

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/90/2017  
Identifikačné číslo spisu: 1016202560  
Dátum vydania rozhodnutia: 26.02.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Igor Belko  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1016202560.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu JUDr. Igora Belka a členov JUDr. Mariána Trenčana a JUDr. Jany Hatalovej, PhD., v právnej veci žalobcu: JOPI TRADE, spol. s r. o., Vlčany č. 155 IČO: 34 127 313, zastúpený: Nagy & Partners, s. r. o., Športová 470/11, Galanta, JUDr. Karol Nagy, konateľ a advokát, proti žalovanému (v konaní sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/269/2016-218 zo dňa 13. júla 2017, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd 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 len „daň“ alebo „DPH“) za zdaňovacie obdobia január až december 2011 vydal Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty (ďalej len „správca dane“) dňa rozhodnutie č. 103406555/2016 zo dňa 27.06.2016 (ďalej aj „rozhodnutie správcu dane“), ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane za zdaňovacie obdobie marec 2011 vo výške 7 926,26 €, keď mu neuznal právo na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry za dodanie pohonných látok od dodávateľa POLARON s. r. o. (ďalej aj „dodávateľ“), pretože nebolo preukázané skutočné dodanie tovaru týmto dodávateľom. Správca dane na základe daňovej kontroly uzavrel, že dodávateľ nepreukázal vznik daňovej povinnosti u dodávateľa podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) a teda žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 zákona o DPH.

2. Na základe odvolania žalobcu proti rozhodnutiu správcu dane žalovaný rozhodnutím č. 103947111/2016 zo dňa 20.09.2016 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) rozhodnutie správcu dane potvrdil. V odôvodnení rozhodnutia žalovaný považoval za nedôvodné námietky žalobcu ohľadom prekročenia zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly a mal za to, že prerušenie daňovej kontroly z dôvodu zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií pre účely preverenia dodania tovaru do iných členských štátov v súvislosti s vykonávanou daňovou kontrolou bolo v súlade so zákonom. K dodávkam pohonných hmôt od spoločnosti POLARON, s. r. o. uviedol, že podľa výpovede konateľa A. E. spoločnosť vystavila predmetné faktúry a dodala žalobcovi pohonné látky, avšak v rámci dokazovania vykonaného správcou dane neboli získané žiadne dôkazy ani doklady, ktoré by tieto vyjadrenia potvrdili. Z výpovede menovaného vyplynulo, že z pohonných hmôt, ktoré mali byť dodávateľom uskladňované v zberných nádržiach prenajatých práve od žalobcu, si žalobca z cisterny stočil také množstvo, na akom sa dohodli, pričom s tovarom mali manipulovať zamestnanci žalobcu. Žiadne doklady preukazujúce, že skutočnosti uvedené na faktúre sú odrazom reálneho plnenia, však žalobca ani jeho dodávateľ nepredložili.

3. K námietkam žalobcu týkajúcim sa neuskutočnenia výsluchu svedkov Ing. K. D. za dodávateľa a daňového poradcu žalobcu JUDr. O. G. žalovaný uviedol, že neboli získané žiadne dôkazy, podľa ktorých mali byť navrhovaní svedkovia priamo zúčastnení na dodaní pohonných látok žalobcovi a neboli predložené ani žiadne špecifikácie, na základe ktorých by bolo možné navrhovaných svedkov vypočuť.

## II.

### Konanie pred krajským súdom

4. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote správnu žalobu a navrhoval rozhodnutie správcu dane i rozhodnutie žalovaného zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie.

5. V správnej žalobe žalobca namietal, že daňové orgány opierajú svoje závery o nedostatočne zistený a nesprávne vyhodnotený skutkový stav, v dôsledku čoho dospeli k nesprávnemu právnomu posúdeniu veci. Žalobca poukázal na to, že v daňovom konaní predložil všetky účtovné doklady, ktoré mohol mať reálne k dispozícii a to kúpnu zmluvu, nájmnú zmluvu, príjemky tovaru, faktúry, dodacie listy, v ktorých žalobca ako odberateľ potvrdil prevzatie tovaru, saldokonto záväzkov voči dodávateľovi a evidenciu príjmu a výdaja tovaru. Uviedol, že od dodávateľa dostal faktúry, ktoré riadne zaúčtoval a uhradil. Navyiac bývalý konateľ dodávateľa potvrdil realizáciu predmetných obchodov a popísal spôsob objednávania a prepravy tovaru.

6. Z uvedených dôvodov mal žalobca za to, že preukázal skutočnosti, ktoré patria do jeho dôkazného bremena podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku. Správca dane však vyžadoval od žalobcu dôkazné prostriedky, ktoré od neho nemožno rozumne a spravodlivo požadovať, čím bolo podľa žalobcu porušené ustanovenie § 3 ods. 1 a 2 Daňového poriadku, pretože správca dane nedbal na zachovávanie práv a právom chránených záujmov žalobcu a nepoužil najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správnomu určení a vyrubeniu dane. Tvrdil, že nemal možnosť ani povinnosť vedieť, overovať a zisťovať, akým spôsobom nadobudol tovar jeho dodávateľ, nemal možnosť ani povinnosť evidovať doklady k vnútroštátnej preprave tovaru, ktorú nezabezpečoval a z týchto skutočností nemôže znášať dôkaznú núdzu.

7. Žalobca považoval za paradoxné, že mu správca dane vytýka na jednej strane nedostatočné preukázanie uskutočnených nákupov tovaru, na druhej strane však odmieta vykonať dôkazy navrhnuté žalobcom, a to výsluchy svedkov Ing. K. D. a JUDr. O. G., ktorí podľa žalobcu mohli prispieť k objasneniu realizovaných dodávok od spoločnosti POLARON s. r. o. Žalobca tiež poukázal na to, že žalovaný v rozhodnutí neuvádza žiadne konkrétne objektívne skutočnosti, ktoré by nasvedčovali zneužitiu práva v oblasti DPH a umožňovali by vyvodiť jednoznačný záver, že žalobca vedel alebo musel vedieť o prípadnom podvodnom konaní svojho dodávateľa.

8. Žalobca tiež v žalobe namietal, že od začatia daňovej kontroly dňa 11.04.2014 do jej skončenia

doručením protokolu z kontroly dňa 22.09.2015 uplynulo 529 dní a teda zákonná jednoročná lehota na vykonanie daňovej kontroly bola prekročená, v dôsledku čoho je protokol z kontroly nezákonným dôkazným prostriedkom. Tvrdil, že prerušenie daňovej kontroly z dôvodu zisťovania skutočností prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií bolo neopodstatnené a nezákonné vo vzťahu ku kontrolovanému zdaňovaciemu obdobiu, pretože predmetom kontroly v tomto zdaňovacom období neboli žiadne faktúry za dodanie tovarov do iných členských štátov, ale len tuzemské transakcie. Argument, že daňová kontrola bola vykonaná za jednotlivé zdaňovacie obdobia roku 2011 ako celok, nemá podľa žalobcu opodstatnenie, nakoľko správca dane mohol a mal ukončiť daňovú kontrolu vo vzťahu k jednotlivým zdaňovacím obdobiam samostatnými protokolmi, ako to urobil vo vzťahu k zdaňovacím obdobiam január a júl 2011, ktoré vyčlenil do osobitného protokolu.

9. Žalobca nesúhlasil s tým, že správca dane odmietol vyjadrenie žalobcu k zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 14.06.2016 ako celok bez toho, aby sa vysporiadal s konkrétnymi jednotlivými skutočnosťami uvedenými vo vyjadrení, čím porušil zásadu zakotvenú v § 3 ods. 3 Daňového poriadku.

10. V písomnom vyjadrení k obsahu správnej žaloby navrhol žalovaný žalobu zamietnuť, pričom zotrval na svojich záveroch uvedených v napadnutom rozhodnutí, pričom zaujal stanovisko k jednotlivým žalobným námietkam.

11. V písomnej replike k vyjadreniu žalovaného žalovaný zrekapituloval svoje žalobné body tvrdiac, že orgány daňovej správy vykladajú a aplikujú zákony účelovo a svojvoľne.

12. Krajský súd po prejednaní veci na nariadenom pojednávaní vyhlásil dňa 13.07.2017 rozsudok č.k. 1S/296/2016-218, ktorým rozhodnutie žalovaného i rozhodnutie správcu dane zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. c/, d/, e/, g/ S. s. p. a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalobcovi tiež priznal voči žalovanému úplnú náhradu trov konania.

13. Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že v administratívnom konaní nebolo preukázané, že by bol žalobca účastníkom daňového podvodu alebo že by bol súčasťou reťazca firiem, v ktorom sa vyskytol daňový podvod alebo iná nezákonnosť, v dôsledku čoho by daňové orgány mohli zamietnuť žalobcovi uplatnené právo na odpočítanie zaplatenej DPH na vstupe. Podľa názoru krajského súdu napriek záveru o nepreukázaní reálneho dodania tovaru žalobcovi deklarovaným dodávateľom správca dane odmietol vypočítať konkrétnych svedkov navrhnutých žalobcom, ktorí boli prítomní pri dodaní tovaru a mali vedomosť o tom, či predmetné transakcie prebehli tak, ako to v konaní tvrdil žalobca a aj bývalý konateľ dodávateľskej spoločnosti A. E.. Takýto postup správcu dane je podľa názoru krajského súdu v rozpore s účelom daňovej kontroly, ktorým je preverenie reálnosti uskutočnenia jednotlivých úkonov majúcich vplyv na daňové výdavky žalobcu. Podľa názoru krajského súdu z výpovede svedka A. E. a z dôkazov zabezpečených správcou dane nemohol žalovaný vyvodit' záver o nepreukázaní reálneho dodania tovaru dodávateľom POLARON, s. r. o., keďže menovaný jasne opísal dodania tovaru žalobcovi a uviedol, že pri preberaní tovaru bol prítomný skladník žalobcu, resp. iný zamestnanec, ktorého aj žalobca navrhol vypočítať, no správca dane tento výsluch odmietol uskutočniť. Skutočnosť, že správca dane nezískal žiadne dôkazy od dodávateľa, ktoré by potvrdzovali tvrdenia jeho bývalého konateľa A. E., nemôže byť podľa krajského súdu žalobcovi na ťarchu.

14. Krajský súd sa stotožnil aj s námietkou žalobcu o nezákonnom prerušení daňovej kontroly a prekročení zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, pričom konštatoval, že protokol z daňovej kontroly je s poukazom na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky III. US 24/2010 z 29.06.2010 nezákonným dôkazným prostriedkom.

15. V ďalšom konaní uložil krajský súd správcovi dane predovšetkým doplniť dokazovanie o výsluch svedkov bývalých konateľov spoločnosti POLARON, s. r. o. A. E. a I. G., ďalej bývalých zamestnancov dodávateľskej spoločnosti Ing. K. D. a A. I. a tiež právneho poradcu žalobcu JUDr. O. G., ktorí sa mali zúčastňovať pri obchodných rokovaniach žalobcu a dodávateľa, prípadne vypočítať ďalších žalobcom navrhnutých svedkov k otázke realizácie dodania tovaru a jeho prepravy.

### III.

#### Kasačná sťažnosť žalovaného, vyjadrenie žalobcu

16. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný včas kasačnú sťažnosť a navrhol rozsudok zrušiť a vrátiť vec krajskému súdu na ďalšie konanie. Kasačnú sťažnosť podal z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) pre nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom. Poukázal na to, že spoločnosť POLARON, s. r. o. bola dňom 09.04.2014 vymazaná z obchodného registra, keď zanikla v dôsledku zlúčenia s jej právnym nástupcom RICHI RESTAURANTS & CATERING, s. r. o. Táto spoločnosť bola v čase výkonu daňovej kontroly nekontaktná, nepredložila žiadne doklady preukazujúce dodanie pohonných látok žalobcovi. Následne zanikla a od 25.09.2015 sa jej právnym nástupcom stala spoločnosť DEBET INVEST, s. r. o., ktorá bola dňa 09.12.2015 taktiež zrušená a od 16.12.2015 je jej právnym nástupcom spoločnosť RELCO, s. r. o. Sťažovateľ namietal, že týmito zmenami bolo znemožnené správcovi dane preveriť rozhodujúce skutočnosti a získať dôkazy vo veci dodania pohonných látok spoločnosťou POLARON, s. r. o. žalobcovi.

17. Ďalej sťažovateľ poukázal na výpoveď svedka A. E. tvrdiac, že svedok len formálne potvrdil dodanie pohonných látok a vystavenie faktúry pre žalobcu, svojho dodávateľa však nevedel presne identifikovať, pričom tento mal zabezpečovať aj prepravu tovaru, ktorá však tiež špecifikovaná nebola. Uviedol, že pohonné látky boli vždy za spoločnosť POLARON, s. r. o. preberané v skladových priestoroch prenajatých od žalobcu jeho zamestnancami a teda vždy s tovarom priamo manipuloval žalobca. Žalobca bol teda podľa sťažovateľa priamo zúčastnený na obchodoch a disponoval informáciami od koho spoločnosť POLARON, s. r. o. tovar preberá a akým spôsobom bol dopravený do skladových priestorov vo vlastníctve samotného žalobcu.

18. Sťažovateľ považoval za správny postup správcu dane, ktorý nevykonal výsluch svedkov Ing. D. a JUDr. G., ktorí mali podľa tvrdení žalobcu byť zúčastnení na realizácii obchodov, pretože ich účasť nebola ničím preukázaná a tieto osoby neboli ani bližšie identifikované. To isté podľa sťažovateľa platí aj o výsluchu svedkyne A. I..

19. Sťažovateľ nesúhlasil so záverom súdu, že správca dane sa nevysporiadal s vyjadrením žalobcu zo dňa 14.06.2016 a poukázal na to, že s každou námietkou a vyjadrením žalobcu sa správca dane riadne zaoberal a rozsiahle stanovisko správcu dane bolo zahrnuté do zápisnice. Sťažovateľ ďalej uviedol, že nespochybňoval samotnú existenciu tovaru, za nepreukázanú považoval skutočnosť, že k dodaniu tovaru došlo práve deklarovaným dodávateľom POLARON, s. r. o..

20. Za nesprávne považoval sťažovateľ i právne posúdenie dĺžky trvania daňovej kontroly a jej prerušenie a poukázal na to, že správca dane nevykonával samostatné daňové kontroly za jednotlivé zdaňovacie obdobia, ale vykonávaná bola jedna daňová kontrola za január až december 2011 a táto kontrola bola v zmysle § 46 ods. 10 a § 61 ods. 1 Daňového poriadku prerušená. Správca dane postupoval podľa názoru sťažovateľa v súlade s § 46 ods. 8, 9 Daňového poriadku, keď z daňovej kontroly vyhotovil protokol za zdaňovacie obdobia, pri ktorých došlo k zisteným rozdielom na dani a za zdaňovacie obdobia, pri ktorých nebol zistený rozdiel dane a nezačalo sa vyrubovacie konanie. Mal za to, že Daňový poriadok nestanovuje vyhotoviť samostatný protokol zvlášť za každé zdaňovacie obdobie kontrolované jednou daňovou kontrolou, ale rozlišuje len protokol z daňovej kontroly pre prípad zistených rozdielov a v prípadoch, keď neboli zistené rozdiely. Vyjadril názor, že správca dane neprerušil daňovú kontrolu svojvoľne, ale z dôvodov uvedených priamo v Daňovom poriadku.

21. Na záver sťažovateľ upozornil na to, že rozhodnutie žalovaného bolo preskúmané Ministerstvom financií Slovenskej republiky, ktoré prijalo záver, že nie je dôvod na jeho zmenu alebo zrušenie podľa § 77 ods. 3 Daňového poriadku, s čím sa krajský súd podľa sťažovateľa vôbec nevysporiadal.

22. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti vyjadril súhlas s rozsudkom krajského súdu a navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť.

#### IV.

##### Právne závery kasačného súdu

23. 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.).

24. Kasačnému súdu pripadlo rozhodnúť o sťažnostných bodoch, v ktorých sťažovateľ namietal nesprávne právne posúdenie veci, avšak predovšetkým v súvislosti so skutkovými otázkami, najmä objektívnou nemožnosťou preveriť dodanie tovaru žalobcovi spoločnosťou Polaron, s. r. o. pre nesúčinnosť dodávateľa a zánik tejto spoločnosti a postupne i jej právnych nástupcov, ďalej nesprávnym vyhodnotením uskutočnenej svedeckej výpovede A. E., nesprávnym posúdením relevantnosti navrhnutých, no správcom dane neuskutočnených svedeckých výpovedí Ing. D., JUDr. G. a A. I.. Nesprávne právne posúdená krajským súdom bola podľa sťažovateľa otázka dĺžky trvania daňovej kontroly a jej prerušenia.

25. 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 skutočnosť, 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 skutočnosť 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).

26. Ak kontrolovaný daňový subjekt preukáže uskutočnenie zdaniteľného obchodu tak, ako ho deklaruje, môžu orgány finančnej správy neuznať daňovému subjektu právo na odpočítanie dane len z dôvodu splnenia podmienok preukazujúcich zneužitie práva alebo účasť na daňovom podvode. Iba toto v zmysle judikatúry Súdneho dvora Európskej únie prelomuje zásadu neutrality dane, podľa ktorej má byť zdaniteľná osoba (platiteľ dane) plne zbavená ťarchy DPH zaplatenej v cene tovarov a služieb, ak tieto použila na uskutočnenie ekonomických činností podliehajúcich spoločnému režimu DPH (napr. C-255/02 Halifax Plc, C-439/04 Kittel, C-354/03 Optigen Ltd).

27. Zatiaľ čo v prípade preukazovania vzniku práva na odpočítanie dane zaťažuje dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku zásadne daňový subjekt, ktorý si uvedené právo uplatnil, v prípade preukazovania zneužitia práva alebo účasti na daňovom podvode (najmä § 3 ods. 6 Daňového poriadku) je dôkazné bremeno na správcovi dane.

28. 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 zaúčtovaný 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.

29. K sťažnostnému bodu o nemožnosti preveriť dodanie tovaru u žalobcovho dodávateľa, čo zrejme malo byť podľa sťažovateľa vykladané na ťarchu žalobcu, kasačný súd pripomína, že bolo na žalobcovi, ktorý si uplatnil odpočítanie dane na vstupe z dodávok pohonných hmôt, 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 listín vyplývajúcich zo zmluvného vzťahu s dodávateľom nepredložil žiadne dôkazy, ktoré by objektivizovali ekonomické nadobudnutie tovaru dodávateľom, pôvod tovaru, jeho prepravu a premiestnenie do cisterien vo vlastníctve žalobcu, ako aj jeho dodanie žalobcovi.

30. Správca dane bol nepochybne 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 zdateľné obchody sa 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) a dotknuté fyzické osoby sú povinné vypovedať ako svedkovia.

31. Keďže aj na základe zistení u dodávateľa 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 skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane.

32. Na základe uvedeného kasačný súd konštatuje, že nemožnosť preveriť účtovné a daňové doklady u žalobcovho dodávateľa nemôže bez ďalšieho viesť k záveru o neunesení dôkazného bremena zo strany žalobcu. Faktom však zostáva, že takáto nemožnosť 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. Samotná nemožnosť preveriť doklady o posudzovaných obchodoch u dodávateľa však nie je dostatočný podklad pre záver o nesplnení zákonných podmienok pre odpočítanie dane u žalobcu, pretože ten môže sporné či pochybné skutočnosti preukazovať aj inými dôkazmi. Kasačný súd však poznamenáva, že doposiaľ predložené listinné dôkazy ani v spojení so svedeckou výpoveďou Miroslava Nahálku nevyvrátili dôvodné pochybnosti o tom, že právo nakladať s pohonnými hmotami nadobudla spoločnosť POLARON, s.r.o. a táto ich dodala žalobcovi.

33. Nesprávne právne posúdenie veci ďalej sťažovateľ videl v nesprávnom vyhodnotení všeobecnej a nekonkrétnej výpovede A. E. (bývalého konateľa spoločnosti POLARON, s. r. o.) o dodávateľoch a prepravcoch pohonných látok do skladu vo vlastníctve žalobcu, od ktorého si dodávateľ tento priestor

prenajímal. Sťažovateľ namieta, že žalobca neobjasnil okolnosti prepravy a vykladania tovaru v sklade a s poukazom na kúpnu zmluvu jednak tvrdí, že údaj o prepravcovi tovaru mal byť uvedený na dodacích listoch a že z vykonaných dôkazov vyplynulo, že vykladanie tovaru pre žalobcovho dodávateľa v sklade prenajatom od žalobcu sa malo uskutočňovať za prítomnosti zamestnancov žalobcu. Z toho sťažovateľ usudzuje, že priamo žalobca sa zúčastňoval obchodov a mal informácie o tom, od koho dodávateľská spoločnosť POLARON, s. r. o. tovar preberala a ako bol prepravený do cisterien, z ktorých si mal žalobca pohonné hmoty čerpať.

34. 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 A. E. skutočne 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 E., keby nepotvrdil uskutočnenie posudzovaných zdaniteľných obchodov tak, ako ich žalobca deklaroval. Z tohto pohľadu je treba nazerať aj na dôveryhodnosť uvedeného svedka.

35. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti výslovne uvádza, že existenciu tovaru a jeho nadobudnutie žalobcom nespochybnil a jeho závery smerovali k tomu, že žalobca nepreukázal dodanie tovaru spoločnosťou POLARON, s. r. o., čo možno akceptovať, i napriek čiastočne mätúcim úvahám žalovaného o zneužití práva a fiktívnych obchodoch uvedeným v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia. Vo vydaných rozhodnutiach daňových orgánov oboch stupňov sa 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 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 zaťažný dôkazným bremenom preukázal, že mu tovar uvedený na dodávateľských faktúrach skutočne dodala spoločnosť POLARON, s. r. o..

36. Vzhľadom na uvedené sa kasačný súd stotožňuje so záverom krajského súdu, že skutkový stav nebol zistený dostatočne pre riadne právne posúdenie veci, pretože neboli vykonané žalobcom navrhnuté dôkazy. Kasačný súd je toho názoru, že ak správca dane s ohľadom na nemožnosť preverenia obchodov u dodávateľskej spoločnosti demonštroval žalobcovi svoje pochybnosti o uskutočnení obchodov 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.

37. Žalobca navrhoval v daňovom konaní vypočúť za dodávateľa Ing. K. D., účtovníčku A. I., poradcu žalobcu JUDr. O. G., ako aj nanovo vykonať výsluch bývalého konateľa dodávateľa A. E., ktorí sa mali zúčastniť posudzovaných obchodov s pohonnými hmotami. Správca dane tieto osoby odmietol vypočúť 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 vypočúť 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.

38. Kasačný súd sa však nestotožňuje so závermi krajského súdu ohľadom nezákonnosti prerušenia daňovej kontroly a nedodržaní zákonnej jednoročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly a z toho vyplývajúcimi závermi o nezákonnosti daňového protokolu ako dôkazu v neskoršom vyrubovacom konaní. Sťažovateľ správne poukazuje na to, že na základe oznámenia zo dňa 11.03.2014 bola u žalobcu dňom 11.04.2014 začatá daňová kontrola za zdaňovacie obdobia január až december 2011. Keďže táto daňová kontrola bola uznesením správcu dane zo dňa 06.02.2015 prerušená v súlade s § 61 ods. 1 Daňového poriadku za účelom podania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, vzťahovali sa účinky prerušenia na všetky zdaňovacie obdobia, ktorých sa daňová kontrola týkala, vrátane tých zdaňovacích období (kalendárnych mesiacov), v ktorých sa neuskutočnili intrakomunitárne dodávky tvoriace predmet dožiadania o výmenu informácií.

Podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61 <.. Ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu, druhostupňový orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 kalendárnych mesiacov.

Podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku správca dane daňové konanie

- a) preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke,
- b) môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

39. Správca dane postupoval podľa názoru kasačného súdu v súlade so zákonom, keď z jednej daňovej kontroly vyhotovil jeden daňový protokol za zdaňovacie obdobia, v ktorých bol zistený rozdiel na dani a za zdaňovacie obdobia, v ktorých rozdiel na dani zistený nebol a preto sa vyrubovacie konanie ani nezačalo. Interpretácia relevantných ustanovení Daňového poriadku krajským súdom sa prieči logike a účelu právnej úpravy daňovej kontroly, podľa ktorej sa z jednej kontroly vyhotovuje jeden protokol. Je tiež v rozpore s ostatnými závermi vyslovenými v rozsudku, v ktorých sa krajský súd meritórne zaoberá zisteniami zachytenými v daňovom protokole, ktorý však súčasne považuje za nepoužiteľný dôkaz vo vyrubovacom konaní.

Podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b/ a c/. Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od jej doručenia, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasiela. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

40. 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. 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.

41. Kasačný súd môže len dať za pravdu sťažovateľovi, že krajský súd sa v rozsudku nezmienil 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 neuviedol, 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.

42. 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 z pohonných látok, ktoré mu mal dodať v predmetnom zdaňovacom období dodávateľ POLARON, s. r. o..

43. 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 nie je prípustný riadny opravný prostriedok.