

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/89/2017
Identifikačné číslo spisu: 1016202563
Dátum vydania rozhodnutia: 26.02.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Igor Belko
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1016202563.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu JUDr. Igora Belka, a členov JUDr. Mariána Trenčana JUDr. Jany Hatalovej, PhD., v právnej veci žalobcu : JOPI TRADE, spol. s r. o., Vlčany č. 155 IČO: 34 127 313, zastúpený : Nagy a Partners s. r. o., Športová 470/11, Galanta, JUDr. Karol Nagy, konateľ a advokát, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo SR, Lazovná 63, Banská Bystrica, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/271/2016-268 zo dňa 29. júna 2017, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, takto

rozhodol:

Najvyšší súdu Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.

Žalobcovi sa p r i z n á v a proti sťažovateľovi právo na plnú náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred orgánom verejnej správy

1.Na základe výsledkov daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „daň“ alebo „DPH“) vykonanej u žalobcu za zdaňovacie obdobia január až december 2011 vydal Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty (ďalej len „správca dane“) dňa 27.06.2016 rozhodnutie č. 103408575/2016 (ďalej aj „rozhodnutie správcu dane“), ktorým bol žalobcovi za zdaňovacie obdobie august 2011 vyrubený v zmysle § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej len „Daňový poriadok“) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) rozdiel dane vo výške 71.288,49 Eur. Správca dane nepriznal žalobcovi odpočítanie dane na vstupe z dodávateľských faktúr za dodanie pohonných látok od dodávateľa KOLO-KOMPANY, spol. s r. o. (ďalej aj „dodávateľ“), pretože nepreukázal uskutočnenie dodania tovaru deklarovanej dodávateľom a tiež neuznal žalobcovi oslobodenie od dane z deklarovanej intrakomunitárnych dodávok tovaru - pohonných látok pre maďarského odberateľa PGERY TRADING Kft., nakoľko nebolo preukázané, že tovar bol dodaný

deklarovanému odberateľovi do iného členského štátu a fyzicky opustil územie Slovenskej republiky.

2. Na základe odvolania žalobcu žalovaný postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku rozhodnutím č. 103948532/2016 zo dňa 20.09.2016 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“) zmenil rozhodnutie správcu dane tak, že správca dane vyrubuje žalobcovi rozdiel dane vo výške 69.380,75 Eur.

3. K dodávkam pohonných látok od spoločnosti KOLO-KOMPANY, spol. s r. o. žalovaný poukázal na skutkové zistenia správcu dane, podľa ktorých zo žalobcom predložených dokladov nevyplynuli žiadne bližšie skutočnosti o dodaní a preprave tovaru od dodávateľa, ktorý nepredložil žiadne doklady preukazujúce uskutočnenie dodávok, na adrese svojho sídla sa nenachádza a nevykonáva žiadnu ekonomickú činnosť. Konateľ spoločnosti KOLO-KOMPANY, spol. s r. o. C. L. síce potvrdil vystavenie faktúr aj uskutočnenie obchodov, avšak neuviedol mená a názvy žiadnych prepravcov tovaru a podľa jeho vyjadrení sa údaje o zabezpečení prepravy mali nachádzať na dodacích listoch. Na dodacích listoch ani na faktúrach však neboli žiadne údaje o dopravných prostriedkoch a prepravcoch, ktorí mali vykonať prepravu tovaru k žalobcovi. Na základe uvedeného žalovaný konštatoval, že nebolo preukázané dodanie pohonných látok žalobcovi práve spoločnosťou KOLO-KOMPANY, spol. s r. o. a preto žalobcovi právo na odpočítanie dane z jej dodávateľských faktúr nevzniklo.

4. K uplatnenému oslobodeniu od dane pri deklarovanom intrakomunitárnom dodaní pohonných látok pre zahraničného odberateľa PGERY TRADING Kft. (ďalej aj „odberateľ“) žalovaný uviedol, že na žalobcom predložených dodacích listoch, plniacich lístkoch a dokladoch CMR sa nenachádzalo žiadne potvrdenie o prevzatí tovaru odberateľom, len pečiatka a podpis za prepravnú spoločnosť PETRUOIL, s.r.o., pričom podľa týchto dokladov bolo miesto vykládky tovaru určené ako CHEMNAFT, Poľsko. Podľa zistení správcu dane maďarský odberateľ nemal v roku 2011 žiadnych zamestnancov ani skladové priestory vhodné na skladovanie tovaru, nemá ani žiadne doklady k predmetným obchodom, nakoľko tie sa mali stratiť spolu s odcudzeným motorovým vozidlom. Intrakomunitárne dodanie tovaru od žalobcu odberateľ v Maďarsku priznal. Žalobca ako dôkazy predložil aj bankové výpisy s úhradami od spoločnosti PGERY TRADING Kft. a emailovú komunikáciu s touto spoločnosťou vo veci overovania daňového skladu CHEMNAFT SP. Z O.O. Podľa názoru žalovaného nebolo preukázané uskutočnenie fyzickej prepravy a prijatie tovaru odberateľom z iného členského štátu, preto neboli splnené podmienky pre oslobodenie od dane.

II.

Konanie pred krajským súdom

5. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote správnu žalobu na Krajský súd Bratislava (ďalej len „krajský súd“) a navrhol rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov zrušiť a vrátiť vec žalovanému na ďalšie konanie. V správnej žalobe namietal, že rozhodnutia správcu dane i žalovaného sa opierajú o nedostatočne zistený a nesprávne vyhodnotený skutkový stav, v dôsledku čoho dospeli tieto orgány k nesprávnemu právnomu posúdeniu veci, že neboli splnené podmienky pre odpočítanie dane na vstupe v zmysle § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), resp. pre oslobodenie dodania tovaru od dane podľa § 43 zákona o DPH. Žalobca namietal porušenie svojich procesných práv, ku ktorému malo dôjsť odmietnutím vykonania navrhovaných dôkazov bez riadneho zdôvodnenia tohto postupu. Tvrdil tiež, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné, niektoré závery žalovaného sú podľa žalobcu vnútorne rozporné a závery rozhodnutia nedávajú dostatočné odpovede na zásadné argumenty žalobcu.

6. V súvislosti s odpočítaním dane z tuzemských nákupov pohonných látok od spoločnosti KOLO-KOMPANY, spol. s r. o. žalobca nesúhlasil so závermi žalovaného tvrdiac, že nemôže niesť zodpovednosť za nesplnenie si povinnosti voči orgánom finančnej správy zo strany dodávateľa, pričom na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa, znáša dôkazné bremeno aj dôkaznú núdzu správcu dane. Mal za to, že preukázal skutočnosti, ktoré patria do jeho dôkazného bremena a tvrdil, že nemá kontrolu nad nákupnými procesmi u svojich dodávateľov, preto nemôže preukázať, akým spôsobom tovar nadobudli a ako ho prepravili. Podľa názoru žalobcu žalovaný žiadnym

relevantným dôkazom nepreukázal, že vyššie uvedený dodávateľ tovar žalobcovi nedodal. Žalobca tiež zaujal názor, že prípadné podvodné konanie na predchádzajúcich stupňoch obchodného reťazca nemôže mať za následok odopretie práva na odpočítanie dane u žalobcu, ak o tom nevedel alebo nemohol vedieť.

7. K oslobodeniu od dane pri intrakomunitárnych dodávkach pohonných hmôt do iného členského štátu pre spoločnosť PGERY TRADING Kft. žalobca tvrdil, že splnenie podmienok oslobodenia dodávok tovaru od dane podľa § 43 zákona o DPH preukázal v zákonom požadovanom rozsahu a keďže tovar bol fyzicky premiestnený z územia Slovenskej republiky na územie Poľska, daň mala byť odvedená v Poľsku a nie na Slovensku, pričom Slovenskej republike nevznikla v danom prípade žiadna strata na daňových príjmoch. Preverovanie vykonané správcom dane nebolo podľa žalobcu dostatočné pre formuláciu vyslovených záverov, ktorými bolo spochybnené oslobodenie intrakomunitárnych dodávok tovaru od dane, pričom tieto závery považoval žalobca za arbitrárne, tvrdiac, že žalovaný neprimeraným spôsobom a nad rámec zákona rozširuje požiadavky kladené na žalobcu, pričom odmietol vykonať ním navrhnuté dôkazy. Prepravu tovaru podľa žalobcu organizovala spoločnosť PGERY TRADING Kft. ako odberateľ a preto dopravca mal konať na základe jej pokynov a mohol potvrdiť v jej mene prevzatie tovaru na mieste určenia v Poľsku. Túto skutočnosť mohli podľa žalobcu objasniť navrhnutý svedok K. I., poradca odberateľa a zástupca spoločnosti PETRUOIL, s.r.o., ktorého správca dane odmietol vypočúť. Potvrdenie príslušných dokladov CMR pečiatkou a podpisom dopravcu svedčí podľa žalobcu v prospech skutočnosti, že preprava tovaru do iného členského štátu bola uskutočnená a tovar fyzicky opustil územie Slovenskej republiky.

8. Žalovaný v písomnom vyjadrení k obsahu správnej žaloby zotrval na svojej argumentácii uvedenej v odôvodnení napadnutého rozhodnutia a navrhol žalobu zamietnuť.

9. Krajský súd po prejednaní veci na nariadenom pojednávaní vyhlásil dňa 29.06.2017 rozsudok, ktorým rozhodnutie žalovaného i rozhodnutie správcu dane zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. c/, d/, e/ S. s. p. a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalobcovi priznal voči žalovanému úplnú náhradu trov konania.

10. V odôvodnení rozsudku krajský súd nesúhlasil so závermi žalovaného a stotožnil sa s argumentáciou žalobcu prakticky vo všetkých bodoch správnej žaloby. Uviedol, že konateľ dodávateľskej spoločnosti KOLO-KOMPANY, spol. s r. o. C. L. nemusel disponovať informáciami o konkrétnych prepravcoch tovaru k žalobcovi, keďže prepravu obstarával len v prípade, že ju nevedel zabezpečiť jeho dodávateľ. Menovaný podľa krajského súdu nemohol predložiť ani účtovné doklady dodávateľa, pretože v čase výsluchu pred správcom dane už nebol konateľom spoločnosti. Krajský súd mal za to, že daňové orgány nedisponovali dôkazmi o tom, že by bol žalobca aktívnym účastníkom (spolupáchatelom) daňového podvodu alebo že by páchatelom podvodu pomáhal a nebol preukázaný jeho úmysel získať z posudzovaných obchodov nenáležitú daňovú výhodu. V tejto súvislosti poukázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ (napr. C-80/11 Mahagében a Dávid).

11. Krajský súd poukázal na to, že napriek pochybnosti o dodaní tovaru žalobcovi spoločnosťou KOLO-KOMPANY, spol. s r. o. správca dane odmietol vypočúť žalobcom navrhnutých svedkov a to znovu vypočúť konateľa dodávateľskej spoločnosti C. L. k otázkam skladovej evidencie tovaru a bývalú účtovníčku spoločnosti G. R.. Svedok L. podľa krajského súdu jasne opísal transakciu dodania tovaru žalobcovi, pričom pri preberaní tovaru mal byť prítomný skladník, resp. iný zamestnanec žalobcu, ktorého žalobca navrhol vypočúť. Skutočnosť, že správca dane nezískal žiadne dôkazy a doklady od dodávateľa, ktoré by potvrdzovali tvrdenia svedka, nemôže byť podľa krajského súdu na ťarchu žalobcu.

12. K deklaroványm intrakomunitárnym dodávkam tovaru do iného členského štátu s oslobodením od dane krajský súd poukázal na to, že za účelom objasnenia prepravy tovaru a odstránenia pochybností správcu dane žalobca navrhol vypočúť svedka K. I., poradcu spoločnosti PGERY TRADING Kft. a zástupcu spoločnosti PETRUOIL s. r. o., vykonanie tohto dôkazu však správca dane odmietol a neakceptoval ani návrh žalobcu na vyžiadanie informácie od orgánov poľskej daňovej správy, či odberateľská spoločnosť PGERY TRADING Kft. deklarovala intrakomunitárne nadobudnutie tovaru v Poľsku a odvieďla tam daň, resp. či bol tovar prijatý v poľskom daňovom sklade CHEMNAFT. Správca

dane tiež podľa krajského súdu nepreveril, či odberateľ podal v Maďarsku za posudzované zdaňovacie obdobie daňové priznanie a či deklaroval nadobudnutie tovaru od žalobcu alebo nie.

13. Krajský súd sa stotožnil s námietkami žalobcu i vo vzťahu k nepreskúmateľnosti vydaných rozhodnutí, ktoré považoval za nedostatočne odôvodnené. Zaujal názor, že v ďalšom konaní bude nevyhnutné doplniť dokazovanie k otázke dodania tovaru žalobcovi jeho dodávateľom v zmysle dôkazných návrhov žalobcu a zistiť, či žalobca vedel alebo mal vedieť, že plnenie zakladajúce nárok na odpočet DPH a dodanie tovaru, ktoré má byť oslobodené od dane, je súčasťou daňového podvodu. Krajský súd uložil daňovým orgánom vykonať dôkazy k prevereniu fyzického pohybu (prijatie, naskladnenie, vykládka a dodanie) tovaru a jeho evidencie v skladovacom systéme žalobcu, vypočúť svedkov K. I. k otázke, či tovar fyzicky opustil územie Slovenskej republiky a ku skutočnosti, kto a kde tovar v Poľsku prevzal, ako aj požiadať poľskú daňovú správu o informácie za účelom preukázania prepravy tovaru, teda či spoločnosť PGERY TRADING Kft. deklarovala intrakomunitárne nadobudnutie tovaru v Poľsku a odvieďla tam daň, resp. či bol tovar prijatý v poľskom daňovom sklade CHEMNAFT. Až na základe uvedeného doplneného dokazovania bude podľa krajského súdu potrebné vydať nové rozhodnutie, v ktorom sa žalovaný riadne vysporiada so všetkými námietkami a návrhmi žalobcu a svoje závery riadne odôvodní.

III.

Kasačná sťažnosť žalovaného, vyjadrenie žalobcu

14. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný včas kasačnú sťažnosť a navrhol ho zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie. Ako právny dôvod kasačnej sťažnosti uviedol nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom [§ 440 ods. 1 písm. g/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“)]. Zaujal názor, že správca dane šetrením v dodávateľskej spoločnosti KOLO-KOMPANY, spol. s r. o. preveroval nielen samotné dodanie tovaru, ale aj jeho prepravu, pôvod a jeho prijatie žalobcom. Dňa 02.02.2015 vykonal ústne pojednávanie so žalobcom, kde ho oboznámil so zistenými skutočnosťami a umožnil mu vyjadriť sa k nim a predložiť dôkazy. Po doplnení svojho vyjadrenia bol žalobca opätovne oboznámený s pochybnosťami správcu dane o dodaní tovaru uvedeným dodávateľom, v rámci svojho dôkazného bremena však žiadne ďalšie dôkazy o predmetných transakciách nepredložil.

15. Vypočutý svedok C. L. podľa sťažovateľa len formálne potvrdil dodanie pohonných látok a vystavenie faktúr pre žalobcu a zároveň uviedol, že údaje o preprave tovaru mali byť uvádzané na dodacích listoch, z ktorých však táto skutočnosť nevyplývala. Svedok k svojim tvrdeniam nepredložil žiadne doklady a tieto tvrdenia nebolo možné preveriť ani z dokladov spoločnosti. Správca dane teda podľa sťažovateľa v súlade so zákonom preniesol dôkazné bremeno na žalobcu a sám žalobca mal disponovať takými dôkazmi, ktoré by preukázali dodanie tovaru, ako aj jeho prepravu. Podľa sťažovateľa nie je preto namieste záver krajského súdu, že správca dane požadoval od žalobcu preukázanie skutočností, za ktoré nenesie zodpovednosť, pretože v danom prípade mal sám žalobca disponovať uvedenými dôkazmi.

16. Sťažovateľ nesúhlasil so záverom krajského súdu, že správca dane mal vykonať opätovne výsluch svedka C. L., pretože tento bol správcom dane raz vypočutý a nedisponoval dokladmi, ktorými by svoje tvrdenia preukázal. Ani v prípade ďalšieho navrhnutého svedka G. R. zo získaných dokladov nevyplývalo, že by menovaná bola zúčastnená na posudzovaných zdaniteľných obchodoch.

17. K záverom krajského súdu, týkajúcim sa od dane oslobodeného dodania tovaru do iného členského štátu odberateľovi PGERY TRADING Kft. sťažovateľ zotrval na svojej argumentácii, že prijatie tovaru deklarovaným odberateľom sa na žiadnom zo žalobcom predložených dokladov nenachádzalo. Prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií bolo od maďarskej daňovej správy zistené, že konateľ a vlastník odberateľskej spoločnosti túto v skutočnosti neriadil, doklady spoločnosti boli odcudzené a na jej bankovom účte sa nenachádzali žiadne platby týkajúce sa žalobcu. Maďarská spoločnosť nedisponovala skladovými priestormi, nemala zamestnancov, vykázala síce nadobudnutie

tovaru v podanom daňovom priznaní, avšak nepredložila žiadne doklady, v dôsledku čoho nebolo možné overiť skutočnosti uvádzané v daňovom priznaní.

18. Sťažovateľ poukázal na to, že sa v napadnutom rozhodnutí vysporiadal s dôkazným návrhom na vypočítanie svedka K. I. a zopakoval, že zo získaných dôkazov nevyplývalo, že by mal byť zapojený do posudzovaných obchodov, či už v mene spoločnosti PGERY TRADING Kft. alebo spoločnosti PETRUOIL, s. r. o.

19. Sťažovateľ tiež poukázal na rozpor medzi vyjadrením zástupcu žalobcu na pojednávaní pred správcom dane dňa 28.11.2014, podľa ktorého si prepravu tovaru zabezpečil odberateľ PGERY TRADING Kft. prostredníctvom spoločnosti PETRUOIL, s. r. o., s miestom vykladania tovaru CHEMNAFT v Poľsku, a údajmi vyplývajúcimi z elektronických sprievodných administratívnych dokumentov (e.SD), podľa ktorých bol organizátorom dopravy žalobca a teda mal disponovať informáciami o tom, kde a kto tovar prevzal, kam bol prepravený a akými motorovými vozidlami.

20. Vzhľadom na uvedené sťažovateľ tvrdil, že pre závery vyslovené v napadnutom rozhodnutí boli dostatočné dôkazy, tieto boli získané a vyhodnotené v súlade s § 24 Daňového poriadku, ako aj so základnými zásadami správy daní podľa § 3 Daňového poriadku. Poukázal tiež na to, že rozhodnutie žalovaného bolo preskúmané aj Ministerstvom financií Slovenskej republiky, ktoré prijalo záver, že nie je dôvod na jeho zrušenie alebo zmenu v zmysle § 77 ods. 3 Daňového poriadku.

21. Žalobca v stanovisku ku kasačnej sťažnosti vyjadril súhlas s odôvodnením rozsudku krajského súdu a zotrval na svojej argumentácii uvedenej v správnej žalobe.

IV.

Právne závery kasačného súdu

22. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“ alebo „Najvyšší súd“) (§ 438 ods. 2 S. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyselne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto ju v zmysle § 461 S.s.p. zamietol. Takto kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súbežne zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na internetovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 26.02.2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

23. Kasačnému súdu pripadlo rozhodnúť o sťažnostných bodoch, v ktorých sťažovateľ namietal nesprávne právne posúdenie veci spočívajúce predovšetkým v nesprávnom vyhodnotení zisteného skutkového stavu, ktorý je podľa sťažovateľa dostatočným podkladom pre vyslovené závery o nepreukázaní jednak dodania fakturovaných pohonných hmôt žalobcovi spoločnosťou KÓLO KOMPANY, spol. s r. o., ani uskutočnenia intrakomunitárnych dodávok tovaru do iného členského štátu EÚ a jeho prevzatia odberateľskou spoločnosťou PGERY TRADING Kft. Nesprávne právne posúdená bola podľa sťažovateľa i potreba uskutočnenia svedeckých výpovedí B. C.U. L. (opätovného), K. I. a G. R., ako aj zisťovania prepravy a uskladnenia tovaru v Poľsku.

24. V súvislosti s otázkou zisťovania skutkového stavu v daňovom konaní kasačný súd pripomína, že daňový subjekt v daňovom konaní preukazuje v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku predovšetkým skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje a na ktoré bol vyzvaný správcom dane. Dôkazné bremeno zaťažuje kontrolovaný daňový subjekt, ktorý predkladá údaje a listiny o predpísaných skutočnostiach a prípadne navrhuje ďalšie dôkazy na ich preukázanie. V procese dokazovania postupuje správca dane v úzkej súčinnosti s kontrolovaným daňovým subjektom (§ 3 ods. 2 Daňového poriadku), oznamuje mu svoje pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti predložených dokladov alebo pravdivosti údajov v nich uvedených a vyzýva ho, aby sa k týmto pochybnostiam vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku). Dokazovanie vedie správca dane, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Nie je však povinný iniciatívne vyhľadávať dôkazy na preukázanie tvrdení daňového subjektu, keďže primárne na ňom leží dôkazné bremeno (§ 24 ods. 2 Daňového poriadku). Ak správca dane pri preverovaní daňovým subjektom predložených písomných podkladov v rámci daňovej kontroly preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, splnil správca dane svoju dôkaznú povinnosť (§ 24 ods. 2 Daňového poriadku) a je opäť na daňovom subjekte, aby spochybnenia pôvodných dôkazov správcom dane vyvrátil predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov (nález Ústavného súdu SR č. III. ÚS 401/09-17 zo dňa 16.12.2009).

25. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne záúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu sp. zn. 8 Sžf/26/2014).

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

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení 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.

26. K obchodnému prípadu vnútroštátnej dodávky pohonných hmôt od spoločnosti KOLO KOMPANY, spol. s r.o. kasačný súd zdôrazňuje, že bolo na žalobcovi, ktorý si uplatnil odpočítanie dane na vstupe, aby odstránil opodstatnené pochybnosti o úplnosti a pravdivosti údajov, ktoré správca dane nadobudol pri preverovaní dokladov predložených ku kontrole. Na žalobcovi totiž leží dôkazné bremeno na preukázanie zákonných predpokladov pre odpočítanie dane. Ten s výnimkou faktúr a dodacích listov nepredložil žiadne dôkazy, ktoré by objektivizovali ekonomické nadobudnutie tovaru dodávateľom, pôvod tovaru, jeho prepravu a dodanie žalobcovi.

27. Niet pochyb o tom, že správca dane bol v rámci daňovej kontroly u žalobcu oprávnený prešetrovať okolnosti posudzovaných obchodov i u jeho dodávateľov a aj o ich výsledky opierať svoje pochybnosti o tom, že sa zdaniteľné obchody uskutočnili tak, ako ich žalobca deklaroval. Je treba si však uvedomiť, že dodávateľ žalobcu nie je povinný v rámci daňovej kontroly u žalobcu preukazovať uskutočnenie dodávok tovaru žalobcovi. Voči správcovi dane má dodávateľ v predmetnom daňovom konaní len povinnosť vydať vyžiadané listiny (ak ich má k dispozícii), prípadne dotknuté fyzické osoby za dodávateľa sú povinné vypovedať ako svedkovia.

28. Keďže aj na základe zistení u dodávateľa, ktorý bol v čase daňovej kontroly nekontaktný a ekonomicky neaktívny, nadobudol správca dane dôvodné pochybnosti o pravdivosti a úplnosti údajov o vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa a tým aj o oprávnenosti uplatneného odpočítania dane na vstupe, postupoval správne, keď vyzval žalobcu na doloženie ďalších dôkazov smerujúcich k vyvráteniu zistených pochybností. Adresátom pochybností a výziev správcu dane je vždy kontrolovaný daňový subjekt (v prejednávanej veci žalobca), ktorý v zmysle § 24 ods. 1 písm. b/ a § 45 ods. 2 písm. e/ Daňového poriadku predkladá v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a preukazuje skutočnosť, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane.

29. Nemožnosť preveriť účtovné a daňové doklady u žalobcovho dodávateľa nemôže bez ďalšieho viesť k záveru o neunesení dôkazného bremena zo strany žalobcu. Takáto nemožnosť však komplikuje dôkaznú pozíciu žalobcovi, nie správcovi dane, ktorý za daných okolností môže vychádzať len z dôkazov predložených a navrhnutých žalobcom. Ak takéto dôkazy nevyvrátia objektívne podložené

pochybnosti správcu dane, nemožno žalobcovi právo na odpočítanie dane priznať. Kasačný súd však poznamenáva, že doposiaľ predložené listinné dôkazy ani v spojení so svedeckou výpoveďou C. L. nevyvrátili dôvodné pochybnosti o tom, že právo nakladať s fakturovanými pohonnými hmotami nadobudla spoločnosť KOLO KOMPANY, spol. s r. o. a táto ich dodala žalobcovi.

30. Nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom ďalej sťažovateľ videl v nesprávnom vyhodnotení žalobcom predložených listinných dôkazov a svedeckej výpovede bývalého konateľa dodávateľskej spoločnosti C. L., namietajúc, že žalobca neobjasnil okolnosti pôvodu, prepravy a vykladania tovaru a s poukazom na kúpnu zmluvu s dodávateľom jednak tvrdí, že údaj o prepravcovi tovaru mal byť uvedený na dodacích listoch, a že z vykonaných dôkazov vyplynulo, že vykladanie tovaru pre žalobcu sa malo uskutočňovať za prítomnosti zamestnancov žalobcu. Z toho sťažovateľ usudzuje, že priamo žalobca sa zúčastňoval obchodov a mal mať preto relevantné informácie a dôkazy o spôsobe prepravy a dodania pohonných hmôt do jeho skladov.

31. S uvedenou argumentáciou sťažovateľa kasačný súd súhlasí potiaľ, že ak podľa zmluvy medzi žalobcom a dodávateľom mala byť na dodacích listoch informácia o vozidle zabezpečujúcom prepravu pohonných hmôt do žalobcovho skladu a takýto údaj na žalobcom predložených dodacích listoch absentoval, potom je na žalobcovi, aby preukázal, kto a ako tovar do skladu prepravil a kto za žalobcu a akým spôsobom pohonné hmoty z tohto skladu odoberal. V tomto smere je svedecká výpoveď C. L. nekonkrétna a z dôkazného hľadiska nepresvedčivá, pretože za daných skutkových okolností dostatočne nepreukazuje, že pohonné hmoty uvedené na sporných faktúrach dodala žalobcovi uvedená spoločnosť. Nemožno tiež prehliadnuť, akým následkom by sa vystavil samotný svedok L., keby nepotvrdil uskutočnenie posudzovaných zdaniteľných obchodov tak, ako ich žalobca deklaroval. Z tohto pohľadu je treba nazerať aj na dôveryhodnosť uvedeného svedka.

32. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti nespochybnil existenciu tovaru a jeho nadobudnutie žalobcom. Jeho závery smerovali k tomu, že žalobca nepreukázal dodanie tovaru spoločnosťou KOLO KOMPANY, spol. s r. o., čo možno akceptovať, i napriek čiastočne mätúcim úvahám žalovaného o zneužití práva a fiktívnych obchodoch uvedeným v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia. V rozhodnutiach daňových orgánov oboch stupňov sa totiž neuvádza, že v súvislosti s posudzovanými obchodmi došlo k daňovému podvodu, na ktorom by participoval žalobca a vykonané dokazovanie k tomu ani nesmerovalo. Žalovaný nepracoval s informáciou, že by s vedomím žalobcu jeho dodávateľ alebo niektorý zo subjektov v prípadnom reťazci obchodovania s pohonnými hmotami neodviedol zaplatenú daň a ďalší subjekt v reťazci by si uplatnil odpočítanie dane z prijatých faktúr. Preto sú podľa názoru kasačného súdu zbytočné úvahy krajského súdu v tomto smere, ako i citácie z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie nasvedčujúce povinnosti správcu dane preukázať žalobcovi vedomú (či nedbanlivú) účasť žalobcu v podvodnom reťazci subjektov obchodujúcich s pohonnými hmotami. Keďže daňové orgány žiadny nedovolený daňový únik či podvodný úmysel v súvislosti s posudzovanými obchodmi nekonštatujú, je zrejmé, že predmetom sporu medzi účastníkmi nie je otázka, či žalobca vedel alebo mal vedieť o svojom hypotetickom začlenení do reťazca obchodov poznačených podvodom na DPH, kde skutočne leží dôkazné bremeno na správcovi dane, ale to, či ako subjekt uplatňujúci si odpočítanie dane na vstupe a z tohto dôvodu zaťažený dôkazným bremenom preukázal, že mu tovar uvedený na dodávateľských faktúrach skutočne dodala spoločnosť KOLO KOMPANY, spol. s r. o..

33. Dodanie tovaru do iného členského štátu je podľa zákona o DPH, ktorý implementoval spoločnú úpravu systému DPH stanovenú predovšetkým v Smernici Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme DPH (ďalej len „smernica“), oslobodené od dane v štáte odoslania a zdanené v štáte nadobudnutia, ak je nadobúdateľom osoba identifikovaná na daň v tomto členskom štáte. Zásadne platí, že pokiaľ tovar fyzicky neopustí územie členského štátu dodávateľa, ide o vnútroštátnu dodávku, ktorá musí byť zdanená v tuzemsku podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH. Podmienky oslobodenia od dane pri dodávkach do iného členského štátu (intra-komunitárnych dodávkach) i spôsob preukazovania dodania tovaru do iného členského štátu upravuje § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH. Pri aplikácii týchto ustanovení je treba mať na zreteli cieľ platnej smernice a tiež jej interpretačné pravidlá vyplývajúce najmä z

judikatúry Súdneho dvora (napr. C-409/04 Teleos a. i., C-271/06 Netto Supermarkt).

Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH (v jeho znení platnom a účinnom ku dňu realizácie posudzovaných obchodných prípadov) oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

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

- a) ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ inou osobou, prepravným dokladom alebo iným dokladom o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia,
- b) ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, písomným potvrdením prijatia tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou,
- c) ak prepravu tovaru vykoná odberateľ, písomným vyhlásením odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu,
- d) inými dokladmi, ako napríklad zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar.

34. V obchodných prípadoch dodávok motorovej nafty do Poľska pre maďarského odberateľa PGERY TRADING Kft. žalovaný neuznal žalobcovi uplatnené oslobodenie od dane z dôvodu, že žalobcom predložené dôkazy neposkytovali dostatočný podklad pre záver, že tovar bol vyvezený z územia Slovenskej republiky a prijatý v inom členskom štáte odberateľom uvedeným na faktúrach. Svoje závery žalovaný vyvodil zo zistení získaných prostredníctvom orgánov maďarskej daňovej správy, podľa ktorej odberateľ síce deklaroval intrakomunitárne dodávky od žalobcu daňovým priznaním, avšak doklady spoločnosti nebolo možné preveriť pre nedostatok súčinnosti a preto uskutočnenie transakcie nebolo maďarskou daňovou správou potvrdené. V čase dodávok nemal odberateľ žiadnych zamestnancov ani skladové priestory, z jeho bankového účtu neboli poukázané žiadne platby v prospech žalobcu a za spoločnosť vystupovala v tom čase iná osoba ako štatutárny zástupca zapísaný v príslušnom registri. Pochybnosti podľa názoru žalovaného spôsobuje i rozpor medzi údajmi v elektronických prepravných dokladoch k dodávkam, podľa ktorých dopravu tovaru organizoval žalobca, a výpoveďou jeho zástupcu, podľa ktorej dopravu prostredníctvom spoločnosti PETRUOIL, s. r. o. zabezpečoval odberateľ.

35. Kasačný súd upozorňuje na to, že v zmysle § 43 ods. 5 písm. a/ zákona o DPH prepravu tovaru mala podľa medzinárodných nákladných listov uskutočniť spoločnosť PETRUOIL, s. r. o., ktorá aj potvrdila prevzatie tovaru na dodacích listoch a plniacich lístkoch, ako dopravca tovaru je uvedená aj na prepravných dokladoch CMR, ktoré obsahujú i miesto určenia tovaru (CHEMNAFT, Poľsko). Formálne podmienky pre oslobodenie od dane v zmysle § 43 ods. 5 písm. a/ zákona o DPH by teda mohli byť vyhodnotené ako splnené, pričom je dôležité dodať, že v zmysle tohto ustanovenia nie je rozhodujúce, či prepravu zabezpečoval prostredníctvom inej osoby (PETRUOIL, s. r. o.) dodávateľ (žalobca) alebo odberateľ (PGERY TRADING Kft.).

36. Kasačný súd je toho názoru, že ak mali daňové orgány pochybnosti o tom, či tovar skutočne opustil územie Slovenskej republiky, mohli preveriť uskutočnenie prepravy v spoločnosti PETRUOIL, s. r. o., ako to navrhoval žalobca, prípadne priamo u vodičov, ktorých mená sú uvedené na plniacich lístkoch. Žiadne zistenia v tomto smere neboli v daňovom konaní prezentované. Pokiaľ ide o okolnosti prepravy a vykládky tovaru, žalobca tieto navrhol objasniť výsluchom svedka K. I., ktorý mal byť podľa žalobcu zástupcom odberateľa a poradcom prepravnej spoločnosti. Jeho výsluch správca dane odmietol vykonať s tým, že podľa predložených dokladov menovaný nevystupoval za dotknuté subjekty pri uskutočňovaní obchodov. Nebolo tiež spoľahlivo zistené, či bolo odberateľom deklarované intrakomunitárne nadobudnutie tovaru priznané a zdanené v štáte spotreby, čo je napokon cieľom právnej úpravy zdaňovania intrakomunitárnych obchodov.

37. Podľa názoru kasačného súdu pokiaľ daňové orgány vec uzavreli s tým, že žalobca neuniesol

dôkazné bremeno a nepreukázal uskutočnenie prepravy tovaru do Poľska a jeho prevzatie odberateľom, mali umožniť žalobcovi preukázať sporné či pochybné skutočnosti vykonaním navrhnutých dôkazov, ktoré by potom vyhodnotili aj z hľadiska ich hodnovernosti, či dôkazného významu. Namiesto toho bolo ďalšie dokazovanie odmietnuté.

38. Žalobca navrhoval v daňovom konaní znovu vypočítať za dodávateľa jeho bývalého konateľa C. L., ďalej G. R. a K. I., ktorí sa mali zúčastniť posudzovaných obchodov s pohonnými hmotami. Správca dane tieto osoby odmietol vypočítať s tým, že ich účasť na obchodovaní nebola ničím doložená. Tento čiastkový záver správcu dane bol aj podľa názoru kasačného súdu predčasný. Samozrejme, pokiaľ žalobca navrhne niekoho vypočítať ako svedka, musí ho identifikovať spôsobom, ktorý správcovi dane umožní takúto osobu predvolať. V danom prípade sa však správca dane takejto údaje nepokúsil u žalobcu získať, pretože vykonanie uvedených dôkazov paušálne odmietol a dospel k predčasnému záveru o neunesení dôkazného bremena zo strany žalobcu. V tomto smere sa kasačný súd stotožňuje s argumentáciou krajského súdu.

39. Kasačný súd podotýka, že ak by daňové orgány dospeli k záveru, že dodávky tovaru maďarskému odberateľovi boli len fiktívne a v skutočnosti tovar zostal v tuzemsku, alebo že žalobca vedel o tom, že v Poľsku nebude z tovaru odvedená daň, či dokonca v koordinácii s odberateľom z nezdaneného tovaru profitoval, išlo by o podvodné konanie s cieľom získať neoprávnenú daňovú výhodu. Účasť žalobcu na takomto konaní, ktoré je bezpochyby nezlučiteľné s priznaním oslobodenia od dane, by však museli daňové orgány žalobcovi preukázať. S takouto verziou uskutočnenia predmetných obchodov však správca dane ani žalovaný nepracovali a žiaden podvodný úmysel u žalobcu nekonštatovali. Svoje závery opreli o to, že žalobca nepreukázal dodanie tovaru do iného členského štátu deklarovanému odberateľovi. V tomto smere však nie sú právne závery žalovaného dostatočne skutkovo podložené.

40. Vzhľadom na uvedené sa kasačný súd stotožňuje so záverom krajského súdu, že skutkový stav nebol pri oboch typoch deklarovaných obchodov zistený dostatočne pre riadne právne posúdenie veci, najmä preto, že neboli vykonané žalobcom navrhnuté dôkazy. Kasačný súd je toho názoru, že ak správca dane s ohľadom na nemožnosť preverenia tuzemských i intrakomunitárnych obchodov u dodávateľskej, resp. odberateľskej spoločnosti demonštroval žalobcovi svoje pochybnosti o ich uskutočnení deklarovaným spôsobom, čím na neho preniesol dôkazné bremeno, musí mu umožniť tieto pochybnosti vyvrátiť vykonaním navrhnutých dôkazov, ak tieto súvisia so skutočnosťami, ktoré považuje správca dane za pochybné či sporné a súčasne nemožno vylúčiť, že by tieto dôkazy mohli priniesť nové skutkové zistenia.

41. Kasačný súd nemohol súhlasiť ani so záverom krajského súdu o nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného, ktorú zrejme malo spôsobiť namietané nedostatočné vysporiadanie sa správcu dane s vyjadrením žalobcu zo dňa 14.06.2016. Je treba poukázať na to, že náležitosti odôvodnenia rozhodnutia v daňovom konaní stanovuje § 63 ods. 5 Daňového poriadku, podľa ktorého sa v odôvodnení uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo. Nie je teda povinnosťou správcu dane osobitne rozoberať jednotlivé podania kontrolovaného daňového subjektu, ale vysporiadať sa s jeho vecnými námietkami a návrhmi, ktoré v daňovom konaní uplatnil. Z podaní žalobcu a ani z rozhodnutia krajského súdu nie je zrejmé, s ktorými návrhmi či námietkami sa žalovaný alebo správca dane nevysporiadali, prípadne ktorá skutková či právna otázka nebola žalovaným dostatočne analyzovaná. Podľa názoru kasačného súdu žalovaný pri rozhodovaní vzal do úvahy všetky relevantné skutočnosti, vrátane tých, na ktoré upozornil žalobca v predmetnom podaní, pričom svoje závery vo vydanom rozhodnutí dostatočne odôvodnil.

42. Kasačný súd dáva za pravdu sťažovateľovi, že krajský súd sa v rozsudku nezmenil o oznámení Ministerstva financií Slovenskej republiky, ktoré po preskúmaní rozhodnutia žalovaného prijalo záver, že nie je dôvod na jeho zmenu alebo zrušenie podľa § 77 ods. 3 Daňového poriadku. Sťažovateľ však nevedel, aký mohla mať vplyv táto skutočnosť na zákonnosť rozsudku krajského súdu, najmä s ohľadom na to, že ministerstvo svoje stanovisko ničím nezdôvodnilo a preto krajský súd ani nemal s čím

polemizovať. Túto námietku sťažovateľa treba preto odmietnuť ako neopodstatnenú.

43. Vzhľadom na všetky zhora uvedené dôvody považoval kasačný súd kasačnú sťažnosť za nedôvodnú, pretože krajský súd vychádzal zo správneho právneho posúdenia veci, keď za danej dôkaznej situácie v daňovom konaní konštatoval predčasnosť záverov daňových orgánov o neunesení dôkazného bremena zo strany žalobcu na preukázanie zákonných podmienok pre odpočítanie dane na vstupe, ako aj pre oslobodenie od dane.

44. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 S.s.p. (a contrario) a vzhľadom na neúspech sťažovateľa v kasačnom konaní priznal žalobcovi voči nemu plnú náhradu trov vynaložených v tomto konaní.

Poučenie:

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