

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 3Sžfk/8/2018  
Identifikačné číslo spisu: 6017200055  
Dátum vydania rozhodnutia: 12.12.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:6017200055.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a z členiek senátu JUDr. Sone Langovej (sudca spravodajca) a JUDr. Anny Peťovskej PhD. v právnej veci sťažovateľa (predtým žalobcu): GAMO, a.s., Banská Bystrica, Kyjevské námestie 6, 974 04 Banská Bystrica, IČO: 36 033 987, zastúpeného JUDr. Bohumilom Novákom, advokátom, Advokátska kancelária so sídlom Horná 27, 974 01 Banská Bystrica proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 104358602/2016 a č. 104358368/2016 zo dňa 24. novembra 2016, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/12/2017-85 zo dňa 14. septembra 2017, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/12/2017-85 zo dňa 14. septembra 2017 z a m i e t a.  
Sťažovateľovi právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

### Odôvodnenie

Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej v texte rozsudku aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č. k. 24S/12/2017-85 zo dňa 14. septembra 2017 podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. v znení neskorších predpisov, Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žaloby žalobcu, ktorými sa domáhal preskúmania rozhodnutí žalovaného č. 104358602/2016 a č. 104358368/2016 zo dňa 24. novembra 2016, ktorými potvrdil rozhodnutia Daňového úradu Banská Bystrica: 1/ č. 103239346/2016 zo dňa 30. mája 2016, ktorým správca dane žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty (DPH) vo výške 36.895,74 € a vyrubil mu daň vo výške 23.151,41 € za zdaňovacie obdobie október 2012, 2/ č. 104358368/2016 zo dňa 24.11.2016, ktorým správca dane žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet DPH vo výške 79.878,19 € a vyrubil mu daň vo výške 59.909,90 € za zdaňovacie obdobie august 2012.

2. V odôvodnení svojho rozsudku krajský súd uviedol, že všeobecne uplatnené dôvody nezákonnosti bez ich konkretizácie na daný prípad neumožňujú prieskum zákonnosti správnym súdom vykonať. Správny

súd nie je Správnym súdnym poriadkom oprávnený dôvody nezákonnosti, či už v postupe správneho orgánu alebo v rozhodnutí vyhľadávať z obsahu správneho spisu a tak všeobecne uplatnené dôvody konkretizovať. Námietku, že žalovaný potvrdil rozhodnutia správcu dane, ktoré nerešpektovali právny názor uvedený v predchádzajúcich zrušovacích rozhodnutiach vyhodnotil ako nedôvodnú. Predchádzajúce rozhodnutia správcu dane boli zrušené pre nepreskúmateľnosť spôsobenú nedostatkom dôvodov, pričom prvostupňové rozhodnutia, ktoré boli napadnutými rozhodnutiami potvrdené už takouto chybou netrpia.

3. Ako nedôvodnú vyhodnotil správny súd námietku, že nebolo rozhodnuté o námietke zaujatosti, pretože z obsahu správneho spisu zistil, že žalobca vo svojom odvolaní voči prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane namietal to, že mu správca dane neumožnil svojim postupom, aby pred vydaním prvostupňového rozhodnutia namietal jeho zamestnanca, ktorý rozhodoval vo vyrubovacom konaní, avšak samotnú námietku nepodal.

4. Žalobca v žalobách namietal nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre jeho zmätočnosť a nezrozumiteľnosť. Na uvedenú námietku krajský súd uviedol, že napadnuté rozhodnutia ako aj rozhodnutia správcov dane obsahujú náležitosti podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Žalovaný v odôvodneniach napadnutých rozhodnutí uviedol všetky skutočnosti, ktoré v daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty za august a október 2012 správca dane zistil. Podrobne opísal postup správcu dane počas daňovej kontroly a vyrubovacích konaní, uviedol skutočnosti, ktoré správca dane zistil a z akých dôkazov a šetrení. V odôvodnení uviedol aj to, čo bolo dôvodom nazretia do spisu z daňovej kontroly vykonanej u žalobcu za zdaňovacie obdobie júl 2012 a to, že išlo o v merite veci rovnaké obchodné prípady, pričom opísal zistenia relevantné aj pre daňovú kontrolu za august a október 2012. Uzavrel, ako vyplýva z odôvodnení napadnutých rozhodnutí, že správca dane neuznal odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávateľských faktúr dodávateľa CorpIn s.r.o., pretože nebol dôveryhodne preukázaný vznik daňovej povinnosti a dodávka softvéru počas daňovej kontroly a ani počas vyrubovacieho konania. Žalovaný ďalej odôvodnil svoje rozhodnutie tým, že správca dane dostatočne zistil skutkový stav, dôkazy vyhodnotil vo vzájomných súvislostiach a zistený skutkový stav správne právne posúdil a rozhodnutie náležite odôvodnil. Žalovaný v odôvodneniach napadnutých rozhodnutí uviedol aj to, ako sa vyrovnal s odvolacími námietkami žalobcu.

5. Žalobné námietky o nezákonnosti daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie august a október 2012 na dani z pridanej hodnoty neboli takisto dôvodné. Správca dane vykonal daňovú kontrolu, ktorú žalobcovi riadne oznámil a ktorú riadne ukončil dorúčením protokolu z daňovej kontroly s výzvou na vyjadrenie. Tvrdenie žalobcu, že správca dane vykonával vyhľadávaciu činnosť nemá oporu v obsahu správneho spisu. Správca dane vykonáva vyhľadávaciu činnosť mimo vykonávanej daňovej kontroly. Daňový poriadok oprávňuje správcu dane na vykonanie daňovej kontroly, pričom druh a obsah kontrolných činností nie je v zákone vypočítaný a to ani príkladmo. Podstatné je, že oprávnenia správcu dane vymedzuje § 44 Daňového poriadku, podľa ktorého sa daňová kontrola vykoná v rozsahu, ktorý je potrebný na dosiahnutie jej účelu a ktorým je zistenie alebo preverenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane. Žalobca v žalobách neuvádzal, ktorý konkrétny úkon správcu dane vykonaný v rámci daňovej kontroly bol v rozpore s uvedeným rozsahom oprávnení správcu dane. Nebola dôvodná ani námietka nezákonného postupu. Z obsahu správneho spisu je zrejmé, že žalobca si v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúry za dodávku softvéru od dodávateľa CorpIn s.r.o. Nemožno nič vyčítať správcovi dane, ktorý už v predchádzajúcom období vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2012, kedy si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane z faktúry za dodávku softvéru od toho istého dodávateľa CorpIn s.r.o., že sa oboznámil s výsledkami tejto daňovej kontroly a s jednotlivými tam vykonanými zisteniami, z ktorých zistil, že obsahujú dôkazy, ktoré sú relevantné aj pri preverovaní obchodov realizovaných týmto dodávateľom v auguste a októbri 2012. Takýto postup bol súladný s § 24 ods. 4 Daňového poriadku, podľa ktorého možno v daňovej kontrole a v daňovom konaní použiť ako dôkaz všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecnými záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecký posudky, verejné listiny, protokoly o daňových

kontrolách, zápisnica o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

6. Námiетка o porušení § 46 ods. 5 Daňového poriadku nebola dôvodná, pretože nemala oporu v obsahu správneho spisu. V oznámení, ktoré bolo žalobcovi doručené 29.5.2014 správca dane žalobcovi oznámil, aké úkony boli vykonané počas daňovej kontroly a aké skutočnosti z nich boli zistené veľmi podrobne a v tomto oznámení aj uviedol, že z rozsiahleho šetrenia správcu dane nebolo preukázané, že predmet presne špecifikovaných faktúr bol dodaný spoločnosťou CorpIn s.r.o. v množstve a cene, akú deklaroval kontrolovaný daňový subjekt predloženými dokladmi a taktiež nebolo možné preveriť pôvod fakturovaného predmetu. Nakoľko nebolo preukázané dodanie tovaru osobou uvedenou na faktúrach, nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u spoločnosti CorpIn s.r.o. a tým následný nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty daňového subjektu Gamo s.r.o. Správca dane v predmetnom oznámení ďalej uviedol, že svoje závery opieral o preverené skutočnosti v rámci výkonu daňovej kontroly, ako aj z poznatkov získaných pri výkone daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie júl 2012, z ktorých vyplýva, že pochybnosti správcu dane o reálnosti prijatia deklarovaného zdaniteľného plnenia v mesiacoch august a október 2012 od dodávateľa CorpIn s.r.o. a subdodávateľa IDB s.r.o. neboli v priebehu výkonu daňovej kontroly odstránené a dôveryhodne preukázané. Uvedené oznámenie bolo žalobcovi doručené ešte počas daňovej kontroly, pred vyhotovením protokolu. Z uvedeného vyplýva, že námiетка nezákonnosti postupu spočívajúceho v tom, že bol porušený § 46 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. nemá oporu v obsahu správneho spisu. Nezákonnosť daňovej kontroly podľa žalobcu mala spočívať aj v tom, že bola simulovaná, pretože v nej nebolo vykonané dokazovanie. Žalobca nekonkretizuje, ktorý konkrétny dôkaz, alebo ktorá konkrétna zisťovaná skutočnosť boli počas daňovej kontroly vykonané a zisťované v rozpore s Daňovým poriadkom.

7. K námietkam ohľadom nezákonnosti krajský súd uviedol, že správny súd nepredstavuje tretiu inštanciu v daňovom konaní. Na rozhodnutie správneho súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti rozhodnutia správneho orgánu (§ 135 SSP). Podľa § 119 SSP správny súd vychádza zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy, ak tento zákon neustanovuje inak. Správny súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia alebo na rozhodnutie vo veci. Správny súd vždy, ak ho na to oprávňujú dôvody nezákonnosti uplatnené v žalobe, t. j. na základe žalobných dôvodov môže skúmať, či správnym orgánom zistený skutkový stav bol zistený úplne, či zistený skutkový stav postačoval na rozhodnutie vo veci, či zistený skutkový stav a skutkové závery vyplynuli z vykonaných dôkazov, t. j. či išlo o skutočnosti v konaní zisťované a tiež, či skutkový stav zistený správnym orgánom zodpovedá obsahu správneho spisu. Z uvedeného vyplýva, že žalobné námietky, ktorými žalobca prezentuje svoje vlastné hodnotenie vykonaných dôkazov možno vyhodnotiť len ako nesúhlas s hodnotením, ktoré vykonal žalovaný, pričom nesúhlas žalobcu nestačí na to, aby súd mohol dospieť k záveru, že rozhodnutie je nezákonné. Žalobca v žalobe neuvádzal, v čom konkrétne bola úvaha žalovaného a správcu dane, ktorou hodnotili vykonané dôkazy v rozpore s obsahom vykonaných dôkazov. Poukázal na výpoveď svedka D. v tom zmysle, že táto bola vyhodnotená v rozpore s tým, čo svedok D. potvrdil. Neuvádzal ale, čo konkrétne z výpovede svedka D. je v rozpore so záverom správcu dane, ktorým bola táto výpoveď hodnotená, že nejde o dôkaz o prijatí zdaniteľného plnenia žalobcom od dodávateľa CorpIn s.r.o. Odôvodnenia prvostupňových rozhodnutí, ako aj napadnutých rozhodnutí obsahujú hodnotenie výpovede pána D., v ktorej uviedol, že softvér od spoločnosti CorpIn s.r.o. osobne, ako pracovník žalobcu, objednával e-mailom, nevedel, ktorý dopravca tovar žalobcovi doručil, uviedol, že tovar bol v zapečatenej obálke, ďalej, že dodávku mali tvoriť licenčné kľúče k softvéru. Tá istá zapečatená obálka bola vložená do ďalšej obálky a zaslaná kuriérskou spoločnosťou spoločnosti Mashreq kft. Maďarsko. Túto výpoveď správca dane vyhodnotil tak, že z nej nevyplýva potvrdenie fyzickej existencie softvéru. Ani e-mailová komunikácia medzi žalobcom a jeho dodávateľom a žalobcom a jeho odberateľom nie je dôkazom o existencii softvéru, o jeho nadobudnutí a dodaní. Ďalej, že daňový subjekt a ani žiadny z deklarovaných dodávateľov nepreukázal reálnu existenciu softvéru, keďže ani kontrolovaný daňový subjekt neskontroloval, či je predmet plnenia kompletný a vyhovuje jeho požiadavkám ako odberateľa. Takýmto úvahám, spojeným s hodnotením vykonanej svedeckej výpovede nemožno vytknúť žiadny rozpor s obsahom tejto výpovede a ani rozpor so zásadami logického uvažovania. Ani vybočenie zo zákonom stanovených medzí pri hodnotení dôkazov,

pretože uvedený dôkaz bol vyhodnotený jednotlivu aj v súvislosti s ostatnými vykonanými dôkazmi. Námieta nezákonnosti dôkazov z dôvodu, že zástupca dodávateľa Ing. L. a konateľ dodávateľa (v čase vykonávania preverovaných obchodov) Peter Gembický neboli vypočutí v postavení svedka, neobstojí. Správca dane poukazyval na výsledky miestneho zisťovania u dodávateľa žalobcu vykonaného prostredníctvom dožiadaného správcu dane, pri ktorom zástupca dodávateľa podal požadované informácie. Miestne zisťovanie je zákonom predpokladanou činnosťou správcu dane. Nie je zrozumiteľné, prečo sa žalobca domnieva, že zástupca dodávateľa, Ing. A. L., ktorý sa pri miestnom zisťovaní nevedel vyjadriť k žiadnej konkrétnej veci týkajúcej sa preverovaných obchodov, by mal byť vypočutý ako svedok a ani o akých skutočnostiach by mal podať, resp. mohol podať svedeckú výpoveď. Taktiež v daňovej kontrole ani vo vyrubovacom konaní žalobca nenavrhol dôkaz výsluchom Ing. A. L.. Neobstojí ani námieta, že dôkazy boli vykonané nezákonne, keď Peter Gembický nebol vypočutý ako svedok, pretože Peter Gembický bol v konaní vypočutý ako svedok, a to prostredníctvom dožiadaného správcu dane Daňového úradu v Trnave a žalobca bol o výsluchu tejto osoby upovedomený postupne trikrát. Výsluchaný pritom odmietol ako svedok vypovedať. Neobstojí ani žalobná námieta, podľa ktorej bolo vykonané preverovanie bez súčinnosti so žalobcom a žalobca sa k jeho výsledkom nemohol vyjadriť s poukazom na preverovanie kuriérskej spoločnosti, pretože žalobca bol podrobne oboznámený so všetkými úkonmi správcu dane, aj s výsledkami vykonaných šetrení a miestnych zisťovaní a žalobcovi bola daná možnosť sa k týmto zisteniam vyjadriť, či už to bolo počas daňovej kontroly alebo počas vyrubovacieho konania.

8. Žalobnú námieta o nezákonom postupe správcu dane považoval krajský súd takisto ako nedôvodnú. Bolo v danom prípade podstatné, že vykonané preverovanie vykonal správca dane bez toho, aby správca dane požadoval od žalobcu predloženie dôkazov, ktoré sa týkajú jeho subdodávateľov alebo odberateľa. Úlohou žalobcu bolo preukázať, že boli splnené podmienky tak na odpočet dane z pridanej hodnoty, ako aj na oslobodenie od platenia dane pri plnení, ktoré malo byť vyvezené do iného členského štátu Európskej únie. Tvrdenie žalobcu, že zo záveru žalovaného, že reálnosť existencie tovaru sa nedá preukázať vyplýva, že žiadal od žalobcu, aby preukázal nepreukázateľné, je mimo logiky. Správca dane a žalovaný v odôvodneniach jasne a zrozumiteľne uviedli, z akého dôvodu už nebolo možné počas daňovej kontroly, resp. vyrubovacích konaní preukázať, že softvér, ktorý mal byť predmetom preverovaných obchodov skutočne existoval a to z dôvodu, že došlo k takým zmenám vo vlastníctve a aj v obsadení štatutárnych orgánov tak na strane dodávateľa a subdodávateľov, ako aj na strane odberateľa, ktoré znemožňujú získanie dôkazov od týchto subjektov a zároveň žalobca nedisponuje dôkazmi o reálnej existencii tohto softvéru. Žalobca to potvrdil aj na pojednávaní, kedy súdu vysvetlil, že predmetom plnenia boli licenčné kľúče k softvéru, ktorými žalobca nedisponoval, a teda na základe nakúpených licenčných kľúčov by ani nemohol overiť, či mu takéto softvérové moduly dodané boli, resp. že softvérové moduly ďalej dodával svojmu odberateľovi s tým, že odberateľ musel softvérom disponovať, aby mohol na základe takýchto licenčných kľúčov aktivovať kúpené softvérové moduly. Žalovaný, resp. správca dane správne argumentoval, že skutočnosť, že dodávateľ a subdodávateľia a odberateľ sú nezastihnuteľní, nemôže byť dôvodom pre poskytnutie úľav daňovému subjektu (žalobcovi) spočívajúcich v obmedzení povinností riadne preukázať všetky podklady pre overenie správnosti uplatneného odpočtu, resp. oslobodenia od dane. Správca dane nie je povinný dokazovať uskutočnenie obchodu. Toto patrí do dôkaznej povinnosti daňovníka, ktorý si uplatnil odpočítanie dane, resp. oslobodenie od dane z pridanej hodnoty.

9. Žalobné námiety týkajúce sa presunu dôkazného bremena na správcu dane a jeho nezvládnutia správcu dane neboli dôvodné, pretože nemajú oporu v predkladaných dôkazoch a z nich zisteného skutkového stavu. Faktom je, že v prípade, keď daňovník preukáže splnenie zákonom o DPH stanovených podmienok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty a na oslobodenie od platenia dane z pridanej hodnoty, vyčerpal dôkazné bremeno. V takom prípade, keď daňovník zvládne dôkazné bremeno, je možné daňovníkovi odoprieť odpočítanie dane, či oslobodenie od platenia dane na základe výkladu práva Európskej únie upravujúceho oblasť dane z pridanej hodnoty, ktorý podal Súdny dvor Európskej únie vo svojich rozhodnutiach. Tento záväzný výklad možno vo všeobecnosti zhrnúť na dva prípady, v ktorých správca dane v situáciách, kedy nie je sporné splnenie vecných a materiálnych podmienok, môže odmietnuť priznať právo na odpočet DPH, či oslobodenie od jej platenia pri vývoze

zdaniteľného plnenia do iného členského štátu. Prvý, že správca dane preukáže, že išlo o zneužitie práva, t. j. obchodné transakcie nemali ekonomický význam a ich účelom bolo len dosiahnutie daňovej výhody u niektorého daňovníka. Druhý, že správca dane preukáže, že vykonaný obchod bol súčasťou reťazca obchodov zaťažených podvodom a zároveň preukáže, že daňovník o tomto podvode vedel, alebo musel vedieť. V preskúvaných veciach boli napadnuté rozhodnutia založené na tom, že žalobca dôkazné bremeno nezvládol, pretože nepreukázal, že boli splnené podmienky na odpočítanie dane a podmienky na oslobodenie od platenia dane z pridanej hodnoty z dôvodu vývozu tovaru do iného členského štátu osobe, ktorá je platiteľom dane v tomto členskom štáte. Žalovaný a správca dane žalobcovi dostatočne zdôvodnili, prečo ním predkladaná faktúra sama o sebe a ani v spojení s rámcovou zmluvou nestačí na preukázanie toho, že zdaniteľné plnenie žalobca prijal od daňovníka uvedeného na faktúre. Je faktom, že žalobca okrem uvedeného a tvrdenia členov štatutárnych orgánov, t. j. svojich a dodávateľových tvrdení žiadny iný dôkaz o prijatí fakturovaného tovaru od dodávateľa uvedeného na faktúre nepredkladal. Správca dane ani vykonaním ďalších šetrení nezistil, že by boli podmienky na odpočet dane a na oslobodenie od platenia dane splnené.

10. Pokiaľ daňovník uplatňuje odpočet DPH, musí mať vždy k dispozícii dôkazy o tom, že zákonné podmienky boli splnené a právo na odpočet vzniklo. Inak povedané, dôkazné bremeno sa presúva na správcu dane len v prípade, že nie je sporné, že daňovník prijal zdaniteľné plnenie od dodávateľa uvedeného na faktúre, a teda nie je sporná ani existencia materiálneho plnenia a ani žiadne iné rozhodné skutočnosti zakladajúce či už právo na odpočet dane z pridanej hodnoty alebo právo na oslobodenie dane z pridanej hodnoty. Aj judikatúra Súdneho dvora Európskej únie, na ktorú žalobca v žalobách poukazoval je založená resp. podáva výklad práva Európskej únie za takej skutkovej situácie, keď nie je sporné, že vecné a materiálne podmienky splnené boli. Žalovaný napadnuté rozhodnutia nezaložil na tom, ako tvrdí žalobca, že žalovaný, resp. správca dane odoprel žalobcovi právo na odpočítanie dane a právo na oslobodenie dane z toho dôvodu, že zistil nekontaktnosť na strane dodávateľov, subdodávateľov a odberateľa žalobcu. Na takomto skutkovom základe rozhodnutia založené nie sú. Rozhodnutia sú založené na tom, že v daňovej kontrole a ani počas vyrubovacieho konania nebolo preukázané, že boli splnené podmienky na odpočet dane a na oslobodenie dane z pridanej hodnoty, pričom dôkazné bremeno na preukazovanie týchto podmienok znášal žalobca.

11. Žalobné námietky nezákonnosti napadnutých rozhodnutí z dôvodu nezákonnosti prerušenia daňovej kontroly a nevykonaní daňovej kontroly v zákonom stanovenej lehote boli podľa krajského súdu taktiež nedôvodné. Jednak boli len všeobecné bez konkretizácie na preskúvané veci a jednak podľa obsahu správneho spisu daňová kontrola za august a október 2012 na dani z pridanej hodnoty u žalobcu prerušená nebola. Ďalej z obsahu správneho spisu vyplýva aj to, že daňová kontrola začala 26.06.2013 a skončila 11.06.2014. Podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku je lehota na vykonanie daňovej kontroly najviac jeden rok odo dňa jej začatia, čo v tomto prípade, ako vyplýva z uvedených dát dodržané bolo. Žalobca tiež namietal nezákonnosť dôkazov získaných z medzinárodnej výmeny daňových informácií, avšak neuviedol, ktorý konkrétny dôkaz získaný z medzinárodnej výmeny bol v rozpore so zákonom. Takže aj táto námietka nebola dostatočne konkrétna tak, aby bolo z nej možno preskúmať zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Z obsahu správneho spisu vyplýva, že v daňovej kontrole za august a október 2012 nebola podaná žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií na inú daňovú správu v inom členskom štáte. Boli použité zistenia z daňovej kontroly za júl 2012, kde takáto žiadosť podaná bola a kde boli aj získané informácie o daňovom subjekte odberateľa spoločnosti Mashreq kft. Žalobca neuviedol, ktorý konkrétny dôkaz, alebo ktorá konkrétna informácia a zistenie, ktoré z nej správca dane urobil mali by byť v rozpore so zákonom, a teda ho nebolo možné použiť pre posúdenie toho, či boli splnené podmienky na oslobodenie od platenia dane z pridanej hodnoty. Z obsahu napadnutých rozhodnutí vyplýva, že tieto neboli založené na informáciách získaných z medzinárodnej výmeny informácií, pretože boli založené na tom, že žalobca nepreukázal, že boli splnené podmienky stanovené zákonom o DPH. Tie sa nepodarilo potvrdiť ani preverovaním u odberateľa pre jeho nekontaktnosť. Na žalobné námietky, ktorými žalobca odkazoval na námietky uvedené v odvolacom konaní bez toho, že by tieto formuloval aj v žalobe, súd nemohol prihliadnuť, pretože súd je viazaný výlučne dôvodmi nezákonnosti uvedenými v žalobe.

12. Neboli podľa správneho súdu dôvodné ani žalobné námietky, podľa ktorých bol nesprávny záver žalovaného o tom, že spoločnosti CorpIn s.r.o. nevznikla daňová povinnosť. Žalovaný argumentoval tým, že v preskúvaných veciach nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH, čím nebolo preukázané splnenie podmienky na odpočet podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH - nepreukázanie vzniku daňovej povinnosti pri tomto tovare a ani podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH - nepreukázanie použitia tovaru na dodávky tovaru služieb ako platiteľa. Takáto argumentácia vychádza presne zo znenia § 19 ods. 1 zákona o DPH, podľa ktorého daňová povinnosť vznikla dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Výstavením faktúry vzniká pre vystaviteľa, t. j. dodávateľa povinnosť DPH odvieť v zmysle § 69 ods. 5 zákona o DPH, podľa ktorého osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo inom doklade o predaji daň je povinná zaplatiť túto daň. Na rozdiel od toho odberateľ je oprávnený daň odpočítať až potom, ako vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1, t. j. až potom, ako prevzal fakturovaný tovar alebo ako mu k tomuto tovaru vzniklo vlastnícke právo.

13. Na základe uvedených dôvodov správny súd žalobu podľa § 190 SSP ako nedôvodnú zamietol a o trovách konania rozhodol podľa § 167 SSP.

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

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

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

17. Sťažovateľ trval na tom, že pri prerokovaní pripomienok, ktoré predložil k protokolu z daňovej kontroly vzniesol námietku zaujatosti voči zamestnankyniam daňovej správy, ktoré vykonávali daňovú kontrolu na základe poverenia účinného len do jej skončenia a po ukončení daňovej kontroly nemali oprávnenie ďalej vo veci konať. Podľa správcu dane o námietke splnomocneného zástupcu daňového subjektu bolo rozhodnuté a rozhodnutie bolo doručené, pričom sťažovateľ namietať doručenie rozhodnutí o námietke zaujatosti. Právny zástupca žalobcu v čase doručovania nebol prítomný, bol na pracovnej ceste, čo vopred oznámil doručovacej pošte. Namietať, že zamestnankyne správcu dane boli vylúčené z konania vo vyrubovacom konaní. Keďže v tomto konaní rozhodovali zamestnankyne bez toho, aby bolo rozhodnuté o námietke ich zaujatosti, jedná sa o vážnu procesnú prekážku spôsobujúcu nezákonnosť konania. Predmetnú námietku sťažovateľa z uvedeného dôvodu súd nesprávne právne posúdil.

18. Sťažovateľ trval na tom, že rozhodnutie správcu dane je nepreskúmateľné pre zmätočnosť a

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

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

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

21. Krajský súd v celom rozsahu prevzal nezmysly daňových orgánov napriek snahe sťažovateľa na pojednávaní vysvetliť skutkový stav. Súčasťou obchodnej činnosti sťažovateľa boli len licenčné kľúče, ktoré potreboval zákazník na to, aby mohol používať vybrané moduly z celkového programu. Zisťovanie skutočností o softvéri - programe bolo zbytočné. Sťažovateľ obchodoval len s prístupovými kódmi a nie so softvérom. Celé dokazovanie teda smerovalo nesprávnym smerom a i závery z neho prijaté sú preto nesprávne. Podľa sťažovateľa sám správca dane tvrdil, že uskutočnenie zdaniteľných obchodov je nepreukázateľné, ak teda je niečo nepreukázateľné, nemožno to preukázať. Napriek nemožnosti preukázať nejakú skutočnosť daňové orgány a krajský súd túto žiadajú od sťažovateľa preukázať.

22. Sťažovateľ vyčítal krajskému súdu, že tvrdenie o tom, že v rozhodnutí daňových orgánov sú uvedené všetky dôkazy nie je správne, pretože uvedené skutočnosti tam uvedené nie sú. Krajský súd zhodne so žalovaným skonštatoval, že doručená obálka s licenčnými kľúčami nepreukázala fyzickú existenciu softvéru. Tento záver zvýraznil tým, že emailová komunikácia medzi žalobcom a jeho dodávateľom a žalobcom a jeho odberateľom nie je dôkazom o existencii softvéru o jeho nadobudnutí, dodaní, pričom ani sťažovateľ neskontroloval, či je predmet plnenia kompletný a vyhovuje požiadavkám. Ak si vypočutý svedok nepamätal, ktorý prepravca zásielku do sídla sťažovateľa doručoval, je to logické, pretože zásielka prišla na podateľňu a tam ju prevzala iná pracovníčka. Takisto je logická skutočnosť, že obálky s doručenými licenčnými kľúčami sťažovateľ neotváral, pričom táto obsahovala softvér - PIN kód, ktorý vytvorila iná firma. Ak krajský súd nepovažuje za dôkaz emailovú komunikáciu, musí vysvetliť, prečo ju za takýto dôkaz nepovažuje a uviesť, aké iné dôkazy vyvracajú túto formu komunikácie a existenciu a dodanie tovaru. Ak niet iných dôkazov opaku, ktorý musí

predložiť žalovaný, musí sa vychádzať len z dôkazov, ktoré sú k dispozícii. Daňové orgány nikdy nespochybnili dobromyseľnosť sťažovateľa a nebolo spochybnené, že by sa mohol zúčastniť podvodu alebo mal o ňom vedomosť.

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

24. Je vnútornou vecou každej obchodnej spoločnosti, ako si rieši svoje vnútorné personálne otázky, do ktorých nemôže sťažovateľ zasahovať a nemôžu byť spájané s preukazovaním existencie tovaru. Personálne zmeny dodávateľov, subdodávateľov alebo odberateľov nastali po uskutočnení dodania či predaja tovaru a nemôžu mať žiaden vplyv na preukázanie dodania či nedodania tovaru. Nemožnosť preverenia dodávateľov alebo odberateľov sťažovateľa vyhodnotil krajský súd v neprospech sťažovateľa, čo je nezmysel. Uvedené svedčí tomu, že daňovým orgánom sa nepodarilo získať dôkaz opaku, ktorým by vyvrátil tvrdenia daňového subjektu.

25. Nie je pravdou, že by sťažovateľ okrem faktúry nepredložil iné dôkazy. Predložil účtovníctvo, faktúry, ktoré spĺňali všeobecné zákonné požiadavky, vyjadrenie konateľov, boli podané svedecké výpovede, ktoré boli vyhodnotené v rozpore s obsahom. Poukázal na odpoveď maďarskej daňovej správy o potvrdení prijatia zdaniteľného plnenia a jeho daňového priznania odberateľom, v ktorom je potvrdené nadobudnutie softvéru, obsah obchodných zmlúv ako podklad k vzniku obchodov, potvrdenie prepravy softwaru spoločnosťou TNT Expres. Dôkazmi jednoznačne bolo potvrdené reálne uskutočnenie obchodov. Ak neexistuje žiaden hmatateľný dôkaz o predaji tovaru do iného členského štátu EÚ, skutočnosť, že sa zdaniteľnej osobe uloží povinnosť aby poskytla takýto dôkaz, nezaručuje správne a jednoduché uplatnenie oslobodenia od dane. Takáto povinnosť stavia zdaniteľnú osobu do situácie neistoty. Maďarské daňové orgány potvrdili prijatie tovaru odberateľom v Maďarsku, pričom žalovaný ani krajský súd žiaden iný dôkaz opaku nepredložili. Krajský súd tvrdil, že žalovaný nezaložil svoje rozhodnutia o odopretí práva na odpočítanie DPH z dôvodu, že je obchodný partner nekontaktný alebo pre nezrovnalosti na strane dodávateľov, subdodávateľov alebo odberateľov, ale že týmto dôvodom bolo nepreukázanie splnenia podmienok na odpočet DPH alebo oslobodenie DPH. Súd však zabudol dodať, že toto nepreukázanie žalovaný zdôvodnil práve nekontaktnosťou alebo nezrovnalosťami na strane dodávateľa a odberateľov, čím sú dôvody krajského súdu zjavne rozporné.

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

27. Žalovaný vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 11. 01. 2018 uviedol, že sa stotožňuje s právnym posúdením veci Krajským súdom v Banskej Bystrici. Žalobca zotrval na svojich žalobných námietkach, ku ktorým sa žalovaný vyjadril a s ktorými sa súd v napadnutom rozsudku vysporiadal. Navrhol, aby kasačný súd rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici potvrdil.

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

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

30. Predmetom skúmania kasačného súdu bolo rozhodnutie Krajského súdu v Banskej Bystrici z hľadiska posúdenia, či v došlo zo strany správneho súdu k nesprávnemu procesnému postupu

znemožňujúcemu sťažovateľovi uskutočniť jemu patriace procesné práva a či vec bola správne právne posúdená z dôvodov uvedených v bodoch kasačnej sťažnosti.

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

32. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že dňa 26. 06. 2013 začala u žalobcu daňová kontrola na DPH za zdaňovacie obdobie august a október 2012. O tejto skutočnosti bol sťažovateľ písomne informovaný. Na ústnom pojednávaní dňa 26. 06. 2013 predložil kontrolovaný subjekt účtovné doklady ku kontrole. Podľa jeho vyjadrenia zo dňa 28. 05. 2013 predmetom obchodného vzťahu daňového subjektu so spoločnosťou Mashreq kft, so sídlom v Györi, Maďarsko, bol software, ktorý sťažovateľ obdržal od svojho dodávateľa, spoločnosti CorpIn, s.r.o. so sídlom v Bratislave. Uskutočnenie transakcií preukázal objednávkami prijatými formou mailovej komunikácie, dodacími listami od dodávateľa a ďalšími účtovnými dokladmi. Realizáciu daňového plnenia za mesiac august 2012 preukázal daňový subjekt objednávkou vystavenou spoločnosťou Mashreq Kft, ktorá obsahovala názov požadovaného typu softvéru a počet kusov, bez uvedenia dátumu vystavenia objednávky. Dňa 15. 08. 2012 mal dodávateľ sťažovateľa spoločnosť CorpIn s.r.o. dodať sťažovateľovi tovar obsahujúci tovar objednaný od maďarského odberateľa. Dodávateľ žalobcu vyúčtoval cenu realizovanej dodávky faktúrou číslo 20120005 v sume 698.940 €, z toho DPH predstavuje 139.788 €. Dňa 15. 08. 2012 sťažovateľ vystavil faktúru č. 2710000034, ktorou maďarskému odberateľovi vyúčtoval cenu dodávky vo výške 720.607,14 €. V tomto prípade, z dokladov predložených sťažovateľom nebolo zrejmé, akým spôsobom bola dodávka prepravená maďarskému odberateľovi. Odberateľ sťažovateľa potvrdil mailom prevzatie dodávky podaním zo dňa 21. augusta 2012. Obdobným spôsobom bola realizovaná aj dodávka sťažovateľa pre maďarského odberateľa z októbra 2012. V spise sa nachádza objednávka odberateľa sťažovateľa bez dátumu vyhotovenia, na ktorom sa nachádza názov a počet požadovanej dodávky. Požadovaný tovar mala dodať spoločnosť CorpIn s.r.o. sťažovateľovi, v zmysle príjemky - evidenčného dokladu o premietnutí do stavu zásob sťažovateľa, vytvorenej dňa 16. 10. 2012. V zmysle faktúry číslo 20120007 zo dňa 10. 10. 2012 bol predmetný tovar dodaný sťažovateľovi dňa 10. 10. 2012 a vyúčtovaný v sume 300.235 €, z toho je DPH vo výške 60.047 €. Tovar mal sťažovateľ dodať svojmu odberateľovi dňa 17. 10. 2012. Tento bol vyúčtovaný faktúrou č. 2710000044 v sume 309.542,29 €. Dodací list potvrdil odberateľ pečiatkou a podpisom. Doprava maďarskému odberateľovi mala byť zabezpečená prepravnou spoločnosťou TNT Expres Worldwide, ktorá vykonala dňa 17. 10. 2012 prepravu zásielky, čo vyplýva z faktúry za prepravu zásielky, vystavenej dňa 20. 10. 2012. V zmysle dokladu vystaveného prepravnou spoločnosťou predstavoval predmet prepravy „dokument“ v počte 1 kus, o váhe 100 gramov. Odberateľ žalobcu potvrdil mailom prevzatie dodávky podaním zo dňa 24. októbra 2012. Obchodné transakcie boli realizované na základe Rámcových zmlúv na dodanie softvéru, uzatvorených medzi sťažovateľom a jeho dodávateľom CorpIn s.r.o. a sťažovateľom a maďarským odberateľom Mashreq Kft., obe zo dňa 27. 06. 2012. V zmysle predmetnej zmluvy sa pod pojmom softvér považovalo umožnenie prístupu k digitálnemu stiahnutiu softvéru z elektronického miesta predávajúceho (domáci server - virtuálny nosič dát), a to poskytnutím prihlasovacích údajov k tomuto miestu, poskytnutie inštaláčného kľúča k inštalácii softvéru elektronickou formou, poskytnutie príslušného certifikátu k softvéru, zaslaným do 48 hodín od obdržania od dodávateľa.

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

34. Dňa 30. 07. 2013 sa uskutočnilo ústne pojednávanie, na ktorom mal byť za prítomnosti zástupcu sťažovateľa ako svedok vypočutý Ing. Peter Ott, konateľ spoločnosti IDB, s.r.o., so sídlom v Trnave, ktorá mala byť (podľa konateľa spol. CorpIn s.r.o.) dodávateľom softvéru a dodatočných softvérových modulov pre komplexnú správu ucelených systémových štruktúr dodávateľa sťažovateľa, ktorý mal

uvedený softvér dodať kontrolovanému. Svedok odoprel vypovedať z dôvodu, že by výpoveďou spôsobil nebezpečenstvo trestného stíhania sebe alebo blízkym osobám v priamom rade, dcére a jej manželovi.

35. O predmete dodávky bol vypočutý ako svedok dňa 27. 06. 2013 F. D., ktorý bol osobou realizujúcou komunikáciu s odberateľom sťažovateľa. K predmetu kontroly uviedol, že nevykonával činnosť smerujúcu k uzatvoreniu nákupu softvéru s dodávateľom, vykonával činnosť, ktorá pozostávala z vystavovania dielčích objednávok a podpisovania dodacích listov. Predmetom fakturácie voči odberateľovi bola dodávka licenčných kľúčov na nemocničný informačný systém, pričom jej súčasťou neboli žiadne dodatočné práce spojené s inštaláciou. Nevedel uviesť časové obdobie realizácie, mal vedomosť, že v zmluve bol uvedený finálny termín. Dodávky pozostávali z viacerých čiastkových plnení, k personálnemu, technickému zabezpečeniu sa vyjadriť nevedel. K cene fakturácie, a či táto zodpovedala funkčnosti a využiteľnosti v praxi sa nevedel vyjadriť. Uviedol, že objednávka pre dodávateľa softvéru bola realizovaná formou mailovej komunikácie, tovar objednával osobne na základe požiadaviek nadriadených. Špecifikácie boli definované v zmluve, kde bol uvedený identifikačný kód licencie, presné označenie softwarového modulu aj rámcové ceny jednotlivých typov licencií. Prepravu tovaru nezabezpečoval, ale podľa jeho informácií mala byť uskutočnená kuriérskou spoločnosťou. Svedok nevedel uviesť, či sa jednalo len o dodanie predmetu fakturácie. Mal vedomosť o tom, že predmet fakturácie bol zabalený v zapečatenej obálke. Činnosť smerujúcu k uzatvoreniu obchodu s odberateľom sťažovateľa nevykonával, vykonával len činnosť, ktorá pozostávala z predkladania ponúk a sumarizácie dokladov a nepriame zabezpečenie odosielania tovaru zákazníkovi prostredníctvom súčinnosti ostatných kolegov na oddelení logistiky. Uviedol, že predmetom fakturácie voči zákazníkovi bola dodávka licenčných kľúčov na nemocničný informačný systém, pričom nemal vedomosť, či sa jednalo o konečného odberateľa. Objednávky boli realizované formou mailovej komunikácie, niekoľkokrát jednal za odberateľa s pánom R.. Preprava bola zabezpečená formou kuriérskej spoločnosti TNT. K spôsobu a forme doručenia uviedol, že tá istá zapečatená obálka, ktorá bola doručená od dodávateľa, bola vložená do väčšej obálky a zaslaná kuriérskou spoločnosťou odberateľovi. Zo strany odberateľa došlo k potvrdeniu doručenia dodávky. Spoločnosť jeho bývalého zamestnávateľa bola len jedným z dodávateľov predmetných licencií maďarskému odberateľovi.

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

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

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

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

40. Na základe informácie poskytnutej maďarskou daňovou správou, odberateľ - maďarský daňovník priznal nadobudnutie tovaru od sťažovateľa v sume 172 393 000 HUF v 3. kvartáli roka 2012, v sume 86 440 000 HUF za obdobie 4. kvartál 2012. Maďarská daňová správa nemohla fyzické prijatie softwaru potvrdiť, pretože sa jej nepodarilo skontaktovať s odberateľom sťažovateľa a poskytnuté informácie vyplynuli z dostupných podaní daňového subjektu.

41. Dňa 14. 01. 2014 bol vypočutý ako svedok Peter Gembický, štatutárny zástupca dodávateľa CorpIn s.r.o. (v rozhodnom období), ktorý uviedol, že všetka dokumentácia spoločnosti bola odovzdaná novému vlastníkovi v USA a odmietol vypovedať o ekonomickej činnosti spoločnosti. K spôsobu dodania predmetu transakcie pre spoločnosť GAMO, a. s. uviedol, že prepravu uskutočnil prostredníctvom kuriérskej spoločnosti DPD, o čom doklady nepredložil. Na základe toho správca dane skonštatoval, že dodávateľ nepreukázal vystavenie faktúr č. 20120005 zo dňa 15. 08. 2012 a 20120007 zo dňa 10. 10. 2012 pre sťažovateľa a nebolo preukázané, že z vystavených faktúr bola priznaná a odvedená daň. Bývalý konateľ dodávateľa odmietol spolupracovať so správcou dane a odpovedať na jeho otázky.

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

43. Dňa 15. 05. 2014 bol sťažovateľ oboznámený s úkonmi správcu dane a so zisteniami pri výkone daňovej kontroly, ku ktorým sa odmietol vyjadriť.

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

45. Podaním zo dňa 29. 05. 2014 správca dane oboznámil sťažovateľa s výsledkami dokazovania.

46. Dňa 06. 06. 2014 bol vypracovaný protokol z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august a október 2012. Protokol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam v dňom uvedeným prevzal sťažovateľ prostredníctvom splnomocnenej zástupkyne dňa 11. 06. 2014. Vo svojom vyjadrení zo dňa 2. júla 2014 sťažovateľ odmietol konštatovania správcu dane a uviedol, že splnil všetky zákonné povinnosti na preukázanie dodania tovaru. Správca dane určil deň prerokovania pripomienok k protokolu s daňovým subjektom na deň 08. 08. 2014.

47. Dňa 15. 08. 2014 vydal správca dane rozhodnutie, ktorým vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane v sume 139.788,09 € na DPH za zdaňovacie obdobie august 2012 a vyrubil daň vo výške 59.909,90 €. Dňa 15. 08. 2014 vydal na základe zistení z tej istej daňovej kontroly aj rozhodnutie, ktorým určil sťažovateľovi rozdiel dane v sume 60.047,15 €, nepriznal mu uplatnený nadmerný odpočet a vyrubil mu vlastnú daňovú povinnosť na DPH v sume 23.151,41 € za zdaňovacie obdobie október 2012. Rozhodnutia správcu dane boli na základe odvolaní daňového subjektu žalovaným zrušené rozhodnutiami zo dňa 15. 12. 2014 z dôvodu, že správca dane, napriek tomu, že vykonal rozsiahle dokazovanie, v odôvodnení svojho rozhodnutia neuviedol úvahu, ktorou sa spravoval pri hodnotení každého z vykonaných dôkazov jednotlivo a vo vzájomnej súvislosti a obmedzil sa len na popis vykonaných dôkazov. Správca dane dňa 25. 03. 2015 vydal nové rozhodnutia, ktorými určil daňovému subjektu rozdiel DPH v totožnej sume a vyrubil mu opätovne totožnú daň za predmetné zdaňovacie obdobia. Na základe odvolaní daňového subjektu boli aj v poradí druhé rozhodnutia správcu dane o vyrubení DPH zrušené z dôvodu, že vo vyrubovacom konaní zavŕšenom vydaním rozhodnutia nepostupoval správca

dane v súčinnosti s daňovým subjektom a neumožnil mu využiť priznané práva prostredníctvom dokazovania. V rozhodnutí správca dane vyslovil záver bez toho, aby vyhodnotil zistenia z daňovej kontroly v konfrontácii s vyjadreniami daňového subjektu.

48. Vo vyrubovacom konaní správca dane vykonal dôkaz prostredníctvom dožiadaného daňového úradu, v rámci ktorého dňa 01. 07. 2015 bolo vykonané miestne zisťovanie v spoločnosti DPD (Direct Parcel Distribution SK s.r.o.) ohľadom preverenia dodania predmetu plnenia od spoločnosti CorpIn s.r.o. pre odberateľa, spoločnosť GAMO a.s. v roku 2012. Prepravca uviedol, že predmetné spoločnosti nepozná, nikdy s nimi neobchodoval ani nejednal. Nemal s nimi uzatvorený žiaden zmluvný vzťah. Správca dane oboznámil daňový subjekt s výsledkami vyrubovacieho konania po odvolacom konaní dňa 18. 05. 2016. Dňa 30. 05. 2016 boli vydané nové prvostupňové rozhodnutia vo veci určenia rozdielu na DPH a vyrubení dane za zdaňovacie obdobie august a október 2018. Žalovaný po podaní odvolaní voči prvostupňovým rozhodnutiam tieto žalobou napadnutými rozhodnutiami potvrdil.

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

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

51. 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 správne určeniu a vyrubeniu dane.

52. 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.

53. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje

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

54. 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.

55. 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.

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

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

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

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

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

Ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcom dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 dohodne so správcom dane deň prerokovania pripomienok a dôkazov ním predložených; ak sa nedohodnú, určí deň ich prerokovania správca dane. Ak sa daňový subjekt nemôže zúčastniť na prerokovaní, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. Ak sa daňový subjekt alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní pripomienok a dôkazov ním predložených, správca dane spíše o tejto skutočnosti úradný záznam. O priebehu a o výsledkoch dokazovania správca dane spíše s daňovým subjektom zápisnicu podľa § 19, a to aj opakovane; v tom prípade správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní odo dňa spisania poslednej zápisnice s daňovým subjektom alebo odo dňa spisania úradného záznamu.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

71. Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“), účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

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

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

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

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

dobru v mesiaci október 2012 realizovať dňa 10. 10. 2012, pričom do stavu zásob mala byť dodávka evidencne vnesená 16. 10. 2012. Kasačný súd zdôrazňuje, že okrem evidencie zásob neexistuje žiaden materiálny dôkaz o prevzatí plnenia sťažovateľom, teda že mu vznikla daňová povinnosť. Tento záver nebol spôsobilý vyvrátiť žiaden ďalší vykonaný dôkazný prostriedok.

76. Najvyšší súd dáva do pozornosti právny názor vyjadrený v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 5Sžf/97/2010, z ktorého vychádza ustálená judikatúra najvyššieho súdu, v ktorom poukázal nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ naplnia jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 2 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. oprávnené. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu. Zásada objektívnej pravdy, ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane 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 skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania.

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

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

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

80. Najvyšší súd opätovne na tomto mieste poukazuje na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku ale aj dodržanie nevyhnutnej miery opatrnosti v obchodných vzťahoch. Vzhľadom na spochybnenie reálnosti dodania tovaru odberateľovi deklarovaných zdaniteľných plnení, sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených účtovných dokladov ako nedostatočné. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, aby sa stal súčasťou fiktívneho zdaniteľného plnenia zneužívajúceho právo poskytované zásadou neutrality DPH.

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

82. Podstatnou je však v tomto prípade skutočnosť, že sťažovateľ v rámci daňového konania nepreukázal, že nadobudol predmet plnenia, a že maďarskému odberateľovi doručil tovar a služby, ktoré mu mal poskytnúť v zmysle dodávateľskej rámcovej kúpnej zmluvy. Z vykonaného dokazovania zároveň vyplynulo, že zo strany odberateľa žalobcu nedošlo k riadnej úhrade ceny za realizované dodávky a

došlo k postúpeniu pohľadávky sťažovateľa spoločnosti dodávateľa, CorpIn s.r.o. v plnom rozsahu Zmluvou o postúpení pohľadávky zo dňa 13. 03. 2013, teda ešte pred splatnosťou faktúr vystavených sťažovateľom, ktorá mala nastať až 13.05.2013 a 14. 07. 2013. Na základe uvedenej zmluvy mal dodávateľ, CorpIn s.r.o., sťažovateľovi zaplatiť celú čiastku za dodanie softvéru maďarskému odberateľovi vo výške 1.545.743,51 €, pričom táto odplata z postúpenia mala byť započítaná so záväzkom, ktorý má sťažovateľ voči svojmu dodávateľovi, pričom tento záväzok nebol v zmluve žiadnym spôsobom špecifikovaný. Ani tento dôkaz predložený sťažovateľom neprispel k odstráneniu pochybnosti o reálnosti daňového plnenia a zvyšuje pochybnosti o skutočnom účele predmetného trojstranného kontraktu.

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

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

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

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

nezodpovedá zásade poctivých, otvorených obchodných vzťahov medzi podnikateľmi.

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

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

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

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

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

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

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.