdaniteľného obchodu v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH je vznik daňovej povinnosti. Daňová povinnosť vo všeobecnosti znamená, že štátu vzniká právo žiadať daň od osôb, ktorým to zákon vymedzuje. V tejto súvislosti je však potrebné uviesť, že nepostačuje len samotné uvedenie DPH na faktúre, podstatné je, aby došlo k vzniku daňovej povinnosti v intenciách ustanovenia § 19 zákona o DPH, t. j. z titulu skutočného dodania tovaru alebo služby konkrétnym platiteľom dane z pridanej hodnoty. Úlohou správcu dane v daňovom konaní pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie dane je vychádzať nielen z predložených daňových dokladov, ale aj zo zistení, či k predloženým dokladom prislúcha materiálny podklad.

108. V priebehu daňového konania musí byť preukázaný jednak obsah, ale aj skutočný význam plnení deklarovaných daňovým subjektom prostredníctvom relevantného daňového dokladu. Pri nepriznaní práva na odpočet DPH sa môže vziať do úvahy umelý charakter týchto plnení, ako aj právne, ekonomické alebo personálne prepojenie medzi podnikateľmi pri znížení daňového zaťaženia.

109. Preukazovanie práva na odpočet DPH vyplýva jednak z hmotnoprávnych podmienok stanovených zákonom o DPH, ale taktiež je prepojené aj na procesnoprávne podmienky zakotvené v daňovom poriadku. Zákon o DPH vychádza z predpokladu, že zdaniteľný obchod reálne prebehol. Povinnosť preukázania reálneho uskutočnenia dodávky tovaru alebo služieb teda vyplýva z Daňového poriadku ako

procesného predpisu upravujúceho daňové konanie. Určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje, býva častokrát zložitá a pomerne nejednoznačná. V zásade však platí, že daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získavať dôkazy o tom, že bol uskutočnený, aby v budúcnosti nemohli vzniknúť pochybnosti o jeho realizácii.

110. V tejto súvislosti Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23. februára 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 odôvodnenia 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.“

111. Samotná existencia faktúry však určite nie je postačujúcim, relevantným dôkazom toho, že k dodaniu tovaru skutočne došlo. Zaúčtovanie daňových dokladov v súlade so zásadami účtovníctva ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých zdaniteľných dodávok (tovarov a služieb). Zákonné podmienky, po splnení ktorých vzniká platiteľovi právo na odpočítanie dane, nespočívajú len vo formálnej deklarácii, v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu, t. j. musia nesporne preukazovať skutočnosť vo všetkých jej znakoch - v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte. Správca dane deklarovaný nárok na odpočítanie DPH neuzná, ak napríklad vykonanou analýzou bude zistené, že napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených zákonom o DPH účel tohto zákona nebol dodržaný a situácia umožňujúca vzniknúť uplatneniu práva na odpočítanie dane bola čisto umelá a vykonštruovaná.

112. Z obsahu administratívneho spisu mal Najvyšší súd Slovenskej republiky za preukázané, že na základe výsledkov preverovania zdaniteľných plnení, realizovaného správcou dane, došlo k spochybneniu reálneho základu žalobcom predložených daňových dokladov, predovšetkým pokiaľ ide o podstatnú podmienku zakladajúcu právo na odpočet dane, a síce dodanie predmetných tovarov v deň uvedený na faktúrach, práve dodávateľom deklarovaným na sporných faktúrach.

113. Predložené daňové doklady v danom prípade neodrážali reálne uskutočnenie dodávok, kedy žalobca prijal od dodávateľa SUNSOFT plus, spol. s.r.o. faktúry s dátumom dodania 10. decembra 2014 bez toho, aby v daný deň došlo k skutočnému dodaniu daného tovaru. Žalobca počas celého priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania nebol schopný preukázať, kedy došlo k dodaniu tovaru, ako ani jeho prepravu, ktorú nepreukázal ani jeho dodávateľ SUNSOFT plus, spol. s.r.o. a ani jeho subdodávateľ fatrs, s.r.o. Navyše, žalobca napriek vedomosti o tom, že tovar nebol v stanovenom termíne dodaný, podpísal dodacie listy, prijal faktúry a následne si z nich odpočítal DPH v zdaňovacom období december 2014.

114. V súvislosti s námietkou žalobcu týkajúcou sa nedostatočného vysporiadania sa krajského súdu so skutočnosťami súvisiacimi so spôsobom nadobudnutia a financovania nákupu hmotného investičného majetku z prostriedkov Európskej únie, ktoré podlieha striktným pravidlám a kontrole, Najvyšší súd Slovenskej republiky uvádza, že zdroj, z ktorého došlo k financovaniu samotného obstarania tovaru na základe sporných faktúr je v danom prípade irelevantný, rovnako ako kontroly realizované zo strany Slovenskej inovačnej a energetickej agentúry, nakoľko tieto boli zamerané na iné skutočnosti, ako preukazovanie splnenia podmienok pre odpočet DPH (kontrola na mieste v súvislosti s predložením priebežnej žiadosti o platbu), keďže kompetencia v oblasti kontroly nároku na odpočítanie DPH agentúre

SIEA neprináleží. Najvyšší súd Slovenskej republiky však v súvislosti s kontrolami realizovanými agentúrou SIEA považoval za podstatné poukázať na zistenia z kontroly realizovanej dňa 6. októbra 2015, v rámci ktorej bolo zistené, že stroje dodané spoločnosťou SUNSOFT plus, spol. s.r.o. neboli nainštalované a ani uvedené do prevádzky, a teda ich žalobca nepoužíval na svoje zdaniteľné plnenia.

115. Najvyšší súd Slovenskej republiky dáva do pozornosti, že žalobca v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania deklaroval vznik daňovej povinnosti dodaním tovaru, pričom argumentáciu ohľadom vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH, t. j. prijatím platby za dodaný tovar, keby bola platba za dodanie tovaru prijatá pred dodaním tovaru, použil až v odvolaní smerujúcim proti rozhodnutiu správcu dane.

116. Najvyšší súd Slovenskej republiky v tejto súvislosti zdôrazňuje, že dokazovaním realizovaným správcom dane bolo jednoznačne preukázané, že žalobca v zdaňovacom období december 2014 neprijal od dodávateľa SUNSOFT plus, spol. s.r.o. žiadnu faktúru za prijatú platbu. Zo strany dodávateľa SUNSOFT plus, spol. s.r.o. došlo iba k vystaveniu faktúr za dodanie technológií, ktorých reálne dodanie v deklarovanom termíne (10. december 2014) však nebolo potvrdené. Taktiež je potrebné upozorniť na skutočnosť, že žalobca od dodávateľa SUNSOFT plus, spol. s.r.o. neprijal ani vyúčtovaciu faktúru k prijatej platbe, ktorá sa vystavuje v deň dodania tovaru ako vyúčtovanie s faktúrou za prijatú platbu.

117. Na dôvažok je potrebné uviesť, že platby za tovar formou preddavkov neboli medzi žalobcom ako kupujúcim a spoločnosťou SUNSOFT plus, spol. s.r.o. ako predávajúcim dohodnuté, o čom svedčí obsah kúpnej zmluvy č. 07/2014 na dodávku inovatívnej technológie (špecifikácia predmetu kúpy je totožná so špecifikáciou tovaru podľa jednotlivých sporných faktúr), konkrétne článok IV bod 2, v ktorom je explicitne uvedené: „Kupujúci neposkytuje za predmet plnenia zálohu ani nijaké preddavky zo zmluvnej ceny.“ Platenie preddavkov nebolo potvrdené ani výsluchom svedka, konateľa dodávateľa žalobcu Ing. Jozefa Škrabalu (Zápisnica z miestneho zisťovania Daňového úradu Žilina č. 103241302/2016 zo dňa 1. júna 2016).

118. V kontexte zistených skutočností považuje Najvyšší súd Slovenskej republiky tvrdenie žalobcu o údajnom vzniku práva na odpočet DPH v zmysle § 19 ods. 4 zákona o DPH za účelovo vykonštruovanú obranu, ku ktorej sa žalobca uchýlil v snahe zvrátiť závery vyplývajúce so skutkových zistení správcu dane.

119. Vo všeobecnosti možno konštatovať, že daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužiteľná. Je preto opodstatnené požadovať od daňového subjektu, aby už v priebehu vykonávania zdaniteľných plnení, obchodov deklarovaných účtovnými dokladmi, prijal opatrenia, ktoré by zaistili, že sa prijatím konkrétneho plnenia nebude podieľať na daňovom podvode. „Je pravda, že ak existujú okolnosti umožňujúce predpokladať nezákonnosti alebo daňový podvod, obozretný subjekt môže v závislosti od okolností prípadu považovať za svoju povinnosť zistiť si informácie o druhom subjekte, od ktorého zamýšľa nadobudnúť tovar alebo služby, tak, aby sa uistil o jeho spoľahlivosti“ (Rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, Mahagében a Dávid). Každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre.

120. Každý jeden subjekt, ktorý sa rozhodne vstúpiť do tzv. daňového systému, si musí byť vedomý, že s aplikáciou dane sa spájajú tak práva, ako aj povinnosti. V prípade, že si daňový subjekt uplatňuje právo (napr. právo na odpočet DPH), musí už od počiatku premýšľať nad tým, ako toto právo obháji v prípadnom spore a v nadväznosti nato by mal, z dôvodu objektívnej i požadovanej obozretnosti, daný obchod patrične zdokumentovať.

121. Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že žalobca v danom prípade nepreukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie zdaniteľných plnení tak, ako sú uvedené na

predkladaných daňových dokladoch, bude spochybnené.

122. Vo vzťahu k námietke žalobcu, týkajúcej sa porušenia jeho práva byť vypočutý o výsluchu svedka (a s ním úzko súvisiaceho práva byť prítomný pri výsluchu svedka a klásť mu otázky), v danom prípade konkrétne o výsluchu svedka- L., ktorý bol zrealizovaný na Daňovom úrade Žilina dňa 22. septembra 2016 (Zápisnica č. 103958153/2016 zo dňa 22. septembra 2016) Najvyšší súd Slovenskej republiky uviedol, že žalobca totožnú námietku uplatnil aj v správnej žalobe smerujúcej k preskúmaniu zákonnosti rozhodnutia žalovaného, pričom podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sa s ňou krajský súd náležitým spôsobom vysporiadal v odôvodnení napadnutého rozsudku. Najvyšší súd Slovenskej republiky sa s predmetnou argumentáciou krajského súdu v plnom rozsahu stotožňuje, konštatujúc, že z obsahu zápisnice Daňového úradu Žilina č. 103958153/2016 zo dňa 22. septembra 2016 vyplýva, že Daňový úrad Žilina uskutočnil na základe dožiadania Daňového úradu Trnava, pobočka Senica ústne pojednávanie, ktorého predmetom bolo preverenie zdaniteľných plnení uskutočnených na základe faktúry č. 14269 zo dňa 22. decembra 2014, vystavenej preverovaným daňovým subjektom L. pre odberateľa SUNSOFT plus spol. s.r.o., za dodanie ryhovacieho a perforovacieho stroja CYKLOS GPM 450 SA, ktorý bol následne spoločnosťou SUNSOFT plus spol. s.r.o. dodaný žalobcovi. Vzhľadom na skutočnosť, že dožiadaný správca dane vykonal za účelom preverenia skutočností, ktoré mali bezpochyby vplyv aj na určenie daňovej povinnosti žalobcu, výsluch svedka- L. Q., Najvyšší súd Slovenskej republiky zastáva stanovisko, že s prihliadnutím na obsah daného procesného úkonu bol správca dane povinný upovedomiť o jeho realizácii aj žalobcu, a to za účelom zabezpečenia jeho práva byť prítomný pri výsluchu svedka a klásť mu otázky.

123. Najvyšší súd Slovenskej republiky však zároveň dodáva, že napriek namietanému procesnému pochybeniu zo strany správcu dane a nesprávnemu vyhodnoteniu danej námietky zo strany žalovaného, nemožno tieto v kontexte ďalších okolností považovať za dôvod pre zrušenie rozhodnutí žalovaného a správcu dane, resp. označiť ako okolnosť spôsobujúcu nezákonnosť predmetných rozhodnutí daňových orgánov.

124. Najvyšší súd Slovenskej republiky v tejto súvislosti označil za podstatnú skutočnosť, že výsledky dokazovania zrealizovaného dožiadaným daňovým úradom neboli nijakým spôsobom premietnuté do rozhodnutia správcu dane o vyrubení daňovej povinnosti z dôvodu neuznania odpočtu dane uplatneného žalobcom, a to z dôvodu, že preverované zdaniteľné plnenie bolo uznané a teda nemalo žiadny vplyv na dodatočné určenie daňovej povinnosti žalobcu.

125. Eventuálne zrušenie rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane a následné vrátenie veci daňovým orgánom na ďalšie konanie za účelom zopakovania daného procesného úkonu by v konečnom dôsledku nijakým spôsobom neovplyvnilo výsledok daňového konania a rozhodnutie správcu dane o určení daňovej povinnosti žalobcu, nakoľko dôvodom dodatočného vyrubenia rozdielu dane bolo spochybnenie oprávnenosti nároku na odpočítanie dane z iných zrealizovaných zdaniteľných plnení. Z uvedeného dôvodu Najvyšší súd Slovenskej republiky zastáva stanovisko, že predmetná procesná vada konania nezakladá dôvod pre zrušenie rozhodnutí daňových orgánov.

126. Najvyšší súd Slovenskej republiky označil ako nedôvodnú taktiež námietku žalobcu vzťahujúcu sa k absencii obligatórnych náležitostí výroku rozhodnutia správcu dane. Podľa názoru žalobcu výrok prvostupňového správneho rozhodnutia neobsahuje v rozpore s požiadavkou ustanovenou § 63 ods. 3 písm. d/ Daňového poriadku špecifikáciu ustanovenia právneho predpisu (konkrétne zákona o DPH), podľa ktorého správca dane v danom prípade rozhodol spôsobom, že vyrubil žalobcovi daň za kontrolované zdaňovacie obdobie.

127. Najvyšší súd Slovenskej republiky s prezentovaným právnym názorom žalobcu nesúhlasí a uvádza, že z výroku rozhodnutia správcu dane je podľa jeho názoru zrejmé, na základe ktorého ustanovenia právneho predpisu bolo v danej veci rozhodnuté (§ 68 ods. 5 Daňového poriadku), ako aj z akého konkrétneho dôvodu vznikla žalobcovi daňová povinnosť. Týmto bolo zistenie rozdielu výšky dane určenej preverovaním v rámci daňovej kontroly oproti dani vyrubenej podaním daňového priznania

žalobcom v zmysle § 68 ods. 4 písm. b/ Daňového poriadku. Dôsledkom identifikácie predmetného nesúladu bolo v zmysle ustanovenia § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubenie rozdielu predmetnej dane rozhodnutím vydaným vo vyrubovacom konaní.

128. Najvyšší súd Slovenskej republiky sa preto stotožňuje s tvrdením krajského súdu, že s prihliadnutím na obsahové požiadavky kladené na výrok rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane, pre perfektnosť výroku postačuje uvedenie ustanovenia § 68 ods. 5 Daňového poriadku, podľa ktorého bolo predmetné rozhodnutie vydané, pričom nevymedzenie dôvodu vzniku daňovej povinnosti v zmysle zákona o DPH vo výroku rozhodnutia správcu dane o vyrubení rozdielu dane nemožno považovať za okolnosť spôsobujúcu neurčitosť daného rozhodnutia.

129. Najvyšší súd Slovenskej republiky zároveň uvádza, že Daňový poriadok a ani žiadny iný právny predpis neustanovujú správcovi dane povinnosť vo výroku rozhodnutia, ktorým rozhoduje o daňovej povinnosti daňového subjektu, špecifikovať dôvody vzniku daňovej povinnosti v zmysle zákona o DPH tak, ako to tvrdí žalobca. Uvedenie relevantných ustanovení zákona o DPH a iných právnych predpisov použitých pri rozhodovaní tvorí obsahové náležitosti odôvodnenia rozhodnutia v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku, čím sa zároveň zabezpečuje aj naplnenie požiadavky zrozumiteľnosti a presvedčivosti rozhodnutia.

130. V závere považuje Najvyšší súd Slovenskej republiky za potrebné zdôrazniť, že argumenty, ktoré žalobca uviedol v kasačnej sťažnosti za účelom spochybnenia správnosti právnych názorov prezentovaných v rozsudku krajského súdu boli v zásade totožné s tými, ktoré uplatnil jednak v rámci odvolacieho konania pred daňovými orgánmi, ako aj následne v správnej žalobe smerujúcej k preskúmaniu rozhodnutia žalovaného a s ktorými sa žalovaný, ako aj krajský súd náležitým a dostatočne vyčerpávajúcim spôsobom vysporiadali v odôvodneniach svojich rozhodnutí.

131. Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel s poukazom na vyššie uvedené skutočnosti k záveru, že námietky žalobcu obsiahnuté v kasačnej sťažnosti nie sú opodstatnené, nakoľko Krajský súd v Trnave (resp. predtým žalovaný a správca dane) svoje rozhodnutie vydal na základe spoľahlivo zisteného skutkového stavu, použil správny výklad a aplikáciu príslušných ustanovení zákona o DPH, pričom postupoval zákonne, vychádzajúc zo skutkového stavu zisteného v procese dokazovania pri správe daní.

132. Po vyhodnotení závažnosti kasačných dôvodov žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trnave a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd Slovenskej republiky v zmysle ustanovenia § 461 SSP konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby vyhovel kasačnej sťažnosti žalobcu, pretože konanie pred daňovými orgánmi bolo súladné so zákonom a Krajský súd v Trnave postupoval preto vecne správne, keď žalobu zamietol podľa ustanovenia § 190 SSP.

133. Vychádzajúc z vyššie uvedeného a s ohľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zmenu alebo zrušenie napadnutého rozsudku Krajského súdu v Trnave, Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný kasačnú sťažnosť žalobcu ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

7.

134. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že žalobcovi, ktorý v kasačnom konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP). Žalovanému kasačný súd náhradu trov kasačného konania nepriznal, lebo to nemožno spravodlivo požadovať a v súvislosti s kasačným konaním žalovanému ani trovy nevznikli (§ 467 ods. 1 SSP v spojení s § 168 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostředek není přípustný.