

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sfk/1/2021
Identifikačné číslo spisu: 2019200250
Dátum vydania rozhodnutia: 31. januára 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Fečík
Funkcia: predseda senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:2019200250.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v kasačnom senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): VIREMA TRADE, s.r.o., so sídlom Cukrovarská 1476, 925 21 Sládkovičovo, IČO: 36 247 651, právne zast. advokátska kancelária čipák & partners s. r. o., so sídlom Vazovova 9/B, 811 07 Bratislava, IČO: 47 243 571, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o správnej žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101750483/2019 zo dňa 17.07.2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave sp. zn. 20S/136/2019 zo dňa 11.11.2020, takto

r o z h o d o l :

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.
- II. Účastníkom konania nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

O d ô v o d n e n i e

I.
Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Na základe výsledkov kontroly na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie november 2013, vykonanej u žalobcu, vydal Daňový úrad Trnava (ďalej aj „správca dane“) rozhodnutie č. 100532789/2019 zo dňa 27.02.2019, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov žalobcovi vyrubil rozdiel v sume 72.222,26 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2013.

2. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 101750483/2019 zo dňa 17.07.2019 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný sa stotožnil so správcom dane v tom, že žalobca nesplnil podmienky stanovené v § 43 ods. 1 a ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „zákon o DPH“) a neunesol dôkazné bremeno nepochybného preukázania dodania tovaru do iného členského štátu deklarovanému odberateľovi. Žalovaný uviedol, že pochybnosti správcu dane ohľadne dodania tovaru deklarovanému odberateľovi obchodnej spoločnosti Revline Group, s.r.o. sa ukázali ako oprávnené a žalobcovi sa tieto nepodarilo vyvrátiť.

II.

Konanie pred krajským súdom

3. Žalobca podal proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného správcu žalobu na Krajský súd v Trnave (ďalej aj „krajský súd“) dňa 07.08.2019.

4. Dňa 11.11.2020 vyhlásil krajský súd rozsudok sp. zn. 20S/136/2019 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“), ktorým zamietol žalobu podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) ako nedôvodnú a žalovanému nepriznal právo na náhradu trov konania.

5. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku:

- poukázal na to, že v kontrolovanom zdaňovacom období november 2013 žalobcom prijaté zdaniteľné plnenia neboli dôvodom neuznania odpočtu dane podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona o DPH, ale dôvodom dorubenia daňovej povinnosti bolo nepriznanie oslobodenia od dane podľa § 43 zákona o DPH za žalobcom deklarované intrakomunitárne dodanie tovaru obchodnej spoločnosti Revline Group, s.r.o.. Krajský súd poukázal na to, že zákon o DPH pre účely uplatnenia oboch uvedených nárokov upravuje striktné podmienky, ktoré sú však odlišné a posudzujú sa pre každý nárok osobitne. Vo vzťahu k oslobodeniu od platenia dane za dodanie tovaru tuzemským platcom DPH odberateľovi identifikovanému pre DPH v inom členskom štáte Európskej únie predmet intrakomunitárneho plnenia musí byť odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru na ich účet,

- konštatoval, že vzhľadom na to, že v kontrolovanom zdaňovacom období november 2013 žalobcom prijaté zdaniteľné plnenia neboli dôvodom neuznania odpočtu dane podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona o DPH, správca dane neskúmal subjektívnu stránku zapojenia žalobcu do podvodných zdaniteľných plnení, resp. neskúmal jeho vedomosť o podvodnom reťazci zdaniteľných plnení uskutočnených v rade pred žalobcom,

- uviedol, že nespochybnenie existencie predmetu intrakomunitárneho dodania nie je bez ďalšieho dôvodom na prijatie záveru o uskutočnení dodania tovaru z tuzemska do iného členského štátu v zmysle podmienok ustanovených v § 43 ods. 1 zákona o DPH. Pre účely oslobodenia od dane podľa tohto ustanovenia bolo na vznik tohto oslobodenia od dane potrebné kumulatívne splnenie všetkých zákonných podmienok, okrem fyzického dodania tovaru na územie iného členského štátu, aj podmienok viažucich sa predovšetkým k priamemu obchodnému vzťahu medzi tuzemským dodávateľom a na faktúre deklarovaným odberateľom registrovaným pre DPH v inom členskom štáte dodania tovaru,

- poukázal na právne závery vyplývajúce z rozsudku Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj „Súdny dvor EÚ“) 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 (Smernica 2006/112/ES - spoločný systém dane z pridanej hodnoty Európskej únie (ďalej aj „Smernica o DPH“)) 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.“ V nadväznosti na uvedené krajský súd dodal, že preukázanie splnenia uvedených podmienok bez akýchkoľvek pochybností je súčasťou dôkazného bremena [§ 24 ods. 1 písm. a) až c) daňového poriadku] platcu DPH deklarujúceho oslobodenie od dane a vzťahuje sa kumulatívne na všetky jednotlivé zákonné podmienky stanovené

pre vznik predmetného oslobodenia od dane, počnúc existenciou a jednoznačnou identifikáciou množstva a druhu dodávaného tovaru, cez jeho reálne odoslanie alebo prepravu na územie iného členského štátu, končiac preukázaním dodania predmetného tovaru nespochybniteľne identifikovanej osobe registrovanej pre DPH v inom členskom štáte, do ktorého bol predmetný tovar fyzicky dodaný, t. j. že právo nakladať s tovarom ako vlastník reálne prešlo na nadobúdateľa uvedeného na faktúre,

- konštatoval, že v danom prípade v rámci preverovania uplatneného oslobodenia od dane sa ukázala ako sporná skutočnosť dodania predmetného tovaru práve deklarovanému odberateľovi, obchodnej spoločnosti Revline Group, s.r.o., pričom ide o podstatnú skutočnosť ovplyvňujúcu správne určenie dane za predmetné zdaňovacie obdobie, a teda aj na túto skutočnosť sa vzťahuje dôkazná povinnosť tuzemského platcu DPH uplatňujúceho oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH, okrem iného aj z pohľadu vierohodnosti a správnosti evidencií a záznamov vedených daňovým subjektom,

- upriamil pozornosť na podstatné skutkové zistenia a okolnosti, ktoré významnou mierou spochybnili dodanie predmetného tovaru deklarovanému odberateľovi Revline Group, s.r.o. a to:

O prevzatie tovaru na území Českej republiky prebehlo v rozpore so zmluvne dohodnutým spôsobom, t. j. nere realizovalo sa v súlade s podmienkami dohodnutými podľa rámcovej kúpnej zmluvy zo dňa 29.10.2013, v zmysle ktorej dodanie tovaru, jeho množstvo a sortiment mal potvrdiť kupujúci, resp. ním poverená osoba na dodacom liste v sklade, v ktorom bude tovaru vyložený v zmysle objednávky kupujúceho,

O predmetný tovar, dodávaný v zdaňovacom období november 2013, na území Českej republiky podľa žalobcom predložených dodacích listov a CMR prevzala obchodná spoločnosť ROCHUS spol. s r.o. vo svojich skladoch v Kunoviciach v Českej republike, teda skladovateľ dodaného tovaru,

O tento skladovateľ nemal od deklarovaného odberateľa Revline Group, s.r.o. poverenie na vystavenie potvrdení o prijatí dodávok predmetného tovaru na dodacích listoch či CMR žalobcu [nesplnenie zákonnej podmienky vyplývajúcej z § 43 ods. 5 písm. c) zákona o DPH],

O hoci uvedený skladovateľ ROCHUS spol. s r.o. zabezpečoval skladovanie predmetného tovaru, nebol pre účely takéhoto obchodného plnenia v zmluvnom vzťahu s deklarovaným odberateľom žalobcu (s obchodnou spoločnosťou Revline Group s.r.o.), ale predmetný tovar skladoval pre iných ukladateľov, a to pre obchodné spoločnosti FerroX Opportunities SE, CRAFT Trading, s.r.o. a ERVIK s.r.o., pričom títo ukladatelia si predmetný tovar nechali uskladňovať ako jeho vlastníci,

O pri dojednaní obchodných podmienok dodávok predmetného tovaru s deklarovaným odberateľom Revline Group s.r.o. žalobca nejednal a rámcovú kúpnu zmluvu zo dňa 29.10.2013 nepodpísal s reálnym konateľom tejto obchodnej spoločnosti (v mene odberateľa vystupovala neznáma osoba, ktorá sa vydávala za konateľa S.) ani s osobou oprávnenou na konanie v mene tohto odberateľa, teda dohodnuté zdaniteľné plnenia pre účely intrakomunitárneho dodania tovaru nekorespondovalo so skutočnou vôľou obchodnej spoločnosti Revline Group, s.r.o., ani s jej reálnym vôľovým prejavom, čo v konečnom dôsledku aj vysvetľuje nepriznanie nadobudnutia predmetného tovaru deklarovaným odberateľom daňovým orgánom v inom členskom štáte a neodvedenie dane za jeho nadobudnutie, ako aj popretie uzavretia rámcovej kúpnej zmluvy reálnym konateľom obchodnej spoločnosti Revline Group, s.r.o. pri jeho výsluchu.

- v tejto súvislosti krajský súd dodal, že dobromyseľnosti žalobcu, resp. skôr nedostatku obozretnosti pri výbere obchodného partnera, nesvedčí žiaden zákonom stanovený liberačný dôvod, ktorý by zakladal nárok na oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 5 písm. c) zákona o DPH. Vo svetle týchto skutkových okolností nemožno súhlasiť s tvrdením žalobcu, že nespochybniteľne preukázal a uniesol dôkazné bremeno vo vzťahu k osobe na faktúrach označeného odberateľa, pretože v danom prípade absentovalo prevzatie tovaru deklarovaným priamym odberateľom žalobcu, identifikovaným pre DPH v Českej republike v zmysle požiadaviek § 43 ods. 5 písm. c) zákona o DPH,

- prijal záver, že predmetný tovar v zdaňovacom období november 2013 cez deklarovaného odberateľa Revline Group, s.r.o. reálne neprešiel, inými slovami, na tohto odberateľa označeného na faktúrach reálne neprešlo právo nakladať s predmetným tovarom ako vlastník, a teda tento ho nemohol ani previesť na iných odberateľov tovaru. Krajský súd poukázal na to, že v tomto ohľade nie je priliehavý poukaz žalobcu na uplatnenie ustanovenia § 446 Obchodného zákonníka, upravujúceho nadobudnutie vlastníckeho práva od nevlastníka predávaného tovaru, keďže odberateľ Revline Group, s.r.o. mal nadobudnúť vlastníctvo k predmetnému tovaru od žalobcu, ktorého vlastníctvo k predávanému tovaru daňové orgány nespochybnovali a v napadnutom rozhodnutí týkajúcom sa intrakomunitárneho dodania tovaru v zdaňovacom období november 2013 sa pôvodom tovaru nezaoberali,

- ako nedôvodnú posúdil potrebu žalobcom navrhnutého doplnenia dokazovania preverením prepravy tovaru prostredníctvom výpisu Národnej diaľničnej spoločnosti, a.s. z mýtnych transakcií vozidiel prepravcu ZANO TRANS, s.r.o. a rovnako aj vypočutím konateľov skladovateľov ROCHUS spol. s r.o. a EUROFROST a.s., keďže a priori nebolo preukázané a zároveň sa nijako nedalo overiť prevzatie predmetného tovaru deklarovanej odberateľom Revline Group s.r.o., pričom navyše v kontrolovanom zdaňovacom období tovar, ktorý mal byť predmetom intrakomunitárneho dodania tovaru, nebol skladovaný v skladoch skladovateľa EUROFROST a.s.. Krajský súd zároveň uviedol, že žalovaný sa s odvolacou námietkou napádajúcou nevykonanie vyššie uvedených dôkazov dostatočne a logicky vysporiadal. Pokiaľ ide o nevyhovenie návrhu žalobcu, aby daňové orgány vypočuli zamestnancov: manažéra skladu P. P. Z., skladníka Z. E. a obchodného manažéra P. P. E., ktorí mali priamy kontakt s tovarom, túto námietku krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú, pretože namietaná nemožnosť byť prítomný na výsluchu navrhovaných svedkov a klásť im otázky by mohla byť porušená len vtedy, ak by sa takéto dôkazy realizovali. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí zrozumiteľne uviedol dôvody, pre ktoré nepovažoval navrhnuté vypočutie svedkov za potrebné z hľadiska preverenia deklarovaneho intrakomunitárneho dodania tovaru. Krajský súd mal za to, že je zákonným vykonaním dôkazov, vykonanie dôkazu vyhodnotením obsahu listiny, a to posúdením obsahu zápisníc o ústnom pojednávaní z výsluchu svedkov P. P. E. a P. Z., vykonaných v rámci daňového konania vo veci iného zdaňovacieho obdobia DPH na preverenie obdobných skutočností ako v prejednávanej veci, pričom poukázal na to, že tieto sa uskutočnili za osobnej účasti konateľa žalobcu spolu s jeho splnomocneným právnym zástupcom,

- krajský súd vyhodnotil ako bezdôvodnú námietku napádajúcu porušenie zásady rovnakého rozhodovania podľa § 3 ods. 9 daňového poriadku, ktorou žalobca poukázal na skutočnosť, že žalovaný v skutkovo zhodných prípadoch zrušil rozhodnutie správcu dane vo veci určenia DPH za zdaňovacie obdobie september 2013 a vec mu vrátil na ďalšie konanie a uviedol, že v prípade zdaňovacieho obdobia november 2013 a zdaňovacieho obdobia september 2013 nešlo o skutkovo zhodné veci, pretože v zdaňovacom období september 2013 mal byť sporný tovar dodaný spoločnosti LKVL spol. s r.o. a tento tovar mal byť vyložený v skladoch spoločnosti EUROFROST CB a.s. a v skladoch N. N.. Išlo teda o rozdielneho odberateľa pri intrakomunitárnom dodaní tovaru žalobcom ako aj rozdielnych skladovateľov zabezpečujúcich skladovanie mrazeného tovaru v Českej republike, pričom tieto skutočnosti vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu september 2013 bolo po vrátení veci správcovi dane potrebné v rámci MVI preveriť,

- ako nedôvodnú vyhodnotil námietku žalobcu napádajúcu nezákonnosť postupu pri zvolenom spôsobe dohody žalobcu so správcom dane na určenie dňa prerokovania pripomienok k protokolu o výsledku daňovej kontroly. Krajský súd uviedol, že § 68 ods. 3 daňového poriadku explicitne neurčuje spôsob dohadovania dňa prerokovania pripomienok k protokolu a preto je možná vzájomná dohoda formou telefonického rozhovoru, ktorá je zaznamenaná úradným záznamom podľa § 19 ods. 7 daňového poriadku. Z povahy úradného záznamu vyplýva, že účastníkom predmetného úkonu, ktorým dohoda o určenie dňa prerokovania pripomienok daňového subjektu nepochybne je, sú známe okolnosti a závery dohodnuté v rámci telefonického rozhovoru daňového subjektu, prípadne jeho splnomocneného zástupcu so správcom dane, ktoré daňový subjekt vzal na vedomie, keďže ide o vzájomnú dohodu, a nie určenie dňa prerokovania pripomienok jednostranne správcom dane bez súčinnosti daňového subjektu. Krajský súd preto nesúhlasil s názorom žalobcu, že tento listinný dokument nie je nositeľom relevantnej informácie a slúži len na interné účely,

- uviedol, že z obsahu administratívneho spisu a preskúmaných rozhodnutí nevyplýva, že by daňové orgány založili záver o nesplnení podmienok na vznik oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH za deklarované dodanie tovaru z tuzemska na územie Českej republiky len a výlučne na skutočnostiach, že deklarovanej odberateľ žalobcu nepriznal intrakomunitárne nadobudnutie tovaru a neodviedol DPH a bol nekontaktný. Uvedené skutočnosti boli vyhodnotené ako podporné zistenia, korešpondujúce s podstatnými skutkovými zisteniami, a to nepotvrdené prevzatie tovaru odberateľom alebo ním splnomocnenou osobou,

- zvýraznil, že Slovenská republika za účelom zabezpečenia správneho a jednoznačného uplatňovania oslobodenia od dane a na účely predchádzania akýmkoľvek možným daňovým únikom a vyhýbaniu sa dani zaviedla povinnosť platiteľa DPH preukazovať splnenie podmienok na odpočet dane podľa § 43 ods. 1 až ods. 4 zákona o DPH predkladaním v zákone uvedených dokladov a listinných dôkazov.

Preto, pokiaľ žalobca disponoval faktúrami, CMR dokladmi a inými dokladmi v zmysle § 43 ods. 5 zákona o DPH, ktorými mal povinnosť preukazovať splnenie podmienok na odpočet dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, a to aj vo vzťahu k osobe odberateľa označeného na faktúrach, okrem povinnosti preukazovať skutočnosti podľa § 24 ods. 1 písm. a) a písm. b) daňového poriadku a § 45 ods. 2 písm. d) a písm. e) daňového poriadku, potom žalobcu vo vzťahu k vierohodnosti, správnosti a úplnosti týchto dôkazov zaťažovalo dôkazné bremeno vyplývajúce mu z § 24 ods. 1 písm. c) daňového poriadku,

- bolo 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 od dane oslobodených obchodov tak, ako sú uvedené na predkladaných daňových dokladoch bude spochybnené. Z vykonaného dokazovania je pritom zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom s prihliadnutím na kontrolné zistenia a na ich vzájomné súvislosti, absentuje reálny základ, a to predovšetkým vo vzťahu ku skutočnosti intrakomunitárneho dodania predmetného tovaru deklarovanému odberateľovi Revline Group, s.r.o., čo je jedna z imanentných skutočností tvoriacich základné podmienky oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH. Kontrolné zistenia viedli k správne záveru o nesplnení zákonných podmienok na vznik nároku žalobcu na uplatnenie oslobodenie od dane za kontrolované zdaňovacie obdobie, ako i objektívnej pochybnosti o vierohodnosti účtovnej evidencie vedenej žalobcom.

III.

Konanie na kasačnom súde

A) Kasačná sťažnosť

6. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f) a písm. g) SSP a navrhol napadnutý rozsudok zmeniť tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie, alternatívne žiadal, aby súd zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

7. Sťažovateľ v rámci vymedzených sťažnostných dôvodov uviedol najmä tieto sťažnostné body:

8. Napadnutý rozsudok krajského súdu považoval za arbitrárny, bez riadneho odôvodnenia. Sťažovateľ mal za to, že krajský súd ignoroval protichodné tvrdenia a údaje strán o rovnakej skutočnosti, v prípade pochybností nenariadil doplnenie dokazovania a bez bližšieho odôvodnenia a úvahy sa priklonil len k dôkazom predložených žalovaným. Vo vzťahu k namietanému nedostatočne zistenému skutkovému stavu sťažovateľ namietal, že daňové orgány mu neumožnili realizovať jeho zákonné procesné práva ohľadom dokazovania a neprímerane ho zaťažili dôkazným bremenom. Správca dane žiaden z navrhnutých dôkazov nevykonal a ani mu neumožnil byť prítomný pri prerokovaní pripomienok, nakoľko o termíne prerokovania nebol sťažovateľ vyzoomený.

9. V súvislosti s preukázaním dodania tovaru žalovaný ako aj krajský súd trvali na splnení takých náležitostí prepravných dokladov (napr. vyžadovanie potvrdenia odberateľa o prevzatí tovaru), ktoré v čase dodania tovaru zákon nevyžadoval. Sťažovateľ označil tento postup ako neprímerané prenášanie dôkazného bremena, keďže mal preukazovať také súvislosti s obstarávacími procesmi, na ktoré mu zákon nedáva právne prostriedky. Naopak správca dane zistené rozpory, ktoré sťažovateľ navrhoval odstrániť vykonaním ním navrhnutých dôkazov neodstránil a zistené rozpory v dodávke tovaru odberateľom sťažovateľa dostatočne nepreverenil. Sťažovateľ mal za to, že zistený skutkový stav veci nemožno považovať za postačujúci pre konečné a zákonné rozhodnutie o určení dane.

10. Sťažovateľ mal za to, že obsah rozsudku vyznieva jednostranne a tendenčne v snahe prezentovať správnosť záverov daňových orgánov. Sťažovateľ pritom uviedol, že ak správca dane neakceptoval dôkazy predložené sťažovateľom z dôvodu pochybností o dodaní tovaru odberateľovi, potom bol povinný túto skutočnosť doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia sťažovateľa jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť,

ako dôkazy predložené sťažovateľom. Sťažovateľ mal za to, že správca dane preukázateľným spôsobom nespochybnil vierohodnosť a pravdivosť sporných faktúr.

11. Krajský súd bezdôvodne a neopodstatnene zaradil sťažovateľa do údajného podvodného reťazca a jeho deklarované daňové plnenia považoval za neuskutočnené, resp. za simulovanú obchodnú činnosť vykonanú iba s cieľom dosiahnutia neoprávnenej daňovej výhody - neoprávneného odpočtu DPH, a to bez preverenia vedomosti sťažovateľa o takejto účasti a bez dostatočného preverenia skutkového stavu. Sťažovateľ poukázal na to, že žalovaný ani krajský súd nespochybnili doklady sťažovateľa, existenciu tovaru, prepravu, naskladňovanie a vyskladňovanie na zmluvných skladoch sťažovateľa.

12. Sťažovateľ uviedol, že realizuje štandardné obchodné operácie ako sú nákup a predaj tovaru a vždy dbá na to, aby sa dodržiavali všeobecne záväzné právne predpisy, vrátane daňových predpisov, a to čo do platenia DPH, ak aj odpočtu tejto DPH. Reprezentuje štandardnú obchodnú spoločnosť, ktorá pôsobí na trhu od roku 2002, kde v posledných rokoch operuje s celkovými výnosmi počítanými v miliónoch eur. Sťažovateľ vždy zaplatil DPH, ktorá mu vznikla z titulu predaja tovarov v súlade so zákonom o DPH. V priebehu pôsobenia sťažovateľa na trhu boli vykonané viaceré daňové kontroly, sťažovateľ bol vždy plne súčinný a závery daňových kontrol boli vždy bez zásadných pripomienok. Sťažovateľ vždy preveroval svojich obchodných partnerov, neobchodoval s neexistujúcimi alebo problematickými spoločnosťami, neplatičmi DPH alebo inak podozrivými osobami ani s vlastnými, príbuznými alebo umelo vytvorenými či nastrčenými spoločnosťami. Sťažovateľ vždy kontroloval a zabezpečoval, aby doklady podpisovali výhradné oprávnené osoby, a to buď štatutárny orgán alebo splnomocnený zástupca. Dodávatelia a odberatelia sa správali ako spoľahliví a disciplinovaní obchodní partneri, svoje povinnosti si plnili a DPH odvádzali. Sťažovateľ namietal, že žalovaný nešpecifikoval žiadne konkrétne okolnosti, ktoré mal sťažovateľ o svojich dodávateľoch vedieť a ktoré by ho mohli pri zachovaní primeranej obozretnosti odradiť od spolupráce so svojimi dodávateľmi a „záver o nedostatočnom preverení dodávateľov“ považoval za neopodstatnený. Sťažovateľ poukázal na rozsudok Nejvyššího správného soudu České republiky sp. zn. 5 Afs 83/2012 zo dňa 23.08.2013 a uviedol, že v čase uzavretia obchodu boli jeho priami obchodní partneri bezproblémoví.

13. K uskutočneniu deklarovaných obchodov sťažovateľ uviedol, že v zdaňovacom období november 2013 vykonával okrem iného aj predaj mrazených výrobkov z územia Slovenskej republiky na územie iného členského štátu obchodnej spoločnosti Revline Group, s.r.o. v celkovej sume 433.333,60 eur. Medzi sťažovateľom a obchodnou spoločnosťou Revline Group, s.r.o. bola uzatvorená rámcová kúpna zmluva. V cene tovaru bola dojednaná aj doprava uskutočňovaná sťažovateľom do skladu určeného Revline Group, s.r.o., a to sklad ROCHUS, s.r.o. a sklad EUROFROSTA, s.r.o.. Ďalších 13 prepráv tovaru bolo zabezpečených prostredníctvom externého dopravcu ZANO TRANS, s.r.o.. Za českú spoločnosť Revline Group, s.r.o. konal pán S.. Osobné rokovania pred uzatvorením predmetnej zmluvy prebiehali za jeho osobnej účasti v priestoroch sťažovateľa v Sládkovičove. Štatutárny zástupca spoločnosti Revline Group, s.r.o. predložil aktuálny výpis z obchodného registra a rozhodnutie o registrácii platcu dane z pridanej hodnoty. Sťažovateľ zistil, že za spoločnosť Revline Group, s.r.o. konali tretie osoby, o čom podal trestné oznámenie.

14. V rámci daňovej kontroly boli správcovi dane predložené faktúry vystavené sťažovateľom, dodacie listy - výdajky k dodanému tovaru, medzinárodné nákladné listy (CMR) k predmetným dodávkam tovaru, potvrdené zo strany skladovateľa (obchodné spoločnosti ROCHUS, s.r.o. a EUROFROSTA, s.r.o.) a výpisy z bankového účtu sťažovateľa. Na verifikovanie opísaných skutočností sťažovateľ navrhol v rámci daňového konania správcovi dane vypočúť v procesnom postavení svedkov S. T. a Q. H. ako osoby konajúce v mene spoločnosti ZANO TRANS, s.r.o.. Ďalším priamym dôkazom mala byť interná evidencia sťažovateľa, kde v „Knihe odchodov a príchodov“ vedenej na vrátnici bol v priebehu kontrolovaného obdobia zaznamenaný príjazd a odjazd vozidiel. Sťažovateľ uviedol, že príjem tovaru vedia potvrdiť aj pracovníci prijímacích skladov v Českej republike. Sťažovateľ v rámci daňového konania navrhol vypočúť P. Z. (manažéra skladu, ktorý kontroloval nakládku), Z. E. (skladník, ktorý fyzicky vykonával nakládku tovaru) a vodičov jednotlivých vozidiel podľa priložených CMR dokladov. Sťažovateľ zároveň navrhol vykonať prostredníctvom Českej finančnej správy výsluch P. E. (obchodný manažér sťažovateľa), konateľov

spoločnosti ROCHUS, s.r.o. a EUROFROSTA, s.r.o. a zástupcov prepravcu ZANO TRANS, s.r.o.. Sťažovateľ uviedol, že správca dane návrh na vykonanie týchto výsluchov odignoroval.

15. Sťažovateľ mal za to, že správca dane nemôže výsluch svedka nahradiť nahliadnutím do zápisníc z inej daňovej kontroly a uviedol, že skutočnosť, že sťažovateľ mal možnosť klásť svedkom otázky neznamena automatické prebratie záverov z týchto výsluchov do inej daňovej kontroly. Uviedol, že je na „taktike obhajoby“ daňového subjektu, aké otázky bude klásť svedkom v tej ktorej daňovej kontrole. Právo byť prítomný pri výsluchu svedkov a klásť im otázky, nie je možné nahradiť prevzatím zápisníc o výsluchu z iných daňových kontrol. Súčasne sťažovateľ namietal, že daňové orgány síce brali výpovede týchto svedkov na vedomie, ale neuviedli, aký mali vplyv na výsledky rozhodnutí.

16. Sťažovateľ namietal porušenie § 68 ods. 3 daňového poriadku a uviedol, že nebol vyrozumiený o dni prerokovania pripomienok k protokolu z daňovej kontroly. Správca dane konštatoval, že sťažovateľ sa prerokovania nezúčastnil, o čom spísal úradný záznam č. 100530252/2019. Sťažovateľ argumentoval, že o uvedenom termíne nebol vyrozumiený a z toho dôvodu sa prerokovania pripomienok ani nemohol zúčastniť. Mal za to, že úradný záznam je subjektívny jednostranný úkon bez relevantnej právnej sily a bez možnosti verifikovania a následnej kontroly, pričom nie je nositeľom relevantnej informácie a slúži len na interné účely. Uviedol, že správca dane porušil § 30 daňového poriadku, kde sú taxatívne vymedzené spôsoby doručovania a upovedomovania zo strany správcu dane.

17. Z MVI poskytnutej zo strany Českej republiky vyplýva, že spoločnosť Revline Group, s.r.o. bola v rozhodnom období (november 2013) riadne registrovaným platcom DPH, pričom zrušenie tejto registrácie bolo zrealizované až 02.03.2015. Ani skutočnosť, že uvedený český daňový subjekt nepodal daňové priznanie k DPH nemožno bez ďalších súvislostí pripisovať na ťarchu sťažovateľa a taktiež nie je možné z uvedeného vyvodzovať nerealizovanie dodávok tovaru pre uvedený daňový subjekt. Taktiež „nekontaktnosť“ odberateľa Revline Group, s.r.o. nemožno bez ďalšieho pripisovať na ťarchu sťažovateľa. Sťažovateľ v čase realizovania obchodov (november 2013) vykonal všetky dostupné a možné opatrenia smerujúce k prevereniu spoločnosti Revline Group, s.r.o. a pri nadviazaní obchodného vzťahu postupoval v súlade s bežnou obchodnou praxou a zachovával primeranú opatrnosť. Sťažovateľ konal v dobrej viere, venoval dostatočnú pozornosť kontrolnému mechanizmu a vykonal úkony, ktoré možno rozumne požadovať v rámci obchodnej praxe. Sťažovateľ ani pri najvyššej miere opatrnosti nemohol nadobudnúť vedomosť, že jeho obchodný partner v budúcnosti zostane bez platnej registrácie DPH, resp. nebude podávať daňové priznania. Sťažovateľ uviedol, že počas spolupráce si obstaral doklady, ktoré sú dôkazom o jeho obozretnosti (napr. potvrdenie IČ DPH odberateľa, výpis z obchodného registra), pričom tieto žalovaný ako aj krajský súd označil za formálne. Sťažovateľ namietal, že žalovaný a krajský súd vyžadujú od sťažovateľa absolútnu a dokonalú znalosť obchodných partnerov. K uvedenému sťažovateľ poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-18/13 zo dňa 13.02.2014 (Maks - Pen EOOD) a na rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03 zo dňa 12.01.2006 (Optigen Ltd. Fulcrim Electronics Ltd. a Bond House Systems Ltd.). Sťažovateľ uviedol, že žiaden všeobecne záväzný právny predpis nezakladá objektívnu zodpovednosť daňového subjektu za konanie dodávateľov a odberateľov v neobmedzenom rade. Zákon o DPH nepozná pojem obchodný reťazec a nezakladá objektívnu zodpovednosť jedného dodávateľa za porušenie povinností inými dodávateľmi. Sťažovateľ zároveň poukázal na to, že zachovával primeranú opatrnosť aj vo vzťahu k nastaveniu platobných mechanizmov v rámci obchodných vzťahov so spoločnosťou Revline Group, s.r.o., keď realizácia úhrady za dodaný tovar prebehla formou bezhotovostných prevodov, čo umožňuje reálnu kontrolu zo strany žalovaného. Skutočnosť, že išlo o štandardné obchody medzi sťažovateľom a odberateľom Revline Group, s.r.o. svedčí aj dohodnutá kúpna jednotková cena, ktorá zodpovedá obvyklej cene daného tovaru na rovnakom obchodnom stupni.

18. Výstupy z účtovníctva (faktúra, potvrdený dodací list, medzinárodný nákladný list - CMR, záznamy o prevádzke vozidla resp. faktúry za prepravu, paletové listy, dodacie listy) sťažovateľa a vyjadrenia osôb poverených účtovníctvom jednotlivých prepravcov priamo a jednoznačne potvrdzujú predaj tovaru spoločnosti Revline Group, s.r.o.. Sťažovateľ uviedol, že navyiac aj navrhoval na

preukázanie prepravy do Českej republiky vykonanie ďalších dôkazných prostriedkov, ktoré správca dane odmietol vykonať (výsluch dopravcov, preverenie záznamu NDS z mýtného systému, výsluch skladníkov, výsluch prepravcov uvedených na CMR, dopravcov jednotlivých šoférov, výsluch odberateľov, výsluch zamestnancov sťažovateľa). Sťažovateľ namietal, že žalovaný spochybnil daňové plnenia iba preto, že v rámci MVI česká obchodná spoločnosť neposkytla požadované dokumenty. Z tejto skutočnosti pritom nevyplýva, že by k dodaniu nedošlo, prípadne, že všetky ostatné dôkazy strácali svoju dôkaznú silu.

19. Podľa § 19 zákona o DPH sa daňová povinnosť viaže na deň dodania tovaru alebo služby, resp. deň prijatia platby. V danom konkrétnom prípade boli dokonca splnené obe podmienky. Sťažovateľ má za to, že nadobudnutie vlastníckeho práva nie je rozhodujúcim kritériom pre uplatnenie nároku na odpočet dane, hoci k prevodu vlastníckeho práva k predmetnému tovaru bez pochyb došlo. K tomu sťažovateľ poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-320/88 (Safe Rekencentrum BV.). Sťažovateľ s prihliadnutím na článok 5 ods. 1 Smernice o DPH uviedol, že pojem „dodávka tovarov“ neodkazuje na prevod vlastníctva spôsobmi upravenými uplatniteľným vnútroštátnym právom, ale zahŕňa každý prevod hmotného majetku jednou stranou, ktorá oprávni druhú stranu fakticky s ním nakladať, akoby bola vlastníkom tohto majetku. K tomuto sťažovateľ poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-320/88 (Shipping and Forwarding Enterprise Safe) a rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-494/12 (Dixons Retail). Sťažovateľ uviedol, že dodanie tovaru a prevod práva nakladať s tovarom ako vlastníkom nastali už naložením tovaru na dopravné prostriedky dopravcu v zmluvnom sklade. Svoju povinnosť dodať tovar odberateľovi do iného členského štátu si žalobca splnil v okamihu, keď tovar fyzicky naložil na dopravné prostriedky dopravcu odberateľa, ktorý prevzal záväzok vyviezť tovar do Českej republiky, pričom v momente prevzatia tovaru na prepravu došlo aj k prechodu vlastníctva a zodpovednosti za škodu na tovare. Sťažovateľ tu poukázal na to, že sa zaviazal ako dodávateľ zabezpečiť dopravu tovaru z miesta v Slovenskej republike na územie Českej republiky, pričom nakládka tovaru, jeho existencia a fyzická preprava tovaru v konaní nie sú sporné. Sťažovateľ uviedol, že nakládka tovaru prebiehala odborným spôsobom v zmluvných skladoch, kde bol tovar v dohodnutom množstve a kvalite naložený na nákladné vozidlá s vopred identifikovanými evidenčnými číslami. Po zaplatení kúpnej ceny na účet sťažovateľa a po vyplnení a podpísaní príslušných CMR boli naložené nákladné vozidlá uvoľnené, bolo možné opustiť sklad a fyzicky doručiť tovar zmluvnému odberateľovi na územie Českej republiky. Zmluvný odberateľ bol uvedený a špecifikovaný aj v jednotlivých CMR, ktoré potvrdili aj dopravcovia preberajúci tovar so záväzkom vyviezť tovar pre špecifikovaného odberateľa na dohodnuté miesto v Českej republike uvedené v CMR.

20. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti vymedzil podmienky oslobodenia dodávky tovaru od dane a uviedol, že podmienka preukazovania priznania alebo zdanenia tovaru odberateľom v Českej republike nevyplýva zo zákona, vecne nesúvisí s preukazovanými podmienkami intrakomunitárneho dodania. Je vecou českého odberateľa, aby si svoje daňové povinnosti plnil a vecou českých orgánov, aby toto plnenie od neho vymáhali. Sťažovateľ opakovane odmietal spojitosť s nelegálnym konaním a poukazoval na nesprávny výklad správcu dane o rozložení dôkazného bremena. Uviedol, že dôkazné bremeno pri daňovom subjekte nie je absolútne, nemožno ho ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých resp. akýchkoľvek skutočností. Sťažovateľ mal za to, že správca dane konštatoval bez vykonania relevantných dôkazov a poukázaním na konkrétne skutočnosti protiprávne konanie a vedomosť daňového subjektu o podvodnom reťazci na vytvorenie neoprávneného nároku DPH. Sťažovateľ tu argumentoval judikatúrou Súdneho dvora EÚ týkajúcou sa nepriznania nároku na odpočet DPH v prípade podvodného konania.

21. K odmietnutým návrhom na vykonanie výsluchu svedkov Igora Mrvu a Ing. Igora Kubíka sťažovateľ uviedol, že správca dane nemôže výsluch svedka nahradiť nahliadnutím do zápisníc z inej daňovej kontroly, nakoľko sťažovateľ mal právo byť prítomný pri výsluchu svedkov a klásť im otázky.

22. Krajský súd odignoroval návrh sťažovateľa pripojiť k súdnemu spisu vyšetrovací spis Národnej kriminálnej agentúry č. CVS PPZ-268/NKA-FP-ZA-2016, z ktorého jednoznačne vyplýva, že

sťažovateľ nemal vedomosť o tom, že jeho dodávatelia sa zapojili do podvodného obchodného reťazca.

B) Vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

23. Žalovaný sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti stotožnil s právnym názorom krajského súdu a navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť. Uviedol, že správca dane postupoval správne, keď telefonicky dohodol deň prerokovania pripomienok k protokolu o daňovej kontrole. K odmietnutým návrhom na vykonanie dôkazov dodal, že vzhľadom na to, že správca dane nespochybnil existenciu sporného tovaru ani prepravu sporného tovaru, nebolo dôvodné žiadať Národnú diaľničnú spoločnosť o poskytnutie výpisu z mýtnych transakcií vozidiel ani preverovať prepravcu - spoločnosť ZANO TRANS, s.r.o., ani vypočúť navrhnutých svedkov (zamestnancov sťažovateľa). Žalovaný zároveň poukázal na to, že navrhovaní svedkovia (P. Z. a P. E.) poskytli informácie o činnostiach, ktoré vykonávali v nadväznosti na svoje pracovné pozície a v súvislosti s daňovou kontrolou za iné zdaňovacie obdobie, z ktorých vyplýva, že nedisponujú dôkazmi, ktoré by spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti preukázali dodanie sporného tovaru deklarovanému nadobúdateľovi. Výsluchu týchto svedkov sa zúčastnil konateľ sťažovateľa a splnomocnený zástupca sťažovateľa, ktorý kládol svedkom otázky. Predmetné výpovede však nemali vplyv na závery správcu dane ohľadne nepreukázania dodania sporného tovaru deklarovanému odberateľovi. Žalovaný zároveň poukázal na to, že identickú námietku týkajúcu sa opakovaného vypočutia týchto svedkov sťažovateľ navrhol aj v konaní týkajúcom sa zdaňovacieho obdobia december 2013. Žalovaný nariadil správcovi dane opätovné vypočutie označených svedkov, avšak z opätovných výpovedí nevyplynuli žiadne nové skutočnosti. Aj preto nebolo dôvodné ich ďalšie vypočutie.

24. Ku kasačným námietkam sťažovateľa žalovaný ďalej uviedol:

- česká daňová správa sa v zmysle MVI domnieva, že v priebehu prepravy sporného tovaru od slovenského dodávateľa do mraziarne v Kunovciach došlo k účtovnému predaju tovaru na odberateľov Ferro, CRAFT Trading s.r.o. a ERVIK, s.r.o., ktorí uskladnili predmetný tovar ako vlastníci. Ide o domnienku českej daňovej správy a nie tvrdenie správcu dane či žalovaného. Táto domnienka však nemá vplyv na to, že sa vykonaným dokazovaním nepreukázalo dodanie sporného tovaru deklarovanému odberateľovi. Preto nemožno konštatovať, že daňovým subjektom predložené dôkazy pravdivo odrážajú skutočnosť. Sám sťažovateľ potvrdil, že rokoval a podpísal kúpnu zmluvu v priestoroch sťažovateľa s osobou, ktorá sa predstavila ako S., pričom nešlo o S.,
- faktúry a doklady o úhrade sú síce jednou z formálnych podmienok uplatnenia si oslobodenia dodávok tovaru od DPH, nie sú však postačujúcou podmienkou pre priznanie tohto práva, pokiaľ nie sú odrazom reálneho plnenia. Žalovaný uviedol, že ak daňové doklady neodrážajú reálne dodanie deklarovanému odberateľovi, nemôže byť sťažovateľovi na základe takýchto faktúr bez ďalšieho priznané oslobodenie od DPH sporným dodávkam,
- je nepravdivá a zavádzajúca kasačná námietka týkajúca sa predpokladov na vznik nároku na odpočítanie DPH, keď merito veci v predmetnom konaní bolo v nepriznaní oslobodenia od DPH dodávkam tovaru. Nárok na odpočet DPH, uplatnený v daňovom priznaní za kontrolované zdaňovacie obdobie november 2013 bol sťažovateľovi priznaný,
- sťažovateľ počas kontroly predložil správcovi dane sporné faktúry s príslušnými dodacími listmi a CMR, ktorými deklaroval dodávku tovaru spoločnosti Revline Group, s.r.o. so statusom oslobodenej od dane. Tieto doklady samy o sebe nie sú dostatočným preukázaním prepravy sporného tovaru do iného členského štátu deklarovanému odberateľovi. Uvedené dôkazy, hodnotené vo vzájomnej súvislosti so zisteniami českej daňovej správy, že spoločnosť Revline Group, s.r.o. nepriznala a nezdanila nadobudnutie sporného tovaru od daňového subjektu, že táto spoločnosť nie je činná, s daňovou správou nekomunikuje, zásielky nepreberá a že posledné daňové priznanie k DPH predložila za zdaňovacie obdobie 2. štvrtrok 2013, správca dane správne vyhodnotil ako nevierohodné a nedostatočné pre oslobodenie predmetných sporných zdaniteľných obchodov od DPH. Žalovaný poukázal na to, že na žiadnych z predložených CMR dokladov a dodacích listov sa nenachádza potvrdenie spoločnosti Revline Group, s.r.o. o tom, že prijala sporný tovar. Z odpovede českej daňovej

správy vyplýva, že spoločnosť ROCHUS spol. s r.o. (ktorá mala prevziať sporný tovar) síce zabezpečovala skladovanie sporného tovaru, ale pre ukladateľa spoločnosť Ferrox a CRAFT Trading, s.r.o. a ERVIK, s.r.o.. So spoločnosťou Revline Group, s.r.o. nespolicupracovala a neskladovala pre ňu tovar,

- podľa bodu II. kúpnej zmluvy zo dňa 29.10.2013 „dodanie tovaru, jeho množstvo a sortiment potvrdí kupujúci, resp. ním poverená osoba na dodacom liste v sklade, v ktorom bude tovar vyložený v zmysle objednávky kupujúceho.“ Z vykonaného dokazovania však nevyplýva, že by bola spoločnosť ROCHUS spol. s r.o. poverená spoločnosťou Revline Group, s.r.o. potvrdzovať dodanie sporného tovaru na dodacích listoch či CMR,

- v predmetnom konaní nebolo správcovi dane ani žalovanému predložené vyhlásenie odberateľa o vyvezení a dodaní tovaru na územie iného členského štátu,

- kasačná námietka sťažovateľa, ktorý tvrdí, že splnil svoju povinnosť dodať tovar odberateľovi do iného členského štátu v okamihu, keď tovar fyzicky naložil na dopravné prostriedky dopravcu odberateľa, ktorý prevzal záväzok vyviezť tovar do Českej republiky, je nepravdivá a zavádzajúca. Prepravu sporného tovaru mal vykonať sťažovateľ ako dodávateľ a nie jeho odberateľ. Sám sťažovateľ potvrdil, že v cene tovaru bola dojednaná aj doprava do skladu určeného odberateľom podľa objednávky a že túto sám zabezpečoval. V zmysle bodu II. kúpnej zmluvy zo dňa 29.10.2013 vyplýva, že odberateľ si mal prevziať tovar a potvrdiť jeho prevzatie až v určenom sklade vykládky v Česku, pričom tento tak neurobil ani na dodacom liste ani na CMR ani na žiadnom inom doklade,

- konštatovanie, že sťažovateľ mal vedomosť o tom, že jeho dodávatelia sa zapojili do podvodného reťazca sa v preskúmanom rozhodnutí nenachádza. V danej veci nebolo preukázané dodanie tovaru sťažovateľom do iného členského štátu deklarovanému odberateľovi. Žalovaný uviedol, že nedisponuje sťažovateľom označeným vyšetrovacím spisom a sťažovateľ sa v podanej žalobe o označenom vyšetrovacom spise nezmienil.

IV.

Právny názor kasačného súdu

25. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov [§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP], pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

26. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým krajský súd zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa o vyrubení rozdielu v sume 72.222,26 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2013. Predmetom rozhodnutí daňových orgánov, ktorých zákonnosť bola preskúmaná krajským súdom, bolo vyrubenie rozdielu DPH, ktorý vznikol neoprávneným uplatnením oslobodenia od dane pri sťažovateľom deklarovaných dodávkach tovaru do iného členského štátu (Českej republiky) pre odberateľa - obchodnú spoločnosť Revline group, s.r.o..

27. Primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší správny 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, ako aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu a konania týmto rozhodnutiam predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa kasačný súd stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil krajský súd zo zistení uvedených správnymi orgánmi ako aj sťažovateľom, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise.

28. Podľa § 139 ods. 2 SSP v odôvodnení rozsudku uvedie správny súd stručný priebeh administratívneho konania, stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia, podstatné zhrnutie argumentov žalobcu a vyjadrenie žalovaného, prípadne ďalších účastníkov konania, osôb zúčastnených na konaní a zainteresovanej verejnosti, posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov, prípadne odkáže na ustálenú rozhodovaciu prax. Ak správny súd zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vráti mu vec na ďalšie konanie, je povinný v odôvodnení rozsudku uviesť aj to, ako má orgán verejnej správy vo veci ďalej postupovať. Správny súd dbá, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

29. Sťažovateľ prieskum napadnutého rozhodnutia krajského súdu vymedzil v prvom rade podľa sťažostného dôvodu porušenia práva na spravodlivý proces a uviedol, že rozsudok krajského súdu je arbitrárny, bez riadneho odôvodnenia zodpovedajúceho požiadavkám citovaného ustanovenia § 139 ods. 2 SSP. Sťažovateľ mal za to, že krajský súd sa bez riadneho odôvodnenia a úvahy priklonil len k dôkazom predložených žalovaným a dôkazy svedčiace v prospech žalobcu neakceptoval. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal vo vzťahu k nepriznaniu oslobodenia od dane na základe faktúry vystavenej sťažovateľom pre odberateľa Revline Group, s.r.o., že krajský súd prebral odôvodnenie napadnutého rozhodnutia a nevysporiadal sa dostatočne s argumentmi a dôkazmi, na ktoré poukazoval sťažovateľ v žalobe (a následne aj v kasačnej sťažnosti). Kasačný súd vyhodnotil tieto námietky sťažovateľa ako nedôvodné.

30. Kasačný súd si je plne vedomý toho, že integrálnou súčasťou základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (napr. uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 115/03 zo dňa 03.07.2003, nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 60/04 zo dňa 19.05.2004). Súd však 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. Odôvodnenie rozhodnutia 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 (uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 209/04 zo dňa 23.06.2004).

31. Z ustálenej rozhodovacej praxe vyplýva, že sťažovateľom namietaná nepreskúmateľnosť rozsudku krajského súdu by musela vyplývať z absencie dôvodov podstatných pre rozhodnutie súdu. Zákonným limitom doktríny nepreskúmateľnosti rozhodnutia správneho súdu sú také vady odôvodnenia rozhodnutia, na základe ktorých rozhodnutie neobsahuje žiadne odôvodnenie, alebo existencia takých zásadných procesných väd, pre ktoré je preskúmanie napadnutého rozhodnutia nevyhnutné (rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci Abdullayev proti Rusku). Správny súd však v zmysle judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva nemusí dať detailné odpovede na všetky účastníkom konania predstreté otázky, ale len na tie, ktoré sú pre rozhodnutie vo veci podstatné, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu (rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci Ruiz Torija v. Španielsko).

32. V tomto kontexte preto podľa názoru kasačného súdu neobstojí tvrdenie sťažovateľa o nepreskúmateľnosti rozsudku krajského súdu, keďže je z jeho obsahu zjavné, že ním bolo reflektované na všetky podstatné skutočnosti. Krajský súd zrozumiteľne uviedol dôvody, pre ktoré zamietol sťažnosti sťažovateľa a jeho rozhodnutie nemožno považovať za svojvoľné či neodôvodnené. Odôvodnenie rozsudku krajského súdu obsahuje stručné zhrnutie podstatných argumentov sťažovateľa a žalovaného (body 3 až 21 rozsudku a body 22 až 34 a bod 35), prehľad dotknutých právnych noriem (body 37 až 68 rozsudku), ako aj posúdenie skutkových a právnych záverov správnym súdom (body 69 až 108 rozsudku). Kasačný súd má v tejto súvislosti za to, že krajský súd sa posudzovanou vecou dôsledne zaoberal, vysporiadal sa s podstatnými námietkami sťažovateľa a vyvodil správne skutkové aj právne závery, ktoré náležite odôvodnil, pričom dospel k správnym záverom o zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového rozhodnutia správcu dane.

33. Kasačný súd tu poukazuje na to, že z napadnutého rozsudku je zrejmé, z akých právnych noriem vychádzal krajský súd, ako tieto aplikoval na zistený skutkový stav, a to najmä s poukazom na argumenty a námietky uplatnené v žalobe. Krajský súd vo vzťahu k neuznaniu uplatneného oslobodenia od dane pri dodaní tovaru na základe faktúr pre odberateľa Revline Group, s.r.o. správne poukázal na zákonné podmienky, ktoré musia byť splnené, aby bol obchod oslobodený od dane, pričom vyhodnotil, že v daňovom konaní nebolo preukázané dodanie tovaru deklarovanému odberateľovi, čo tvorí imanentnú súčasť podmienok oslobodenia od DPH podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH. Kasačný súd má za to, že krajský súd náležite a zrozumiteľne objasnil svoje právne posúdenie veci vo vzťahu k preukázaniu podmienok na oslobodenie od dane pri intrakomunitárnom dodaní tovaru a vysporiadal sa s námietkami a argumentmi účastníkov konania.

34. Podľa § 43 ods. 1 písm. a) a písm. b) zákona o DPH oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom alebo treťou osobou na účet predávajúceho alebo na účet nadobúdateľa, ak nadobúdateľom je zdaniteľná osoba, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby v inom členskom štáte, alebo právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, a nadobúdateľ podľa písmena a) je identifikovaný pre daň v inom členskom štáte a oznámil svoje identifikačné číslo pre daň pridelené v inom členskom štáte dodávateľovi.

35. Podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4

a) kópiou faktúry,

b) dokladom o odoslaní tovaru, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ poštovým podnikom, alebo kópiou dokladu o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené odberateľom alebo osobou ním poverenou prevzatie tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ osobou inou ako poštovým podnikom; ak platiteľ takú kópiu dokladu o preprave tovaru nemá, prevzatie tovaru v inom členskom štáte je povinný preukázať iným dokladom,

c) potvrdením o prijatí tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou, ak prepravu vykoná dodávateľ alebo odberateľ; toto potvrdenie musí obsahovať

1. meno a priezvisko odberateľa alebo názov odberateľa a adresu jeho sídla, miesto podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo adresu miesta a dátum skončenia prepravy, ak prepravu tovaru vykoná odberateľ,

2. množstvo a druh tovaru

3. adresu a miesta a dátum prevzatie tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, alebo adresu miesta a dátum skončenia prepravy, ak prepravu tovaru vykoná odberateľ,

4. meno a priezvisko vodiča pozemného motorového vozidla uvedené paličkovým písmom a jeho podpis,

5. evidenčné číslo pozemného motorového vozidla, ktorým sa uskutočnila preprava tovaru, a

d) inými dokladmi, najmä zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar, dokladom o platbe za prepravu tovaru.

36. V zmysle citovaných ustanovení je dodanie tovaru do iného členského štátu podľa zákona o DPH, (ktorý je výsledkom implementácie spoločnej úpravy systému DPH stanovenej predovšetkým v Smernici o DPH), oslobodené od dane v štáte odoslania a zdanené v štáte nadobudnutia, ak je nadobúdateľom osoba identifikovaná na daň v tomto členskom štáte. Oslobodenie dodávky v rámci Európskeho spoločenstva zodpovedajúce nadobudnutiu v rámci spoločenstva umožňuje zamedziť dvojitému zdaneniu, a v nadväznosti na to tiež porušeniu zásady daňovej neutrality, ktorá je súčasťou spoločného systému DPH. Úmyslom úpravy zdaňovania intrakomunitárnych obchodov je zabezpečiť, aby dodávky tovaru v rámci územia Európskej únie podliehali DPH len v štáte určenia (spotreby).

37. Podmienky oslobodenia od dane pri dodávkach do iného členského štátu (tzv. intrakomunitárne dodávky) aj spôsob preukazovania dodania tovaru do iného členského štátu upravujú vyššie citované ustanovenia § 43 ods. 1 a ods. 5 zákona o DPH. Pri aplikácii týchto ustanovení je treba mať na zreteli ciele Smernice o DPH a tiež jej interpretačné pravidlá vyplývajúce najmä z judikatúry Súdneho dvora EÚ.

38. Spôsob preukazovania realizácie intrakomunitárnej dodávky, v zmysle uskutočnenia prepravy tovaru do iného členského štátu, závisí podľa citovaných ustanovení zákona o DPH od toho, či prepravu vykonal dodávateľ, odberateľ alebo na účet niektorého z nich iná osoba (prepravca). V prejednávanej veci mal podľa rámcovej kúpnej zmluvy (aj podľa vyjadrení sťažovateľa) vykonanie prepravy zabezpečovať dodávateľ, pričom preprava bola súčasťou ceny za dodaný tovar. Sťažovateľ v priebehu daňovej kontroly preukazoval prepravu a dodanie tovaru spoločnosti Revline Group, s.r.o. faktúrami, dodacími listami - výdajkami k dodanému tovaru, výpismi z bankového účtu, medzinárodnými prepravnými dokladmi (CMR) s údajom o mieste určenia tovaru Kunovice, Česká republika, ktoré boli potvrdené skladovateľom tovaru a internou evidenciou, tzv. „Kniha odchodov a príchodov“. Viacero prepráv tovaru bolo realizované vo vlastnej réžii sťažovateľa a ostatné (13 prepráv) boli zabezpečené obchodnou spoločnosťou ZANO TRANS, s.r.o..

39. Dôvodom neuznania oslobodenia dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu na základe faktúr pre odberateľa spoločnosti Revline Group, s.r.o. bolo nepreukázanie zákonných podmienok na oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH. Prevzatie tovaru na dodacích listoch bolo potvrdené odtlačkom pečiatky obchodnej spoločnosti ROCHUS spol. s r.o. (skladovateľa tovaru). V konaní však nebolo preukázané, že ide o spoločnosť poverenú odberateľom, t. j. spoločnosťou Revline Group, s.r.o. na prevzatie prepravovaného tovaru. V konaní nebolo preukázané, že tovar bol dodaný spoločnosti, ktorá bola v zmysle faktúry deklarovaná ako odberateľ tovaru a teda nebolo preukázané, že na túto spoločnosť prešlo právo nakladať s tovarom ako vlastník.

40. Kasačný súd k uvedenému považoval za potrebné dodať, že z judikatúry Súdneho dvora EÚ (napr. rozsudok vo veci C-409/04 Teleos plc a iní) ako aj z ustálenej rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu SR (napr. rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/27/2016 zo dňa 28.03.2017, rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/7/2015 zo dňa 26.01.2017) vyplýva, že na to, aby dodanie tovaru identifikovanej osobe pre daň v inom členskom štáte mohlo byť oslobodené od dane, musí sa tovar odoslať alebo prepraviť z jedného členského štátu do druhého členského štátu (v predmetnej veci to znamená, že musí fyzicky opustiť územie Slovenskej republiky) a taktiež tento tovar musí byť dodaný osobe identifikovanej pre daň v inom členskom štáte. Pojem osoba identifikovaná pre daň v inom členskom štáte treba vykladať tak, aby bol naplnený účel Európskej úpravy, t. j. prenos daňových príjmov do štátu spotreby, teda osobou povinnou odvieť daň za intrakomunitárnu dodávku bude len tá osoba, ktorá je platiteľom DPH. Nestačí, že táto osoba je formálne registrovaná, ale musí mať aj reálnu možnosť odvieť daň.

41. Kasačný súd tu poukazuje na § 43 ods. 5 zákona o DPH, ktorý vymenúva jednotlivé doklady potrebné na preukázanie splnenia podmienky oslobodenia od platenia DPH v závislosti od toho, či bolo dodanie tovaru vykonané alebo zabezpečené dodávateľom alebo odberateľom. Vzhľadom na to, že z dokazovania vykonaného správcom dane vyplynulo, že prepravu tovaru mal zabezpečiť dodávateľ, bolo potrebné, aby sťažovateľ predložil správcovi dane doklady uvedené v § 43 ods. 5 zákona o DPH, t. j. okrem iných kópiu dokladu o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené prevzatie tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou (ak sťažovateľ takúto kópiu o preprave tovaru nemá, je povinný v zmysle tohto ustanovenia prevzatie tovaru preukázať iným dokladom) a potvrdením o prijatí tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou. Sťažovateľ za týmto účelom predložil správcovi dane medzinárodné nákladné listy CMR a dodacie listy, ktoré neboli potvrdené deklarovaným odberateľom (spoločnosťou Revline Group, s.r.o.) ani ním poverenou osobou. Dodací list bol potvrdený spoločnosťou ROCHUS, spol. s r.o. (skladovateľ tovaru), ktorá nemala poverenie deklarovaného odberateľa na vystavenie potvrdenia o prijatí dodávok tovaru. Správca dane v súvislosti s preverovaním splnenia podmienky reálneho dodania tovaru odberateľovi taktiež zistil, že tento skladovateľ nezabezpečoval skladovanie tovaru pre deklarovaného odberateľa Revline Group, s.r.o. (predmetný tovar skladoval pre iných ukladateľov, a to pre obchodné spoločnosti Ferrox Opportunities SE, GRAFT Trading, s.r.o. a ERVIK s.r.o.).

42. Vzhľadom na uvedené podľa názoru kasačného súdu prejednávaná vec nespĺňa atribúty daňovej transakcie podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH (dodanie tovaru do iného členského štátu). Sťažovateľ v

konaní síce predložil faktúru, medzinárodný nákladný list (CMR), dodací list a výpis z bankového účtu, avšak tieto listiny by boli spôsobilé privodiť daňovému subjektu uplatnenie nároku na oslobodenie dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH len za podmienky, že by bolo v daňovom konaní preukázané dodanie tovaru z územia Slovenskej republiky do Českej republiky pre odberateľa Revline Group, s.r.o., na ktorého prešlo právo nakladať s tovarom ako vlastník. Ako správne uviedol krajský súd, preukázanie uvedených podmienok je súčasťou dôkazného bremena platcu DPH, t. j. sťažovateľa, deklarujúceho oslobodenie od dane. Vo vzťahu k režimu oslobodenia dane priamo zákon predpisuje, ako je potrebné preukazovať splnenie podmienok daňových nárokov platiteľa dane, keď dôkazy sú presne identifikované vo vyššie uvedenom § 43 ods. 5 zákona o DPH. Ich preukázaním platiteľ dane unesie dôkazné bremeno týkajúce sa tvrdenia o reálnom uskutočnení dodania tovaru z tuzemska do iného členského štátu (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/53/2019 zo dňa 13.01.2021). V predmetnom konaní sťažovateľ nesplnil svoje povinnosti v zmysle § 43 ods. 5 zákona o DPH a kasačný súd sa preto stotožnil s názorom krajského súdu, že neunesol svoje dôkazné bremeno vo vzťahu splnenia podmienok na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty.

43. K sťažovateľom namietanému nedostatočne zistenému skutkovému stavu kasačný súd poukazuje na rozsiahlu judikatúru týkajúcu sa aplikácie zásady voľného hodnotenia dôkazov (napr. rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/63/2020 zo dňa 26.05.2021, rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/29/2019 zo dňa 18.06.2020, rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 10Sžfk/5/2020 zo dňa 24.05.2022), v zmysle ktorej 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, 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 skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

44. Ako vyplýva z administratívneho spisu, správca dane pri výkone daňovej kontroly nevychádzal len z dokladov predložených sťažovateľom, ale vykonal dokazovanie aj formou medzinárodnej výmeny informácií a vypočutím svedkov. Z odpovede českej daňovej správy okrem iného vyplynulo, že spoločnosť Revline Group, s.r.o. nepriznala a nezdanila nadobudnutie sporného tovaru od sťažovateľa; táto spoločnosť nie je činná a posledné daňové priznanie k DPH predložila za zdaňovacie obdobie II. štvrt'rok 2012; spoločnosť so správcom dane nespupracuje a zásielky nepreberá. Z odpovede českej daňovej správy zároveň vyplynulo, že spoločnosť ROCHUS spol. s r.o. zabezpečovala skladovanie tovaru pre obchodné spoločnosti Ferrox, GRAFT Trading, s.r.o. a ERVIK s.r.o.; so spoločnosťou Revline Group, s.r.o. však nespupracovala. Kasačný súd mal za to, že správca dane na základe informácií českej daňovej správy správne nadobudol vážne pochybnosti o pravdivosti a hodnovernosti sťažovateľom predložených dokladov a sťažovateľ neunesol svoje dôkazné bremeno.

45. V rámci uvedeného kasačný súd poukazuje na zistenia správcu dane, ktoré boli zhrnuté aj v napadnutom rozhodnutí žalovaného a napadnutom rozsudku krajského súdu, a sumarizuje, že: O prevzatie tovaru na území Českej republiky nepotvrdil odberateľ ani ním poverená osoba (čo je napokon aj v rozpore s bodom II. druhý odsek rámcovej kúpnej zmluvy, kde si účastníci zmluvy dojednali potvrdenie dodania tovaru, jeho množstvo a sortiment odberateľom, resp. ním poverenou osobou na dodacom liste v sklade, v ktorom bude tovar vyložený), O tovar prevzal skladovateľ - obchodná spoločnosť ROCHUS, spol. s r.o., ktorý nebol poverený sťažovateľom na potvrdenie dodávky tovaru,

O tento skladovateľ (obchodná spoločnosť ROCHUS, spol. s r.o.) nezabezpečoval skladovanie tovaru pre deklarovaného odberateľa - spoločnosť Revline Group, s.r.o.,

O sťažovateľ nejednal a rámcovú kúpnu zmluvu neuzavrel s obchodnou spoločnosťou Revline Group, s.r.o., nakoľko nejednal s osobou oprávnenou konať v mene spoločnosti, keď v mene odberateľa vystupovala neznáma osoba, ktorá sa vydávala za konateľa spoločnosti S.,

O nadobudnutie tovaru nebolo v Českej republike priznané deklarovaným odberateľom (obchodnou spoločnosťou Revline Group, s.r.o.) a táto spoločnosť neodviedla daň za nadobudnutie tovaru,

O konateľ spoločnosti Revline Group, s.r.o. Peter Tippelt uviedol, že nepozná obchodnú spoločnosť VIREMA TRADE, s.r.o. ani jej konateľa a taktiež poprel uzavretie rámcovej kúpnej zmluvy.

46. Vzhľadom na uvedené nemožno súhlasiť s námietkou sťažovateľa, že uniesol svoje dôkazné bremeno a preukázal všetky zákonom stanovené podmienky pre priznanie oslobodenia dane v zmysle § 43 zákona o DPH, keď v konaní bolo jasne spochybnené intrakomunitárne dodanie tovaru deklarovanému odberateľovi - spoločnosti Revline Group, s.r.o..

47. Vo vzťahu k námietke sťažovateľa, týkajúcej sa jeho obozretnosti voči obchodným partnerom, kasačný súd odkazuje na judikatúru Súdneho dvora EÚ (napr. rozsudok Súdneho dvora EÚ C-409/07 zo dňa 27.09.2007 vo veci Teleos plc. a ďalší), v zmysle ktorej nie je v rozpore s právom spoločenstva požadovať, aby dodávateľ prijal všetky opatrenia, ktoré od nemožno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, nakoľko intrakomunitárne dodania tovarov cez hranice členských štátov nie sú monitorované a preto nie je možné vylúčiť riziko daňových podvodov. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že nemožno pričítať zodpovednosť za konanie obchodného partnera na ťarchu sťažovateľa, avšak podmienkou ostáva, že tento prijal všetky rozumné opatrenia, a to napríklad, že sa uistil, že odberateľ reálne existuje, či je platiteľom DPH a či zástupca odberateľa je oprávnený ho zastupovať. Je potrebné uviesť, že ide len o niektoré z možných opatrení, keďže prijatie jednotlivých opatrení je potrebné posudzovať vždy s ohľadom na konkrétne okolnosti prípadu. Kasačný súd má za to, že sťažovateľ ako dodávateľ tovaru (aj s prihliadnutím na finančný objem za dodávku tovaru) nepostupoval obozretné už pri vzniku záväzkového vzťahu. Už pri uzatváraní rámcovej kúpnej zmluvy konal s osobou, ktorá nebola oprávnená konať za deklarovaného dodávateľa (obchodnú spoločnosť Revline Group, s.r.o.). Nie je možné označiť za obozretné také konanie dodávateľa, ktorý uzatvoril značnú zákazku s osobou, ktorá je až do dnešného času neznáma a neidentifikovateľná, a to bez toho, aby nejakým spôsobom overil jej totožnosť a právo konať za spoločnosť. Kasačný súd plne súhlasí s krajským súdom v tom, že s ohľadom na uvedené nemožno konštatovať, že by sťažovateľ vykonal všetky opatrenia smerujúce k preverovaniu obchodného partnera. Čo sa týka námietky sťažovateľa ohľadom dostatočnej obozretnosti vo vzťahu k dodávateľom, kasačný súd poukazuje na to, že dôvodom rozhodnutia správca dane bolo nepreukázanie splnenia podmienok potrebných pre oslobodenie od dane z pridanej hodnoty v zmysle § 43 zákona o DPH. Správca dane, žalovaný ani krajský súd nedôvodili svoje rozhodnutia nedostatkami na strane dodávateľov.

48. V súvislosti s kasačnou námietkou týkajúcou sa nedostatočne zisteného skutkového stavu, nevykonania navrhovaných výsluchov (zamestnancov sťažovateľa, manažéra skladu P. P. Z., skladníka Z. E., obchodného manažéra P. P. E.) a nevykonania navrhovaného dokazovania preverením prepravy tovaru prostredníctvom výpisu Národnej diaľničnej spoločnosti, a.s. kasačný súd rovnako ako krajský súd konštatuje, že vykonanie prepravy a existencia tovaru nebola spochybnená. Spochybnené bolo dodanie tovaru deklarovanému odberateľovi, a to spoločnosti Revline group, s.r.o., pričom ako správne poznamenal krajský súd, doplnenie dokazovania tak, ako to navrhoval sťažovateľ, by neprispelo k zisteniu skutočností relevantných v tomto ohľade. Kasačný súd zároveň poukazuje na to, že svedkovia P. P. E. a P. Z. boli vypočutí v rámci daňového konania za iné zdaňovacie obdobie, pričom týchto výsluchov sa zúčastnil konateľ sťažovateľa, ako aj jeho splnomocnený zástupca a mali možnosť klásť svedkom otázky, čo napokon aj využili. Kasačný súd nepovažuje za nesprávny či nezákonný postup žalovaného, ktorý nepovažoval za potrebné zopakovať výsluchy týchto svedkov aj v konaní týkajúcom sa tohto zdaňovacieho obdobia a s ohľadom na princíp hospodárnosti a efektívnosti konania hodnotil obsah zápisníc z už vykonaných výsluchov. Kasačný súd pritom poukazuje na to, že pri výpovediach týchto svedkov išlo o obdobné skutkové situácie ako v predmetnom konaní (t. j.

predaj mrazeného tovaru deklarovanému dodávateľovi) pričom výsluchom týchto svedkov sa nepodarilo verifikovať dodanie tovaru deklarovanému odberateľovi.

49. Nie je pravdivé tvrdenie sťažovateľa, ktorý v kasačnej sťažnosti uvádza, že odberateľ Revline Group, s.r.o. jednoznačne potvrdil uskutočnenie dodávok. Ako kasačný súd uviedol vyššie, konateľ deklarovaného odberateľa poprel akúkoľvek vedomosť o spoločnosti VIREMA TRADE, s.r.o. ako aj o deklarovanom zdaňovacom plnení. Nedeklaroval intrakomunitárne dodanie tovaru a z tohto ani v Českej republike neuhradil daň. Taktiež dodanie tovaru nepotvrdil na dokladoch, ktoré predložil v rámci daňového konania sťažovateľ (dodacom liste, CMR dokladoch).

50. Kasačný súd ďalej vyhodnotil ako nedôvodnú námietku sťažovateľa, ktorý označil za nezákonný postup správcu dane, keď tento ústne (telefonicky) dohodol termín prerokovania pripomienok k protokolu o výsledku daňovej kontroly.

51. Podľa § 68 ods. 3 prvá veta daňového poriadku 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 správcu dane.

52. Podľa § 19 ods. 7 daňového poriadku o oznámeniach, poznámkach obsahoch telefonických hovorov, odkazoch na iné spisové materiály, výpisoch z vlastných alebo cudzích záznamov a o ďalších skutočnostiach vzťahujúcich sa na vec a zistených príslušným orgánom vyhotoví tento orgán úradný záznam. Úradný záznam podpíše zamestnanec príslušného orgánu, ktorý ho vyhotovil. V úradnom zázname odkáže na zdroj informácie uvedenej v zázname. Na ďalšie náležitosti úradného záznamu sa vzťahujú primerane odseky 1 až 6.

53. V zmysle § 68 ods. 3 daňového poriadku deň prerokovania pripomienok a dôkazov k protokolu dohodne so správcom dane daňový subjekt. V prípade ak sa daňový subjekt a správca dane nedohodnú, určí termín prerokovania správcu dane. Predmetné ustanovenie predpokladá určitú iniciatívu zo strany daňového subjektu a toto ustanovenie umožňuje dohodu daňového subjektu so správcom dane. Toto ustanovenie však neupravuje spôsob, akým je potrebné určiť deň prerokovania pripomienok, teda neukladá správcovi dane povinnosť daňový subjekt písomne predvolať na prerokovanie pripomienok a dôkazov v prípade, ak sa s daňovým subjektom dohodne na termíne daňovej kontroly. V predmetnom konaní sa správca dane so sťažovateľom v súlade s § 68 ods. 3 dohodol na termíne prerokovania pripomienok a dôkazov k protokolu telefonicky, čo následne správca dane zaznamenal v úradnom zázname. Kasačný súd rovnako ako krajský súd nesúhlasí s tvrdením sťažovateľa, že úradný záznam je listinný dokument, ktorý slúži len na interné účely a nie je nositeľom relevantnej informácie. Možnosť spisania úradného záznamu o obsahu telefonických hovorov upravuje § 19 ods. 7 daňového poriadku. Z úradného záznamu o telefonickom rozhovore týkajúcom sa dohodnutia termínu prerokovania pripomienok a dôkazov k protokolu je zrejmé, že správca dane sa telefonicky skontaktoval s konateľom sťažovateľa a dohodol sa s ním na termíne 26.02.2019 na mieste Daňový úrad Trnava, pobočka Dunajská Streda. Tento postup nie je len zákonný a v rámci daňového konania štandardný, ale žiadnym spôsobom ani nezasahuje do procesných práv sťažovateľa v konaní, a to tiež s poukazom na to, že sťažovateľ sa na dni prerokovania pripomienok dohodol so správcom dane a tento mu nebol jednostranne určený bez jeho súčinnosti.

54. Tvrdenie sťažovateľa, že krajský súd „bez dôvodne a neopodstatnene zaradil sťažovateľa do údajného podvodného reťazca, jeho deklarované daňové priznania považuje za neuskutočnené, resp. za simulovanú obchodnú činnosť vykonanú iba s cieľom dosiahnutia neoprávnenej daňovej výhody - neoprávneného odpočtu DPH“ nie je pravdivé, nakoľko ako opakovane uvádzal krajský súd vo svojom rozhodnutí, v zdaňovacom období november 2013 sťažovateľom prijaté zdaniteľné plnenia neboli dôvodom neuznania odpočtu dane podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona o DPH a správca dane neskúmal subjektívnu stránku zapojenia sa žalobcu do podvodných zdaniteľných plnení, resp. neskúmal jeho vedomosť o podvodnom reťazci. Predmetom konania bolo preskúmanie rozhodnutí orgánov verejnej správy pri posudzovaní splnenia zákonných podmienok na nepriznanie sťažovateľom uplatneného nároku na oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH. Kasačný súd toto zvýrazňuje a

poukazuje na to aj s ohľadom na ostatné námietky sťažovateľa týkajúce sa „nepriznania nároku na odpočet DPH“.

55. Taktiež má kasačný súd za nepravdivé tvrdenie sťažovateľa, že správca dane a krajský súd deklarovali účtovný predaj tovaru zo spoločnosti Revline Group, s.r.o. ďalším českým spoločnostiam. Žalovaný ako aj krajský súd vo svojich rozhodnutiach uvádzali vyjadrenia českej daňovej správy, ktorá sa domnievala, že sporný tovar bol účtovne predaný spoločnostiam, ktoré ho skladovali, ako jeho vlastníci v sklade spoločnosti ROCHUS, spol. s r.o. Žalovaný a ani krajský súd vo svojich rozhodnutiach nekonštatujú účtovný predaj tovaru zo spoločnosti Revline Group, s.r.o. na ďalšie spoločnosti.

56. Vzhľadom na uvedené kasačný súd po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti dospel k záveru, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti sú nedôvodné a nespôsobilé spochybnit' vecnú správnosť napadnutého rozsudku. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

57. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP (a contrario) a vzhľadom na neúspech sťažovateľa v kasačnom konaní mu nepriznal právo na náhradu trov vynaložených v tomto konaní; zároveň kasačný súd nevidel dôvod na postup podľa § 168 SSP.

58. Toto rozhodnutie prijal kasačný senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

P o u č e n i e :

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